

ifst

Institut Finanzen und Steuern

Umsatz-/Mehrwertsteuerrechtliches
Bestimmungslandprinzip und defizitärer
Gesetzesvollzug beim grenzüberschreitenden
„elektronischen Geschäftsverkehr“
(*E-Commerce*)

Priv.-Doz. Dr. iur. Daniel Dürrschmidt, LL.M.

In Medienkooperation mit

**DER
BETRIEB**

Zitiervorschlag:

Dürschmidt, ifst-Schrift 541 (2021)

ISBN: 978-3-89737-205-4

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

Umsatz-/Mehrwertsteuerrechtliches
Bestimmungslandprinzip und defizitärer
Gesetzesvollzug beim grenzüberschreitenden
„elektronischen Geschäftsverkehr“
(*E-Commerce*)

Priv.-Doz. Dr. iur. Daniel Dürrschmidt, LL.M.
Ludwig-Maximilians-Universität München

In Medienkooperation mit

**DER
BETRIEB**

Das Institut Finanzen und Steuern überreicht Ihnen
die ifst-Schrift 541:

**Umsatz-/Mehrwertsteuerrechtliches Bestimmungslandprinzip
und defizitärer Gesetzesvollzug beim grenzüberschreitenden
„elektronischen Geschäftsverkehr“ (E-Commerce)**

Die Digitalisierung hat Anpassungen des Umsatz-/Mehrwertsteuerrechts erforderlich gemacht, um auch im grenzüberschreitenden „elektronischen Geschäftsverkehr“ (E-Commerce) das Bestimmungslandprinzip zu verwirklichen. Während die Herausforderung der Adaption des materiellen Umsatz-/Mehrwertsteuerrechts mittlerweile weitgehend „bewältigt“ ist, ist die weitere Herausforderung des effektiven Gesetzesvollzugs teilweise noch „unbewältigt“. Dies gilt in besonderem Maße in Fällen, in denen die Leistungsempfänger „Endverbraucher“ sind (sog. B2C-Fälle).

Ein defizitärer Gesetzesvollzug ist zu vermeiden. Dafür wurden – teilweise erst vor Kurzem – schon zahlreiche Mechanismen und Instrumente wie die verfahrensmäßige Erleichterung der „einzigen Anlaufstelle“ („One Stop Shop“), Vermutungsregeln und die Einschaltung von „Plattformbetreibern“ in die Leistungskette geschaffen. Diesbezüglich hatten die Gesetzgeber der Europäischen Union (EU) und der Mitgliedstaaten häufig vorrangig die haushaltswirtschaftlichen und -rechtlichen Folgen von Steuerausfällen im Blick. Ein defizitärer Gesetzesvollzug hat aber auch eine grundrechtliche Dimension, denn ein solcher führt zu einer ungleichmäßigen Besteuerung. Im Bereich des Umsatz-/Mehrwertsteuerrechts werden vor allem steuererliche „Unternehmer“ durch einen defizitären Gesetzesvollzug und die daraus resultierenden Wettbewerbsverzerrungen benachteiligt.

Die Herausarbeitung der Vorgaben aus übergeordnetem Recht für den effektiven und gleichmäßigen Gesetzesvollzug des Umsatz-/Mehrwertsteuerrechts ist schwierig, weil es Recht der Mitgliedstaaten ist, das jedoch weitgehend unionsrechtlich harmonisiert ist, und die Mitgliedstaaten weiterhin steueraufkommensberechtigt sind. Dies hat beispielsweise Auswirkungen auf die Auswahl der Grundrechte, etwa des maßgeblichen Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG oder Art. 20 GRCh), und die Relevanz von Steuerausfällen für die Ebene der EU.

Institut Finanzen und Steuern
Prof. Dr. h.c. Rudolf Mellinghoff

Berlin, im September 2021

Inhaltsverzeichnis

I.	Einleitung	1
II.	Bestimmungslandprinzip im materiellen Umsatz-/Mehrwertsteuerrecht beim grenzüberschreitenden „elektronischen Geschäftsverkehr“ (<i>E-Commerce</i>) als „bewältigte Herausforderung“	10
1.	Allgemeines	10
2.	Grundlagen des Bestimmungslandprinzips im Allgemeinen und in Bezug auf den grenzüberschreitenden „elektronischen Geschäftsverkehr“ (<i>E-Commerce</i>)	12
3.	Umsatz-/Mehrwertsteuerrechtliche Behandlung des grenzüberschreitenden „elektronischen Geschäftsverkehrs“ (<i>E-Commerce</i>)..	19
a.	Allgemeines	19
b.	Auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen (elektronisch erbrachte Dienstleistungen)	20
aa.	Allgemeines	20
bb.	„Unternehmer“ als Leistungsempfänger („ <i>business-to-business</i> “; B2B)	21
cc.	„Endverbraucher“ als Leistungsempfänger („ <i>business-to-consumer</i> “; B2C)	23
c.	Internethandel mit Waren (Fernverkäufe)	28
aa.	Allgemeines	28
bb.	Internethandel mit Waren (Fernverkäufe) in EU-Sachverhalten	30
aaa.	Allgemeines	30
bbb.	„Unternehmer“ als Leistungsempfänger („ <i>business-to-business</i> “; B2B)	31
ccc.	„Endverbraucher“ als Leistungsempfänger („ <i>business-to-consumer</i> “; B2C)	33
cc.	Internethandel mit Waren (Fernverkäufe) in Drittstaaten-sachverhalten	39
III.	Defizitärer Gesetzesvollzug beim grenzüberschreitenden „elektronischen Geschäftsverkehr“ (<i>E-Commerce</i>) und seine Beseitigung als „unbewältigte Herausforderung“	48
1.	Allgemeines	48

2. Existenz eines defizitären Gesetzesvollzugs beim grenzüberschreitenden „elektronischen Geschäftsverkehr“ (<i>E-Commerce</i>)	49
3. Vorgaben für die Beseitigung des defizitären Gesetzesvollzugs beim grenzüberschreitenden „elektronischen Geschäftsverkehr“ (<i>E-Commerce</i>)	56
a. Allgemeines	56
b. Vorgaben für den Gesetzesvollzug im Steuerrecht im Allgemeinen	57
aa. Allgemeines	57
bb. Verfassungsrecht	59
cc. Unionsrecht	62
c. Vorgaben für den Gesetzesvollzug im Bereich des Umsatz-/ Mehrwertsteuerrechts	71
aa. Allgemeines	71
bb. Vorgaben aus übergeordnetem Recht und ihre Abgrenzung.	72
aaa. Allgemeines	72
bbb. Haushaltsauswirkungen	72
ccc. Grundrechtliche Vorgaben	75
cc. Insbesondere gleichheitsrechtliche Vorgaben	79
aaa. Allgemeines	79
bbb. „Endverbraucher“ als Grundrechtsberechtigte	80
ccc. „Unternehmer“ als Grundrechtsberechtigte	85

IV. Lösungsmöglichkeiten für die Beseitigung des defizitären Gesetzesvollzugs beim grenzüberschreitenden „elektronischen Geschäftsverkehr“ (<i>E-Commerce</i>) – praktizierte und diskutierte Mechanismen und ihre (rechtlichen und faktischen) Grenzen.	99
1. Allgemeines	99
2. Auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen (elektronisch erbrachte Dienstleistungen)	99
a. Allgemeines	99
b. Verfahrensmäßige Erleichterungen	100
c. Vermutungsregeln	107
d. „Einschaltung“ eines „Plattformbetreibers“ in die Leistungskette und Aufzeichnungspflichten	111
e. Zwischenergebnis: weiterhin Vollzugsdefizite	120
aa. Allgemeines	120

bb. Verfahrensmäßige Erleichterungen	121
cc. Aufzeichnungspflichten	123
dd. Grenzüberschreitende Zusammenarbeit	124
ee. Sonstiges.	136
f. Einbeziehung von „Finanzintermediären“	138
g. Nutzung von digitalen Währungen (Kryptowährungen)	149
3. Internethandel mit Waren (Fernverkäufe)	153
a. Allgemeines	153
b. Verfahrensmäßige Erleichterungen	154
c. Vermutungsregeln	161
d. „Einschaltung“ eines „Plattformbetreibers“ in die Leistungskette und Aufzeichnungspflichten.	162
e. Zwischenergebnis: weiterhin Vollzugsdefizite; perspektivisch: Einbeziehung von „Finanzintermediären“ und Nutzung von digitalen Währungen (Kryptowährungen)	173
f. Besondere Pflichten, insbesondere Aufzeichnungspflichten, für Betreiber einer elektronischen Schnittstelle (§ 22f UStG n.F.) und Haftung beim Handel über eine elektronische Schnittstelle (§ 25e UStG n.F.)	175
V. Fazit und Ausblick auf das Ertragsteuerrecht	189

I. Einleitung

Die rasant voranschreitende „Digitalisierung zentraler Bereiche des Lebens und Wirtschaftens“¹ brachte und bringt für das materielle Steuerrecht² als Grundlage für die Pflicht zur Zahlung von Steuern und für das Steuerverfahrensrecht als Grundlage für den Gesetzesvollzug durch die Finanzverwaltung³ zahlreiche Herausforderungen⁴. Auf dem Gebiet des Umsatz-/Mehrwertsteuerrechts⁵ zeigen sich diese zunächst als einzelproblembezogene Interpretationsfragen (z.B. hinsichtlich der Einordnung (vermeintlich) „kostenloser“ Dienstleistungen auf Internetportalen als steuerbarer Umsatz mit Nutzerdaten als (möglichem) „Entgelt“⁶ oder hinsichtlich der umsatz-/mehrwertsteuerrechtlichen Folgen von Leistungen

¹ Vgl. *Drüen*, in: Hey (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42 (2019), S. 1 (1); ferner OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2015, Tz. 64 ff.; *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 1 (1); *Englisch*, IStR 2017, 717 (717); *Reiß*, StbJb 1998/99, 391 (391 f.).

² Vgl. *Mellinghoff*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band 1, 2018, S. 421 (425 ff.).

³ Vgl. Bundesregierung, Antwort auf die Kleine Anfrage u.a. der Fraktion Die Linke (BT-Drs. 19/10449), BT-Drs. 19/13748, Vorbemerkung der Bundesregierung; *Mellinghoff*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band 1, 2018, S. 421 (433 ff.).

⁴ Zur Unterscheidung dieser Bereiche s. *Ruß/Ismer/Margolf*, DStR 2019, 409 (410); *Waldhoff*, in: Hey (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42 (2019), S. 59 (60).

⁵ Vgl. *Lamensch/Ceci*, VAT fraud. Economic impact, challenges and policy issues, European Parliament Study, 2018, S. 18 („The development of e-commerce is putting unprecedented pressure on the VAT system“); *Englisch*, IStR 2017, 717 (717).

⁶ Nach Auffassung des Mehrwertsteueraussschusses (Art. 398 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates v. 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L 347 v. 11.12.2006, S. 1 (Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie; MwStSystRL)) soll es sich nicht um einen mehrwertsteuerpflichtigen Umsatz handeln. Vgl. Mehrwertsteueraussschuss, Leitlinien aus der Sitzung v. 30.11.2018 – Dokument B – taxud.c.1(2019)3722302 – 967, 5.2, Nr. 2 (Bedingungen für das Vorliegen eines steuerbaren Umsatzes bei Bereitstellung von Internetdiensten im Austausch für Nutzerdaten), UR 2019, 575 (575 f.); so bereits Kommission, Dokument taxud.c.1(2018)6248826 – Arbeitsunterlage Nr. 958; ferner umfassend zur Problematik *Ehrke-Rabel*, in: Hey (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42 (2019), S. 371 (394 ff.); *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 33 (33 ff.); *Englisch*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band 1, 2018, S. 1491 (1515 f.); *Zwirner/Ziegmaier/Heyd*, StuB 2019, Beilage zu Heft Nr. 9, S. 1 (13); zum Umgang mit den Leitlinien des nach Art. 398 MwStSystRL eingerichteten Mehrwertsteueraussschusses BMF, Schreiben v. 03.01.2014, IV D 1 – S 7072/13/10005, BStBl. I 2014, 67 („Die Leitlinien des Mehrwertsteueraussschusses haben keine rechtliche Bindungswirkung.“); ebenso BMF, Schreiben v. 17.12.2014, IV D 1 – S 7058/14/10004, BStBl. I 2015, 43, zum Umgang mit Veröffentlichungen der Europäischen Kommission zur praktischen Anwendung des EU-Rechts auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer („Veröffentlichungen der Europäischen Kommission zur praktischen Anwendung des EU-Rechts auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer haben keine rechtliche Bindungswirkung.“); ferner allgemein zu „Empfehlungen“ EuGH, Urt. v. 13.12.1989 – C-322/88, Grimaldi, Slg. 1989, I-4407, ECLI:EU:C:1989:646, Tz. 18 f.; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 1, Rn. 38 ff.; zur „faktischen“ Bindungswirkung solcher „Verwaltungsvorschriften“ s. *Dürschmidt*, Verweisungen in formellgesetzlichen Rechtsnormen auf andere formellgesetzliche Rechtsnormen, 2019, S. 89; *Stelkens*, VVDStRL 71 (2011), 369 (407 f.); zu Überlegungen zur Umwandlung des (bislang lediglich „beratenden“) Mehrwertsteueraussschusses in einen „Komitologieausschuss“ s. Kommission, Mitteilung v. 15.07.2020, Aktionsplan für eine faire und einfache Besteuerung zur Unterstützung der Aufbaustrategie, COM(2020) 312 final, S. 17 f.

im Rahmen der sog. „Sharing Economy“ („Wirtschaft des Teilens“⁷)⁸ oder des sog. „Mining“ („Schürfen“)⁹ von Kryptowährungen¹⁰ bzw. des Handels mit diesen¹¹). Sie können aber auch Grundsatzfragen aufwerfen, die die Gesamtkonzeption des unionsrechtlich harmonisierten Umsatz-/Mehrwertsteuerrechts betreffen. Letzteres gilt insbesondere im Hinblick auf die Auswirkungen der umsatz-/mehrwertsteuerrechtlichen Behandlung von digitalisierungsgetriebenen Umsätzen auf die zwischenstaatliche Verteilung der Besteuerungszuständigkeit. Solche Auswirkungen gibt es nicht nur beim grenzüberschreitend durchgeführten „3D-Druck“, der neben einer Reaktion des Gesetzgebers im Umsatz-/Mehrwertsteuerrecht eine solche auch im Zollrecht erfordern dürfte¹², sondern in besonderem Maße bei der im Folgenden behandelten umsatz-/mehrwertsteuerrechtlichen Behandlung¹³ des

⁷ Auch „Shared Economy“, „Share Economy“, „Gig Economy“ oder „Collaborative Economy“. Zum Begriff s. Bundestag, Wissenschaftliche Dienste, Aktueller Begriff Nr. 13/15 („Sharing Economy“); Kommission, Mitteilung v. 02.06.2016, Europäische Agenda für die kollaborative Wirtschaft, COM(2016) 356 final, S. 3; OECD, The Sharing and Gig Economy: Effective Taxation of Platform Sellers, Forum on Tax Administration, 2019, S. 11.

⁸ Dazu s. OECD, The Impact of the Growth of the Sharing and Gig Economy on VAT/GST Policy and Administration, 2021; *Ehrke-Rabel/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 57 (57 ff.); *Englisch*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band 1, 2018, S. 1491 (1514 f.); *Pantazatou*, in: Haslehner/Kofler/Pantazatou/Rust (Hrsg.), Tax and the Digital Economy, 2019, 215 (215 ff.).

⁹ Vgl. *Dietsch*, MwStR 2018, 250 (250 ff.); *Ehrke-Rabel*, in: Hey (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht, DSJG 42 (2019), S. 371 (412 ff.); *Ehrke-Rabel/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 83 (88 ff.); *Hötzel*, Virtuelle Währungen im System des deutschen Steuerrechts, 2018, S. 298 ff.

¹⁰ Allgemein zu umsatz-/mehrwertsteuerrechtlichen Fragen von „blockchainbasierten Geschäftsmodellen“ mit Kryptowährungen wie Bitcoin als „bekanntest[e]m Anwendungsfall“ s. *Ehrke-Rabel/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 83 (83 ff.); ferner OECD, Taxing Virtual Currencies: An Overview Of Tax Treatments And Emerging Tax Policy Issues, 2020, S. 32 ff.; Bundestag, Wissenschaftliche Dienste, Umsatzsteuerliche Behandlung und Erörterung der ertragsteuerlichen Behandlung von Krypto Token, WD 4 - 3000 - 054/20, S. 6 ff.; *Bal*, Taxation, Virtual Currency and Blockchain, 2019, S. 155 ff.; *Hötzel*, Virtuelle Währungen im System des deutschen Steuerrechts, 2018, S. 255 ff.; *Tumpel/Kofler*, in: Haslehner/Kofler/Pantazatou/Rust (Hrsg.), Tax and the Digital Economy, 2019, 177 (177 ff.).

¹¹ Vgl. *Ehrke-Rabel*, in: Hey (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht, DSJG 42 (2019), S. 371 (375 f.); *Ehrke-Rabel/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 83 (96 ff.); *Hötzel*, Virtuelle Währungen im System des deutschen Steuerrechts, 2018, S. 255 ff.; ferner EuGH, Urt. v. 22.10.2015 – C-264/14, Skatteverket gegen David Hedqvist, ECLI:EU:C:2015:718.

¹² Vgl. *Drüen*, in: Hey (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht, DSJG 42 (2019), S. 1 (1).

¹³ Leistungen im Rahmen des grenzüberschreitenden „elektronischen Geschäftsverkehrs“ (E-Commerce) können der Umsatz-/Mehrwertsteuer unterliegen. Vgl. Bundesrechnungshof, Bericht nach § 99 BHO über Maßnahmen zur Verbesserung der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung – Chancen der Digitalisierung nutzen, S. 26; zu Einzelheiten s. II.3.

stetig zunehmenden¹⁴ grenzüberschreitenden „elektronischen Geschäftsverkehrs“ (*E-Commerce*)¹⁵.

Das schon zu einem großen Teil¹⁶ an die Digitalisierung adaptierte materielle Umsatz-/Mehrwertsteuerrecht steht diesbezüglich zumeist nur dann im Fokus der breiteren Öffentlichkeit, wenn größere Umsatzsteuerausfälle Folge betrügerischer Machenschaften¹⁷ einzelner Akteure sind¹⁸, insbesondere solcher aus Dritt-

¹⁴ Vgl. Erwägungsgrund 6 der Richtlinie 2017/2455 des Rates v. 05.12.2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen, ABl. L 348 v. 29.12.2017, S. 7 („explosionsartige Zunahme des elektronischen Geschäftsverkehrs“); Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 – JStG 2020), BR-Drs. 503/20, S. 141, 143, 146; Europäischer Rechnungshof, Sonderbericht Nr. 12/2019: Elektronischer Handel: Zahlreiche Herausforderungen bei der Erhebung von MwSt. und Zöllen müssen noch angegangen werden, 2019, Tz. 02; Bundesrechnungshof, Bemerkungen des Bundesrechnungshofes 2013 – Weitere Prüfungserkenntnisse –, BT-Drs. 18/1220, S. 31; Bundesrechnungshof, Bericht nach § 99 BHO über Maßnahmen zur Verbesserung der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung – Chancen der Digitalisierung nutzen, 2020, S. 26, speziell zum „Internethandel mit Waren in Deutschland“; ferner Nežvyšší kontrolní úřad/Bundesrechnungshof, Bericht über die koordinierte Prüfung des NKÚ und des BRH zur Mehrwertsteuer im Verfahren Mini-One-Stop-Shop, 2019, S. 5, 27; Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifSt-Schrift 538 (2021), S. 1 (1 f.); Englisch, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.398; Ismer/Gradt, MwStR 2016, 324 (330); Spilker, UR 2019, 729 (730).

¹⁵ Neben der zwischenstaatlichen Aufteilung der Besteuerungszuständigkeit können unabhängig von einem grenzüberschreitenden Moment weitere Aspekte des „elektronischen Geschäftsverkehrs“ (*E-Commerce*) (zum Begriff s. unten im Text) regelungsbedürftig sein. Dies gilt etwa für den Steuersatz auf digitale Medienerzeugnisse wie elektronische Bücher (*e-books*) und elektronische Zeitschriften (*e-papers*), für die mittlerweile wie in der Bundesrepublik Deutschland der ermäßigte Steuersatz gelten kann (§ 12 Abs. 2 Nr. 14 UStG; zur unionsrechtlichen Rechtsgrundlage s. Art. 98 Abs. 2 i. V.m. Anhang III Nr. 6 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates v. 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L 347 v. 11.12.2006, S. 1 (MwStSystRL)). Dazu *Hidien/Versin*, NJW 2020, 721 (721 ff.).

¹⁶ S. II.3., zur umsatz-/mehrwertsteuerrechtlichen Behandlung des grenzüberschreitenden „elektronischen Geschäftsverkehrs“ (*E-Commerce*); ferner *Raden*, Digitalisierung und Internationales Steuerrecht, 2018, S. 26, speziell zu „Dienstleistungen“. Ungeachtet dessen hat die Kommission ein Steuerpaket „Faire und einfache Besteuerung“ angekündigt, in dem weitere digitalisierungsspezifische Änderungen des Mehrwertsteuerrechts in der Europäischen Union (EU) vorgesehen sein sollen. Vgl. Kommission, Mitteilung v. 15.07.2020, Aktionsplan für eine faire und einfache Besteuerung zur Unterstützung der Aufbaustrategie, COM(2020) 312 final, S. 8 ff.

¹⁷ Die Umsatz-/Mehrwertsteuer wird schon allgemein als „sehr betrugsanfällig“ eingestuft. Vgl. Bundesrechnungshof, Bericht nach § 99 BHO über Maßnahmen zur Verbesserung der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung – Chancen der Digitalisierung nutzen, 2020, S. 9; *P. Kirchof*, UR 2002, 541 (547).

¹⁸ Eine größere Aufmerksamkeit auch außerhalb der Fachöffentlichkeit wurde jedoch einem Bericht des Bundesrechnungshofs (BRH) v. 29.10.2020 zuteil. Zu diesem selbst s. Bundesrechnungshof, Bericht nach § 99 BHO über Maßnahmen zur Verbesserung der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung – Chancen der Digitalisierung nutzen, 2020. Zu Umsatzsteuerausfällen als Folge von Umsatzsteuerkarussellbetrugsmodellen s. z.B. *Loy*, DStR 2018, 1097 (1097).

staaten¹⁹. Gerade dann wird aber die herausgehobene Bedeutung des Umsatz-/ Mehrwertsteuerrechts für das Gesamtsteueraufkommen in der Bundesrepublik Deutschland²⁰ deutlich. Ungeachtet des Umfangs der Aufkommenswirkung ist mehr als bislang über die rein fiskalischen Folgen von Umsatz-/Mehrwertsteuerausfällen hinaus die Perspektive zu erweitern, indem die einfachrechtlich angestrebte und grundrechtlich gebotene Steuergerechtigkeit für an sich gleich zu belastende „Endverbraucher“ sowie die Wettbewerbsneutralität für umsatz-/mehrwertsteuerrechtliche „Unternehmer“ verstärkt in den Blick genommen werden²¹. Dies ist dringend geboten, denn gegenwärtig scheinen die fiskalischen Folgen von Umsatz-/Mehrwertsteuerausfällen für die betroffenen Staaten als vorrangige Herausforderung angesehen zu werden. Bezeichnend sind beispielsweise Ausführungen in der Begründung zu § 26a UStG n.F. im Gesetzentwurf²² der Bundesregierung zum Jahressteuergesetz 2020 (JStG 2020)²³, bei denen „gefühl“ der Schaden für die „Allgemeinheit“ (und nicht der Schaden für die grundrechtsberechtigten „Unternehmer“ und „Endverbraucher“) als Folge von „Haushaltsausfällen und Wettbewerbsverzerrungen“ im Vordergrund steht²⁴. Häufig finden sich allenfalls rudimentäre Belege für ein unrelativiertes Bewusstsein des Gesetzgebers²⁵ um die an sich vorrangige Bedeutung

¹⁹ Vgl. Europäischer Rechnungshof, Sonderbericht Nr. 12/2019: Elektronischer Handel: Zahlreiche Herausforderungen bei der Erhebung von MwSt. und Zöllen müssen noch angegangen werden, 2019, Tz. 14, 25, 101–107, mit Bezug auf die Kommission, die unter anderem allein die Verluste bei Lieferungen von Waren mit geringem Wert aus Drittländern auf fünf Milliarden Euro pro Jahr schätzt; Bundesrechnungshof, Bemerkungen des Bundesrechnungshofes 2013 – Weitere Prüfungserkenntnisse –, BT-Drs. 18/1220, S. 29; Bundesrechnungshof, Bericht nach § 99 BHO über Maßnahmen zur Verbesserung der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung – Chancen der Digitalisierung nutzen, 2020, S. 32; Bundesregierung, Entwurf eines Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, BR-Drs. 372/18, S. 1, zu verstärkten Umsatzsteuerhinterziehungen beim Handel mit Waren über das Internet unter Nutzung von „elektronischen Marktplätzen“ (nach neuer Terminologie: „elektronischen Schnittstellen“; s. IV.3.f.), insbesondere beim Handel mit Waren aus Drittländern, die Anlass für die Einführung der Regelungen in § 22f und § 25e UStG a.F./n.F. (zu diesen s. IV.3.f.) waren; BZSt, Umsatzsteuer-Betrugsbekämpfung, Xpider, abrufbar unter: https://www.bzst.de/DE/Behoerden/Steuerstraftaten/UStBetrugsbekämpfung/ustbetrugsbekämpfung_node.html (21.06.2021), im Hinblick auf den Einsatz der Suchmaschine Xpider auf der Grundlage von § 5 Abs. 1 S. 1 Nr. 17 FVG; ferner *Englisch*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918–2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band 1, 2018, S. 1491 (1496); *Hidien*, PISb 2019, 305 (305); *Hidien*, DSr 2020, 257 (258); *Hufeld*, DSr 2018, 755 (765); *Karg*, SteuerStud 2019, 308 (308); *Lindgens/Groß*, DSr 2003, 1915 (1915); *Oellerich*, Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechts, 2008, S. 28; *Prätzler*, DB 2020, 1977 (1979); *Spilker*, UR 2019, 729 (730); *Iobbe/Dietsch*, BB 2019, 535 (535).

²⁰ Das Umsatzsteueraufkommen in der Bundesrepublik Deutschland betrug im Jahr 2019 ca. 183 Mrd. Euro. Vgl. DESTA-TIS, Fachserie 14 Reihe 4, Finanzen und Steuern 2019, v. 07.04.2020, S. 10, abrufbar unter: <https://www.destatis.de/DE/Themen/Staat/Steuern/Steuereinnahmen/Publikationen/Downloads-Steuerhaushalt/steuerhaushalt-jahr-2140400197004.html> (21.06.2021); ferner *P. Kirchhof*, UR 2002, 541 (541) („zweite Säule der Staatsfinanzierung in Deutschland“).

²¹ Speziell dazu s. III.3.b. und III.3.c.

²² Vgl. Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 – JStG 2020), BR-Drs. 503/20.

²³ S. Jahressteuergesetz 2020 (JStG 2020) v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096.

²⁴ Vgl. Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 – JStG 2020), BR-Drs. 503/20, S. 166 („Es kommt zu Haushaltsausfällen und Wettbewerbsverzerrungen; die Allgemeinheit wird geschädigt.“).

²⁵ Ferner zum dahingehenden Bewusstsein des Bundesrechnungshofs, das in der Forderung nach Einbeziehung von Benachteiligungen für „steuerhehrliche Unternehmer“ zum Ausdruck kommt, s. Bundesrechnungshof, Bericht nach § 99 BHO über Maßnahmen zur Verbesserung der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung – Chancen der Digitalisierung nutzen, 2020, S. 11, 27, 44.

grundrechtlicher, insbesondere gleichheitsrechtlicher, Anforderungen an den effektiven und gleichmäßigen Gesetzesvollzug im Bereich des Umsatz-/Mehrwertsteuerrechts. Ein solches zeigt sich wohl in der Zielsetzung der „Wahrung der Wettbewerbsfähigkeit von steuerrechtlichen Unternehmen“ in der Begründung im Gesetzentwurf²⁶ der Bundesregierung zum Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften²⁷ oder in der Zielsetzung der „Schaffung von gleiche[n] Ausgangsbedingungen für die betroffenen Unternehmer“ in der Begründung im Gesetzentwurf²⁸ der Bundesregierung zum Jahressteuergesetz 2020 (JStG 2020)²⁹. Ein ähnlicher Befund zeigt sich auf der Ebene des Unionsrechts. So wird etwa in Erwägungsgrund 3 der Zusammenarbeits-Verordnung³⁰ ausgeführt, dass „Steuerhinterziehung und Steuerumgehung über die Grenzen der Mitgliedstaaten hinweg“ zwar nicht nur (*mitgliedstaatsbezogen*) „zu Einnahmenverlusten [führen]“, sondern auch (*menschenbezogen*) „das Prinzip der Steuergerechtigkeit [verletzen]“ sollen und „Verzerrungen des Kapitalverkehrs und des Wettbewerbs verursachen [können]“. Jedoch wird dann hervorgehoben, dass dies (*staats- bzw. binnenmarktbezogen*) „das Funktionieren des Binnenmarkts [beeinträchtigen]“ soll.

Im Gegensatz zum Umsatz-/Mehrwertsteuerrecht erfährt das überwiegend noch nicht an die Digitalisierung angepasste (Internationale) Ertragsteuer-

²⁶ Vgl. Bundesregierung, Entwurf eines Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, BR-Drs. 372/18, S. 1.

²⁷ S. Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 11.12.2018, BGBl. I 2018, 2338.

²⁸ Vgl. Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 – JStG 2020), BR-Drs. 503/20, 141, 143, 146.

²⁹ S. Jahressteuergesetz 2020 (JStG 2020) v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096.

³⁰ Verordnung (EU) Nr. 904/2010 des Rates v. 07.10.2010 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer, ABl. L 268 v. 12.10.2010, S. 1.

recht auch außerhalb der Fachöffentlichkeit häufig größere Aufmerksamkeit³¹. Der Grund dafür mag sein, dass das Ertragsteuerrecht aufgrund seiner bisherigen konzeptionellen, an eine physische Präsenz anknüpfenden Ausgestaltung zu leicht erkennbaren niedrigen Steuerbelastungen bei großen Internetunternehmen, insbesondere in Staaten ohne ausreichende physische Präsenz, führen kann und einfache Anpassungs- oder Änderungsmöglichkeiten wie eine „Digitalsteuer“³² nahezuliegen scheinen³³. Auch hierbei stellt sich zunächst die Frage nach der Ausgestaltung des materiellen Steuerrechts. Dabei scheinen auch insoweit (*staatsbezogene*) Überlegungen zum Steueraufkommen in den Staaten im Vordergrund zu stehen, in denen Internetunternehmen ohne physische Präsenz mitunter hohe Gewinne erzielen (Stichwort: „gerechter Anteil“ bzw. „gerechter Beitrag“; engl.: „*fair share*“ bzw. „*fair contribution*“)“³⁴. An diesem Eindruck vermag die Nennung weiterer Gründe wie dem (vermeintlich grundrechtlichen und deshalb zumindest mittelbar *menschenbezogenen*) Ziel der „Herstellung gleicher Wettbewerbsbedingungen für Unternehmen“ nichts oder nur wenig zu ändern, wenn solche Gründe ausdrücklich mit einem (wiederum nicht *menschenbezogenen*) Ziel wie der „Wettbewerbsfähigkeit der EU“ in Verbindung gebracht werden³⁵. Neben der auch hier erforderlichen Einbeziehung von (*menschenbezogenen*) grundrechtlichen, insbesondere gleich-

³¹ Beispielsweise seien die öffentlichkeitswirksamen Aktivitäten des OECD/G20 Inclusive Framework genannt, die sich jüngst vor allem auf das Ertragsteuerrecht konzentrieren. S. OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2020, und OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2020, wobei in Tz. 146 des Reports zur zweiten Säule („*Pillar Two*“) „*consumption taxes, such as sales taxes and value-added taxes*“ ausdrücklich als nicht erfasst bezeichnet werden; zu den neuesten Entwicklungen s. V., die in Bezug auf die (geringe) Aufmerksamkeit für die Umsatz-/Mehrwertsteuer keine Änderung brachten. Zu Beginn des OECD/G20-Projekts zu „Gewinnkürzung und Gewinnverlagerung“ (engl.: „*domestic tax base erosion and profit shifting*“; BEPS) wurden auch in Bezug auf Umsatz-/Mehrwertsteuern (*value added tax*; VAT) bzw. Verbrauchsteuern (*consumption tax*) Herausforderungen identifiziert. S. OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2015, S. 28 ff., 82 ff., 93 f., 119 ff., 181 ff., 221 ff.; dazu *Ismer/Gradl*, *MwStR* 2016, 324 (324 ff.); ferner *Englisch*, *IStR* 2017, 717 (717), auch zum Grund für die dortige Behandlung der Umsatz-/Mehrwertsteuer; zu gleichwohl erfolgreichen Folgearbeiten der OECD s. OECD, Mechanisms for the effective collection of VAT/GST in cases where the supplier is not located in the jurisdiction of taxation, 2017; *Haydl*, *IStR* 2015, 587 (589). Die OECD geht offenbar davon aus, dass im Bereich der Umsatz-/Mehrwertsteuer schon viele Herausforderungen bewältigt sind. Vgl. OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2018, S. 18 f., 90 ff., 102 ff., 118 ff. Zur Fokussierung der Öffentlichkeit auf das Ertragsteuerrecht beispielsweise ferner *Hammerl/Zechner*, Taxing Profit and Consumption in Market Jurisdictions: Equity and Administrability in the Digital Era, *Graz Law Working Paper* No 06-2021, S. 32; *Sinnig*, in: Greve/Gwiasda/Kemper/Moir/Müller/Schönberger/Stöcker/Wagner/Wolff (Hrsg.), 60. ATÖR – Der digitalisierte Staat, 2020, S. 375 (375 f.).

³² Dazu s. V.

³³ Ferner s. *Sinnig*, in: Greve/Gwiasda/Kemper/Moir/Müller/Schönberger/Stöcker/Wagner/Wolff (Hrsg.), 60. ATÖR – Der digitalisierte Staat, 2020, S. 375 (383), mit dem Hinweis auf die von „Wählern“ wahrgenommene Belastungswirkung der Ertragsteuer bei Konzernen und der Mehrwertsteuer bei „Endverbraucher“.

³⁴ Vgl. OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2015, S. 152; OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2020, S. 7; Kommission, Mitteilung v. 15.07.2020, Aktionsplan für eine faire und einfache Besteuerung zur Unterstützung der Aufbastrategie, COM(2020) 312 final, S. 1; Kommission, Mitteilung v. 18.05.2021, Eine Unternehmensbesteuerung für das 21. Jahrhundert, COM(2021) 251 final, S. 4 ff.

³⁵ Vgl. Kommission, Mitteilung v. 18.05.2021, Eine Unternehmensbesteuerung für das 21. Jahrhundert, COM(2021) 251 final, S. 4.

heitsrechtlichen, Anforderungen bei der Ausgestaltung des materiellen Steuerrechts ist insoweit zusätzlich das (wiederum *staatsbezogene*) Erfordernis der Rechtfertigung der Besteuerung in solchen Staaten zu prüfen, in denen Internetunternehmen trotz fehlender physischer Präsenz Gewinne in substantieller Höhe erzielen³⁶. Hinsichtlich des effektiven und gleichmäßigen Gesetzesvollzugs bleibt es dann aber dabei, dass neben den fiskalischen Folgen von Steuerausfällen wieder „nur“ die grundrechtlichen, insbesondere gleichheitsrechtlichen, Anforderungen zu beachten sind. Wie immer beim Gesetzesvollzug in grenzüberschreitenden Sachverhalten sind jedoch auch hier die Grenzen des Grundsatzes der „formellen Territorialität“ einzuhalten³⁷.

Der (rechtsuntechnische³⁸) Begriff des „elektronischen Geschäftsverkehrs“ (*E-Commerce*) als sachliches Anknüpfungsmerkmal für die Abgrenzung des Untersuchungsgegenstands umfasst im Folgenden³⁹ auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen (elektronisch erbrachte Dienstleistungen)⁴⁰ und den Internethandel mit Waren (Fernverkäufe). Seine hier interessierende umsatz-/mehrwertsteuerrechtliche Behandlung in grenzüberschreitenden Fällen soll nach dem geltenden Recht weitgehend das Bestimmungslandprinzip verwirklichen (II.). Das Bestimmungslandprinzip ist jedoch (womöglich sogar „strukturelle“⁴¹) Ursache für einen defizitären Gesetzesvollzug in diesem Wirtschaftsbereich, der durch häufiges Fehlen einer „physischen

³⁶ Dazu z.B. F. Kirchhof, BB 2020, 2775 (2777); Schön, IStR 2019, 647 (647 ff.).

³⁷ Dazu s. III.2.

³⁸ Vgl. *Hidien*, RfW 2003, 474 (475) („„Electronic Commerce“ oder „elektronischer Geschäftsverkehr“ sind bisher keine Steuerrechtsbegriffe“, sondern ein „reales ökonomisches Phänomen“).

³⁹ Ebenso Europäischer Rechnungshof, Sonderbericht Nr. 12/2019: Elektronischer Handel: Zahlreiche Herausforderungen bei der Erhebung von MwSt. und Zöllen müssen noch angegangen werden, 2019, Tz. 01 („elektronischer Handel“); *Hidien*, RfW 2003, 474 (475); *Lindgens/Groß*, DStR 2003, 1915 (1915). Dieses Verständnis scheint inhaltlich dem zu entsprechen, was der Legaldefinition des Begriffs des „Vertrags im elektronischen Geschäftsverkehr“ in § 312i Abs. 1 S. 1 BGB zur Umsetzung von Art. 10 und 11 der Richtlinie 2000/31/EG des Europäischen Parlaments und des Rates v. 08.06.2000 über bestimmte rechtliche Aspekte der Dienste der Informationsgesellschaft, insbesondere des elektronischen Geschäftsverkehrs, im Binnenmarkt („Richtlinie über den elektronischen Geschäftsverkehr“), ABl. L 178 v. 17.07.2000, S. 1 (sog. E-Commerce-Richtlinie) zu Grunde liegt („Bedient sich ein Unternehmer zum Zwecke des Abschlusses eines Vertrags über die Lieferung von Waren oder über die Erbringung von Dienstleistungen der Telemedien (Vertrag im elektronischen Geschäftsverkehr), [...]“). Dort kommt es anders als im Umsatz-/Mehrwertsteuerrecht jedoch nicht auf die (Umstände der) Leistungserbringung an, sondern mit Blick auf den Verbraucherschutzrechtlichen Hintergrund der jeweiligen Regelungen vielmehr auf den Vertragschluss. Vgl. *Köhler/Fetzer*, Recht des Internet, 8. Aufl., 2016, Rn. 165 ff., 278 ff.; ferner *Hidien*, RfW 2003, 474 (475).

⁴⁰ Im (deutschen) Umsatzsteuerrecht ist die Terminologie „auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen“ üblich (z.B. § 3a Abs. 5 S. 2 Nr. 3 UStG), im (unionalen) Mehrwertsteuerrecht ohne inhaltliche Unterschiede dagegen die Terminologie „elektronisch erbrachte Dienstleistungen“ (z.B. Erwägungsgründe 23, 56 und 57 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates v. 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L 347 v. 11.12.2006, S. 1 (MwStSystRL)); ferner s. II.3.b.aa.

⁴¹ So zumindest *Englisch*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.442 („provokieren (strukturelle!) Vollzugsdefizite“), wenn auch zur vergleichbaren Problematik bei § 3a Abs. 3 Nr. 3 UStG; wohl ähnlich *Oellerich*, Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechts, 2008, S. 67 ff., zu § 3a Abs. 3a UStG a.F. (dazu s. II.3.b.cc.). Hier soll in Bezug auf die Annahme eines strukturellen Vollzugsdefizits bei der umsatz-/mehrwertsteuerrechtlichen Behandlung des grenzüberschreitenden „elektronischen Geschäftsverkehrs“ (*E-Commerce*) mehr Zurückhaltung geübt werden. Dazu s. III.3.c.cc.ccc.

Präsenz⁴² und damit der „klassischen Anknüpfungspunkte für eine steuerliche Prüfung wie ein Ladengeschäft oder ein Warenlager“ sowie durch die „Anonymität“ des Internets⁴³ geprägt wird (III.). Mit Blick auf die Umsatz-/Mehrwertsteuerausfälle und die gleichermaßen wichtigen Steuerungerechtigkeiten, die aus einem defizitären Gesetzesvollzug für ungleich belastete „Endverbraucher“ und wettbewerbsbenachteiligte „Unternehmer“ resultieren, sind Lösungsmöglichkeiten für die Beseitigung der Vollzugsmängel zu suchen (IV.). Diese sind nicht nur für das Umsatz-/Mehrwertsteuerrecht interessant, sondern können perspektivisch auch einen defizitären Gesetzesvollzug im Bereich des noch nicht an die Digitalisierung angepassten (Internationalen) Ertragsteuerrechts⁴⁴ zu verhindern helfen (V.). Auf das für den grenzüberschreitenden „elektronischen Geschäftsverkehr“ (*E-Commerce*) in Drittstaatsverhältnissen ebenfalls relevante Zollrecht⁴⁵ wird im Folgenden nur eingegangen, soweit es für das Umsatz-/Mehrwertsteuerrecht bedeutsam ist. Das sonstige, vom Umsatz-/Mehrwertsteuerrecht zu unterscheidende besondere Verbrauchsteuerrecht⁴⁶ wird hier weitgehend ausgespart, obwohl die Digitalisierung auch für dieses Herausforderungen brachte und bringt⁴⁷.

Das besondere Interesse dieser Untersuchung an den Vollzugsdefiziten als Folge des Bestimmungslandprinzips ist der Grund für die Verengung des Untersuchungsgegenstands auf auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen (elektronisch erbrachte Dienstleistungen) und den Internethandel mit Waren (Fernverkäufe) in grenzüberschreitenden Fällen. Die damit zusammenhängenden Grundsatzfragen stellen sich bei vielen anderen umsatz-/mehrwertsteuerrechtlichen Fragen als Folge der Digitalisierung von vornherein nicht oder nicht in demselben Ausmaß, weil diese häufig in erster Linie einzelproblembezogene Interpretationsfragen sind (z.B. hinsichtlich der umsatz-/mehrwertsteuerrechtlichen Folgen von Leistungen im Rahmen

⁴² Vgl. Ehrke-Rabel, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 171 (171).

⁴³ Vgl. Bundesrechnungshof, Bericht nach § 99 BHO über Maßnahmen zur Verbesserung der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung – Chancen der Digitalisierung nutzen, S. 26; Oellerich, Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechts, 2008, S. 28, 66 f.; ferner Köhler/Fetzer, Recht des Internet, 8. Aufl., 2016, Rn. 549 ff., auch zu weiteren Besonderheiten des „elektronischen Geschäftsverkehrs“ (*E-Commerce*); Vobbe/Dietsch, BB 2019, 535 (535).

⁴⁴ S. oben im Text.

⁴⁵ S. Europäischer Rechnungshof, Sonderbericht Nr. 12/2019: Elektronischer Handel: Zahlreiche Herausforderungen bei der Erhebung von MwSt. und Zollen müssen noch angegangen werden, 2019, Tz. 03.

⁴⁶ In einem materiellen Sinne ist die Umsatz-/Mehrwertsteuer die (allgemeine) „Verbrauchsteuer“. Dazu s. II.2.

⁴⁷ Vgl. Kommission, Mitteilung v. 15.07.2020, Aktionsplan für eine faire und einfache Besteuerung zur Unterstützung der Aufbastrategie, COM(2020) 312 final, S. 19; zu „ersten“ Anpassungen des deutschen Verbrauchsteuerrechts an die Digitalisierung s. Bundesregierung, Entwurf eines Siebten Gesetzes zur Änderung von Verbrauchsteuergesetzen, BT-Drs. 19/25697.

der sog. „*Sharing Economy*“⁴⁸). Für solche muss ebenso wie für rechtstechnische Einzelheiten zu auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen (elektronisch erbrachten Dienstleistungen) und Lieferungen im Rahmen des Internethandels mit Waren (Fernverkäufe) auf andere Publikationen⁴⁹ verwiesen werden. Diesbezüglich sei hier ausdrücklich auf die vor Kurzem in der Schriftenreihe des Instituts Finanzen und Steuern (ifst) erschienene ifst-Schrift 538 von *Tina Ehrke-Rabel*, *Stefan Hammerl* und *Lily Zechner* zur „Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt“⁵⁰ hingewiesen⁵¹.

⁴⁸ Zu weiteren Beispielen s. oben im Text.

⁴⁹ Z.B. *Ehrke-Rabel*, in: Hey (Hrsg.), *Digitalisierung im Steuerrecht*, DSUG 42 (2019), S. 371 (371 ff.); *Kabisch*, *Internet und Umsatzsteuer*, 2002; ferner *Lamensch*, *European Value Added tax in the Digital Era*, 2015; *Lamensch*, in: Haslehner/Kofler/Pantazatou/Rust (Hrsg.), *Tax and the Digital Economy*, 2019, 189 (189 ff.), jeweils speziell zu auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen (elektronisch erbrachten Dienstleistungen) („*Online Supplies*“).

⁵⁰ S. *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, *Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt*, ifst-Schrift 538 (2021).

⁵¹ Zur internationalen Steuergestaltung im Ertragsteuerrecht im Bereich des grenzüberschreitenden „elektronischen Geschäftsverkehrs“ (*E-Commerce*) s. *Pinkernell*, *Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce*, ifst-Schrift 494 (2014); ferner *Pinkernell*, in: Hey (Hrsg.), *Digitalisierung im Steuerrecht*, DSUG 42 (2019), S. 321 (321 ff.); zu Verrechnungspreisen und Digitalisierung s. *Heidecke/Stein/Schwarz/Fiehler/van der Ham/Freudenberg/Lappe/Pandeya-Koch/Prinz*, *Verrechnungspreise und Digitalisierung: I. Verrechnungspreise in digitalen und sich digitalisierenden Geschäftsmodellen – Bestandsaufnahme und Leitlinien*, ifst-Schrift 536 (2020); *Oestreicher/Muntermann/Schwager*, *Verrechnungspreise und Digitalisierung: II. Empirische Analyse – Konsequenzen für die transaktionsbezogene Gewinnaufteilung*, ifst-Schrift 537 (2020); zu steuerrechtlichen Folgen der Ausgabe digitaler Wertpapiere s. *Hötzel/Krüger/Niermann/Scherer/Lehmann*, *Unternehmensfinanzierung durch Ausgabe von Kryptotoken – Besteuerung in Deutschland und in der Schweiz*, ifst-Schrift 533 (2020).

II. Bestimmungslandprinzip im materiellen Umsatz-/ Mehrwertsteuerrecht beim grenzüberschreitenden „elektronischen Geschäftsverkehr“ (*E-Commerce*) als „bewältigte Herausforderung“

1. Allgemeines

Das Bestimmungslandprinzip (2.) scheint für die Verwirklichung des umsatz-/mehrwertsteuerrechtlichen Verbrauchsteuerprinzips und die Sicherstellung von Wettbewerbsgleichheit allgemein besser geeignet zu sein als das Ursprungslandprinzip⁵². Die konkrete Ausgestaltung der Regelungen für die umsatz-/mehrwertsteuerrechtliche Behandlung des grenzüberschreitenden „elektronischen Geschäftsverkehrs“ (*E-Commerce*) nach Maßgabe des Bestimmungslandprinzips (3.) erfolgt unter Beachtung der Wesensmerkmale⁵³ des auf der Grundlage von Art. 113 AEUV⁵⁴ weitgehend unionsrechtlich⁵⁵ harmonisierten⁵⁶ Umsatz-/Mehrwertsteuerrechts⁵⁷, so dass beispielsweise bei „Endverbrauchern“ materiellrechtlich keine Umkehr der

⁵² S. unten im Text und II.2.

⁵³ Dazu s. unten im Text.

⁵⁴ Vgl. *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17. 5 ff.; *Raden*, Digitalisierung und Internationales Steuerrecht, 2018, S. 27; *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 12.

⁵⁵ Zu den wichtigen Rechtsakten des Unionsrechts gehören insbesondere die Richtlinie 2006/112/EG des Rates v. 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L 347 v. 11.12.2006, S. 1 (Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie; MwSt-SystRL), die auf Art. 93 EG bzw. Art. 113 AEUV beruht, die Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates v. 15.03.2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L 77 v. 23.03.2011, S. 1 (Mehrwertsteuer-Durchführungsverordnung; MwStDVO), die auf Art. 397 MwStSystRL beruht, der wiederum auf Art. 291 Abs. 2 AEUV gründet (dazu *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, in: *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 10 (14); *Raden*, Digitalisierung und Internationales Steuerrecht, 2018, S. 70 f.; *Schumann*, MwStStR 2021, 192 (192)), und die Verordnung Nr. 904/2010 des Rates v. 07.10.2010 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer, ABl. L 268 v. 12.10.2010, S. 1 (Zusammenarbeits-Verordnung; ZusammenarbeitsVO), die auf Art. 113 AEUV beruht und ergänzt wird bzw. wurde durch die Durchführungsverordnung 79/2012 der Kommission v. 31.01.2012 zur Regelung der Durchführung bestimmter Vorschriften der Verordnung Nr. 904/2010 des Rates über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer, ABl. L 29 v. 01.02.2012, S. 13 und zwischenzeitlich durch die Durchführungsverordnung 815/2012 der Kommission v. 13.09.2012 mit Durchführungsbestimmungen zu der Verordnung (EU) Nr. 904/2010 hinsichtlich der Sonderregelungen für gebietsfremde Steuerpflichtige, die Telekommunikationsdienstleistungen, Rundfunk- oder Fernsehdienstleistungen oder elektronische Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige erbringen, ABl. L 249 v. 14.09.2012, S. 3, die zunächst durch Art. 1 der Durchführungsverordnung 2018/980 der Kommission v. 11.07.2018 zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 815/2012 hinsichtlich der Informationen, die zwecks Identifizierung von Steuerpflichtigen, die die Nicht-EU-Regelung in Anspruch nehmen, zwischen den Mitgliedstaaten auszutauschen sind, ABl. L 176 v. 12.07.2018, S. 9 geändert und dann durch Art. 7 Abs. 1 der Durchführungsverordnung 2020/194 der Kommission v. 12.02.2020 mit Durchführungsbestimmungen zur Verordnung (EU) Nr. 904/2010 des Rates hinsichtlich der Sonderregelungen für Steuerpflichtige, die Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige erbringen sowie Fernverkäufe von Gegenständen und bestimmte Lieferungen von Gegenständen innerhalb der Union tätigen, ABl. L 40 v. 13.2.2020, S. 114 aufgehoben wurde.

⁵⁶ Vgl. *Kube*, in: M. Lang (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, DStJG 41 (2018), S. 69 (78); *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 12.

⁵⁷ Zu den wichtigen Rechtsakten des deutschen Rechts gehören insbesondere das Umsatzsteuergesetz (UStG) und die Umsatzsteuereinführungsverordnung (UStDV).

Steuerschuldnerschaft (*Reverse Charge-Verfahren*)⁵⁸ eintreten kann⁵⁹ oder verfahrensrechtlich für diese keine Mitwirkungspflichten in Betracht kommen⁶⁰. Seine systematischen Vorzüge⁶¹ dürfen freilich nicht darüber hinwegtäuschen, dass die Verwirklichung des Bestimmungslandprinzips im materiellen Umsatz-/Mehrwertsteuerrecht als „bewältigte Herausforderung“ des Steuerrechts durch die Digitalisierung⁶² insbesondere zu den später⁶³ behandelten Vollzugsdefiziten als dem eigentlichen „Hauptproblem“⁶⁴ des grenzüberschreitenden „elektronischen Geschäftsverkehrs“ (*E-Commerce*) auf dem Gebiet des Umsatz-/Mehrwertsteuerrechts führen kann. Diese „unbewältigte Herausforderung“ des Steuerrechts durch die Digitalisierung ist besonders dringlich, wenn entsprechend der Eigenschaft der Umsatz-/Mehrwertsteuer als auf Abwälzung⁶⁵ angelegte indirekte⁶⁶ Steuer (ggf. steuerunehrliche und schwer greifbare⁶⁷) „ausländische“ „Unternehmer“ im Inland

⁵⁸ Dazu *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.72 f. (dort: „Verlagerung der Steuerschuldnerschaft“).

⁵⁹ Vgl. *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.72 („qualifizierte Leistungsempfänger (Unternehmer oder juristische Person)“); *Hidien*, DStR 2020, 257 (259); *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 2; ferner s. II.3.b.bb. und II.3.c.bb.bbb., zur Umkehr der Steuerschuldnerschaft (*Reverse Charge-Verfahren*) bei auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen (elektronisch erbrachten Dienstleistungen) und beim Internethandel mit Waren (Fernverkäufe).

⁶⁰ S. III.1.

⁶¹ S. II.2.

⁶² Vgl. *Englisch*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band 1, 2018, S. 1491 (1505).

⁶³ S. III.2.

⁶⁴ Vgl. *Hey*, EuZW 2002, 613 (615); ferner Europäischer Rechnungshof, Sonderbericht Nr. 24/2015: Bekämpfung des innergemeinschaftlichen MwSt.-Betrugs: Weitere Maßnahmen sind erforderlich, 2018, Tz. 90 ff.; *Englisch*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band 1, 2018, S. 1491 (1505); *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.396 f., 420, 431; *Hammerl/Zechner*, SWK 2020, 1233 (1233); *Hidien*, RIW 2003, 478 (504); *Hidien*, ÖStZ 2003, 373 (374 f.); *Ismer/Gradl*, MwStR 2016, 324 (329); *Köhler/Fetzer*, Recht des Internet, 8. Aufl., 2016, Rn. 546; *Reiß*, StbJb 1998/99, 391 (411) („eigentliche Problem“); *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 83, 174.

⁶⁵ Vgl. BVerfG, Beschl. v. 04.02.1958 – 2 BvL 31/56, 2 BvL 33/56, BVerfGE 7, 244 (264) („Steuerüberwälzung“); Beschl. v. 19.03.1974 – 1 BvR 416/68, BVerfGE 37, 38 (45 ff.) („Abwälzung“); ferner *Drüen*, in: Widmann (Hrsg.), Steuervollzug im Rechtsstaat, DStJG 31 (2008), S. 167 (184 f.); *Englisch*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band 1, 2018, S. 1491 (1492) („überwälzt“); *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.12 („abwälzen“); *Hufeld*, DStZ 2018, 755 (761) („überwälzen“); *Jachmann*, in: P. Kirchhof/Nieskens (Hrsg.), Festschrift für Wolfram Reiss zum 65. Geburtstag, 2008, S. 339 (344); *P. Kirchhof*, in: Isensee/P. Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Band V, 3. Aufl., 2007, § 118, Rn. 241, 243; *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 1, 9.

⁶⁶ Vgl. *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 22. Aufl., 2019, Rn. 44; *Drüen*, in: Widmann (Hrsg.), Steuervollzug im Rechtsstaat, DStJG 31 (2008), S. 167 (184 f.); *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.12; *Hufeld*, DStZ 2018, 755 (762); *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 9.

⁶⁷ Vgl. *Ehrke-Rabel*, in: Hey (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42 (2019), S. 371 (373 f.); *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 10 (12 f.); *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.431; *Hidien*, DStR 2020, 257 (262).

steuerpflichtig und deshalb Steuerschuldner sind, nicht aber die „inländischen“ „Endverbraucher“ als bloße „Steuerträger“⁶⁸.

2. Grundlagen des Bestimmungslandprinzips im Allgemeinen und in Bezug auf den grenzüberschreitenden „elektronischen Geschäftsverkehr“ (*E-Commerce*)

Die fundamentale Unterscheidung zwischen dem Ursprungs- bzw. Herkunftslandprinzip⁶⁹ mit der Besteuerung im Staat des „Unternehmers“ und dem Bestimmungsland- bzw. Verbrauchsortprinzip⁷⁰ mit der Besteuerung im Staat des „Endverbrauch(er)s“ betrifft die zwischenstaatliche Aufteilung der Besteuerungszuständigkeit bei grenzüberschreitenden Umsätzen⁷¹. Lange strebte die Europäische Union (EU)⁷² und dabei insbesondere die Kommission⁷³ die Einführung des Ursprungslandprinzips an und betrachtete das Bestimmungslandprinzip nur als Übergangslösung (s. Art. 402 Abs. 1 MwStSystRL: „Übergangsregelung“). Wegen der ablehnenden Haltung der Mitgliedstaaten⁷⁴ und der Wichtigkeit der Schaffung eines endgültigen

⁶⁸ Zum „Endverbraucher“ als „Steuerträger“ s. BVerfG, Urt. v. 27.07.1971 – 2 BvF 1/68, 2 BvR 702/68, BVerfGE 31, 314 (331 f.); Beschl. v. 19.03.1974 – 1 BvR 416/68, BVerfGE 37, 38 (46 f.); *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.12; *Haydl*, IStR 2015, 587 (587 f.); *Hufeld*, DStZ 2018, 755 (761); *Jachmann*, in: P. Kirchhof/Nieskens (Hrsg.), Festschrift für Wolfram Reiss zum 65. Geburtstag, 2008, S. 339 (344); *Jakob*, Umsatzsteuer, 4. Aufl., 2009, § 1, Rn. 3; *P. Kirchhof*, UR 2002, 541 (544, 547); *P. Kirchhof*, in: Isensee/P. Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Band V, 3. Aufl., 2007, § 118, Rn. 241; *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 9.

⁶⁹ Zum Begriff des „Ursprungslandprinzips“ s. *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.393; *P. Kirchhof*, UR 2002, 541 (547); *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 154.

⁷⁰ Zum Begriff des „Bestimmungslandprinzips“ s. *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.393; *P. Kirchhof*, UR 2002, 541 (547); *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 87, 154.

⁷¹ Vgl. *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.393; *Hammerl/Zechner*, Taxing Profit and Consumption in Market Jurisdictions: Equity and Administrability in the Digital Era, Graz Law Working Paper No 06-2021, S. 13; *Hidien*, ÖStZ 2003, 373 (374); *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 154. Wird bei der Verwirklichung des Ursprungslandprinzips das nach den Regelungen des Ursprungslands (insbesondere seines Steuersatzes) generierte Steueraufkommen von diesem an das Bestimmungsland weitergereicht („*Clearing*“), profitiert auch hier der Staat des „Endverbrauch(er)s“, jedoch nicht zu seinen Bedingungen. Kritisch dazu s. *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 173, 202.

⁷² So noch als Grundsatz mit Ausnahmen für bestimmte Konstellationen die Erwägungsgründe 9 bis 11, 17, 20 und 21 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates v. 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. EU L 347 v. 11.12.2006, S. 1 (MwStSystRL); ferner die Erwägungsgründe der Ersten Richtlinie 67/227/EWG des Rates v. 11.04.1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer, ABl. P 71 v. 14.4.1967, S. 1301 und der Zweiten Richtlinie 67/228/EWG des Rates v. 11.04.1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems, ABl. P 71 v. 14.4.1967, S. 1303.

⁷³ Vgl. Kommission, Mitteilung v. 06.12.2011, Zukunft der Mehrwertsteuer. Wege zu einem einfacheren, robusteren und effizienteren MwSt-System, das auf den Binnenmarkt zugeschnitten ist, KOM(2011) 851 endg., Tz. 4.1, wo die Kommission das Ziel der Verwirklichung des Ursprungslandprinzips aufgibt („Daher ist die Kommission zu dem Schluss gekommen, dass es keine triftigen Gründe für die Beibehaltung dieser Zielsetzung mehr gibt. Aus diesem Grund wird vorgeschlagen, das Konzept aufzugeben.“).

⁷⁴ Vgl. Kommission, Mitteilung v. 06.12.2011, Zukunft der Mehrwertsteuer. Wege zu einem einfacheren, robusteren und effizienteren MwSt-System, das auf den Binnenmarkt zugeschnitten ist, KOM(2011) 851 endg., Tz. 4.1.

Mehrwertsteuersystems für grenzübergreifende Geschäfte⁷⁵ hat vor einiger Zeit auch die Kommission⁷⁶ das Ziel der Einführung des Ursprungslandprinzips zu Gunsten der endgültigen Beibehaltung des Bestimmungslandprinzips aufgegeben⁷⁷. Das Bestimmungslandprinzip ist auch außerhalb der EU anerkannt⁷⁸, etwa von der – im Bereich des Umsatz-/Mehrwertsteuerrechts ansonsten eher zurückhaltenden⁷⁹ – Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (*Organisation for Economic Co-operation and Development*; OECD)⁸⁰ oder den Vereinten Nationen (*United Nations*; UN)⁸¹.

Zwar wäre der Gesetzesvollzug bei Verwirklichung des Ursprungslandprinzips allgemein einfacher und für steuerpflichtige „Unternehmer“ kostengünstiger, weil sie nur das ihnen besonders „vertraute“ Recht des Ursprungslands beachten müssten⁸². Dieses kann sich trotz der weitgehenden unionsrechtlichen Harmonisierung wegen zahlreicher Umsetzungsspielräume⁸³ auch innerhalb der EU im Detail noch immer vom Recht des Bestimmungslands unterscheiden. Jedoch hat das Bestimmungsland-

⁷⁵ Vgl. Kommission, Mitteilung v. 13.04.2011, Binnenmarktakte, Zwölf Hebel zur Förderung von Wachstum und Vertrauen. „Gemeinsam für neues Wachstum“, KOM(2011) 206, Tz. 2.9; Kommission, Mitteilung v. 06.12.2011, Zukunft der Mehrwertsteuer. Wege zu einem einfacheren, robusteren und effizienteren MwSt-System, das auf den Binnenmarkt zugeschnitten ist, KOM(2011) 851 endg., Tz. 4.1.

⁷⁶ Vgl. Kommission, Mitteilung v. 06.12.2011, Zukunft der Mehrwertsteuer. Wege zu einem einfacheren, robusteren und effizienteren MwSt-System, das auf den Binnenmarkt zugeschnitten ist, KOM(2011) 851 endg., Tz. 4.1; ferner Kommission, Mitteilung v. 07.04.2016, Aktionsplan im Bereich der Mehrwertsteuer. Auf dem Weg zu einem einheitlichen europäischen Mehrwertsteuerrecht: Zeit für Reformen, COM(2016) 148 final, S. 4, 10 ff.

⁷⁷ Zur Entwicklung s. *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.398 f., 449, 451; *Hammerl/Zechner*, Taxing Profit and Consumption in Market Jurisdictions: Equity and Administrability in the Digital Era, Graz Law Working Paper No 06-2021, S. 6 f.; *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 175, 202, der die Zuwendung zum Bestimmungslandprinzip befürwortet.

⁷⁸ Vgl. *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.13, 394; *Hidien*, RIW 2003, 478 (502); *P. Kirchhof*, UR 2002, 541 (544); *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 5, 155.

⁷⁹ Vgl. *Raden*, Digitalisierung und Internationales Steuerrecht, 2018, S. 51; ferner s. I., zum OECD/G20-Projekt zu „Gewinnkürzung und Gewinnverlagerung“ (engl.: „domestic tax base erosion and profit shifting“; BEPS), das sich jüngst vor allem auf das Ertragsteuerrecht konzentriert, obwohl zunächst auch in Bezug auf Umsatz-/Mehrwertsteuern (*value added tax*; VAT) bzw. Verbrauchsteuern (*consumption tax*) Herausforderungen identifiziert wurden.

⁸⁰ Vgl. OECD, International VAT/GST Guidelines, 2017, S. 15 ff., 38 ff.; ferner OECD, Committee on Fiscal Affairs, Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions, 1998, Box 3 (v); zur Konkretisierung s. OECD, Committee on Fiscal Affairs, Taxation and Electronic Commerce: Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions, 2001; OECD, Committee on Fiscal Affairs, Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions: The 2003 Report, 2003, jeweils speziell für den Bereich des „elektronischen Geschäftsverkehrs“ (*E-Commerce*); zu den Überlegungen der OECD s. *Englisch*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band 1, 2018, S. 1491 (1504).

⁸¹ Vgl. UN, Electronic Commerce and The Challenge for Tax Administration, 2001, S. 35, speziell für den Bereich des „elektronischen Geschäftsverkehrs“ (*E-Commerce*).

⁸² Vgl. *Englisch*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band 1, 2018, S. 1491 (1512); *Hammerl/Zechner*, Taxing Profit and Consumption in Market Jurisdictions: Equity and Administrability in the Digital Era, Graz Law Working Paper No 06-2021, S. 7 f.

⁸³ Diese sind insbesondere Folge der Harmonisierung auf der Grundlage von Richtlinien, die nur hinsichtlich der Ziele für die Mitgliedstaaten verbindlich sind, nicht jedoch hinsichtlich der Wahl der Form und Mittel (Art. 288 Abs. 3 AEUV). Vgl. Erwägungsgrund 7 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates v. 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L 347 v. 11.12.2006, S. 1 (MwStSystRL); ferner s. II.3.b.cc. und III.3.b.cc.

prinzip ungeachtet der höheren Befolgungskosten für „ausländische“ „Unternehmer“ im Bestimmungsland⁸⁴ systematische Vorzüge⁸⁵. Entsprechend der Eigenschaft der Umsatz-/Mehrwertsteuer als (allgemeine) „Verbrauchssteuer“⁸⁶ kann der „Endverbrauch(er)“ zielgenauer belastet werden⁸⁷. Zudem kann dadurch am Ort des „Endverbrauch(er)s“ „Wettbewerbsneutralität“ („Wettbewerbsgleichheit“)⁸⁸ für konkurrierende „Unternehmer“ als Steuerpflichtige hergestellt werden, die neben der „Kostenneutralität“⁸⁹ der Umsatz-/Mehrwertsteuer für „Unternehmer“⁹⁰ eine Ausprägung des dem Umsatz-/Mehrwertsteuerrecht zu Grunde⁹¹ liegenden Neutralitätsprinzips⁹² ist. Die auf gleichmäßige umsatz-/mehrwertsteuerrechtliche Belastung gleichartiger Leistungen⁹³ gerichtete „Wettbewerbsneutralität“ steht dabei im Dienste des Funktionierens des Binnenmarkts (zur Definition s. Art. 26

⁸⁴ Vgl. *Ehrke-Rabel*, in: Hey (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42 (2019), S. 371 (374); *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, in: *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifSt-Schrift 538 (2021), S. 10 (13); *Gothmann/Luther*, DB 2020, Heft 35, Gastkommentar, M4 (M4); *Haydl*, IStR 2015, 587 (589).

⁸⁵ Vgl. *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.395; *Hammerl/Zechner*, Taxing Profit and Consumption in Market Jurisdictions: Equity and Administrability in the Digital Era, Graz Law Working Paper No 06-2021, S. 6 f.; *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 155.

⁸⁶ Vgl. BVerfG, Urt. v. 27.07.1971 – 2 BvF 1/68, 2 BvR 702/68, BVerfGE 31, 314 (331 f.); *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, in: *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifSt-Schrift 538 (2021), S. 10 (10); *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.10, unter zutreffendem Hinweis auf Art. 1 Abs. 2 MwStSystRL; *Hufeld*, DStZ 2018, 755 (761); *Jakob*, Umsatzsteuer, 4. Aufl., 2009, § 1, Rn. 5, 11; *P. Kirchhof*, in: Isensee/P. Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Band V, 3. Aufl., 2007, § 118, Rn. 243; *Reiß*, StbJb 1998/99, 391 (394); *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 10.

⁸⁷ Vgl. *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, in: *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifSt-Schrift 538 (2021), S. 10 (10, 12 f.); *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.395; *P. Kirchhof*, UR 2002, 541 (547); *P. Kirchhof*, in: Isensee/P. Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Band V, 3. Aufl., 2007, § 118, Rn. 225; *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 87, 155.

⁸⁸ Vgl. EuGH, Urt. v. 16.09.2008 – C-288/07, Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs/Isle of Wight Council u. a., Slg. 2008, I-7203, ECLI:EU:C:2008:505, Tz. 42 („verbietet der Grundsatz der steuerlichen Neutralität [...], dass Wirtschaftsteilnehmer, die gleichartige Umsätze tätigen, bei der Erhebung der Mehrwertsteuer unterschiedlich behandelt werden“); ferner *Dürschmidt*, in: Ismer/Nieskens (Hrsg.), Umsatzsteuer-Kongress-Bericht 2014, 2016, S. 33 (55); *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.395; *Hidien*, UR 2020, 249 (252 f., 255), jeweils „Wettbewerbsgleichheit“; *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 155.

⁸⁹ Vgl. *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 155; ferner *Dürschmidt*, in: Ismer/Nieskens (Hrsg.), Umsatzsteuer-Kongress-Bericht 2014, 2016, S. 33 (55); *P. Kirchhof*, in: Isensee/P. Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Band V, 3. Aufl., 2007, § 118, Rn. 241 ff.

⁹⁰ Dies soll durch den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 S. 1 UStG sichergestellt werden. Vgl. EuGH, Urt. v. 06.07.2006 – C-439/04 und C-440/04, Kittel und Recolta Recycling, Slg. 2006, I-6161, ECLI:EU:C:2006:446, Tz. 46; Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 – JStG 2020), BR-Drs. 503/20, S. 166; *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.15; *Hufeld*, DStZ 2018, 755 (761); *P. Kirchhof*, in: Isensee/P. Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Band V, 3. Aufl., 2007, § 118, Rn. 244; *Oellerich*, Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechts, 2008, S. 117 f.; *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 1.

⁹¹ S. Erwägungsgründe 4, 5, 7, 13, 30 und 34 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates v. 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L 347 v. 11.12.2006, S. 1 (MwStSystRL).

⁹² Zum „Neutralitätsprinzip“ s. EuGH, Urt. v. 21.02.2006 – C-255/02, Halifax u. a., Slg. 2006, I-1609, ECLI:EU:C:2006:121, Tz. 92 („Grundprinzip“); Urt. v. 16.09.2008 – C-288/07, Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs/Isle of Wight Council u. a., Slg. 2008, I-7203, ECLI:EU:C:2008:505, Tz. 42 („fundamentaler Grundsatz des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems“); Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 – JStG 2020), BR-Drs. 503/20, S. 166; *Dürschmidt*, in: Ismer/Nieskens (Hrsg.), Umsatzsteuer-Kongress-Bericht 2014, 2016, S. 33 (54 f.); *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.23 ff.; ferner s. III.3.c.bb.ccc. und III.3.c.ccc.ccc.

⁹³ Vgl. EuGH, Urt. v. 29.04.2004 – C-137/02, Faxworld, Slg. 2004, I-5547, ECLI:EU:C:2004:267, Tz. 307; ferner *Oellerich*, Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechts, 2008, S. 117.

Abs. 2 AEUV), für das die EU nach Art. 3 Abs. 1 Buchst. b) und Art. 26 Abs. 1 AEUV die erforderlichen Wettbewerbsregeln festzulegen hat⁹⁴.

Mit Blick auf die „Ubiquität und Agilität des Internets“⁹⁵, das wegen dieser Eigenschaften die Anbahnung und Erbringung von sonstigen Leistungen und Lieferungen im umsatz-/mehrwertsteuerrechtlichen Sinne über Staatsgrenzen hinweg erheblich erleichtert, stellt sich die Frage nach der zwischenstaatlichen Aufteilung der Besteuerungszuständigkeit beim grenzüberschreitenden „elektronischen Geschäftsverkehr“ (*E-Commerce*) besonders dringlich. Dies gilt nicht nur im Verhältnis der Mitgliedstaaten der EU zueinander, sondern auch im Verhältnis zu Drittstaaten⁹⁶, denn auch in solchen Fällen bilden Staatsgrenzen im grenzüberschreitenden „elektronischen Geschäftsverkehr“ (*E-Commerce*) kein großes Hindernis⁹⁷. Die grundlegende Entscheidung für das Bestimmungslandprinzip⁹⁸ gilt dabei auch in diesem (Wirtschafts-)Bereich⁹⁹. Wegen seiner Besonderheiten spiegelt sie sich in spezifischen Regelungen für den grenzüberschreitenden „elektronischen Geschäftsverkehr“ (*E-Commerce*) wider¹⁰⁰. Diese Regelungen beruhen auf den (verbindlichen¹⁰¹) Vorgaben¹⁰² des (mittlerweile) entsprechend ausgestalteten Unionsrechts und den bereits im Jahr 1998 in einem Bericht¹⁰³ abgegebenen (unverbindlichen¹⁰⁴) Empfehlungen der OECD. Innerhalb der EU gab es zunächst eine punktuelle Änderung in Bezug auf den Leistungsort von auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen (elektronisch

⁹⁴ Vgl. *Oellerich*, Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechts, 2008, S. 116 f., wenn auch noch zu Art. 3 Abs. 1 Buchst. g) und Art. 14 Abs. 1 EGV, wonach der Wettbewerb, zumindest vom Wortlaut her, weitergehend sogar ausdrücklich vor „Verfälschungen“ zu schützen war.

⁹⁵ Vgl. *Raden*, Digitalisierung und Internationales Steuerrecht, 2018, S. 26; ferner *Hidien*, RIW 2003, 474 (475); *Schön*, IStR 2019, 647 (648).

⁹⁶ Vgl. *Hey*, EuZW 2002, 613 (615).

⁹⁷ Vgl. *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.398; *Hidien*, RIW 2003, 474 (475).

⁹⁸ S. oben im Text.

⁹⁹ Vgl. *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.449; *Gothmann/Luther*, DB 2020, Heft 35, Gastkommentar, M4 (M4).

¹⁰⁰ S. II.3.

¹⁰¹ Zum Anwendungsvorrang des Unionsrechts s. Art. 23 Abs. 1 S. 1 und 2 GG und BVerfG, Urt. v. 05.05.2020 – 2 BvR 859/15, 2 BvR 1651/15, 2 BvR 2006/15, 2 BvR 980/16, BVerfGE 154, 17 (151; Rn. 234); ferner s. EuGH, Urt. v. 15.07.1964 – Rs. 6-64, Flaminio Costa gegen E.N.E.L., Slg. 1964, 1253 (1269 f.), ECLI:EU:C:1964:66.

¹⁰² Zu diesen s. II.3.

¹⁰³ Vgl. OECD, Committee on Fiscal Affairs, Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions, 1998, Box 3 (v), speziell für den Bereich des „elektronischen Geschäftsverkehrs“ (*E-Commerce*).

¹⁰⁴ Der Bericht (*report*) enthält wohl allenfalls „Empfehlungen“ („*recommendations*“) i.S.d. Art. 5 Buchst. b) des Übereinkommens über die Organisation für Wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung v. 14.12.1960 (zu diesem s. Gesetz zum Übereinkommen vom 14. Dezember 1960 über die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) v. 16.08.1961, BGBl. II 1961, 1150; OECD-Übereinkommen). Diese sind im Umkehrschluss aus Art. 5 Buchst. a) des OECD-Übereinkommens unverbindlich, weil dort „Beschlüsse“ („*decisions*“) ausdrücklich als verbindlich bezeichnet werden. Dazu auch *Raden*, Digitalisierung und Internationales Steuerrecht, 2018, S. 51 („soft law“).

erbrachten Dienstleistungen) von „Drittlandsunternehmern“ an „inländische“ „Endverbraucher“, die seit dem 01.01.2003 für umsatz-/mehrwertsteuerrechtliche Zwecke am „Bestimmungsort“ ausgeführt werden und für die die steuerpflichtigen „Unternehmer“ als verfahrensmäßige Erleichterung die Möglichkeit der Identifizierung in einem einzigen Mitgliedstaat („Einortregistrierung“) hatten¹⁰⁵. Die Regelung über den Leistungsort wurde ab dem 01.01.2015 auf entsprechende Leistungen von „Unternehmern“ aus einem EU-Mitgliedstaat erstreckt, für die als verfahrensmäßige Erleichterung die „kleine einzige Anlaufstelle“ (keA; engl.: „*Mini One Stop Shop*“; MOSS)¹⁰⁶ geschaffen wurde¹⁰⁷. Für den Internethandel mit Waren (Fernverkäufe) galten schon länger (allgemeine) Regelungen, die bei „Endverbrauchern“ als Leistungsempfänger zumindest teilweise das Bestimmungslandprinzip verwirklichten¹⁰⁸. Trotz dieser Änderungen bzw. Ausgestaltung zeigte sich hinsichtlich aller Formen des grenzüberschreitenden „elektronischen Geschäftsverkehrs“ (*E-Commerce*) gleichwohl ein erheblicher Anpassungsbedarf, der neben dem materiellen auch das Verfahrensrecht betraf. In Bezug auf Letzteres offenbarte sich dieser insbesondere in der lange bestehenden sachlichen Beschränkung der verfahrensmäßigen Erleichterung in Gestalt der „kleinen einzigen Anlaufstelle“ auf auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen (elektronisch erbrachte Dienstleistungen). Umfangreichere Änderungen der unionsrechtlichen Vorgaben erfolgten dann mit dem „Mehr-

¹⁰⁵ S. II.3.b.cc.ccc. und IV.2.b.

¹⁰⁶ Inhaltlich bestand kein großer Unterschied zwischen „Drittlandunternehmern“ und „Unternehmern“ aus EU-Mitgliedstaaten. Vgl. Europäischer Rechnungshof, Sonderbericht Nr. 12/2019: Elektronischer Handel: Zahlreiche Herausforderungen bei der Erhebung von MwSt. und Zöllen müssen noch angegangen werden, 2019, Tz. 12, 39. Terminologisch wurde der Begriff der „(kleinen) einzigen Anlaufstelle“ (keA) häufig jedoch nur im Zusammenhang mit „Unternehmern“ aus EU-Mitgliedstaaten verwendet. Vgl. Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 – JStG 2020), BR-Drs. 503/20, S. 137.

¹⁰⁷ S. II.3.b.cc.ccc. und IV.2.b.

¹⁰⁸ Vgl. Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 17 (18 f.), zu „grenzüberschreitende[n] Güterbeförderungen“ als Form des grenzüberschreitenden „elektronischen Geschäftsverkehrs“ (*E-Commerce*) mit der „längsten mehrwertsteuerlegistische[n] Tradition“; Lindgens/Groß, DSiR 2003, 1915 (1915); zu einer anderen Einschätzung hinsichtlich der zeitlichen Dimension des Regelungsbestands Englisch, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band 1, 2018, S. 1491 (1505).

wertsteuer-Digitalpaket“ („*e-commerce package*“) ¹⁰⁹ aus dem Jahr 2017 ¹¹⁰ und 2019 ¹¹¹, dessen Vorgaben zeitlich abgestuft seit dem 01.01.2019 ¹¹² bzw. 01.07.2021 ¹¹³ (und damit wegen der Covid-19-Pandemie nicht wie ursprüng-

¹⁰⁹ Zum Begriff des „Mehrwertsteuer-Digitalpakets“ („*e-commerce package*“; auch „MwSt-Digitalpaket“) s. Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 – JStG 2020), BR-Drs. 503/20, S. 1, 61, 137; BMF, Schreiben v. 14.12.2018 – III C 3-S 7117-j/18/10002, BStBl. I 2018, 1429 (1429); BMF, Schreiben v. 01.04.2021 – III C 3 – S 7340/19/10003 :022, BStBl. I. 2021, 629 (629); *Sterzinger*, UR 2020, 941 (948); *Widmann*, MwStR 2021, 6 (7).

¹¹⁰ S. Richtlinie 2017/2455 des Rates v. 05.12.2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen, ABl. L 348 v. 29.12.2017, S. 7; Durchführungsverordnung 2017/2459 des Rates v. 05.12.2017 zur Änderung der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L 348 v. 29.12.2017, S. 32; Verordnung 2017/2454 des Rates v. 05.12.2017 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 348 v. 29.12.2017, S. 1; ferner Verordnung 2018/1541 des Rates v. 02.10.2018 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 259 v. 16.10.2018, S. 1.

¹¹¹ S. Richtlinie 2019/1995 des Rates v. 21.11.2019 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf Vorschriften für Fernverkäufe von Gegenständen und bestimmte inländische Lieferungen von Gegenständen, ABl. L 310 v. 02.12.2019, S. 1; Durchführungsverordnung 2019/2026 des Rates v. 21.11.2019 zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 bezüglich der über elektronische Schnittstellen unterstützten Lieferung von Gegenständen oder Erbringung von Dienstleistungen sowie bezüglich der Sonderregelungen für Steuerpflichtige, die Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige erbringen sowie Fernverkäufe von Gegenständen und bestimmte Lieferungen von Gegenständen innerhalb der Union tätigen, ABl. L 313 v. 4.12.2019, S. 14; ferner Durchführungsverordnung 2020/21 der Kommission v. 14.01.2020 zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 79/2012 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 11 v. 15.01.2020, S. 1; Durchführungsverordnung 2020/194 der Kommission v. 12.02.2020 mit Durchführungsbestimmungen zur Verordnung (EU) Nr. 904/2010 des Rates hinsichtlich der Sonderregelungen für Steuerpflichtige, die Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige erbringen sowie Fernverkäufe von Gegenständen und bestimmte Lieferungen von Gegenständen innerhalb der Union tätigen, ABl. L 40 v. 13.2.2020, S. 114.

¹¹² S. Art. 1 und Art. 4 Abs. 1 UAbs. 1 und 3 der Richtlinie 2017/2455 des Rates v. 05.12.2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen, ABl. L 348 v. 29.12.2017, S. 7; Art. 2 Abs. 2 der Durchführungsverordnung 2017/2459 des Rates v. 05.12.2017 zur Änderung der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L 348 v. 29.12.2017, S. 32; ferner Art. 3 Abs. 1 und 2 der Verordnung 2018/1541 des Rates v. 02.10.2018 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 259 v. 16.10.2018, S. 1, mit einem abweichenden Anwendungsbeginn.

¹¹³ S. Art. 1 und 2 des Beschlusses 2020/1109 des Rates v. 20.07.2020 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 244 v. 29.07.2020, S. 3; Art. 1 Nr. 1 und Nr. 2 der Verordnung 2020/1108 des Rates v. 20.07.2020 zur Änderung der Verordnung (EU) 2017/2454 in Bezug auf den Geltungsbeginn als Reaktion auf die COVID-19-Pandemie, ABl. L 29.07.2020, S. 1; Art. 1 Nr. 2 der Durchführungsverordnung 2020/1112 des Rates v. 20.07.2020 zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) 2019/2026 in Bezug auf den Geltungsbeginn als Reaktion auf die COVID-19-Pandemie, ABl. L 244 v. 29.07.2020, S. 9; Art. 1 Nr. 1 und 2 und Art. 2 Nr. 1, 2 und 3 der Durchführungsverordnung 2020/1318 der Kommission vom 22. September 2020 zur Änderung der Durchführungsverordnungen (EU) 2020/21 und (EU) 2020/194 in Bezug auf den Geltungsbeginn als Reaktion auf die COVID-19-Pandemie, ABl. L 309 v. 23.09.2020, S. 4.

lich geplant seit dem 01.01.2021¹¹⁴) gelten¹¹⁵. Diese wurden durch das Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften¹¹⁶ und das Jahressteuergesetz 2020 (JStG 2020)¹¹⁷ umgesetzt¹¹⁸. Neben den materiellrechtlichen Regelungen für alle Formen des grenzüberschreitenden „elektronischen Geschäftsverkehrs“ (*E-Commerce*) wurde auch das Verfahrensrecht umfassend an die tatsächlichen Erfordernisse angepasst, insbesondere durch den Ausbau der „kleinen einzigen Anlaufstelle“ zur „einzigen Anlaufstelle“ (eA; engl.: „*One Stop Shop*“; OSS)¹¹⁹ und die Ergänzung um eine „einzige Anlaufstelle für den Import“ (eAI; engl.: „*Import One Stop Shop*“; IOSS)¹²⁰.

¹¹⁴ S. Art. 2 und Art. 4 Abs. 1 UAbs. 2 und 4 der Richtlinie 2017/2455 des Rates v. 05.12.2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen, ABl. L 348 v. 29.12.2017, S. 7; Art. 2 Abs. 1 UAbs. 1 und 2 der Richtlinie 2019/1995 des Rates v. 21.11.2019 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf Vorschriften für Fernverkäufe von Gegenständen und bestimmte inländische Lieferungen von Gegenständen, ABl. L 310 v. 02.12.2019, S. 1; Art. 2 Abs. 2 der Verordnung 2017/2454 des Rates v. 05.12.2017 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 348 v. 29.12.2017, S. 1; Art. 2 Abs. 2 der Durchführungsverordnung 2019/2026 des Rates v. 21.11.2019 zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 bezüglich der über elektronische Schnittstellen unterstützten Lieferung von Gegenständen oder Erbringung von Dienstleistungen sowie bezüglich der Sonderregelungen für Steuerpflichtige, die Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige erbringen sowie Fernverkäufe von Gegenständen und bestimmte Lieferungen von Gegenständen innerhalb der Union tätigen, ABl. Nr. L 313 v. 04.12.2019, S. 14; Art. 2 Abs. 2 der Durchführungsverordnung 2020/21 der Kommission v. 14.01.2020 zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 79/2012 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 11 v. 15.01.2020, S. 1; Art. 2 Abs. 2 der Durchführungsverordnung 2020/194 der Kommission v. 12.02.2020 mit Durchführungsbestimmungen zur Verordnung (EU) Nr. 904/2010 des Rates hinsichtlich der Sonderregelungen für Steuerpflichtige, die Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige erbringen sowie Fernverkäufe von Gegenständen und bestimmte Lieferungen von Gegenständen innerhalb der Union tätigen, ABl. L 40 v. 13.2.2020, S. 114.

¹¹⁵ Zu Erläuterungen s. Kommission, Erläuterungen zu den Mehrwertsteuervorschriften für den elektronischen Geschäftsverkehr, 2020. Diese sind nach ihrem eigenen Verständnis „nicht rechtsverbindlich und dienen ausschließlich als praktischer und informeller Leitfaden, der erläutert, wie die Rechtsvorschriften der EU nach Ansicht der Generaldirektion Steuern und Zollunion der Kommission anzuwenden sind“. Vgl. Kommission, Erläuterungen zu den Mehrwertsteuervorschriften für den elektronischen Geschäftsverkehr, 2020, S. 1 („Haftungsausschluss“); allgemein zu solchen Veröffentlichungen der Europäischen Kommission s. I.

¹¹⁶ Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 11.12.2018, BGBl. I 2018, 2338; zur Anwendung der Änderungen durch die Finanzverwaltung s. BMF, Schreiben v. 14.12.2018 – III C 3-S 7117-j/18/10002, BStBl. I 2018, 1429, mit dem der Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) v. 01.10.2010, BStBl. I 2010, 846 geändert wird.

¹¹⁷ Jahressteuergesetz 2020 (JStG 2020) v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096; zur Anwendung der Änderungen durch die Finanzverwaltung s. BMF, Schreiben v. 01.04.2021 – III C 3 – S 7340/19/10003 :022, BStBl. I 2021, 629 (629 ff.), mit dem der Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) v. 01.10.2010, BStBl. I 2010, 846 geändert wird.

¹¹⁸ Zu Einzelheiten s. II.3.b. und II.3.c.

¹¹⁹ S. IV.2.b. und IV.3.b.

¹²⁰ S. IV.3.b.

3. Umsatz-/Mehrwertsteuerrechtliche Behandlung des grenzüberschreitenden „elektronischen Geschäftsverkehrs“ (E-Commerce)

a. Allgemeines

Im (grenzüberschreitenden) „elektronischen Geschäftsverkehr“ (E-Commerce) wirkt sich wie in anderen Bereichen¹²¹ die in § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG vorgenommene Unterscheidung bei den steuerbaren Umsätzen mit Leistungsaustausch¹²² zwischen Lieferungen (Internethandel mit Waren; c.) und sonstigen Leistungen (auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen; b.) aus. Bei den umsatz-/mehrwertsteuerrechtlichen Folgen des grenzüberschreitenden „elektronischen Geschäftsverkehrs“ (E-Commerce) kann zwischen „Unternehmern“ („business-to-business“; B2B) und „Endverbrauchern“ („business-to-consumer“; B2C) als Leistungsempfänger¹²³ zu differenzieren sein. (Vermeintliche) Umsätze zwischen „Nichtunternehmern“ („consumer-to-consumer“; C2C)¹²⁴ sind für umsatz-/mehrwertsteuerrechtliche Zwecke mangels steuerpflichtigem „Unternehmer“ (§ 2 Abs. 1 S. 1 und § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG) dagegen wenig bedeutsam¹²⁵. Die besondere Herausforderung¹²⁶ beim „elektronischen Geschäftsverkehr“ (E-Commerce) besteht darin, insbesondere für grenzüberschreitende Sachverhalte neben der Ausgestaltung des materiellen Rechts zur Verwirklichung des Bestimmungslandprinzips spezifische und administrierbare Mechanismen zum flächendeckenden effektiven und gleichmäßigen Gesetzesvollzug zu schaffen¹²⁷, denn

¹²¹ Allgemein zu konzeptionellen Unterschieden bei der Ortsbestimmung für Lieferungen und sonstige Leistungen s. *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.399 („zwei unterschiedliche Techniken“; ohne Hervorhebung im Original); *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 157.

¹²² Allgemein dazu s. Europäischer Rechnungshof, Sonderbericht Nr. 12/2019: Elektronischer Handel: Zahlreiche Herausforderungen bei der Erhebung von MwSt. und Zöllen müssen noch angegangen werden, 2019, Tz. 08; *Kabisch*, Internet und Umsatzsteuer, 2002, S. 31; *Köhler/Fetzer*, Recht des Internet, 8. Aufl., 2016, Rn. 471 ff.; zum „Leistungsaustausch“ als Merkmal der steuerbaren Umsätze i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG s. *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 22, 28.

¹²³ Allgemein zu dieser, auch in anderen Zusammenhängen relevanten Differenzierung s. *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.400; *Köhler/Fetzer*, Recht des Internet, 8. Aufl., 2016, Rn. 164.

¹²⁴ Allgemein zu dieser, auch in anderen Zusammenhängen relevanten Kategorie s. *Köhler/Fetzer*, Recht des Internet, 8. Aufl., 2016, Rn. 164.

¹²⁵ Eine wichtige Ausnahme bildet die Lieferung eines „neuen Fahrzeugs“ unter den Voraussetzungen in § 2a S. 1 und 2 UStG. Allerdings kann es durch solche (vermeintliche) Umsätze zwischen „Nichtunternehmern“ zu Wettbewerbsverzerrungen kommen. Vgl. *Englisch*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band 1, 2018, S. 1491 (1514).

¹²⁶ Vgl. *Ehrke-Rabel*, in: Hey (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht, DSuJG 42 (2019), S. 371 (373 f.); *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 10 (12) und S. 17 (18 f.); *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.396 f.

¹²⁷ Vgl. *Englisch*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band 1, 2018, S. 1491 (1506 f.); *Haydl*, IStR 2015, 587 (587 f.); allgemein zur Verhältnismäßigkeit von Mitwirkungspflichten s. III.1.; zu Lösungsmöglichkeiten s. IV.

hierbei kann eben nicht typisierend der Verbrauch im Staat des leistenden „Unternehmers“ angenommen werden¹²⁸.

b. Auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen (elektronisch erbrachte Dienstleistungen)

aa. Allgemeines

„Auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen“ (umsatzsteuerrechtliche Terminologie im deutschen Recht¹²⁹) bzw. „elektronisch erbrachte Dienstleistungen“ (mehrwertsteuerrechtliche Terminologie im Unionsrecht¹³⁰)¹³¹ sind im umsatz-/mehrwertsteuerrechtlichen Sinne sonstige Leistungen (§ 3 Abs. 9 UStG)¹³². Die Modalitäten des Vertragsschlusses als rechtliche Grundlage eines Umsatzes sind für dessen umsatz-/mehrwertsteuerrechtliche Qualifizierung unerheblich¹³³. Tatsächlich wird ein Vertrag über auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen (elektronisch erbrachte Dienstleistungen) jedoch seinerseits häufig elektronisch abgeschlossen¹³⁴. Aufgrund des Gegenstands der sonstigen Leistung¹³⁵ sind damit

¹²⁸ Vgl. *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 156, speziell für Drittstaatsachverhalte.

¹²⁹ S. z.B. § 3a Abs. 5 S. 2 Nr. 3 UStG.

¹³⁰ S. z.B. Erwägungsgründe 23, 56 und 57 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates v. 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L 347 v. 11.12.2006, S. 1 (MwStSystRL).

¹³¹ Ausführlich dazu jüngst *Hidien*, beck.digitax 2021, 150 (150 ff.); *Hidien*, beck.digitax 2021, 226 (226 ff.).

¹³² Vgl. *Englisch*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band 1, 2018, S. 1491 (1503); *Oellerich*, Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechts, 2008, S. 64; *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 83, 96, auch zur Abgrenzungsfrage, die etwa für die „verkörperte Übertragung von Standardsoftware auf einem körperlichen Datenträger“ zu Gunsten einer Lieferung beantwortet werden kann (ohne Hervorhebung im Original); ferner *Dorenkamp*, IStR 2012, 717 (718).

¹³³ Vgl. OECD, The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales, 2019, Tz. 21 („channel neutrality“); *Ehrke-Rabel*, in: Hey (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42 (2019), S. 371 (373) („Medienneutralität“); *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 10 (12) („Medienneutralität“); *Hammerl/Zechner*, Taxing Profit and Consumption in Market Jurisdictions: Equity and Administrability in the Digital Era, Graz Law Working Paper No 06-2021, S. 14; *Natkämper/Scholz*, UR 2010, 643 (643); ferner s. II.3.c.aa., zur fehlenden Relevanz der Modalitäten des Vertragsschlusses beim Internethandel.

¹³⁴ Weitergehend *Hammerl/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 107 (125) („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“).

¹³⁵ Vgl. Bundesrechnungshof, Bericht nach § 99 BHO über Maßnahmen zur Verbesserung der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung – Chancen der Digitalisierung nutzen, 2020, S. 26 („Internetleistungen im engeren Sinne“ bzw. „Online-Umsätze“); *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 1 (2); *Englisch*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band 1, 2018, S. 1491 (1503 f.); *Hidien*, RIW 2003, 474 (475 f.); *Lindgens/Groß*, DStR 2003, 1915 (1915).

zusammenhängende Steuerrechtsfragen „digitalisierungsspezifisch“¹³⁶, für die sich die allgemeinen Regelungen für die zwischenstaatliche Verteilung der Besteuerungszuständigkeit¹³⁷ nur als eingeschränkt sachgerecht erwiesen haben¹³⁸. Dabei ist hier wie häufig¹³⁹ zwischen „Unternehmern“ i.S.d. § 2 Abs. 1 S. 1 UStG („*business-to-business*“; B2B; bb.) und „Endverbraucher“ (bzw. „Nichtunternehmern“; „*business-to-consumer*“; B2C; cc.) als Leistungsempfänger zu differenzieren. Auch wenn für die Anwendung der maßgeblichen Regelungen zwischen „Unternehmern“ und „Endverbraucher“ als Leistungsempfänger differenziert werden muss, so wird im Ergebnis jedoch weitgehend das Bestimmungslandprinzip verwirklicht¹⁴⁰.

bb. „Unternehmer“ als Leistungsempfänger („*business-to-business*“; B2B)

Für auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen (elektronisch erbrachte Dienstleistungen) als sonstige Leistung¹⁴¹ an „Unternehmer“ i.S.d. § 2 Abs. 1 S. 1 UStG als Leistungsempfänger („*business-to-business*“; B2B) gilt bereits nach der allgemeinen Regelung über die Bestimmung

¹³⁶ Wegen des „digitalisierungsspezifischen“ Inhalts von („digital“) auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen (elektronisch erbrachten Dienstleistungen), die definitionsgemäß nicht („analog“) auf nicht elektronischem Weg erbracht werden können (s. Begriffsbestimmung in Art. 7 Abs. 1 MwStDVO: „ohne Informationstechnologie nicht möglich“; zu dieser Begriffsbestimmung s. II.3.b.cc.), stellt eine besondere Behandlung solcher sonstiger Leistungen nicht zwingend eine Durchbrechung der „Mediennutralität“ des Umsatz-/Mehrwertsteuerrechts dar. Zur Anknüpfung von umsatz-/mehrwertsteuerrechtlichen Regelungen an den „Modus“ der Erbringung einer sonstigen Leistung s. *Hidien/Versin*, NJW 2020, 721 (721); *Zwirner/Ziegmaier/Heyd*, StuB 2019, Beilage zu Heft Nr. 9, S. 1 (12); ferner *Hammerl/Zechner*, Taxing Profit and Consumption in Market Jurisdictions: Equity and Administrability in the Digital Era, Graz Law Working Paper No 06-2021, S. 14, auch zu Gründen für modusabhängige Anknüpfungen im Bereich des grenzüberschreitenden elektronischen Geschäftsverkehrs (*E-Commerce*). Die Annahme einer solchen Durchbrechung käme im Falle einer besonderen Behandlung bestimmter sonstiger Leistungen in Betracht, wenn die „Mediennutralität“ (global bzw. inhaltlich) auf sämtliche Formen von sonstigen Leistungen oder (kleinteiliger) auf spezifische sonstige Leistungen, die wie (Rechts-) Beratungsleistungen ohne Einfluss auf den Inhalt auf verschiedenen Wegen (d.h. „analog“ oder „digital“) erbracht werden können, bezogen wird. Zur globalen Betrachtungsweise s. *Ehrke-Rabel*, in: Hey (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42 (2019), S. 371 (374); *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 10 (12) und S. 17 (17 f.); *Hammerl/Zechner*, Taxing Profit and Consumption in Market Jurisdictions: Equity and Administrability in the Digital Era, Graz Law Working Paper No 06-2021, S. 14; zur Unterscheidung von sonstigen Leistungen mit und ohne „digitalisierungsspezifischen“ Inhalt s. *Raden*, Digitalisierung und Internationales Steuerrecht, 2018, S. 25, 53 f. Unabhängig von Existenz und Inhalt des Grundsatzes der „Mediennutralität“ bedürfen jedenfalls (auch) Abweichungen vom nachweislich als Grundentscheidung zu verwirklichenden Bestimmungslandprinzip (s. II.2.) einer Begründung. Dies gilt gerade auch dann, wenn eine Abweichung vom Bestimmungslandprinzip zugleich eine Durchbrechung des Grundsatzes der Mediennutralität ist.

¹³⁷ Zur hier nicht interessierenden Problematik von Steuerbefreiungen und der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes bei auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen (elektronisch erbrachten Dienstleistungen) s. *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 17 (30).

¹³⁸ Vgl. *Englisch*, IStR 2017, 717 (717); *Englisch*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band 1, 2018, S. 1491 (1504); *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 96.

¹³⁹ S. II.3.a.

¹⁴⁰ Vgl. *Dorenkamp*, IStR 2012, 717 (718 f.); *Hidien/Versin*, NJW 2020, 721 (723 f.); *Raden*, Digitalisierung und Internationales Steuerrecht, 2018, S. 68 f.

¹⁴¹ S. II.3.b.aa.

des Leistungsorts von sonstigen Leistungen in § 3a Abs. 2 S. 1 UStG¹⁴² das Bestimmungslandprinzip¹⁴³. Unabhängig davon, ob der Leistende sein „Unternehmen“ vom Inland, vom übrigen Gemeinschaftsgebiet (eigentlich: Unionsgebiet¹⁴⁴) oder von einem Drittstaat aus betreibt¹⁴⁵, wird eine solche sonstige Leistung an dem Ort erbracht, von dem aus der Empfänger sein „Unternehmen“ betreibt¹⁴⁶. Eine (digitalisierungs-)spezifische Regelung zur Umsetzung des Bestimmungslandprinzips bei auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen (elektronisch erbrachten Dienstleistungen) ist demnach nicht erforderlich. Im Falle eines i.S.d. § 13b Abs. 7 S. 2 UStG im übrigen Gemeinschaftsgebiet (eigentlich: Unionsgebiet) oder eines i.S.d. § 13b Abs. 7 S. 1 UStG im Ausland (unter Einschluss von Drittlandsgebieten) ansässigen „Unternehmers“ als Leistungserbringer kommt es jedoch zu einer Umkehr der Steuerschuldnerschaft (*Reverse Charge*-Verfahren; § 13b Abs. 1, Abs. 2 Nr. 1 und Abs. 5 S. 1 UStG)¹⁴⁷. Damit ist der leistende „Unternehmer“ aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet (eigentlich: Unionsgebiet) bzw. aus dem Ausland nicht mit zusätzlichen Befolgungskosten belastet, die aus der Anwendung des für ihn „fremden“ Rechts des Bestimmungslands¹⁴⁸ resultieren. Der leistungsempfangende und steuerschuldende „Unternehmer“ kann die von ihm geschuldete Umsatz-/Mehrwertsteuer zur Herstel-

¹⁴² Vgl. *Dorenkamp*, IStR 2012, 717 (718); *Hidien/Versin*, NJW 2020, 721 (724); *Köhler/Fetzer*, Recht des Internet, 8. Aufl., 2016, Rn. 501; *Nattkämper/Scholz*, UR 2010, 643 (646); *Raden*, Digitalisierung und Internationales Steuerrecht, 2018, S. 63; *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 88, 96 f., 196.

¹⁴³ Vgl. *Englisch*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.433; *Raden*, Digitalisierung und Internationales Steuerrecht, 2018, S. 63.

¹⁴⁴ Auch wenn als Folge des Inkrafttretens des Vertrags von Lissabon am 01.12.2009 die Europäische Gemeinschaft (EG) nicht mehr existiert und die bis dahin ohne Rechtspersönlichkeit ausgestattete Europäische Union (EU) ihre Rechtsnachfolgerin wurde, wurde im Mehrwert-/Umsatzsteuerrecht die „eingebürgerte“ Terminologie (noch) nicht angepasst. So gibt es beispielsweise weiterhin den „inneregemeinschaftlichen Erwerb“ (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 und § 1a UStG) als steuerbaren Umsatz. Dazu *Dürschmidt*, SteuerStud 2021, 88 (89); allgemein zum „Europäischen Steuerrecht nach Lissabon“ s. *Dürschmidt*, NJW 2010, 2086 (2086 ff.). Auch der Richtliniengeber spricht z.B. noch von „in der Gemeinschaft ansässige[n] Steuerpflichtigen“. S. Erwägungsgrund 3 der Richtlinie 2017/2455 des Rates v. 05.12.2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen, ABl. L 348 v. 29.12.2017, S. 7. Die Europäische Kommission beabsichtigt, die an sich unzutreffende Terminologie zu ersetzen. Vgl. Kommission, Vorschlag v. 25.05.2018 für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Einführung der detaillierten technischen Maßnahmen für die Anwendung des endgültigen Mehrwertsteuersystems für die Besteuerung des Handels zwischen Mitgliedstaaten, COM(2018) 329 final, S. 7 („inneregemeinschaftlich“ und „gemeinschaftlich“ (Anmerkung des Verfassers: wohl gemeint „Gemeinschaft“) in „innerhalb der Union“ und „Union“).

¹⁴⁵ Vgl. *Köhler/Fetzer*, Recht des Internet, 8. Aufl., 2016, Rn. 501; *Raden*, Digitalisierung und Internationales Steuerrecht, 2018, S. 63 f.

¹⁴⁶ Vgl. *Köhler/Fetzer*, Recht des Internet, 8. Aufl., 2016, Rn. 501; *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 97.

¹⁴⁷ Vgl. *Dorenkamp*, IStR 2012, 717 (718); *Englisch*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.431; *Hidien*, ÖStZ 2003, 373 (374); *Köhler/Fetzer*, Recht des Internet, 8. Aufl., 2016, Rn. 501; *Nattkämper/Scholz*, UR 2010, 643 (646); *Raden*, Digitalisierung und Internationales Steuerrecht, 2018, S. 63; *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 96, 196, 382.

¹⁴⁸ Vgl. *Englisch*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.420, 431; *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 97.

lung von „Kostenneutralität“¹⁴⁹ als Vorsteuer abziehen (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 S. 1 UStG)¹⁵⁰.

cc. „Endverbraucher“ als Leistungsempfänger („*business-to-consumer*“; B2C)

Für auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen (elektronisch erbrachte Dienstleistungen) als sonstige Leistung¹⁵¹ an „Endverbraucher“ als Leistungsempfänger („*business-to-consumer*“; B2C) galt zunächst die allgemeine Regelung über die Bestimmung des Leistungsorts für sonstige Leistungen in § 3a Abs. 1 S. 1 UStG¹⁵² und damit das Ursprungslandprinzip¹⁵³. Demnach wurden solche Leistungen mangels einer allgemeinen Umsatzschwelle, bei deren Überschreitung das Bestimmungslandprinzip maßgeblich gewesen wäre¹⁵⁴, an dem Ort erbracht, von dem aus der leistende „Unternehmer“ sein Unternehmen betreibt¹⁵⁵. Die Umsatz-/Mehrwertsteuer war dementsprechend im Staat des Ursprungslands anzumelden und zu entrichten¹⁵⁶.

Im Hinblick auf damit verbundene „Wettbewerbsverzerrungen“¹⁵⁷ als Folge der Zunahme solcher sonstiger Leistungen¹⁵⁸ und den Umstand, dass auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen (elektronisch erbrachte

¹⁴⁹ Zur „Kostenneutralität“ als Ausprägung des umsatz-/mehrwertsteuerrechtlichen „Neutralitätsprinzips“ s. II.2.

¹⁵⁰ Vgl. *Dorenkamp*, IStR 2012, 717 (718).

¹⁵¹ S. II.3.b.aa.

¹⁵² Vgl. *Dorenkamp*, IStR 2012, 717 (718); *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, in: *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 17 (17); *Hidien*, ÖStZ 2003, 373 (373); *Oellerich*, Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechts, 2008, S. 64; *Raden*, Digitalisierung und Internationales Steuerrecht, 2018, S. 64; *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 92, 96, 196; ferner *Natkämper/Scholz*, UR 2010, 643 (646).

¹⁵³ Vgl. *Dorenkamp*, IStR 2012, 717 (718); *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, in: *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 17 (17); *Englisch*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.433, 439; *Hidien*, ÖStZ 2003, 373 (373); *Oellerich*, Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechts, 2008, S. 64; *Raden*, Digitalisierung und Internationales Steuerrecht, 2018, S. 64; allgemein dazu s. Europäischer Rechnungshof, Sonderbericht Nr. 12/2019: Elektronischer Handel: Zahlreiche Herausforderungen bei der Erhebung von MwSt. und Zöllen müssen noch angegangen werden, 2019, Tz. 11; Bundesrechnungshof, Bericht an das Bundesministerium der Finanzen nach § 88 Abs. 2 BHO Umsatzbesteuerung elektronischer Dienstleistungen in der Europäischen Union. Funktionsweise des Mini-One-Stop-Shops in der Praxis, 2018, S. 8.

¹⁵⁴ Vgl. *Englisch*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.439.

¹⁵⁵ Vgl. *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 96.

¹⁵⁶ Vgl. Bundesrechnungshof, Bericht an das Bundesministerium der Finanzen nach § 88 Abs. 2 BHO Umsatzbesteuerung elektronischer Dienstleistungen in der Europäischen Union. Funktionsweise des Mini-One-Stop-Shops in der Praxis, 2018, S. 8; *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, in: *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 17 (17); *Englisch*, in: *Drüen/Hey/Mellinghoff* (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band 1, 2018, S. 1491 (1503); *Natkämper/Scholz*, UR 2010, 643 (646).

¹⁵⁷ Vgl. Erwägungsgründe 1 und 2 der Richtlinie 2002/38/EG des Rates v. 07.05.2002 zur Änderung und vorübergehenden Änderung der Richtlinie 77/388/EWG bezüglich der mehrwertsteuerlichen Behandlung der Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen sowie bestimmter elektronisch erbrachter Dienstleistungen, ABl. EG 2002 Nr. L 128 v. 15.05.2002, S. 41.

¹⁵⁸ Vgl. *Englisch*, in: *Drüen/Hey/Mellinghoff* (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band 1, 2018, S. 1491 (1503 ff.); *Haydl*, IStR 2015, 587 (587); *Ismer/Gradl*, MwStR 2016, 324 (329).

Dienstleistungen) häufig einer niedrigen oder sogar keiner¹⁵⁹ Besteuerung in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union (EU) (oder einem Drittstaat) unterlagen, wenn sie auf dem Territorium der Europäischen Gemeinschaft (EG; heute: Europäische Union; EU) verbraucht wurden¹⁶⁰, besteht zur Umsetzung des Bestimmungslandprinzips¹⁶¹ seit Langem in § 3a Abs. 5 S. 1 i.V.m. S. 2 Nr. 3 UStG¹⁶² auf der Grundlage gemeinschafts- bzw. unionsrechtlicher Vorgaben¹⁶³ eine besondere Regelung über die Bestimmung des Leistungsorts für auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen (elektronisch erbrachte Dienstleistungen)¹⁶⁴. Sie gilt seit dem 01.07.2003¹⁶⁵ für

¹⁵⁹ Zur Nichtbesteuerung s. *Haydl*, IStR 2015, 587 (588 f.).

¹⁶⁰ Vgl. *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 10 (10) („steuersatzinduzierte Steuerarbitrage“) und S. 17 (18); *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.443 („gravierende Wettbewerbsverzerrungen“); *Lindgens/Groß*, DSStR 2003, 1915 (1915 f.); *Raden*, Digitalisierung und Internationales Steuerrecht, 2018, S. 106; *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 83, 96 („gravierende Wettbewerbsverzerrungen“).

¹⁶¹ Vgl. *Dorenkamp*, IStR 2012, 717 (718); *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 17 (17 f., 27); *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.431; *Hidien*, ÖStZ 2003, 373 (374); *Hidien*, DK 2021, 146 (147); *Hidien/Versin*, NJW 2020, 721 (724); *Oellerich*, Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechts, 2008, S. 64 f., 67 f.; *Raden*, Digitalisierung und Internationales Steuerrecht, 2018, S. 65 f.; *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 7, 94, 96.

¹⁶² Eingefügt durch Art. 9 Nr. 2 Buchst. b) des Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, BGBl. I 2014, 1266. Die Regelung war zunächst in § 3a Abs. 3a i.V.m. Abs. 4 Nr. 14 UStG a.F. bzw. § 3a Abs. 4 S. 1 und 2 Nr. 13 UStG a.F. enthalten. Diese wurden durch Art. 6 Nr. 1 Buchst. b) des Gesetzes zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen (Steuervergünstigungsabbaugesetz – StVergAbG), BGBl. I 2003, 660 bzw. Art. 7 Nr. 2 des Jahressteuergesetzes 2009 (JStG 2009) v. 19.12.2008 BGBl. I 2008, 2794 eingefügt.

¹⁶³ S. Art. 58 Abs. 1 Buchst. c) der Richtlinie 2006/112/EG des Rates v. 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L 347 v. 11.12.2006, S. 1 (MwStSystRL); eingefügt durch Art. 5 Nr. 1 der Richtlinie 2008/8/EG des Rates v. 12.02.2008 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG bezüglich des Ortes der Dienstleistung, ABl. L 44 v. 20.02.2008, S. 11. Zunächst war die Regelung in Art. 9 Abs. 2 Buchst. f) der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates v. 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, ABl. Nr. L 145 v. 13.06.1977, S. 1 enthalten; eingefügt durch Art. 1 Nr. 1 Buchst. b) der Richtlinie 2002/38/EG des Rates v. 07.05.2002 zur Änderung und vorübergehenden Änderung der Richtlinie 77/388/EWG bezüglich der mehrwertsteuerlichen Behandlung der Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen sowie bestimmter elektronisch erbrachter Dienstleistungen, ABl. EG 2002 Nr. L 128 v. 15.05.2002, S. 41. In Art. 58 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates v. 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L 347 v. 11.12.2006, S. 1 (MwStSystRL) wurden die Absätze 2 bis 6 gestrichen, so dass Art. 58 eigentlich keine Absätze mehr hat. S. Art. 2 Nr. 6 der Richtlinie 2017/2455 des Rates v. 05.12.2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen, ABl. L 348 v. 29.12.2017, S. 7. Die Streichung war ursprünglich zum 01.01.2021 geplant. S. Art. 2 Nr. 6 und Art. 4 Abs. 1 UAbs. 2 und 4 der Richtlinie 2017/2455 des Rates v. 05.12.2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen, ABl. L 348 v. 29.12.2017, S. 7. Wegen der Covid-19-Pandemie erfolgte die Streichung erst zum 01.07.2021. S. Art. 1 Nr. 1 Buchst. a) und b) des Beschlusses (EU) 2020/1109 des Rates v. 20.07.2020 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 244 v. 29.07.2020, S. 3.

¹⁶⁴ Vgl. *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 96 f.; ferner *Oellerich*, Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechts, 2008, S. 64, zur alten Regelung.

¹⁶⁵ S. Art. 14 Abs. 2 des Gesetzes zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen (Steuervergünstigungsabbaugesetz – StVergAbG), BGBl. I 2003, 660; ferner Art. 3 Abs. 1 UAbs. 1 der Richtlinie 2002/38/EG des Rates v. 07.05.2002 zur Änderung und vorübergehenden Änderung der Richtlinie 77/388/EWG bezüglich der mehrwertsteuerlichen Behandlung der Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen sowie bestimmter elektronisch erbrachter Dienstleistungen, ABl. EG 2002 Nr. L 128 v. 15.05.2002, S. 41; dazu s. *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 96.

Leistungen von „Unternehmern“ aus Drittstaaten und seit dem 01.01.2015¹⁶⁶ für Leistungen von „Unternehmern“ aus EU-Mitgliedstaaten. Demnach werden solche Leistungen an dem Ort ausgeführt, an dem der Leistungsempfänger als „Endverbraucher“ oder gleichgestellter Rechtsträger (§ 3a Abs. 5 S. 1 Nr. 1 bis 3 UStG) seinen Wohnsitz, seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder seinen Sitz hat. Im Falle der Verwirklichung des Bestimmungslandprinzips auf der Grundlage von § 3a Abs. 5 S. 1 i.V.m. S. 2 Nr. 3 UStG hat der „Unternehmer“ die umsatz-/mehrwertsteuerrechtlichen Regelungen des Bestimmungslands und deshalb insbesondere den dort geltenden Umsatz-/Mehrwertsteuersatz anzuwenden. Die Umsatz-/Mehrwertsteuer ist dementsprechend im Staat des Bestimmungslands anzumelden und zu entrichten¹⁶⁷, wenn nicht eine verfahrensmäßige Erleichterung wie das besondere Besteuerungsverfahren nach § 18i und § 18j UStG n.F. bzw. § 18 Abs. 4c bis 4e und § 18h UStG a.F./n.F.¹⁶⁸ genutzt werden kann bzw. konnte.

Zunächst galt diese Regelung zur Bestimmung des Leistungsorts bei auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen (elektronisch erbrachten Dienstleistungen) uneingeschränkt. Ab dem 01.01.2019¹⁶⁹ war sie nach § 3a Abs. 5 S. 3 UStG a.F.¹⁷⁰ in Übereinstimmung mit den unionsrechtlichen Vorgaben¹⁷¹ nicht anzuwenden, wenn der leistende „Unternehmer“ seinen Sitz, seine Geschäftsleitung, eine Betriebsstätte oder in Ermangelung eines Sitzes, einer Geschäftsleitung oder einer Betriebsstätte seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in nur einem Mitgliedstaat hat und der Gesamtbetrag der Entgelte der auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen (elektronisch erbrachten Dienstleistungen) zuzüglich (wegen der Verweisung auf den gesamten § 3a Abs. 5 S. 2 UStG in § 3a Abs. 5 S. 3 UStG

¹⁶⁶ S. Art. 28 Abs. 5 des Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, BGBl. I 2014, 1266; ferner Art. 5 der Richtlinie 2008/8/EG des Rates v. 12.02.2008 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG bezüglich des Ortes der Dienstleistung, ABl. L 44 v. 20.02.2008, S. 11.

¹⁶⁷ Vgl. Bundesrechnungshof, Bericht an das Bundesministerium der Finanzen nach § 88 Abs. 2 BHO Umsatzbesteuerung elektronischer Dienstleistungen in der Europäischen Union. Funktionsweise des Mini-One-Stop-Shops in der Praxis, 2018, S. 9; *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.444; *Nattkämper/Scholz*, UR 2010, 643 (646).

¹⁶⁸ S. IV.2.b.

¹⁶⁹ S. § 27 Abs. 24 S. 1 UStG; ferner Art. 1 Nr. 1 und Art. 4 Abs. 1 UAbs. 1 und 3 der Richtlinie 2017/2455 des Rates v. 05.12.2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen, ABl. L 348 v. 29.12.2017, S. 7.

¹⁷⁰ Eingefügt durch Art. 9 Nr. 3 des Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 11.12.2018, BGBl. I 2018, 2338.

¹⁷¹ S. Art. 58 Abs. 2 Buchst. c) der Richtlinie 2006/112/EG des Rates v. 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L 347 v. 11.12.2006, S. 1 (MwStSystRL); eingefügt und später gestrichen durch Art. 1 Nr. 1 und Art. 2 Nr. 6 der Richtlinie 2017/2455 des Rates v. 05.12.2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen, ABl. L 348 v. 29.12.2017, S. 7.

a.F.¹⁷²) der Entgelte der sonstigen Leistungen in Gestalt von Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen¹⁷³ an Empfänger mit Wohnsitz, gewöhnlichem Aufenthalt oder Sitz in anderen Mitgliedstaaten insgesamt EUR 10.000 im vorangegangenen Kalenderjahr nicht überschritten hat und im laufenden Kalenderjahr nicht überschreitet¹⁷⁴. Seit dem 01.07.2021¹⁷⁵ (und damit wegen der Covid-19-Pandemie nicht wie ursprünglich geplant seit dem 01.01.2021¹⁷⁶) sind nach der geänderten Fassung von § 3a Abs. 5 S. 3 UStG n.F.¹⁷⁷ ebenfalls in Übereinstimmung mit unionsrechtlichen Vorgaben¹⁷⁸ zusätzlich die Entgelte der sog. innergemeinschaftlichen Fernverkäufe (§ 3c Abs. 1 S. 2 und 3 UStG n.F.)¹⁷⁹ einzubeziehen¹⁸⁰. Durch die Maßgeblichkeit des Ursprungslandprinzips nach § 3a Abs. 1 S. 1 UStG¹⁸¹ als Folge der (freilich missbrauchsanfälligen¹⁸²) Umsatzschwellenregelung bei Nichtüberschreiten der Umsatzschwelle¹⁸³ werden Kleinstunternehmer entlastet, weil sie keine (für sie womöglich unverhältnismäßigen¹⁸⁴) Erklä-

¹⁷² Zur korrespondierenden Regelung in § 3c Abs. 4 S. 1 UStG n.F. s. II.3.c.bb.ccc.; zum Zusammenhang mit § 3c Abs. 4 S. 1 UStG n.F. s. Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 – JStG 2020), BR-Drs. 503/20, S. 148.

¹⁷³ Vgl. Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 – JStG 2020), BR-Drs. 503/20, S. 148; BMF, Schreiben v. 01.04.2021 – III C 3 – S 7340/19/10003 :022, BStBl. I. 2021, 629 (629).

¹⁷⁴ Vgl. Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 – JStG 2020), BR-Drs. 503/20, S. 147 f. Nach § 3a Abs. 5 S. 4 UStG kann der leistende „Unternehmer“ dem Finanzamt erklären, dass er auf die Anwendung der Schwellenregelung verzichtet. Die Erklärung bindet ihn nach § 3a Abs. 5 S. 5 UStG mindestens für zwei Kalenderjahre.

¹⁷⁵ S. § 27 Abs. 34 S. 1 UStG; eingefügt durch Art. 14 Nr. 22 Buchst. b) des Jahressteuergesetzes 2020 (JStG 2020) v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096; ferner Art. 1 Nr. 1 Buchst. a) und b) und Nr. 3 Buchst. a) und b) des Beschlusses (EU) 2020/1109 des Rates v. 20.07.2020 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 244 v. 29.07.2020, S. 3.

¹⁷⁶ S. Art. 2 Nr. 7 und Art. 4 Abs. 1 UAbs. 2 und 4 der Richtlinie 2017/2455 des Rates v. 05.12.2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen, ABl. L 348 v. 29.12.2017, S. 7.

¹⁷⁷ Geändert durch Art. 14 Nr. 3 des Jahressteuergesetzes 2020 (JStG 2020) v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096.

¹⁷⁸ S. Art. 59c Abs. 1 Buchst. c) der Richtlinie 2006/112/EG des Rates v. 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L 347 v. 11.12.2006, S. 1 (MwStSystRL); eingefügt durch Art. 2 Nr. 7 der Richtlinie 2017/2455 des Rates v. 05.12.2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen, ABl. L 348 v. 29.12.2017, S. 7.

¹⁷⁹ Zu diesen s. II.3.c.bb.ccc.

¹⁸⁰ Vgl. Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 – JStG 2020), BR-Drs. 503/20, S. 148; *Sterzinger*, UR 2020, 941 (951); *Widmann*, MwStR 2021, 6 (12).

¹⁸¹ Vgl. Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 – JStG 2020), BR-Drs. 503/20, S. 148; *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, in: *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 17 (29); *Englisch*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.444; *Sterzinger*, UR 2020, 941 (951 f.).

¹⁸² Vgl. Europäischer Rechnungshof, Sonderbericht Nr. 12/2019: Elektronischer Handel: Zahlreiche Herausforderungen bei der Erhebung von MwSt. und Zöllen müssen noch angegangen werden, 2019, Tz. 122-123.

¹⁸³ Zum (rechtsuntechnischen) Begriff der „Umsatzschwelle“ s. BMF, Schreiben v. 01.04.2021 – III C 3 – S 7340/19/10003 :022, BStBl. I. 2021, 629 (629).

¹⁸⁴ Vgl. *Englisch*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.421, 444.

rungs- und Zahlungspflichten im Bestimmungsland zu erfüllen haben¹⁸⁵. Für Drittstaatsachverhalte gilt dagegen keine Umsatzschwellenregelung (Umkehrschluss aus § 3a Abs. 5 S. 3 UStG)¹⁸⁶.

Der Begriff der „elektronisch erbrachten Dienstleistungen“ als mehrwertsteuerrechtliche Entsprechung des Unionsrechts zum umsatzsteuerrechtlichen Begriff der „auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen“¹⁸⁷ des deutschen Umsatzsteuerrechts ist in Art. 7 Abs. 1 MwStDVO unions einheitlich definiert¹⁸⁸. Die verordnungsrechtliche Begriffsbestimmung ist zwar nach Art. 288 Abs. 2 S. 1 und 2 AEUV allgemein gültig, verbindlich und unmittelbar anwendbar¹⁸⁹, jedoch zur Sicherstellung von deren einheitlicher Anwendung¹⁹⁰ „nur“¹⁹¹ auf die nach Art. 288 Abs. 3 AEUV in nationales Recht umzusetzenden Vorgaben der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie

¹⁸⁵ Vgl. Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 – JStG 2020), BR-Drs. 503/20, S. 148; Europäischer Rechnungshof, Sonderbericht Nr. 12/2019: Elektronischer Handel: Zahlreiche Herausforderungen bei der Erhebung von MwSt. und Zöllen müssen noch angegangen werden, 2019, Tz. 117, 121; *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, in: *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 17 (29); *Englisch*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band 1, 2018, S. 1491 (1507); *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 94 („Miniunternehmer“); ferner *Englisch*, ISTR 2016, 717 (721); *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.421; *Hammerl/Zechner*, Taxing Profit and Consumption in Market Jurisdictions: Equity and Administrability in the Digital Era, Graz Law Working Paper No 06-2021, S. 13.

¹⁸⁶ Vgl. *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 94 („in anderen Mitgliedstaaten“).

¹⁸⁷ S. II.3.b.aa.

¹⁸⁸ Vgl. *Hammerl/Zechner*, Taxing Profit and Consumption in Market Jurisdictions: Equity and Administrability in the Digital Era, Graz Law Working Paper No 06-2021, S. 13 f.; zu Einzelheiten s. *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, in: *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 17 (24 ff.).

¹⁸⁹ Vgl. *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, in: *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 10 (14); allgemein zu dieser Wirkung der Mehrwertsteuer-Durchführungsverordnung und der Verordnungen zu ihrer Änderung s. BMF, Schreiben v. 14.12.2018 – III C 3-S 7117-j/18/10002, BStBl. I 2018, 1429 (1429); *Schumann*, MwStR 2021, 192 (192 ff.).

¹⁹⁰ Allgemein zu diesem Zweck s. Erwägungsgrund 4 der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 des Rates v. 15.03.2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L 77 v. 23.03.2011, S. 1; *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, in: *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 10 (14). Dementsprechend dürfen die verordnungsrechtlichen Regelungen nur die richtlinienrechtlichen Regelungen „inhaltlich [...] klären, nicht jedoch davon ab[...]weichen“. Vgl. Erwägungsgrund 10 der Richtlinie 2004/7/EG des Rates v. 20.01.2004 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem bezüglich des Verfahrens zur Annahme von Ausnahmeregelungen und der Zuweisung von Durchführungsbefugnissen, ABl. L 27 v. 30.01.2004, S. 44, mit der durch ihren Art. 1 Nr. 2 der neue Art. 29a in die Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates v. 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, ABl. L 145 v. 13.06.1977, S. 1 (Sechste Richtlinie) als Vorgängerregelung von Art. 397 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates v. 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L 347 v. 11.12.2006, S. 1 (MwStSystRL) eingefügt wurde; ferner *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, in: *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 10 (15).

¹⁹¹ Außerhalb des Bezugs auf die Regelungen des innerstaatlichen Rechts der Mitgliedstaaten zur Umsetzung richtlinienrechtlicher Vorgaben (s. sogleich im Text) hat die Begriffsbestimmung keine eigenständige Bedeutung. Vgl. *Schumann*, MwStR 2021, 192 (193 f.).

(MwStSystRL) bezogen¹⁹². Sie ist deshalb Konkretisierung des Begriffs der „auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen“ des deutschen Umsatzsteuerrechts¹⁹³. Nach Art. 7 Abs. 1 MwStDVO umfassen „elektronisch erbrachte Dienstleistungen“ „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“. Die Begriffsbestimmung wird in Art. 7 Abs. 2 MwStDVO durch die nicht abschließende („insbesondere“) Nennung von Beispielen, etwa die „Überlassung digitaler Produkte allgemein, z.B. Software und zugehörige Änderungen oder Upgrades“ (Buchst. a)), und die Verweisung auf Anhang I zur MwStDVO (Buchst. f))¹⁹⁴ ebenso konkretisiert wie im Anhang II zur Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie¹⁹⁵. Trotz seiner inhaltlichen Weite ist der (unionsrechtliche) Begriff der „elektronisch erbrachten Dienstleistungen“ nicht allumfassend¹⁹⁶, so dass im (seltenen) Fall sonstiger Leistungen, die nur in irgendeiner, inhaltlich für die Annahme einer „elektronisch erbrachten Dienstleistung“ nicht ausreichenden Form unter Zuhilfenahme elektronischer Mittel erbracht werden, weiterhin das Ursprungslandprinzip maßgeblich sein kann¹⁹⁷.

c. Internethandel mit Waren (Fernverkäufe)

aa. Allgemeines

Anders als auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen (elektronisch erbrachte Dienstleistungen)¹⁹⁸ wirft der Internethandel mit Waren

¹⁹² Allgemein zu dieser Wirkung der Mehrwertsteuer-Durchführungsverordnung (MwStDVO) s. *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.9; *Schumann*, MwStR 2021, 192 (193 f.); im Ergebnis wohl ähnlich *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 12 („Kuriosum, dass diese Verordnung unmittelbar geltendes auch verpflichtendes Recht für die Bürger begründet, während die Richtlinienregelungen, deren Durchführung die Verordnung dient, keine unmittelbaren Verpflichtungen der Bürger begründen können“); kritisch zu dieser Sicht aber *Stadie*, in: Rau/Dürwächter, UStG, Loseblatt, Einführung, Rn. 577 (185. Lieferung; Stand: 01/2020), der eine Verbindlichkeit nur für die Mitgliedstaaten (nicht aber für die Steuerpflichtigen) im Hinblick auf die Umsetzung der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie annimmt.

¹⁹³ Neben der Ortsbestimmungsregel kann die Begriffsbestimmung auch in anderen Zusammenhängen relevant sein. Vgl. *Hidien/Versin*, NJW 2020, 721 (723).

¹⁹⁴ Vgl. *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 17 (24 ff.).

¹⁹⁵ Die Konkretisierung in der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie kann (nur) im Rahmen einer richtlinienkonformen Auslegung berücksichtigt werden. Vgl. *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.444; allgemein zur richtlinienkonformen Auslegung s. *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 14.

¹⁹⁶ Vgl. *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.444, der „die unklare und gemessen am Regelungsanliegen zu enge Definition der elektronischen Dienste in Art. Art. 7 i.V.m. Anh. I MwStDVO“ kritisiert.

¹⁹⁷ Zu den Folgen s. oben im Text.

¹⁹⁸ S. II.3.b.aa.

(Fernverkäufe)¹⁹⁹, im Zuge dessen Lieferungen im umsatz-/mehrwertsteuerrechtlichen Sinne (§ 3 Abs. 1 UStG) verwirklicht werden, grundsätzlich keine „digitalisierungsspezifischen“ Steuerrechtsfragen auf. Hier erfolgt nur der Vertragsschluss („digital“) über das Internet²⁰⁰, nicht aber der umsatz-/mehrwertsteuerrechtlich relevante („analoge“) Leistungsaustausch²⁰¹. Die Modalitäten des Vertragsschlusses als rechtliche Grundlage eines Umsatzes sind für dessen umsatz-/mehrwertsteuerrechtliche Qualifizierung unerheblich²⁰². Diese spezielle Form von „Fernverkauf“²⁰³ hat jedoch wegen der Zunahme solcherart bewirkter Vertragsschlüsse eine enorme faktische Bedeutung erlangt²⁰⁴. Dabei erhöhte sich auch die Zahl grenzüberschreitender Fernverkäufe signifikant, die davor nur in einem zu vernachlässigenden Umfang erfolgten²⁰⁵. Dies erzeugte insbesondere mit Blick auf die grundlegende Entscheidung für das Bestimmungslandprinzip²⁰⁶ einen erheblichen Anpassungsdruck in Bezug auf die maßgeblichen umsatz-/mehrwertsteuer-

¹⁹⁹ Ausführlich dazu jüngst *Hidien*, beck.digitax 2020, 360 (360 ff.).

²⁰⁰ Vgl. Bundesrechnungshof, Abschließende Prüfungsmitteilung an das Bundesministerium der Finanzen „Umsatzsteuerliche Behandlung des E-Commerce – Offline-Umsätze durch Internethändler aus dem Drittland, 2018, S. 5, 7; Bundesrechnungshof, Bericht nach § 99 BHO über Maßnahmen zur Verbesserung der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung – Chancen der Digitalisierung nutzen, 2020, S. 26 („Internetleistungen im weiteren Sinne“ bzw. „Offline-Umsätze“); *Hidien*, RIW 2003, 474 (475); *Hidien*, DStR 2020, 257 (259) („online vereinbarte, aber offline organisierte Warenströme“); *Köhler/Fetzer*, Recht des Internet, 8. Aufl., 2016, Rn. 165; *Lindgens/Groß*, DStR 2003, 1915 (1915); *Raden*, Digitalisierung und Internationales Steuerrecht, 2018, S. 52. Ein Vertragsschluss könnte auch in anderer Form erfolgen. Vgl. *Köhler/Fetzer*, Recht des Internet, 8. Aufl., 2016, Rn. 165 („per Postkarte oder per Telefon“); *Lindgens/Groß*, DStR 2003, 1915 (1915).

²⁰¹ Vgl. *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 1 (1 f.); *Hammerl/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 107 (125 f.); *Köhler/Fetzer*, Recht des Internet, 8. Aufl., 2016, Rn. 385.

²⁰² Vgl. OECD, The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales, 2019, Tz. 21; *Ehrke-Rabel*, in: Hey (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42 (2019), S. 371 (373) („Mediennutralität“); *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 10 (12) („Mediennutralität“); *Hammerl/Zechner*, Taxing Profit and Consumption in Market Jurisdictions: Equity and Administrability in the Digital Era, Graz Law Working Paper No 06-2021, S. 14; *Nattkämper/Scholz*, UR 2010, 643 (643); ferner s. II.3.b.aa., zur fehlenden Relevanz der Modalitäten des Vertragsschlusses bei auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen (elektronisch erbrachten Dienstleistungen).

²⁰³ Vgl. Europäischer Rechnungshof, Sonderbericht Nr. 12/2019: Elektronischer Handel: Zahlreiche Herausforderungen bei der Erhebung von MwSt. und Zöllen müssen noch angegangen werden, 2019, Tz. 09 (ohne Hervorhebung im Original).

²⁰⁴ Vgl. Erwägungsgrund 6 der Richtlinie 2017/2455 des Rates v. 05.12.2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen, ABl. L 348 v. 29.12.2017, S. 7 („explosionsartige Zunahme des elektronischen Geschäftsverkehrs und somit der Fernverkäufe von Gegenständen“); Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 – JStG 2020), BR-Drs. 503/20, S. 141, 143, 146; OECD, The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales, 2019, Tz. 1 („explosive growth in online sales to private consumers“); *Englisch*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band 1, 2018, S. 1491 (1502 ff.); *Hidien*, DStR 2020, 257 (258); *Lamensch/Ceci*, VAT fraud. Economic impact, challenges and policy issues, European Parliament Study, 2018, S. 22 („With the development of the Internet, however, the number of imports has rocketed up.“); *Karg*, SteuerStud 2019, 308 (308).

²⁰⁵ Vgl. Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 – JStG 2020), BR-Drs. 503/20, S. 141, 143, 146; *Englisch*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band 1, 2018, S. 1491 (1503).

²⁰⁶ S. II.2.

rechtlichen Regelungen²⁰⁷. Dabei ist wegen nicht nur vergleichsweise marginaler Unterschiede (z.B. Umsatzschwellen in EU-Sachverhalten²⁰⁸), sondern auch wegen eines teilweise fundamental unterschiedlichen Ansatzes im Vergleich zu auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen (elektronisch erbrachten Dienstleistungen)²⁰⁹ eine weitere Differenzierungsebene einzuziehen und zwischen dem Internethandel mit Waren in EU-Sachverhalten (bb.) und in Drittstaatsachverhalten (cc.) zu unterscheiden.

bb. Internethandel mit Waren (Fernverkäufe) in EU-Sachverhalten

aaa. Allgemeines

Wie häufig²¹⁰ und auch bei auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen (elektronisch erbrachten Dienstleistungen)²¹¹ sowie mit Abstrichen beim Internethandel mit Waren (Fernverkäufe) in Drittstaatsachverhalten²¹² ist auch beim Internethandel mit Waren in EU-Sachverhalten zwischen „Unternehmern“ i.S.d. § 2 Abs. 1 S. 1 UStG (kommerzieller Warenverkehr; „*business-to-business*“; B2B; bbb.) und „Endverbrauchern“ (nichtkommerzieller Warenverkehr; „*business-to-consumer*“; B2C; ccc.) als Leistungsempfänger²¹³ zu differenzieren. Wie sich zeigen wird²¹⁴, sind den „Endverbrauchern“ bestimmte „Unternehmer“ gleichgestellt (insbesondere „Unternehmer“ mit steuerfreien Ausgangsumsätzen und Kleinunternehmer²¹⁵), so dass die Bruchlinie nicht exakt zwischen „Endverbrauchern“ und

²⁰⁷ Vgl. Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 – JStG 2020), BR-Drs. 503/20, S. 141, 143, 146, zur entsprechenden Änderung der (unionalen) Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie und des (deutschen) Umsatzsteuergesetzes unter Einschluss von weiteren Folgefragen wie der Vermeidung von Steuerausfällen, der Schaffung gleicher Ausgangsbedingungen für „Unternehmer“ und die Verringerung des Verwaltungsaufwands für „Unternehmer“; *Englisch*, IStR 2017, 717 (717); *Englisch*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band 1, 2018, S. 1491 (1504).

²⁰⁸ S. II. 3.c.bb.ccc. und II.3.c.cc.

²⁰⁹ S. II.3.b.

²¹⁰ S. II.3.a.

²¹¹ S. II.3.b.aa.

²¹² S. II.3.c.cc.

²¹³ Allgemein zu dieser, auch in anderen Zusammenhängen relevanten Differenzierung s. Köhler/Fetzer, Recht des Internet, 8. Aufl., 2016, Rn. 164.

²¹⁴ S. II.3.c.bb.bbb. und II.3.c.bb.ccc.

²¹⁵ S. II.3.c.bb.bbb.

„Unternehmern“ verläuft, sondern der Umstand wichtiger ist, ob tatsächlich Umsatzsteuer anfällt²¹⁶.

bbb. „Unternehmer“ als Leistungsempfänger („*business-to-business*“; B2B)

Für den Internethandel mit Waren innerhalb der Europäischen Union (EU) mit Umsätzen in Gestalt einer Lieferung²¹⁷ an „Unternehmer“ als Leistungsempfänger („*business-to-business*“; B2B) wird bereits nach den allgemeinen Regelungen das Bestimmungslandprinzip verwirklicht. Zwar gilt nach der allgemeinen Regelung²¹⁸ über die Bestimmung des Leistungsorts bei Beförderungs- und Versandungslieferungen in § 3 Abs. 6 S. 1 UStG eine Lieferung dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung beginnt, und damit regelmäßig im Ursprungsland. Jedoch bewirkt die dort bestehende Steuerbefreiung von sog. innergemeinschaftlichen Lieferungen (aus deutscher Sicht: § 1 Abs. 1 Nr. 1, § 3 Abs. 1 und 6, § 4 Nr. 1 Buchst. b) und § 6a Abs. 1 S. 1 UStG) und die Steuerbarkeit von sog. innergemeinschaftlichen Erwerben im Bestimmungsland (aus deutscher Sicht: § 1 Abs. 1 Nr. 5, § 1a Abs. 1 und § 3d S. 1 UStG) im Ergebnis eine Besteuerung nach dem Bestimmungslandprinzip²¹⁹. Für „Unternehmer“, die trotz Erfüllung der nach § 1a Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a) UStG erforderlichen Unternehmereigenschaft keinen innergemeinschaftlichen Erwerb verwirklichen können (z.B. „Unternehmer“ mit steuerfreien Umsätzen oder Kleinunternehmer i.S.d. § 19 Abs. 1 UStG; s. § 1a Abs. 3 Nr. 1 Buchst. a) und b) UStG), gilt dagegen die allenfalls sogleich²²⁰ behandelte Regelung in § 3c Abs. 1 S. 1 UStG n.F. über sog. innergemeinschaftliche Fernverkäufe (s. § 3c Abs. 1 S. 2 und 3 UStG n.F.), weshalb gleichwohl auch in dieser Konstellation die Besteuerung nach dem Bestimmungslandprinzip möglich ist.

An der Verwirklichung des Bestimmungslandprinzips bei „Unternehmern“ als Leistungsempfänger im Rahmen des Internethandels mit Waren soll sich auch künftig nichts ändern. Vielmehr soll das Bestimmungslandprinzip

²¹⁶ Demgegenüber gilt die Ortsbestimmungsregel für auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen (elektronisch erbrachte Dienstleistungen) in § 3a Abs. 5 S. 1 UStG (s. II.3.b.cc.) nur für „Nichtunternehmer“ („Endverbraucher“; § 3a Abs. 5 S. 1 Nr. 1 UStG), die nicht ausnahmsweise als „Unternehmer“ behandelt werden, etwa wegen einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (§ 3a Abs. 5 S. 1 Nr. 2 UStG). Die Bruchlinie verläuft in diesen Fällen tatsächlich zwischen „Unternehmern“ (bzw. als solchen zu behandelnden Leistungsempfängern) und „Endverbrauchern“.

²¹⁷ S. II.3.c.aa.

²¹⁸ Vgl. *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.402 („Grundregel“; ohne Hervorhebung im Original).

²¹⁹ So auch *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.398 f., 409; *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 173; allgemein s. *Reiß*, StJb 1998/99, 391 (395 ff.).

²²⁰ S. II.3.c.bb.ccc.

sogar als endgültiges Mehrwertsteuersystem in der EU etabliert werden²²¹. Dafür soll nach dem Willen der Kommission beim grenzüberschreitenden Warenverkehr zwischen „Unternehmern“ die umsatz-/mehrwertsteuerrechtliche Aufspaltung²²² des Vorgangs in eine steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung (aus deutscher Sicht: nach § 1 Abs. 1 Nr. 1, § 3 Abs. 1, § 4 Nr. 1 Buchst. b) und § 6a Abs. 1 S. 1 UStG) im Ursprungsland und einen zum Vorsteuerabzug berechtigenden innergemeinschaftlichen Erwerb (aus deutscher Sicht: nach § 1 Abs. 1 Nr. 5, § 1a Abs. 1 und § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 UStG) im Bestimmungsland überwunden und stattdessen ein einheitlicher Vorgang („Lieferung von Gegenständen innerhalb der Union“²²³ bzw. „Lieferung innerhalb der Union“²²⁴) mit Leistungsort im Bestimmungsland²²⁵ angenommen werden²²⁶. Regelungstechnisch dürfte dann Ähnliches gelten wie für „Endverbraucher“ als Leistungsempfänger²²⁷. Sind hinsichtlich eines leistungsempfangenden „Unternehmers“ die Voraussetzungen eines „zertifizierten Steuerpflichtigen“ erfüllt, könnte es zu einer Umkehr der Steuer-

²²¹ S. II.2.

²²² Vgl. Kommission, Vorschlag v. 04.10.2017 für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Harmonisierung und Vereinfachung bestimmter Regelungen des Mehrwertsteuersystems und zur Einführung des endgültigen Systems der Besteuerung des Handels zwischen Mitgliedstaaten, COM(2017) 569 final, S. 2, 14; Kommission, Vorschlag v. 25.05.2018 für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Einführung der detaillierten technischen Maßnahmen für die Anwendung des endgültigen Mehrwertsteuersystems für die Besteuerung des Handels zwischen Mitgliedstaaten, COM(2018) 329 final, S. 2, 7 („grenzüberschreitende Warenverkehr in zwei separate Umsätze aufgeteilt“).

²²³ Zum Begriff s. Kommission, Vorschlag v. 04.10.2017 für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Harmonisierung und Vereinfachung bestimmter Regelungen des Mehrwertsteuersystems und zur Einführung des endgültigen Systems der Besteuerung des Handels zwischen Mitgliedstaaten, COM(2017) 569 final, S. 9; Kommission, Vorschlag v. 25.05.2018 für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Einführung der detaillierten technischen Maßnahmen für die Anwendung des endgültigen Mehrwertsteuersystems für die Besteuerung des Handels zwischen Mitgliedstaaten, COM(2018) 329 final, S. 7 f.

²²⁴ Zum Begriff s. Kommission, Vorschlag v. 04.10.2017 für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Harmonisierung und Vereinfachung bestimmter Regelungen des Mehrwertsteuersystems und zur Einführung des endgültigen Systems der Besteuerung des Handels zwischen Mitgliedstaaten, COM(2017) 569 final, S. 14.

²²⁵ Vgl. Kommission, Vorschlag v. 25.05.2018 für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Einführung der detaillierten technischen Maßnahmen für die Anwendung des endgültigen Mehrwertsteuersystems für die Besteuerung des Handels zwischen Mitgliedstaaten, COM(2018) 329 final, S. 8; ferner *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 72, 175, 202.

²²⁶ Vgl. Kommission, Mitteilung v. 07.04.2016 über einen Aktionsplan im Bereich der Mehrwertsteuer. Auf dem Weg zu einem einheitlichen europäischen Mehrwertsteuerraum: Zeit für Reformen, COM(2016) 148 final, S. 4; Kommission, Mitteilung v. 04.10.2017, Follow-up zum Aktionsplan im Bereich der Mehrwertsteuer. Auf dem Weg zu einem einheitlichen europäischen Mehrwertsteuerraum: Zeit zu handeln, COM(2017) 566 final, S. 7 ff.; Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Harmonisierung und Vereinfachung bestimmter Regelungen des Mehrwertsteuersystems und zur Einführung des endgültigen Systems der Besteuerung des Handels zwischen Mitgliedstaaten, COM(2017) 569 final, S. 2 ff., 9; Kommission, Vorschlag v. 25.05.2018 für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Einführung der detaillierten technischen Maßnahmen für die Anwendung des endgültigen Mehrwertsteuersystems für die Besteuerung des Handels zwischen Mitgliedstaaten, COM(2018) 329 final, S. 2 ff.

²²⁷ S. II.3.c.bb.ccc.

schuldnerschaft (*Reverse Charge-Verfahren*) kommen²²⁸. Derzeit ist es freilich nicht absehbar, ob und ggf. wann es für entsprechende Bestrebungen eine politische Einigung gibt²²⁹.

ccc. „Endverbraucher“ als Leistungsempfänger („*business-to-consumer*“; B2C)

Für den Internethandel mit Waren innerhalb der Europäischen Union (EU) mit Umsätzen in Gestalt einer Lieferung²³⁰ an „Endverbraucher“ als Leistungsempfänger („*business-to-consumer*“; B2C) ist nach der allgemeinen Regelung²³¹ über die Bestimmung des Leistungsorts bei Beförderungs- und Versandungslieferungen in § 3 Abs. 6 S. 1 UStG grundsätzlich das Ursprungslandprinzip maßgeblich²³². Jedoch gilt seit dem 01.07.2021²³³ (und damit wegen der Covid-19-Pandemie nicht wie ursprünglich geplant seit dem 01.01.2021²³⁴) nach § 3c Abs. 1 S. 1 UStG n.F.²³⁵ als vorrangige Ausnahme zu § 3 Abs. 6 S. 1 UStG²³⁶ (§ 3 Abs. 5a UStG: „vorbehaltlich“) in Übereinstimmung mit unionsrechtlichen Vorgaben²³⁷ bei einem sog. „innergemeinschaftlichen Fernverkauf“ als Ort der Lieferung der Ort, an dem sich

²²⁸ Dazu Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Harmonisierung und Vereinfachung bestimmter Regelungen des Mehrwertsteuersystems und zur Einführung des endgültigen Systems der Besteuerung des Handels zwischen Mitgliedstaaten, COM(2017) 569 final, S. 9 f., 13 f.; Kommission, Vorschlag v. 25.05.2018 für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Einführung der detaillierten technischen Maßnahmen für die Anwendung des endgültigen Mehrwertsteuersystems für die Besteuerung des Handels zwischen Mitgliedstaaten, COM(2018) 329 final, S. 9; Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifSt-Schrift 538 (2021), S. 17 (23); Englisch, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.399, 451; Ismer/Schwarz, MwStR 2019, 348 (352 f.); Loy, DStR 2018, 1097 (1100 f.), auch zur Bedeutung verfahrensmäßiger Erleichterungen wie der „einzigsten Anlaufstelle“ (eA; engl.: „One Stop Shop“; OSS); Reiß, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 175, 202; zur Einbeziehung in die „einzigste Anlaufstelle“ s. IV.3.b.

²²⁹ Vgl. Englisch, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.451.

²³⁰ S. II.3.c.aa.

²³¹ Vgl. Englisch, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.402, 410 („Grundregel“; ohne Hervorhebung im Original).

²³² Zu § 3 Abs. 6 S. 1 UStG bereits s. II.3.c.bb.bbb.

²³³ S. § 27 Abs. 34 S. 1 UStG; eingefügt durch Art. 14 Nr. 22 Buchst. b) des Jahressteuergesetzes 2020 (JStG 2020) v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096; ferner Art. 1 Nr. 1 Buchst. a) und b) und Nr. 3 Buchst. a) und b) des Beschlusses 2020/1109 des Rates v. 20.07.2020 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 244 v. 29.07.2020, S. 3.

²³⁴ S. Art. 2 Nr. 1 und 3 und Art. 4 Abs. 1 UAbs. 2 und 4 der Richtlinie 2017/2455 des Rates v. 05.12.2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen, ABl. L 348 v. 29.12.2017, S. 7.

²³⁵ Neufassung von § 3c UStG durch Art. 14 Nr. 4 des Jahressteuergesetzes 2020 (JStG 2020) v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096.

²³⁶ Vgl. Oldiges/Mateev, DStR 2020, 1937 (1938).

²³⁷ S. Art. 14 Abs. 4 Nr. 1 und Art. 33 Abs. 1 Buchst. a) der Richtlinie 2006/112/EG des Rates v. 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L 347 v. 11.12.2006, S. 1 (MwStSystRL); eingefügt bzw. geändert durch Art. 2 Nr. 1 und 3 der Richtlinie 2017/2455 des Rates v. 05.12.2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen, ABl. L 348 v. 29.12.2017, S. 7.

der Gegenstand bei Beendigung der Beförderung oder Versendung an den Erwerber befindet²³⁸, wenn die Anwendung der Regelung nicht nach § 3c Abs. 4 S. 1 UStG n.F. ausgeschlossen ist²³⁹. Die Ortsbestimmungsregel in § 3c Abs. 1 S. 1 UStG n.F. ist Teil des insgesamt „grundlegend geändert[en]“²⁴⁰ und neu mit „Ort der Lieferung beim Fernverkauf“ überschriebenen § 3c UStG n.F.²⁴¹. Der Begriff des „innergemeinschaftlichen Fernverkaufs“ wird in § 3c Abs. 1 S. 2 UStG n.F. definiert als die „Lieferung eines Gegenstands, der durch den Lieferer oder für dessen Rechnung aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates oder aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet in die in § 1 Absatz 3 bezeichneten Gebiete an den Erwerber befördert oder versandt wird, einschließlich jener Lieferung, an deren Beförderung oder Versendung der Lieferer indirekt beteiligt ist“. Diese Begriffsbestimmung wird verordnungsrechtlich im nach Art. 288 Abs. 2 S. 1 und 2 AEUV allgemein gültigen, verbindlichen und unmittelbar anwendbaren²⁴² Art. 5a MwStDVO²⁴³ weiter konkretisiert²⁴⁴. Das Bestimmungslandprinzip²⁴⁵ wird im Falle eines „innergemeinschaftlichen Fernverkaufs“ (nur) für die in § 3c Abs. 1 S. 3 UStG n.F. genannten Erwerber verwirklicht. Zu diesen gehören die in § 3a Abs. 5 S. 1 UStG bezeichneten Empfänger, insbesondere „Nichtunternehmer“ (§ 3a Abs. 5 S. 1 Nr. 1 UStG), und unter weiteren Voraussetzungen die in § 1a Abs. 3 Nr. 1 UStG genannten Personen, insbesondere „Unternehmer“ mit steuerfreien Ausgangsumsätzen und

²³⁸ Die Ortsbestimmung erfolgt im Falle des § 3c UStG a.F./n.F. wie in anderen Fällen nur typisierend, denn der Ort, an dem sich ein Gegenstand bei Beendigung der Beförderung oder Versendung befindet, ist zwar häufig, aber nicht immer der für die Umsatz-/Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer (s. II.2.) wichtige Verbrauchsort. Vgl. *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.396 f.

²³⁹ Dazu s. unten im Text.

²⁴⁰ Vgl. BMF, Schreiben v. 01.04.2021 – III C 3 – S 7340/19/10003 :022, BStBl. I. 2021, 629 (629); *Prätzler*, DB 2020, 1977 (1977); *Widmann*, MwStR 2021, 6 (12).

²⁴¹ Vgl. Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 – JStG 2020), BR-Drs. 503/20, S. 145; *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 17 (19).

²⁴² Allgemein zu dieser Wirkung der Mehrwertsteuer-Durchführungsverordnung (MwStDVO) s. II.3.b.cc.

²⁴³ Eingefügt durch Art. 1 Nr. 1 Buchst. b) der Durchführungsverordnung 2019/2026 des Rates v. 21.11.2019 zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 bezüglich der über elektronische Schnittstellen unterstützten Lieferung von Gegenständen oder Erbringung von Dienstleistungen sowie bezüglich der Sonderregelungen für Steuerpflichtige, die Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige erbringen sowie Fernverkäufe von Gegenständen und bestimmte Lieferungen von Gegenständen innerhalb der Union tätigen, ABl. Nr. L 313 v. 04.12.2019, S. 14.

²⁴⁴ Vgl. Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 – JStG 2020), BR-Drs. 503/20, S. 148 f.; ausführlich dazu s. *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 17 (20); *Sterzinger*, UR 2020, 941 (953). Eine weitere Konkretisierung ergibt sich aus Mehrwertsteuer-Ausschuss, Leitlinien aus der Sitzung v. 04./05.06.2015 – Dokument C – taxud.c.1(2015)4820441 – 876, 4.2, Nr. 2. Zur Bedeutung solcher Veröffentlichungen s. I.

²⁴⁵ Zur Verwirklichung des Bestimmungslandprinzips seit dem 01.07.2021 s. Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 – JStG 2020), BR-Drs. 503/20, S. 148; BMF, Schreiben v. 01.04.2021 – III C 3 – S 7340/19/10003 :022, BStBl. I. 2021, 629 (629); *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.410, 421; *Joost/Oldenburger*, MwStR 2020, 773 (778); *Oldiges/Mateev*, DStR 2020, 1937 (1938); *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 195; *Sterzinger*, UR 2020, 941 (952); *Widmann*, MwStR 2021, 6 (12).

Kleinunternehmer i.S.d. § 19 Abs. 1 UStG (§ 1a Abs. 3 Nr. 1 Buchst. a) und b) UStG). Im Falle der Verwirklichung des Bestimmungslandprinzips auf der Grundlage von § 3c Abs. 1 S. 1 UStG n.F. hat der „Unternehmer“ die umsatz-/mehrwertsteuerrechtlichen Regelungen des Bestimmungslands und deshalb insbesondere den dort geltenden Umsatz-/Mehrwertsteuersatz anzuwenden²⁴⁶. Die Umsatz-/Mehrwertsteuer ist dementsprechend im Bestimmungsland anzumelden und zu entrichten²⁴⁷, wenn nicht eine verfahrensmäßige Erleichterung wie das besondere Besteuerungsverfahren nach § 18j UStG n.F.²⁴⁸ genutzt werden kann.

Die aktuelle Regelung in § 3c Abs. 1 S. 1 UStG n.F. für EU-Sachverhalte entspricht weitgehend²⁴⁹ der bis zum 30.06.2021²⁵⁰ (und damit wegen der Covid-19-Pandemie nicht wie ursprünglich geplant bis zum 31.12.2020²⁵¹) geltenden, ebenfalls unionsrechtlich²⁵² fundierten und mit „Ort der Lieferung in besonderen Fällen“ überschriebenen früheren Regelung in § 3c Abs. 1 S. 1 UStG a.F.²⁵³. Diese war unter der rechtsuntechnischen Bezeichnung „Versandhandelsregelung“²⁵⁴ zumindest in EU-Sachverhalten bereits auf die Verwirklichung des Bestimmungslandprinzips gerichtet²⁵⁵. Die Umsatz-/

²⁴⁶ Vgl. Europäischer Rechnungshof, Sonderbericht Nr. 12/2019: Elektronischer Handel: Zahlreiche Herausforderungen bei der Erhebung von MwSt. und Zöllen müssen noch angegangen werden, 2019, Tz. 09; *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 195.

²⁴⁷ Vgl. *Englisch*, in: *Tipke/Lang, Steuerrecht*, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.410, 421; *Gothmann/Luther*, DB 2020, Heft 35, Gastkommentar, M4 (M4); *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 195.

²⁴⁸ Dazu s. IV.3.b.

²⁴⁹ Es wird zwar angenommen, dass es „viele Abweichungen zum geltenden Recht“ gibt, vgl. *Widmann*, *MwStR* 2021, 6 (12). Diese betreffen jedoch vor allem Drittstaatsachverhalte (s. II.3.c.bb.ccc.) und die Ausschlussatbestände (s. unten im Text).

²⁵⁰ Zur Anwendung der Neufassung von § 3c UStG s. § 27 Abs. 34 S. 1 UStG; eingefügt durch Art. 14 Nr. 22 Buchst. b) des Jahressteuergesetzes 2020 (JStG 2020) v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096; ferner Art. 1 Nr. 1 Buchst. a) und b) und Nr. 3 Buchst. a) und b) des Beschlusses der Richtlinie 2006/1109 des Rates v. 20.07.2020 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 244 v. 29.07.2020, S. 3.

²⁵¹ S. Art. 2 Nr. 3 und Art. 4 Abs. 1 UAbs. 2 und 4 der Richtlinie 2017/2455 des Rates v. 05.12.2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen, ABl. L 348 v. 29.12.2017, S. 7.

²⁵² S. Art. 33 Abs. 1 Buchst. a) der Richtlinie 2006/112/EG des Rates v. 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L 347 v. 11.12.2006, S. 1 (MwStSystRL); geändert durch Art. 2 Nr. 3 der Richtlinie 2017/2455 des Rates v. 05.12.2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen, ABl. L 348 v. 29.12.2017, S. 7.

²⁵³ Vgl. *Joost/Oldenburger*, *MwStR* 2020, 773 (778).

²⁵⁴ Vgl. *BMF*, Schreiben v. 01.04.2021 – III C 3 – S 7340/19/10003 :022, *BStBl. I* 2021, 629 (629); *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, in: *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt*, ifst-Schrift 538 (2021), S. 17 (17, 19); *Erdbrügger*, *DStR* 2018, 593 (596); *Joost/Oldenburger*, *MwStR* 2020, 773 (780); *Karg*, *SteuerStud* 2019, 308 (311); *Oldiges/Mateev*, *DStR* 2020, 1937 (1937); *Widmann*, *MwStR* 2021, 6 (12); ferner *Reiß*, *Umsatzsteuerrecht*, 19. Aufl., 2021, Rn. 175, 195 („Versendungs-/Beförderungslieferungen“).

²⁵⁵ Vgl. Europäischer Rechnungshof, Sonderbericht Nr. 12/2019: Elektronischer Handel: Zahlreiche Herausforderungen bei der Erhebung von MwSt. und Zöllen müssen noch angegangen werden, 2019, Tz. 09; *Reiß*, *Umsatzsteuerrecht*, 19. Aufl., 2021, Rn. 195; *Widmann*, *MwStR* 2021, 6 (12).

Mehrwertsteuer war dementsprechend im Staat des Bestimmungslands anzumelden und zu entrichten. Signifikante Unterschiede gibt es aber beim sogleich²⁵⁶ behandelten Ausschlusstatbestand. Zudem gab es früher für den Internethandel mit Waren (Fernverkäufe) in EU-Sachverhalten kein besonderes Besteuerungsverfahren²⁵⁷ wie jetzt nach § 18j UStG n.F. oder bereits früher nach § 18 Abs. 4c bis 4e und § 18h UStG a.F./n.F. für auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen (elektronisch erbrachte Dienstleistungen).

Nach dem Ausschlusstatbestand²⁵⁸ in § 3c Abs. 4 S. 1 UStG n.F. ist die Ortsbestimmungsregel in § 3c Abs. 1 S. 1 UStG n.F. in Übereinstimmung mit den unionsrechtlichen Vorgaben²⁵⁹ nicht anzuwenden, wenn der leistende „Unternehmer“ seinen Sitz, seine Geschäftsleitung, eine Betriebsstätte oder in Ermangelung eines Sitzes, einer Geschäftsleitung oder einer Betriebsstätte seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in nur einem Mitgliedstaat hat und der Gesamtbetrag der Entgelte der sonstigen Leistungen i.S.d. § 3a Abs. 5 S. 2 UStG (insbesondere, aber nicht ausschließlich der auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen; § 3a Abs. 5 S. 2 Nr. 3 UStG) an in § 3a Abs. 5 S. 1 UStG bezeichnete Empfänger (insbesondere „Nichtunternehmer“; § 3a Abs. 5 S. 1 Nr. 1 UStG) mit Wohnsitz, gewöhnlichem Aufenthalt oder Sitz in anderen Mitgliedstaaten sowie der Entgelte der innergemeinschaftlichen Fernverkäufe nach § 3c Abs. 1 S. 2 und 3 UStG n.F.²⁶⁰ insgesamt EUR 10.000 im vorangegangenen Kalenderjahr nicht überschritten hat und im laufenden Kalenderjahr nicht überschreitet. Wird die Umsatzschwelle²⁶¹ nicht überschritten, erfolgt die Besteuerung nach § 3 Abs. 6 S. 1 UStG nach dem Ursprungslandprinzip²⁶², so dass für kleinere „Unternehmer“

²⁵⁶ S. unten im Text.

²⁵⁷ Dazu s. IV.3.b.

²⁵⁸ Zum Begriff des „Ausschlusstatbestands“ s. BMF, Schreiben v. 01.04.2021 – III C 3 – S 7340/19/10003 :022, BStBl. I 2021, 629 (629).

²⁵⁹ S. Art. 59c Abs. 1 Buchst. c) der Richtlinie 2006/112/EG des Rates v. 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L 347 v. 11.12.2006, S. 1 (MwStSystRL); eingefügt Art. 2 Nr. 7 der Richtlinie 2017/2455 des Rates v. 05.12.2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen, ABl. L 348 v. 29.12.2017, S. 7.

²⁶⁰ Vgl. Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 – JStG 2020), BR-Drs. 503/20, S. 148.

²⁶¹ Zum (rechtsuntechnischen) Begriff der „Umsatzschwelle“ s. II.3.b.cc.

²⁶² Vgl. Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 – JStG 2020), BR-Drs. 503/20, S. 148; *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, in: *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 17 (22); *Englisch*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.410; *Gothmann/Luther*, DB 2020, Heft 35, Gastkommentar, M4 (M4); *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 195; *Sterzinger*, UR 2020, 941 (952); *Widmann*, MwStR 2021, 6 (12).

die Befolgungskosten reduziert werden²⁶³. Der leistende Unternehmer kann jedoch auf die Anwendung der Umsatzschwelle verzichten (§ 3c Abs. 4 S. 2 und 3 UStG n.F.) mit der Folge, dass das Bestimmungslandprinzip gilt²⁶⁴.

Auch wenn die aktuelle Regelung des Ausschlusstatbestands in § 3c Abs. 4 S. 1 UStG n.F. der früheren Regelung in § 3c Abs. 3 S. 1 UStG a.F. ähnelt²⁶⁵, war der Anwendungsbereich Letzterer größer²⁶⁶, weil die damals im Gesetz als „Lieferschwelle“²⁶⁷ bezeichnete Umsatzschwelle²⁶⁸ in Übereinstimmung mit den unionsrechtlichen Vorgaben²⁶⁹ EUR 100.000²⁷⁰ betrug (§ 3c Abs. 3 S. 1 und 2 Nr. 1 UStG a.F.). Zudem war die Lieferschwelle auf den Gesamtbetrag der Entgelte im laufenden und im vorangegangenen Kalenderjahr bezogen, der den Lieferungen „in *einen* Mitgliedstaat“²⁷¹ zuzurechnen war (§ 3c Abs. 3 S. 1 UStG a.F.). Eine solche mitgliedstaatspezifische Betrachtung erfolgt in der aktuellen Regelung nicht mehr (§ 3c Abs. 4 S. 1 UStG n.F.: „Gesamtbetrag der Entgelte [...] der innergemeinschaftlichen Fernverkäufe nach Absatz 1 Satz 2 und 3“ – sowie bestimmter sonstiger Leistungen „in anderen Mitgliedstaaten“²⁷² – „insgesamt“)²⁷³. Zu diesen Verschärfun-

²⁶³ Vgl. *Gothmann/Luther*, DB 2020, Heft 35, Gastkommentar, M4 (M4).

²⁶⁴ Vgl. *Sterzinger*, UR 2020, 941 (952).

²⁶⁵ Der Unterschied besteht darin, dass die „Lieferschwelle“ als rechtstechnischer Gesetzesbegriff und inhaltlich in Bezug auf die Begrenzung auf „Lieferungen“ wegfällt. Vgl. *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, in: *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifSt-Schrift 538 (2021), S. 17 (19).

²⁶⁶ Vgl. *Englisch*, in: *Drüen/Hey/Mellinghoff* (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band 1, 2018, S. 1491 (1505) („drastische Senkung der Lieferschwelle“); *Englisch*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.410, 421; *Gothmann/Luther*, DB 2020, Heft 35, Gastkommentar, M4 (M5) („Lieferschwelle deutlich abgesenkt“); *Prätzler*, DB 2020, 1977 (1978) („deutlich geringeren Schwelle“).

²⁶⁷ Wegen der Einbeziehung von sonstigen Leistungen könnte jetzt von einer „Leistungs“-Schwelle“ gesprochen werden, wobei es sich freilich nicht um einen rechtstechnischen Begriff handelt. Vgl. *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, in: *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifSt-Schrift 538 (2021), S. 17 (22).

²⁶⁸ Zum (rechtsuntechnischen) Begriff der „Umsatzschwelle“ s. II.3.b.cc.

²⁶⁹ S. Art. 34 Abs. 1 Buchst. b) und c) und Abs. 2 UAbs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates v. 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L 347 v. 11.12.2006, S. 1 (MwStSystRL); gestrichen durch Art. 2 Nr. 4 der Richtlinie 2017/2455 des Rates v. 05.12.2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen, ABl. L 348 v. 29.12.2017, S. 7.

²⁷⁰ Die Bundesrepublik Deutschland hat von der in der alten Fassung von Art. 34 Abs. 2 UAbs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates v. 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L 347 v. 11.12.2006, S. 1 (MwStSystRL) vorgesehenen Möglichkeit der Absenkung der Lieferschwelle auf EUR 35.000 keinen Gebrauch gemacht. Eine solche Wahlmöglichkeit gibt es nicht mehr, so dass jetzt eine unionseinheitliche Umsatzschwelle in Höhe von EUR 10.000 gilt. S. oben im Text; ferner *Lamensch/Ceci*, VAT fraud. Economic impact, challenges and policy issues, European Parliament Study, 2018, S. 31; *Oldiges/Mateev*, DStR 2020, 1937 (1937 f.).

²⁷¹ Hervorhebung durch Verfasser.

²⁷² S. unten im Text.

²⁷³ Vgl. *Gothmann/Luther*, DB 2020, Heft 35, Gastkommentar, M4 (M5); *Oldiges/Mateev*, DStR 2020, 1937 (1938); *Prätzler*, DB 2020, 1977 (1978); *Sterzinger*, UR 2020, 941 (952).

gen tritt seit dem 01.07.2021²⁷⁴ (und damit wegen der Covid-19-Pandemie nicht wie ursprünglich geplant seit dem 01.01.2021²⁷⁵) auf unionsrechtlicher Grundlage²⁷⁶ die soeben schon²⁷⁷ angedeutete und durch die Verweisung in § 3c Abs. 4 S. 1 UStG n.F. auf den gesamten § 3a Abs. 5 S. 2 UStG bewirkte²⁷⁸ Einbeziehung der Entgelte der auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen (elektronisch erbrachten Dienstleistungen) sowie der Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernsehleistungen an relevante Empfänger (§ 3c Abs. 4 S. 1 UStG n.F.)²⁷⁹. Wie nach neuem Recht²⁸⁰ war bei Nichtüberschreiten der „Lieferschwelle“ nach § 3c Abs. 3 S. 1 UStG a.F. das Ursprungslandprinzip maßgeblich²⁸¹. Der nach geltendem Recht²⁸² mögliche Verzicht auf die Anwendung der „Lieferschwelle“ bestand auch früher schon (§ 3c Abs. 4 S. 1 und 2 UStG a.F.). Die dargestellte Verkleinerung des Anwendungsbereichs der „Bagatellregelung“ kann und soll durch das besondere Besteuerungsverfahren der „einzigen Anlaufsstelle“ (eA; engl.: „*One Stop Shop*“; OSS)²⁸³ kompensiert werden²⁸⁴.

Auf den weiteren Ausschlussstatbestand in § 3c Abs. 5 S. 1 und 2 UStG n.F. für bestimmte Gegenstände einer Lieferung, z.B. „neue Fahrzeuge“ (§ 3c Abs. 5 S. 1 Nr. 1 UStG n.F.), wird hier nur hingewiesen.

²⁷⁴ S. § 27 Abs. 34 S. 1 UStG; eingefügt durch Art. 14 Nr. 22 Buchst. b) des Jahressteuergesetzes 2020 (JStG 2020) v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096; ferner Art. 1 Nr. 1 Buchst. a) und b) und Nr. 3 Buchst. a) und b) des Beschlusses 2020/1109 des Rates v. 20.07.2020 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 244 v. 29.07.2020, S. 3.

²⁷⁵ S. Art. 2 Nr. 7 und Art. 4 Abs. 1 UAbs. 2 und 4 der Richtlinie 2017/2455 des Rates v. 05.12.2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen, ABl. L 348 v. 29.12.2017, S. 7.

²⁷⁶ S. Art. 59c Abs. 1 Buchst. c) der Richtlinie 2006/112/EG des Rates v. 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L 347 v. 11.12.2006, S. 1 (MwStSystRL); eingefügt durch Art. 2 Nr. 7 der Richtlinie 2017/2455 des Rates v. 05.12.2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen, ABl. L 348 v. 29.12.2017, S. 7.

²⁷⁷ S. oben im Text.

²⁷⁸ Zur korrespondierenden Regelung in § 3a Abs. 5 S. 3 UStG n.F. s. II.3.b.cc.; zum Zusammenhang mit § 3a Abs. 5 S. 3 UStG n.F. s. Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 – JStG 2020), BR-Drs. 503/20, S. 148.

²⁷⁹ Vgl. BMF, Schreiben v. 01.04.2021 – III C 3 – S 7340/19/10003 :022, BStBl. I. 2021, 629 (629); *Sterzinger*, UR 2020, 941 (952).

²⁸⁰ S. oben im Text.

²⁸¹ Vgl. *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, in: *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 17 (17); *Erdbrügger*, DStR 2018, 593 (596); *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 195; *Widmann*, MwStR 2021, 6 (12).

²⁸² S. oben im Text.

²⁸³ Dazu s. IV.3.b.

²⁸⁴ Vgl. *Englisch*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.410, 421, 450; *Erdbrügger*, DStR 2018, 593 (596); *Oldiges/Mateev*, DStR 2020, 1937 (1937 ff.); *Prätzler*, DB 2020, 1977 (1978); *Widmann*, MwStR 2021, 6 (12).

cc. Internethandel mit Waren (Fernverkäufe) in Drittstaatensachverhalten

Die Unterscheidung von Lieferungen an andere „Unternehmer“ i.S.d. § 2 Abs. 1 S. 1 UStG („*business-to-business*“; B2B) und an „Endverbraucher“ („*business-to-consumer*“; B2C) als Leistungsempfänger ist im Rahmen des Internethandels mit Waren in Drittstaatensachverhalten nicht gleichermaßen wichtig, weil nicht alle relevanten Ortbestimmungsregeln entsprechend differenzieren. Sie knüpfen noch weniger strikt als beim Internethandel mit Waren in EU-Sachverhalten²⁸⁵ an den umsatz-/mehrwertsteuerrechtlichen Status des Leistungsempfängers an. Dementsprechend können bereits die maßgeblichen Ortsbestimmungsregelungen unabhängig von der Qualifikation des Leistungsempfängers als „Unternehmer“ oder „Endverbraucher“ zur Annahme des Leistungsorts im Bestimmungsland führen. Die Unterscheidung in „Unternehmer“ und „Endverbraucher“ ist aber auch für die Regelungen über die Aufteilung eines einheitlichen Vorgangs in eine steuerfreie Ausfuhrlieferung (aus deutscher Sicht: § 1 Abs. 1 Nr. 1, § 3 Abs. 1, § 4 Nr. 1 Buchst. a) und § 6 Abs. 1 S. 1 UStG) und eine steuerbare Einfuhr von Gegenständen (aus deutscher Sicht: § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG; Einfuhrumsatzsteuer) als Entsprechung zur Aufteilung von Lieferungen innerhalb der Europäischen Union (EU)²⁸⁶ in eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung (aus deutscher Sicht: § 1 Abs. 1 Nr. 1, § 3 Abs. 1, § 4 Nr. 1 Buchst. b) und § 6a Abs. 1 S. 1 UStG) und einen steuerbaren innergemeinschaftlichen Erwerb (aus deutscher Sicht: § 1 Abs. 1 Nr. 5 und § 1a Abs. 1 UStG) nicht gleichermaßen wichtig. So setzt die Regelung für die Einfuhr anders als die Regelung für den sog. innergemeinschaftlichen Erwerb (aus deutscher Sicht: § 1a Abs. 3 Nr. 1 UStG) nicht voraus, dass der Leistungsempfänger „Unternehmer“ i.S.d. § 2 Abs. 1 S. 1 UStG ist, zumal bei der Einfuhr nicht einmal der Leistungserbringer „Unternehmer“²⁸⁷ sein muss. Die Regelung für den umgekehrten Fall einer steuerfreien Ausfuhrlieferung mit Lieferort im Inland²⁸⁸ setzt zwar wie die Regelung für die sog. innergemeinschaftliche Lieferung (aus deutscher Sicht: § 6a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG) die Unternehmereigenschaft des Leistungserbringers voraus²⁸⁹, jedoch anders als diese

²⁸⁵ S. II.3.c.bb.

²⁸⁶ S. II.3.c.bb.bbb.

²⁸⁷ Die Eigenschaft als „Unternehmer“ ist nicht zwingende Voraussetzung für die Schuldnerschaft bei der Einfuhrumsatzsteuer. Vgl. *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.70, 407; *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 159.

²⁸⁸ Zur Voraussetzung des Lieferorts im Inland s. *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 163.

²⁸⁹ Vgl. *Treiber*, in: Sölch/Ringleb, UStG, Loseblatt, § 6, Rn. 25 (EL 88; Stand: 03/2020).

(aus deutscher Sicht: § 6a Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Buchst. a) UStG) nicht die Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers²⁹⁰.

Für den Internethandel mit Waren in Drittstaatsverhältnissen mit Umsätzen in Gestalt einer Lieferung²⁹¹ gilt nach der allgemeinen Regelung über die Bestimmung des Leistungsorts bei Beförderungs- und Versandlieferungen in § 3 Abs. 6 S. 1 UStG grundsätzlich das Ursprungslandprinzip²⁹². Für Fernverkäufe mit Gegenständen, die nach dem 30.06.2021²⁹³ (und damit wegen der Covid-19-Pandemie nicht wie ursprünglich geplant nach dem 31.12.2020²⁹⁴) aus dem Drittlandsgebiet in einen Mitgliedstaat eingeführt werden, enthält § 3c UStG in seiner Neufassung²⁹⁵ in den Absätzen 2 und 3 unter der neuen Überschrift²⁹⁶ „Ort der Lieferung beim Fernverkauf“ nunmehr auch Regelungen für Drittstaatsverhältnisse, die nach § 3 Abs. 5a UStG („vorbehaltlich“) gegenüber § 3 Abs. 6 S. 1 UStG vorrangig sind²⁹⁷. Diese verwirklichen im Rahmen ihres Anwendungsbereichs in Übereinstimmung mit den unionsrechtlichen Vorgaben²⁹⁸ das Bestimmungslandprinzip²⁹⁹. Davor war § 3c UStG a.F. mit „Ort der Lieferung in besonderen Fällen“ überschrieben, rechtsuntechnisch als „Versandhandelsregelung“ bezeichnet und auf EU-Sachverhalte beschränkt³⁰⁰.

²⁹⁰ Dies folgt daraus, dass für die Eigenschaften des Leistungsempfängers als „Abnehmer“ in § 6 UStG keine allgemeinen Anforderungen geregelt sind. Umgekehrt setzen (einschränkende) Regelungen wie § 6 Abs. 3a S. 1 UStG für den nicht-kommerziellen Reiseverkehr (dazu s. *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 162) die grundsätzliche Eignung von „Endverbrauchern“ als Abnehmer voraus.

²⁹¹ S. II.3.c.aa.

²⁹² Zu § 3 Abs. 6 S. 1 UStG bereits s. II.3.c.bb.bbb. und II.3.c.bb.ccc.

²⁹³ S. § 27 Abs. 34 S. 1 UStG n.F.; eingefügt durch Art. 14 Nr. 22 Buchst. b) des Jahressteuergesetzes 2020 (JStG 2020) v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096; ferner Art. 1 Nr. 1 Buchst. a) und b) und Nr. 3 Buchst. a) und b) des Beschlusses 2020/1109 des Rates v. 20.07.2020 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 244 v. 29.07.2020, S. 3.

²⁹⁴ S. Art. 2 Nr. 3 und Art. 4 Abs. 1 UAbs. 2 und 4 der Richtlinie 2017/2455 des Rates v. 05.12.2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen, ABl. L 348 v. 29.12.2017, S. 7.

²⁹⁵ Neufassung von § 3c UStG durch Art. 14 Nr. 4 des Jahressteuergesetzes 2020 (JStG 2020) v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096.

²⁹⁶ Vgl. Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 – JStG 2020), BR-Drs. 503/20, S. 145; *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, in: *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 17 (19).

²⁹⁷ Vgl. *Slapio*, in: *Birkenfeld/Wäger* (Hrsg.), *Das große Umsatzsteuer-Handbuch*, Loseblatt, Kap. 4, Rn. 80 (79. Lfg.; Stand: 05/2018).

²⁹⁸ S. Art. 33 Buchst. b) und c) der Richtlinie 2006/112/EG des Rates v. 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L 347 v. 11.12.2006, S. 1 (MwStSystRL); geändert durch Art. 2 Nr. 3 der Richtlinie 2017/2455 des Rates v. 05.12.2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen, ABl. L 348 v. 29.12.2017, S. 7.

²⁹⁹ Vgl. *Joost/Oldenburger*, *MwStR* 2020, 773 (780).

³⁰⁰ S. II.3.c.bb.ccc.

Die maßgeblichen Regelungen in § 3c Abs. 2 S. 1 und Abs. 3 S. 1 UStG n.F. gelten in unterschiedlichen Konstellationen. Nach § 3c Abs. 2 S. 1 UStG n.F. gilt „als Ort der Lieferung eines Fernverkaufs eines Gegenstands, der aus dem Drittlandsgebiet in einen anderen Mitgliedstaat als den, in dem die Beförderung oder Versendung des Gegenstands an den Erwerber endet, eingeführt wird, [...] der Ort, an dem sich der Gegenstand bei Beendigung der Beförderung oder Versendung an den Erwerber befindet“. Dagegen gilt nach § 3c Abs. 3 S. 1 UStG n.F. „der Ort der Lieferung beim Fernverkauf eines Gegenstands, der aus dem Drittlandsgebiet in den Mitgliedstaat, in dem die Beförderung oder Versendung der Gegenstände an den Erwerber endet, eingeführt wird, [...] als in diesem Mitgliedstaat gelegen, sofern die Steuer auf diesen Gegenstand gemäß dem besonderen Besteuerungsverfahren nach § 18k zu erklären ist“. Auch wenn die Rechtsfolge in Gestalt der Annahme des Orts der Lieferung eines Gegenstands im Mitgliedstaat, in dem die Beförderung oder Versendung endet, in den Fällen mit (Abs. 2) und ohne (Abs. 3) „Umweg“ des Gegenstands der Lieferung über einen anderen Mitgliedstaat identisch ist³⁰¹, sind die Voraussetzungen unterschiedlich. Während in Fällen eines „Umwegs“ die Umsatz-/Mehrwertsteuer im Mitgliedstaat, in dem die Beförderung oder Versendung des Gegenstands endet, nicht in einem „besonderen Besteuerungsverfahren“ zu erklären sein muss, muss die Umsatz-/Mehrwertsteuer in Fällen ohne „Umweg“ im Mitgliedstaat, in dem die Beförderung oder Versendung des Gegenstands endet, im unionsrechtlich determinierten³⁰² „besonderen Besteuerungsverfahren nach § 18k UStG“³⁰³ (sog. „einzige Anlaufstelle für den Import“; eAI; engl.: *Import One Stop Shop*; IOSS)³⁰⁴ zu erklären sein. Die Voraussetzung, wonach eine Steuer „gemäß dem besonderen Besteuerungsverfahren nach § 18k UStG zu erklären ist“, bedeutet, dass die Ortsbestimmungsregel aus § 3c Abs. 3 S. 1 UStG n.F. faktisch nur bei Fernverkäufen „in Sendungen mit einem Sachwert von höchstens 150 Euro“ anwendbar ist, weil im „besonderen Besteuerungsverfahren nach § 18k“ nur solche Fernverkäufe berücksichtigt werden können (s. § 18k Abs. 1 S. 1 UStG)³⁰⁵. Diese Differenzierung nach dem Wert ist in Art. 33 Buchst. b) und c) MwStSystRL als Grundlage

³⁰¹ Vgl. *Joost/Oldenburger*, MwStR 2020, 773 (780).

³⁰² S. Art. 369I ff. der Richtlinie 2006/112/EG des Rates v. 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L 347 v. 11.12.2006, S. 1 (MwStSystRL); eingefügt durch Art. 2 Nr. 30 der Richtlinie 2017/2455 des Rates v. 05.12.2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen, ABl. L 348 v. 29.12.2017, S. 7.

³⁰³ Eingefügt durch Art. 13 Nr. 2 des Jahressteuergesetzes 2020 (JStG 2020) v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096.

³⁰⁴ Dazu s. IV.3.b.

³⁰⁵ Vgl. *Joost/Oldenburger*, MwStR 2020, 773 (780).

für die Ortsbestimmungsregel³⁰⁶ wegen der dortigen Anknüpfung an die in dieser Form ausgestalteten Verfahrensregeln angelegt. Dagegen ist in § 3c Abs. 2 S. 1 UStG n.F. keine (faktische) Wertgrenze vorgesehen. Etwas anderes folgt auch nicht aus dem Umstand, dass das besondere Besteuerungsverfahren nach § 18k Abs. 1 S. 1 UStG in Übereinstimmung mit Art. 369l Abs. 1 MwStSystRL an sich unterschiedslos in allen Drittstaatsverhältnissen (§ 3c Abs. 2 S. 1 und Abs. 3 S. 1 UStG n.F.) anwendbar ist, in denen Fernverkäufe in Sendungen mit einem Sachwert von höchstens EUR 150 getätigt werden. Die verfahrensrechtliche Regelung in § 18k UStG n.F. hat keine Rückwirkung auf die materiellrechtlichen Ortsbestimmungsregeln in § 3c Abs. 2 S. 1 und Abs. 3 S. 1 UStG n.F. derart, dass die höhenmäßige Beschränkung auf EUR 150 einheitlich maßgeblich ist, also auch die Fälle des § 3c Abs. 2 S. 1 UStG n.F. erfassen müsste. Übersteigt in den Fällen des § 3c Abs. 2 S. 1 UStG n.F. bei Fernverkäufen der Sachwert in Sendungen EUR 150, kann zwar die Ortsbestimmungsregel angewendet werden³⁰⁷, jedoch muss die Umsatz-/Mehrwertsteuer im allgemeinen Besteuerungsverfahren des Staats des Bestimmungslands angemeldet und entrichtet werden, das in der Bundesrepublik Deutschland in § 18 Abs. 1 und 3 UStG geregelt³⁰⁸ ist. Im Falle der „Einschaltung“ eines „Plattformbetreibers“ in die Leistungskette nach § 3 Abs. 3a S. 1 UStG n.F.³⁰⁹ ist das Erfordernis der Erklärung im „besonderen Besteuerungsverfahren nach § 18k“ keine Voraussetzung der Ortsbestimmungsregel in § 3c Abs. 3 S. 1 UStG n.F. (§ 3c Abs. 3 S. 3 UStG n.F.)³¹⁰.

Der Begriff des „Fernverkaufs“ im Sinne der Regelungen in § 3c Abs. 2 S. 1 und Abs. 3 S. 1 UStG n.F. könnte zur Abgrenzung vom (rechtstechnischen) Begriff des sog. „innergemeinschaftlichen Fernverkaufs“ in § 3c Abs. 1 S. 2 UStG n.F. durch den (rechtsuntechnischen) Begriff des „Drittlandfernverkaufs“³¹¹ konkretisiert werden. Für die Definition des Begriffs des „Fernverkaufs“ wird im hiesigen Zusammenhang in § 3c Abs. 2 S. 2 und Abs. 3 S. 2 UStG n.F. auf § 3 Abs. 3a S. 4 UStG n.F. verwiesen. Danach ist ein Fernverkauf die „Lieferung eines Gegenstands, der durch den Lieferer oder für dessen Rechnung aus dem Drittlandsgebiet an einen

³⁰⁶ S. oben im Text.

³⁰⁷ Vgl. *Oldiges/Mateev*, DStR 2020, 1937 (1942).

³⁰⁸ Vgl. *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.378; *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 378.

³⁰⁹ Allgemein dazu s. IV.3.c.

³¹⁰ Dazu s. IV.3.c.; zur Verhinderung einer „Besteuerungslücke“ als Hintergrund dieser Besonderheit s. Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 – JStG 2020), BR-Drs. 503/20, S. 149.

³¹¹ Vgl. *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 17 (21).

Erwerber in einem Mitgliedstaat befördert oder versendet wird, einschließlich jener Lieferung, an deren Beförderung oder Versendung der Lieferer indirekt beteiligt ist³¹². Wegen der zusätzlichen Verweisung in § 3c Abs. 2 S. 2 und Abs. 3 S. 2 UStG n.F. auf § 3 Abs. 3a S. 5 UStG n.F. sowie der Weiterverweisung auf § 3a Abs. 5 S. 1 UStG und § 1a Abs. 3 Nr. 1 UStG gelten die Ortsbestimmungsregeln in § 3c Abs. 2 S. 1 und Abs. 3 S. 1 UStG n.F. nur für die dort bezeichneten Erwerber. Zu diesen gehören insbesondere „Nicht-unternehmer“ (§ 3a Abs. 5 S. 1 Nr. 1 UStG) und unter weiteren Voraussetzungen „Unternehmer“ mit steuerfreien Ausgangsumsätzen und Kleinunternehmer i.S.d. § 19 Abs. 1 UStG (§ 1a Abs. 3 Nr. 1 Buchst. a) und b) UStG). Daher kommt es zumindest im Anwendungsbereich von § 3c Abs. 2 S. 1 und Abs. 3 S. 1 UStG n.F. auf die Unterscheidung von „Unternehmern“ und „Endverbrauchern“ an. Dies gilt jedoch nicht gleichermaßen für sogleich³¹² behandelte andere Ortsbestimmungsregeln mit Relevanz für Drittstaaten-sachverhalte.

Eine „Umsatzschwelle“ gibt es bei „Drittlandfernverkäufen“ anders als bei sog. innergemeinschaftlichen Fernverkäufen i.S.d. § 3c Abs. 1 S. 1 und 2 UStG n.F.³¹³ in EU-Sachverhalten nicht (Umkehrschluss aus § 3c Abs. 4 S. 1 UStG n.F.)³¹⁴. In der Folge wird in den Fällen des § 3c Abs. 2 S. 1 und Abs. 3 S. 1 UStG n.F. das Bestimmungslandprinzip immer verwirklicht³¹⁵.

Auf den weiteren Ausschlussstatbestand in § 3c Abs. 5 S. 1 und 2 UStG n.F. für bestimmte Gegenstände einer Lieferung, z.B. „neue Fahrzeuge“ (§ 3c Abs. 5 S. 1 Nr. 1 UStG n.F.), wird hier nur hingewiesen. Dieser gilt anders als der Ausschlussstatbestand in § 3c Abs. 4 S. 1 UStG n.F.³¹⁶ (Umsatzschwellenregelung) auch in den Fällen des § 3c Abs. 2 S. 1 und Abs. 3 S. 1 UStG n.F.

Vor Einfügung der Neuregelungen in § 3c Abs. 2 S. 1 und Abs. 3 S. 1 UStG n.F. war in Drittstaaten-sachverhalten (allenfalls) die – trotz der umfangreichen Änderungen noch immer geltende³¹⁷ – Ortsbestimmungsregel für (rechtlich-technisch so bezeichnete) „Beförderungs- und Versendungslieferungen“³¹⁸ in § 3 Abs. 8 UStG anwendbar. Auf das Überschreiten einer „Umsatzschwelle“ kam es auch bei dieser nicht an. Unter den Voraussetzungen von § 3 Abs. 8

³¹² S. unten im Text.

³¹³ S. II.3.c.bb.ccc.

³¹⁴ Vgl. *Oldiges/Mateev*, DStR 2020, 1937 (1938); *Sterzinger*, UR 2020, 941 (952); *Widmann*, MwStR 2021, 6 (12).

³¹⁵ Vgl. *Oldiges/Mateev*, DStR 2020, 1937 (1938); *Sterzinger*, UR 2020, 941 (952); *Widmann*, MwStR 2021, 6 (12).

³¹⁶ S. oben im Text.

³¹⁷ S. unten im Text.

³¹⁸ Vgl. *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 75; *Sterzinger*, UR 2020, 941 (951).

UStG wurde auch früher schon das Bestimmungslandprinzip verwirklicht. Anders als bei auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen (elektronisch erbrachten Dienstleistungen) nach § 18 Abs. 4c bis 4e und § 18h UStG a.F. und jetzt nach den geänderten Fassungen dieser Vorschriften sowie § 18j UStG n.F. und bei Fernverkäufen i.S.d. § 3c Abs. 1 bis 3 UStG n.F. nach § 18j und § 18k UStG n.F. gab es für Fälle des § 3 Abs. 8 UStG kein besonderes Besteuerungsverfahren.

Sind die Voraussetzungen der Ortsbestimmungsregel in § 3c Abs. 2 S. 1 und Abs. 3 S. 1 UStG n.F. nicht erfüllt, kann wie soeben schon³¹⁹ angedeutet die gegenüber § 3 Abs. 6 S. 1 UStG vorrangige³²⁰ Ortsbestimmungsregel für (rechtsuntechnisch so bezeichnete) „Beförderungs- und Versandungslieferungen“ in § 3 Abs. 8 UStG anwendbar sein. Danach gilt bei „Beförderungs- und Versandungslieferungen“ in Drittstaatensachverhalten der Ort der Lieferung unabhängig von der Einordnung des Leistungsempfängers als „Unternehmer“ oder „Nichtunternehmer“³²¹ als im Inland gelegen, wenn der Gegenstand der Lieferung bei der Beförderung oder Versendung aus dem Drittlandsgebiet in das Inland gelangt und der Lieferer oder sein Beauftragter als „Anmelder“ Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer (§ 13a Abs. 2 i.V.m. § 21 Abs. 2 UStG i.V.m. UZK)³²² i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG ist. Das besondere Besteuerungsverfahren nach § 18k UStG ist in diesem Fall mangels Nennung von § 3 Abs. 8 UStG in § 18k Abs. 1 S. 1 UStG n.F. nicht anwendbar³²³, jedoch können die eingeführten Gegenstände – zumindest im Interesse der Vermeidung von Steuerausfällen – im Rahmen der allgemeinen Zollabfertigung erfasst werden³²⁴. Dies hilft allerdings nur, wenn die relevanten Informationen zwischen den Behörden der Zoll- und der Steuerverwaltung ausgetauscht werden. Dies ist nach den Feststellungen des Europäischen Rechnungshofs in einigen Mitgliedstaaten der Europäischen Union

³¹⁹ S. oben im Text.

³²⁰ Vgl. BFH, Urt. v. 29.01.2015 – V R 5/14, BFHE 249, 283 (288; Rn. 26), BStBl. II 2015, 567 (569); *Slapio*, in: Birkenfeld/Wäger (Hrsg.), Das große Umsatzsteuer-Handbuch, Loseblatt, Kap. 4, Rn. 79 (79. Lfg.; Stand: 05/2018).

³²¹ Vgl. *Nieskens*, in: Rau/Dürrwächter, UStG, Loseblatt (191. Lieferung; Stand: 01/2021), § 3 UStG, Rn. 3667.

³²² Die Bestimmung des Schuldners der Einfuhrumsatzsteuer richtet sich nach § 13a Abs. 2, § 21 Abs. 2 i.V.m. UZK, insbesondere dessen Art. 77 Abs. 3, wodurch der deutsche Gesetzgeber von seiner Entscheidungsfreiheit aus Art. 201 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates v. 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L 347 v. 11.12.2006, S. 1 (MwStSystRL) Gebrauch machte. Vgl. *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 75, 160; ferner BFH, Urt. v. 16.06.2015, XI R 17/13, BFHE 250, 470, BStBl. II 2015, 1024, noch zum Zollkodex (ZK) als Vorgänger des Zollkodex der Union (UZK). Zur unionsrechtlichen Grundlage s. Art. 201 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates v. 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L 347 v. 11.12.2006, S. 1 (MwStSystRL).

³²³ S. oben im Text, zur alten Rechtslage.

³²⁴ Vgl. *Joost/Oldenburger*, MwStR 2020, 773 (775), zu § 3 Abs. 3a S. 1 UStG n.F.

(EU) nicht der Fall³²⁵. Erhebliche Defizite bestehen unabhängig davon auch schon allgemein im Hinblick auf das Einfuhrverfahren³²⁶.

Neben der (auf „Endverbraucher“ abwälzbaren³²⁷) Umsatzsteuer für die Lieferung, für die nach § 3c Abs. 2 S. 1 und Abs. 3 S. 1 UStG n.F. und § 3 Abs. 8 UStG der Ort der Lieferung als im Inland gelegen gelten kann, kann im Bestimmungsland Einfuhrumsatzsteuer i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG³²⁸ nach § 13a Abs. 2 i.V.m. § 21 Abs. 2 UStG i.V.m. UZK geschuldet werden. Diese kann von einem „Unternehmer“ zur Herstellung von „Kostenneutralität“ nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 UStG als Vorsteuer abgezogen werden³²⁹. Die (missbrauchsanfällige³³⁰) Freigrenze aus § 1a EUStBV a.F.³³¹ für geringwertige Waren, also Waren, deren Gesamtwert je Sendung EUR 22 nicht übersteigt, gibt es seit dem 01.07.2021³³² (und damit wegen der Covid-19-Pandemie nicht wie ursprünglich geplant seit dem 01.01.2021³³³) nicht mehr³³⁴. Sie galt in der Bundesrepublik Deutschland bis zum 30.06.2021 auf der Grundlage der bis dahin maßgeblichen und mittlerweile abgeschaff-

³²⁵ Vgl. Europäischer Rechnungshof, Sonderbericht Nr. 24/2015: Bekämpfung des innereuropäischen MwSt.-Betrugs: Weitere Maßnahmen sind erforderlich, 2018, Tz. 78 ff. 114.

³²⁶ Vgl. Europäischer Rechnungshof, Sonderbericht Nr. 19/2017: Einfuhrverfahren: Schwachstellen im Rechtsrahmen und eine unwirksame Umsetzung wirken sich auf die finanziellen Interessen der EU aus, 2017.

³²⁷ S. II.1.

³²⁸ Vgl. *Hidien*, PISStB 2019, 305 (305); *Leonard*, in: Bunjes, UStG, 19. Aufl., 2020, § 3, Rn. 226.

³²⁹ Vgl. *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.409; *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 160; allgemein zur „Kostenneutralität“ durch Vorsteuerabzug s. II.2.

³³⁰ Vgl. Europäischer Rechnungshof, Sonderbericht Nr. 12/2019: Elektronischer Handel: Zahlreiche Herausforderungen bei der Erhebung von MwSt. und Zöllen müssen noch angegangen werden, 2019, Tz. 81; ähnlich *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.407, jedoch mit dem Hinweis auf die positiven Auswirkungen („unverhältnismäßige[r] Aufwand“); *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifSt-Schrift 538 (2021), S. 17 (17); *Englisch*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918–2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band 1, 2018, S. 1491 (1505); *Hidien*, PISStB 2019, 305 (305) („bestimmte überkommene Einfuhrabgabenbefreiungen (derzeit in Deutschland noch § 1a EUStBV) für Kleinsendungen aus Drittstaaten geradezu aggressiv ausgenutzt“); *Hidien*, DStR 2020, 257 (259) („bestimmte Einfuhrabgabenbefreiungen für Kleinsendungen aggressiv ausgenutzt“); *Ismer/Grادل*, MwStR 2016, 324 (327); *Spilker*, UR 2019, 729 (730).

³³¹ Eingefügt durch Art. 2 Nr. 3 der Verordnung zur Änderung der Zollverordnung und der Einfuhrumsatzsteuer-Befreiungsverordnung 1993 v. 24.11.2008, BGBl. I 2008, 2232.

³³² S. Art. 50 Abs. 6 des Jahressteuergesetzes 2020 (JStG 2020) v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096; ferner s. Art. 1 Nr. 2 des Beschlusses (EU) 2020/1109 des Rates v. 20.07.2020 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 244 v. 29.07.2020, S. 3.

³³³ S. Art. 3 und 4 Abs. 1 UAbs. 2 und 4 der Richtlinie 2017/2455 des Rates v. 05.12.2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen, ABl. L 348 v. 29.12.2017, S. 7.

³³⁴ § 1a EUStBV wurde durch Art. 25 Nr. 2 des Jahressteuergesetzes 2020 (JStG 2020) v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096 aufgehoben.

ten³³⁵ unionsrechtlichen Vorgaben³³⁶. Sie stand der Anwendung der Regelung in § 3 Abs. 8 UStG nicht entgegen³³⁷. Jedoch ist seit dem 01.07.2021³³⁸ (und damit wegen der Covid-19-Pandemie nicht wie ursprünglich geplant seit dem 01.01.2021³³⁹) in Übereinstimmung mit den unionsrechtlichen Vorgaben³⁴⁰ nach § 5 Abs. 1 Nr. 7 UStG n.F.³⁴¹ die Einfuhr von Gegenständen aus dem Drittlandsgebiet in Sendungen mit einem Sachwert von höchstens EUR 150 steuerfrei, wenn neben weiteren Voraussetzungen im Rahmen der zollrechtlichen Anmeldung zur Überlassung in den freien Verkehr für diese die Steuer im Rahmen des besonderen Besteuerungsverfahrens nach § 18k UStG n.F.³⁴² und damit in den Fällen des § 3c Abs. 2 S. 1 und Abs. 3 S. 1 UStG n.F. zu erklären ist³⁴³. Damit soll eine Doppelbesteuerung durch Umsatz-/Mehrwertsteuer und Einfuhrumsatzsteuer vermieden werden³⁴⁴, die eintreten kann, wenn der Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer kein nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 UStG vorsteuerabzugsberechtigter „Unternehmer“³⁴⁵ ist³⁴⁵. Außerhalb des Anwendungsbereichs des besonderen Besteuerungsver-

³³⁵ S. Art. 3 der Richtlinie 2017/2455 des Rates v. 05.12.2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen, ABl. L 348 v. 29.12.2017, S. 7; ferner BMF, Schreiben v. 01.04.2021 – III C 3 – S 7340/19/10003 :022, BStBl. I. 2021, 629 (630).

³³⁶ S. Art. 23 Abs. 1 S. 2 der Richtlinie 2009/132/EG des Rates v. 19.10.2009 zur Festlegung des Anwendungsbereichs von Artikel 143 Buchstaben b und c der Richtlinie 2006/112/EG hinsichtlich der Mehrwertsteuerbefreiung bestimmter endgültiger Einfuhren von Gegenständen, ABl. EU L 292 v. 10.11.2009, S. 5, der die Mitgliedstaaten ermächtigt hatte, die für eine Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer vorgesehene Grenze von EUR 10 auf EUR 22 zu erhöhen; die Bundesrepublik Deutschland machte davon Gebrauch (s. § 1a EUSTBV).

³³⁷ Vgl. BFH, Urt. v. 21.03.2007 – V R 32/05, BFHE 217, 66 (75), BStBl. II 2008, 153 (157); Urt. v. 29.01.2015 – V R 5/14, BFHE 249, 283 (289; Rn. 28), BStBl. II 2015, 567 (570); UStAE 3.13 Abs. 1 S. 4; *Ismer/Gradl*, MwStR 2016, 324 (327 f.); *Slapio*, in: Birkenfeld/Wäger (Hrsg.), Das große Umsatzsteuer-Handbuch, Loseblatt, Kap. 4, Rn. 99 (79. Lfg.; Stand: 05/2018). Dementsprechend ist eine Steuerbefreiung bei der Einfuhr nach § 5 UStG für die Anwendung von § 3 Abs. 8 UStG unschädlich.

³³⁸ S. § 27 Abs. 34 S. 1 UStG n.F.; eingefügt durch Art. 14 Nr. 6 des Jahressteuergesetzes 2020 (JStG 2020) v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096; ferner S. Art. 1 Nr. 1 Buchst. a) und b) und Nr. 3 Buchst. a) und b) des Beschlusses 2020/1109 des Rates v. 20.07.2020 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 244 v. 29.07.2020, S. 3.

³³⁹ S. Art. 2 Nr. 9 und Art. 4 Abs. 1 UAbs. 2 und 4 der Richtlinie 2017/2455 des Rates v. 05.12.2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen, ABl. L 348 v. 29.12.2017, S. 7.

³⁴⁰ S. Art. 143 Abs. 1 Buchst. ca) der Richtlinie 2006/112/EG des Rates v. 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L 347 v. 11.12.2006, S. 1 (MwStSystRL); eingefügt durch Art. 2 Nr. 9 der Richtlinie (EU) 2017/2455 des Rates v. 05.12.2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen, ABl. L 348 v. 29.12.2017, S. 7.

³⁴¹ Eingefügt durch Art. 14 Nr. 6 des Jahressteuergesetzes 2020 (JStG 2020) v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096.

³⁴² Zu diesem s. IV.3.b.

³⁴³ Damit sind nach wie vor nicht alle Sendungen von der Einfuhrumsatzsteuer befreit. Vgl. *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, in: *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 17 (22, Fn. 78).

³⁴⁴ Vgl. Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 – JStG 2020), BR-Drs. 503/20, S. 150; *Joost/Oldenburger*, MwStR 2020, 773 (782); *Prätzler*, DB 2020, 1977 (1977); *Sterzinger*, UR 2020, 941 (956); *Widmann*, MwStR 2021, 6 (11).

³⁴⁵ Vgl. *Joost/Oldenburger*, MwStR 2020, 773 (782).

fahrens nach § 18k UStG n.F. ist eine Doppelbesteuerung häufig nicht zu besorgen, wenn sich der Leistungsort nach § 3 Abs. 8 UStG im Inland befindet, weil dies voraussetzt, dass der Lieferer Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer³⁴⁶ ist, der wiederum als „Unternehmer“³⁴⁷ nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 UStG zum Abzug der Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer berechtigt³⁴⁸ sein kann. Im Übrigen dürfte es auch in anderen Fällen oftmals nicht zu einer Doppelbesteuerung mit Umsatz-/Mehrwertsteuer und Einfuhrumsatzsteuer kommen. Im Falle von Fernverkäufen in Sendungen mit einem Sachwert von über EUR 150 wird im Anwendungsbereich des § 3c Abs. 2 S. 1 UStG n.F. der Gegenstand aus dem Drittlandsgebiet in einen anderen Mitgliedstaat eingeführt, in dem deshalb die Einfuhrumsatzsteuer entsteht. Damit kann es zumindest im Bestimmungsland nicht zu einer Doppelbesteuerung kommen. Die Ortsbestimmungsregel in § 3c Abs. 3 S. 1 UStG n.F. ist ohnehin nur anwendbar, wenn die Steuer aus Fernverkäufen im besonderen Besteuerungsverfahren nach § 18k UStG n.F. zu erklären ist, was zugleich Voraussetzung der eine Doppelbesteuerung vermeidenden³⁴⁹ Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 7 UStG n.F. ist. Außerhalb des Anwendungsbereichs von § 3c Abs. 3 S. 1 UStG n.F. kann nur die schon³⁵⁰ erwähnte Regel in § 3 Abs. 8 UStG in Betracht kommen, die wegen der ebenfalls schon³⁵¹ erwähnten, in § 3 Abs. 8 UStG enthaltenen Voraussetzung der Schuldnerschaft des „Lieferers“ hinsichtlich der Einfuhrumsatzsteuer häufig nicht zu einer Doppelbesteuerung führt.

Bei Lieferungen aus dem Inland in das Drittlandsgebiet gilt § 3c Abs. 2 S. 1 und Abs. 3 S. 1 UStG n.F. ebenso wenig wie § 3 Abs. 8 UStG, so dass § 3 Abs. 6 S. 1 UStG maßgeblich ist³⁵². Jedoch kann in solchen Fällen die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen greifen (§ 4 Nr. 1 Buchst. a) und § 6 UStG)³⁵³.

³⁴⁶ Vgl. Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 – JStG 2020), BR-Drs. 503/20, S. 149, zum speziellen Fall der „Einschaltung“ von „Plattformbetreibern“ in die Leistungskette.

³⁴⁷ Die Eigenschaft als „Unternehmer“ ist nicht zwingende Voraussetzung für die Schuldnerschaft bei der Einfuhrumsatzsteuer. S. oben im Text.

³⁴⁸ Vgl. *ReiB*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 309.

³⁴⁹ S. oben im Text.

³⁵⁰ S. oben im Text.

³⁵¹ S. oben im Text.

³⁵² Vgl. *ReiB*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 78.

³⁵³ Vgl. *ReiB*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 78.

III. Defizitärer Gesetzesvollzug beim grenzüberschreitenden „elektronischen Geschäftsverkehr“ (*E-Commerce*) und seine Beseitigung als „unbewältigte Herausforderung“

1. Allgemeines

Die weitgehende Anpassung des materiellen Rechts für die umsatz-/mehrwertsteuerrechtliche Behandlung des grenzüberschreitenden „elektronischen Geschäftsverkehrs“ (*E-Commerce*) als Folge der allgemeinen Hinwendung zum Bestimmungslandprinzip³⁵⁴ ist eine „bewältigte Herausforderung“ des Steuerrechts durch die Digitalisierung³⁵⁵. Jedoch folgt daraus eine weitere, bislang noch „unbewältigte Herausforderung“, nämlich die Sicherstellung des effektiven und gleichmäßigen Gesetzesvollzugs im Bestimmungsland bei „inländischen“ „Endverbrauchern“ und „ausländischen“ „Unternehmern“³⁵⁶. Ein wichtiger Grund dafür liegt darin, dass unionsintern generell keine Grenzabfertigung (mehr) stattfindet³⁵⁷. Bei auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen (elektronisch erbrachten Dienstleistungen) wäre eine solche mangels „physischer Grenzüberquerung“ auch überhaupt nicht möglich³⁵⁸. Schon wegen der Beschaffenheit solcher Leistungen wäre selbst in Drittstaatsachverhalten eine Zollabfertigung faktisch, im Übrigen aber auch rechtlich nicht möglich³⁵⁹. Soweit in Drittstaatsachverhalten bei Fernverkäufen eine Zollabfertigung zwar faktisch und rechtlich möglich ist, erweist sich der effektive und gleichmäßige Gesetzesvollzug gleichwohl in vielen Fällen als schwierig³⁶⁰. Nachdem im Umsatz-/Mehrwertsteuerrecht allgemein die Einbindung von „Endverbrauchern“ in den Gesetzesvollzug

³⁵⁴ S. II.2.

³⁵⁵ S. II.1.

³⁵⁶ Vgl. *Hammerl/Zechner*, Taxing Profit and Consumption in Market Jurisdictions: Equity and Administrability in the Digital Era, Graz Law Working Paper No 06-2021, S. 10 f.; ferner *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, in: *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifSt-Schrift 538 (2021), S. 17 (17 ff.), speziell zum Internethandel mit Waren (Fernverkäufe) in Drittstaatsachverhalten.

³⁵⁷ Vgl. *Lamensch/Ceci*, VAT fraud. Economic impact, challenges and policy issues, European Parliament Study, 2018, S. 26; *Oellerich*, Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechts, 2008, S. 66 f., 87; *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 26, 172.

³⁵⁸ Vgl. *Englisch*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.394, 431; *Reiß*, StbJb 1998/99, 391 (399).

³⁵⁹ Vgl. Europäischer Rechnungshof, Sonderbericht Nr. 12/2019: Elektronischer Handel: Zahlreiche Herausforderungen bei der Erhebung von MwSt. und Zöllen müssen noch angegangen werden, 2019, Tz. 15; *Lamensch/Ceci*, VAT fraud. Economic impact, challenges and policy issues, European Parliament Study, 2018, S. 20; *Hidien*, DStR 2020, 257 (264); *Oellerich*, Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechts, 2008, S. 66 f.; *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 83.

³⁶⁰ S. III.2.

in den meisten Fällen ungeeignet³⁶¹ und mit erheblichen datenschutzrechtlichen Bedenken³⁶² verbunden wäre, sind Mitwirkungspflichten für steuerpflichtige „Unternehmer“ unerlässlich³⁶³. Für solche Mitwirkungspflichten besteht freilich ein Spannungsverhältnis zwischen effektivem und gleichmäßigem Gesetzesvollzug einerseits und Verhältnismäßigkeit der Belastungen andererseits³⁶⁴. Trotz zahlreicher bereits bestehender Mitwirkungspflichten und der ohnehin „(nur) näherungsweise[n] Bestimmung des Verbrauchsorts“ durch eine die Verhältnismäßigkeit wahrende Anknüpfung an typisierende Kriterien³⁶⁵ ist beim grenzüberschreitenden „elektronischen Geschäftsverkehr“ (*E-Commerce*) ein defizitärer Gesetzesvollzug festzustellen (2.). Dieser darf nicht hingegenommen werden, sondern ist zu beseitigen (3.).

2. Existenz eines defizitären Gesetzesvollzugs beim grenzüberschreitenden „elektronischen Geschäftsverkehr“ (*E-Commerce*)

Die Wirksamkeit von Mitwirkungspflichten für „ausländische“ „Unternehmer“ im Hinblick auf einen effektiven und gleichmäßigen Vollzug des Umsatz-/Mehrwertsteuerrechts im Inland beim grenzüberschreitenden „elektronischen Geschäftsverkehrs“ (*E-Commerce*) mit Leistungen an „inländische“ „Endverbraucher“ hängt wesentlich von der Kooperationsbereitschaft und der Steuerehrlichkeit solcher „Unternehmer“ ab³⁶⁶. Wegen des allgemei-

³⁶¹ Vgl. Bundesrechnungshof, Bericht nach § 99 BHO über Maßnahmen zur Verbesserung der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung – Chancen der Digitalisierung nutzen, 2020, S. 41; *Dürschmidt*, in: Ismer/Nieskens (Hrsg.), Umsatzsteuer-Kongress-Bericht 2014, 2016, S. 33 (35); *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.12, 33, 420; *Köhler/Fetzer*, Recht des Internet, 8. Aufl., 2016, Rn. 548; *Oellerich*, Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechts, 2008, S. 69; *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 174; ähnlich *Drüen*, in: Widmann (Hrsg.), Steuervollzug im Rechtsstaat, DSJG 31 (2008), S. 167 (185).

³⁶² Vgl. *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.420.

³⁶³ Vgl. *Dürschmidt*, in: Ismer/Nieskens (Hrsg.), Umsatzsteuer-Kongress-Bericht 2014, 2016, S. 33 (35); *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.12, 33, 408 f., 413, 420, 431.

³⁶⁴ Vgl. *Dürschmidt*, in: Ismer/Nieskens (Hrsg.), Umsatzsteuer-Kongress-Bericht 2014, 2016, S. 33 (45 ff.); *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.397; ferner s. II.3.a.

³⁶⁵ Vgl. *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.396, 431, 440 (ohne Hervorhebung im Original); *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 86.

³⁶⁶ Vgl. Europäischer Rechnungshof, Sonderbericht Nr. 12/2019: Elektronischer Handel: Zahlreiche Herausforderungen bei der Erhebung von MwSt. und Zöllen müssen noch angegangen werden, 2019, Tz. 16, 19; Bundesrechnungshof, Bericht nach § 99 BHO über Maßnahmen zur Verbesserung der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung – Chancen der Digitalisierung nutzen, 2020, S. 41 („freiwillig“); *Hidien*, RIW 2003, 478 (504).

nen Grundsatzes der „formellen Territorialität“³⁶⁷, wonach Hoheitsakte der Finanzbehörden eines Staats außerhalb des eigenen Territoriums ohne gesonderte Rechtsgrundlage unzulässig sind³⁶⁸, kann selbst im Falle der Erfüllung von Mitwirkungspflichten der Gesetzesvollzug im Bestimmungsland häufig nur effektiv und gleichmäßig sein, wenn die Finanzbehörden der beteiligten Staaten (also die Finanzbehörden des Staats des „Endverbrauch(er)s“ als Bestimmungsland und des „Unternehmers“ als Ursprungsland) zusammenarbeiten dürfen und dies auch tatsächlich tun³⁶⁹. Der Grundsatz der „formellen Territorialität“ mit seiner limitierenden Wirkung für extra-territoriale Vollzugshandlungen gilt gerade auch für die Mitgliedstaaten der Europäischen Union (EU) im Verhältnis zu anderen Mitgliedstaaten³⁷⁰. Die EU ist mangels Kompetenz-Kompetenz selbst kein „Staat“, sondern „nur“ ein „Staatenverbund“³⁷¹, der ungeachtet der Möglichkeit der punktuellen Übertragung von Hoheitsrechten von den Mitgliedstaaten auf diese (z.B. in der Bundesrepublik Deutschland nach Art. 23 Abs. 1 S. 1 und 2 GG)³⁷² die Staatlichkeit der Mitgliedstaaten und daraus folgende Souveränitätsrechte samt ihrer Grenzen im Verhältnis zu anderen Mitgliedstaaten (wie den Grundsatz der „formellen Territorialität“) unberührt lässt.

³⁶⁷ Allgemein zum Grundsatz der „formellen Territorialität“ s. *Lehner*, in: Vogel/Lehner (Hrsg.), DBA, 7. Aufl., 2021, Grundlagen, Rn. 16; ferner *Ehrke-Rabel*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 171 (171, 194 ff.); *Englisch*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band 1, 2018, S. 1491 (1506), mit weiteren Nachweisen; *Hidien*, PISb 2019, 305 (305); *Hammerl/Zechner*, Taxing Profit and Consumption in Market Jurisdictions: Equity and Administrability in the Digital Era, Graz Law Working Paper No 06-2021, S. 5 f.; *Hidien*, DStR 2020, 257 (259); *Oellerich*, Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechts, 2008, S. 68 f., 86 f.; *Reimer*, in: Hey/Schwarz/Reimer/Karpen/F. Kirchhof, Chancen guter Gesetzgebung in einer komplexen Welt, ifst-Schrift 538 (2019), S. 20 (36); allgemein zum Erfordernis eines „Genuine Link“ bzw. „Nexus“ im Internationalen Steuerrecht s. *Kokott*, in: Haslehner/Kofler/Pantazatos/Rust (Hrsg.), Tax and the Digital Economy, 2019, 9 (9 ff.).

³⁶⁸ Vgl. Europäischer Rechnungshof, Sonderbericht Nr. 12/2019: Elektronischer Handel: Zahlreiche Herausforderungen bei der Erhebung von MwSt. und Zöllen müssen noch angegangen werden, 2019, Tz. 16; *Lamensch/Ceci*, VAT fraud. Economic impact, challenges and policy issues, European Parliament Study, 2018, S. 29; *Englisch*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band 1, 2018, S. 1491 (1506, 1508); *Reiß*, StbJb 1998/99, 391 (393); *Staringer*, in: Widmann (Hrsg.), Steuervollzug im Rechtsstaat, DStJG 31 (2008), S. 135 (135 f.).

³⁶⁹ Vgl. Europäischer Rechnungshof, Sonderbericht Nr. 12/2019: Elektronischer Handel: Zahlreiche Herausforderungen bei der Erhebung von MwSt. und Zöllen müssen noch angegangen werden, 2019, Tz. 32; Bundesrechnungshof, Bericht an das Bundesministerium der Finanzen nach § 88 Abs. 2 BHO Umsatzbesteuerung elektronischer Dienstleistungen in der Europäischen Union. Funktionsweise des Mini-One-Stop-Shops in der Praxis, 2018, S. 32; Bundesrechnungshof, Bericht nach § 99 BHO über Maßnahmen zur Verbesserung der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung – Chancen der Digitalisierung nutzen, 2020, S. 24, 32, 45; *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 97, 202.

³⁷⁰ Vgl. *Ehrke-Rabel*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 171 (171); *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 17 (17 ff.).

³⁷¹ Vgl. BVerfG, Ur. v. 30.06.2009 – 2 BvE 2/08, BVerfGE 123, 267 (348) („Lissabon“); *Isensee*, in: Kube/Mellinghoff/Morgenthaler/Palm/Puhl/Seiler (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, 2013, § 1, Rn. 29 f.; *Pechstein*, in: Streinz (Hrsg.), EUV/AEU, 3. Aufl., 2018, Art. 1 EUV, Rn. 10, 12.

³⁷² Zu nicht übertragbaren Hoheitsrechten s. BVerfG, Ur. v. 30.06.2009 – 2 BvE 2/08, BVerfGE 123, 267 (359 ff.) („Lissabon“).

Die Zusammenarbeit von beteiligten Staaten ist trotz ihrer Unabdingbarkeit für den effektiven und gleichmäßigen Gesetzesvollzug³⁷³ häufig nicht vorhanden oder zumindest ineffizient. Dies gilt nach den Feststellungen des Europäischen Rechnungshofs in einem Sonderbericht³⁷⁴ auf der Grundlage von Art. 287 Abs. 4 UAbs. 2 AEUV nicht nur für die Zusammenarbeit von Mitgliedstaaten der EU und Drittstaaten³⁷⁵, sondern auch von Mitgliedstaaten untereinander³⁷⁶. Auch der Bundesrechnungshof kommt in einem Bericht³⁷⁷ nach § 99 BHO zu dieser Erkenntnis³⁷⁸.

Jedenfalls im Fall der Mitgliedstaaten der EU kann die fehlende oder zumindest schlechte Zusammenarbeit nicht an einer fehlenden Rechtsgrundlage für eine grenzüberschreitende Zusammenarbeit³⁷⁹ liegen, denn die Zusammenarbeits-Verordnung³⁸⁰ enthält genau dafür sogar umsatz-/mehrwertsteuerspezifische³⁸¹ Regelungen. Damit schadet es an sich nicht, dass die Amtshilferichtlinie³⁸² nach ihrem Art. 2 Abs. 2 S. 1 ausdrücklich nicht für

³⁷³ Vgl. Erwägungsgründe 4, 5, 7 ff. der Verordnung Nr. 904/2010 des Rates v. 07.10.2010 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer, ABl. L 268 v. 12.10.2010, S. 1; Bundesrechnungshof, Bericht an das Bundesministerium der Finanzen nach § 88 Abs. 2 BHO Umsatzbesteuerung elektronischer Dienstleistungen in der Europäischen Union. Funktionsweise des Mini-One-Stop-Shops in der Praxis, 2018, S. 32; Bundesrechnungshof, Bericht nach § 99 BHO über Maßnahmen zur Verbesserung der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung – Chancen der Digitalisierung nutzen, 2020, S. 31 f.; *Ehrke-Rabel*, in: *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 171 (171 f.); *Englisch*, in: *Drüen/Hey/Mellinghoff* (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band 1, 2018, S. 1491 (1507); *Raden*, Digitalisierung und Internationales Steuerrecht, 2018, S. 85.

³⁷⁴ Vgl. Europäischer Rechnungshof, Sonderbericht Nr. 12/2019: Elektronischer Handel: Zahlreiche Herausforderungen bei der Erhebung von MwSt. und Zöllen müssen noch angegangen werden, 2019; bereits davor zu derselben Problematik s. Europäischer Rechnungshof, Background paper: Collection of VAT and customs duties on cross-border e-commerce, 2018.

³⁷⁵ Vgl. Europäischer Rechnungshof, Sonderbericht Nr. 12/2019: Elektronischer Handel: Zahlreiche Herausforderungen bei der Erhebung von MwSt. und Zöllen müssen noch angegangen werden, 2019, Tz. 33-35.

³⁷⁶ Vgl. Europäischer Rechnungshof, Sonderbericht Nr. 12/2019: Elektronischer Handel: Zahlreiche Herausforderungen bei der Erhebung von MwSt. und Zöllen müssen noch angegangen werden, 2019, Tz. 38. Dabei scheint die Zusammenarbeit im Bereich der Umsatzsteuer im Vergleich zum Bereich der Einkommen- und Körperschaftsteuer noch am besten zu funktionieren. Vgl. *Eisgruber*, DStR-Beihefter 2013, 89 (89 f.), speziell zu „gemeinsamen Außenprüfungen“ („*Joint Audits*“) vor Schaffung der nunmehr vorhandenen Rechtsgrundlagen; zu diesen s. IV.2.e.dd. Zu ähnlichen Erkenntnissen kommt der Europäische Rechnungshof für den grenzüberschreitenden Informationsaustausch auf der Grundlage der Amtshilferichtlinie. Vgl. Europäischer Rechnungshof, EU-Prüfer nehmen den Austausch von Steuerinformationen zwischen den Mitgliedstaaten unter die Lupe, 2021, S. 22 ff.

³⁷⁷ Vgl. Bundesrechnungshof, Bericht nach § 99 BHO über Maßnahmen zur Verbesserung der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung – Chancen der Digitalisierung nutzen, 2020.

³⁷⁸ Vgl. Bundesrechnungshof, Bericht nach § 99 BHO über Maßnahmen zur Verbesserung der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung – Chancen der Digitalisierung nutzen, 2020, S. 31 f., 41.

³⁷⁹ Allgemein zu wichtigen Rechtsgrundlagen für den grenzüberschreitenden Informationsaustausch außerhalb des Umsatz-/Mehrwertsteuerrechts s. *Czakert*, Neue Entwicklungen bei der steuerlichen Amtshilfe, ifst-Schrift 514 (2017).

³⁸⁰ S. Verordnung Nr. 904/2010 des Rates v. 07.10.2010 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer, ABl. L 268 v. 12.10.2010, S. 1; ausführlich zu dieser *Ehrke-Rabel*, in: *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 171 (171 ff.).

³⁸¹ Vgl. *Lamensch/Ceci*, VAT fraud. Economic impact, challenges and policy issues, European Parliament Study, 2018, S. 29 f.

³⁸² S. Richtlinie 2011/16/EU des Rates v. 15.02.2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG, ABl. L 64 v. 11.03.2011, S. 1.

die „Mehrwertsteuer“ gilt³⁸³. Die Wirkung dieses Ausschlusses ist ohnehin begrenzt. Im Zuge der beschlossenen, aber erst ab dem 01.01.2023³⁸⁴ anzuwendenden Änderungsrichtlinie³⁸⁵ („DAC 7“) zur Amtshilferichtlinie wird ihr Art. 16 Abs. 1 S. 2 nunmehr so formuliert³⁸⁶, dass ausgetauschte Informationen „zur Bewertung, Anwendung und Durchsetzung des nationalen Rechts der Mitgliedstaaten über die in Artikel 2 genannten Steuern sowie die *Mehrwertsteuer* und andere indirekte Steuern verwendet werden“³⁸⁷ dürfen. Nach dem Willen des Richtliniengebers soll dies nur „klargestellt“³⁸⁸ werden, so dass die Verwendung ausgetauschter Informationen für umsatz-/mehrwertsteuerrechtliche Zwecke nicht erst nach dem 01.01.2023 möglich ist, ab dem die Regelungen der Mitgliedstaaten zur Umsetzung der Vorgaben der Änderungsrichtlinie anzuwenden sind³⁸⁹. Der Ausschluss der „Mehrwertsteuer“ aus dem sachlichen Anwendungsbereich der Amtshilferichtlinie bedeutet vor diesem Hintergrund nur, dass der Informationsaustausch nicht speziell für umsatz-/mehrwertsteuerrechtliche Zwecke auf der Grundlage der Amtshilferichtlinie erfolgen darf.

Neben der Zusammenarbeits-Verordnung (und der Amtshilferichtlinie)³⁹⁰ gibt es zahlreiche weitere Rechtsgrundlagen für eine grenzüberschreitende Zusammenarbeit auf dem Gebiet der Umsatz-/Mehrwertsteuer, die sogar in Drittstaatsachverhalten gelten können. Zwar existiert für Drittstaatsachverhalte mit der nach Art. 218 Abs. 1 AEUV erlaubten „Übereinkunft zwischen der EU und dem Königreich Norwegen über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden, die Betrugsbekämpfung und die Beitreibung von For-

³⁸³ Dazu s. BMF, Schreiben v. 29.05.2019, IV B 6-S 1320/07/10004:008, BStBl. I 2019, 480 (Merkblatt zur zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Informationsaustausch in Steuersachen), Tz. 1.3.4. Dagegen gilt die Beitreibungsrichtlinie (s. Richtlinie 2010/24/EU des Rates v. 16.03.2010 über die Amtshilfe bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Steuern, Abgaben und sonstige Maßnahmen, ABl. L 84 v. 31.03.2010, S. 1) nach ihrem Art. 2 Abs. 1 Buchst. a) für „Steuern und Abgaben aller Art“ und damit auch für die Umsatz-/Mehrwertsteuer. Vgl. *Lamensch/Ceci*, VAT fraud. Economic impact, challenges and policy issues, European Parliament Study, 2018, S. 29.

³⁸⁴ S. Art. 2 Abs. 1 UAbs. 1 und 2 der Richtlinie 2021/514 des Rates v. 22.03.2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung, ABl. L 104 v. 25.03.2021, S. 1 („DAC 7“).

³⁸⁵ S. Richtlinie 2021/514 des Rates v. 22.03.2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung, ABl. L 104 v. 25.03.2021, S. 1 („DAC 7“).

³⁸⁶ S. Art. 1 Nr. 13 Buchst. a) der Richtlinie 2021/514 des Rates v. 22.03.2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung, ABl. L 104 v. 25.03.2021, S. 1 („DAC 7“).

³⁸⁷ Hervorhebung durch Verfasser.

³⁸⁸ S. Erwägungsgrund 30 der Richtlinie 2021/514 des Rates v. 22.03.2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung, ABl. L 104 v. 25.03.2021, S. 1 („DAC 7“).

³⁸⁹ S. Art. 2 Abs. 1 UAbs. 1 und 2 der Richtlinie 2021/514 des Rates v. 22.03.2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung, ABl. L 104 v. 25.03.2021, S. 1 („DAC 7“).

³⁹⁰ S. oben im Text.

derungen auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer³⁹¹ aus deutscher Sicht bislang nur³⁹² eine umsatz-/mehrwertsteuerrechtsspezifische Rechtsgrundlage, die den (bilateralen) Informationsaustausch auf dem Gebiet der Umsatz-/Mehrwertsteuerrechts – hier: zwischen den (einzelnen) Mitgliedstaaten der EU und dem Königreich Norwegen (s. Art. 1 dieser Übereinkunft) – ermöglicht³⁹³. Jedoch kann in Drittstaatsverhältnissen ein grenzüberschreitender Informationsaustausch – auch ohne eine unionsrechtliche Fundierung – auf der Grundlage des von der OECD und vom Europarat initiierten „Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen“ („*Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*“)³⁹⁴ erfolgen³⁹⁵, das ausdrücklich auch für „allgemeine Verbrauchsteuern wie Mehrwert- oder Umsatzsteuern“ gilt (Art. 2 Abs. 1 Buchst. b) iii) C) dieses Übereinkommens). Nach den Feststellungen des Europäischen Rechnungshofs wird diese Möglichkeit des grenzüberschreitenden Informationsaustauschs im Bereich des grenzüberschreitenden „elektronischen Geschäftsverkehrs“ (*E-Commerce*) gegenwärtig jedoch nicht bzw. kaum genutzt³⁹⁶. Zudem ist auf dem Gebiet des Umsatz-/Mehrwertsteuerrechts ein grenzüberschreitender Informationsaustausch auf der Grundlage von (häufig bilateralen) Regelungen in Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) nach dem Vorbild des „OECD-Musterabkommens zur Vermeidung von Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen“ („*OECD Model Tax Convention on Income and on Capital*“; OECD-MA)³⁹⁷ und der (deutschen) „Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen im Bereich der Steuern vom Einkommen und Vermögen“ („*Basis for negotiation for agreements for the avoidance*

³⁹¹ S. Übereinkunft zwischen der Europäischen Union und dem Königreich Norwegen über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden, die Betrugsbekämpfung und die Beitreibung von Forderungen auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer, ABl. L 195 v. 1.8.2018; ferner Beschluss (EU) 2018/1089 des Rates v. 22.06.2018 über den Abschluss – im Namen der Union – der Übereinkunft zwischen der Europäischen Union und dem Königreich Norwegen über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden, die Betrugsbekämpfung und die Beitreibung von Forderungen auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer, ABl. L 195 v. 1.8.2018.

³⁹² Vgl. *Lamensch/Ceci*, VAT fraud. Economic impact, challenges and policy issues, European Parliament Study, 2018, S. 30. Der Europäische Rechnungshof hatte solche Abkommen bereits im Jahr 2015 empfohlen. Vgl. Europäischer Rechnungshof, Sonderbericht Nr. 24/2015, „Bekämpfung des innergemeinschaftlichen MwSt.-Betrugs: Weitere Maßnahmen sind erforderlich“, 2015 Empfehlung 11; ferner Europäischer Rechnungshof, Sonderbericht Nr. 12/2019: Elektronischer Handel: Zahlreiche Herausforderungen bei der Erhebung von MwSt. und Zöllen müssen noch angegangen werden, 2019, Tz. 33, 34.

³⁹³ Vgl. Europäischer Rechnungshof, Sonderbericht Nr. 12/2019: Elektronischer Handel: Zahlreiche Herausforderungen bei der Erhebung von MwSt. und Zöllen müssen noch angegangen werden, 2019, Tz. 34.

³⁹⁴ S. Gesetz v. 16.07.2015 zu dem Übereinkommen vom 25. Januar 1988 über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen und zu dem Protokoll vom 27. Mai 2010 zur Änderung des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen, BGBl. I 2015, 966.

³⁹⁵ Vgl. Europäischer Rechnungshof, Sonderbericht Nr. 12/2019: Elektronischer Handel: Zahlreiche Herausforderungen bei der Erhebung von MwSt. und Zöllen müssen noch angegangen werden, 2019, Tz. 33.

³⁹⁶ Vgl. Europäischer Rechnungshof, Sonderbericht Nr. 12/2019: Elektronischer Handel: Zahlreiche Herausforderungen bei der Erhebung von MwSt. und Zöllen müssen noch angegangen werden, 2019, Tz. 35.

³⁹⁷ S. OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version* 2017, 2017.

of double taxation with respect to taxes on income and on capital“; DE-VG)³⁹⁸ möglich, konkret von Art. 26 OECD-MA/Art. 25 DE-VG³⁹⁹. Solche Regelungen betreffen typischerweise „Steuern jeder Art und Bezeichnung“ (Art. 26 Abs. 1 S. 1 OECD-MA/Art. 25 Abs. 1 S. 1 DE-VG). Sie werden (unter anderem) von Art. 2 OECD-MA/DE-VG mit der Festlegung der an sich von einem DBA erfassten Steuern nicht eingeschränkt (Art. 26 Abs. 1 S. 2 OECD-MA/Art. 25 Abs. 1 S. 2 DE-VG). Daher ist es für den grenzüberschreitenden Informationsaustausch auf einer solchen abkommensrechtlichen Rechtsgrundlage unschädlich, dass DBA mangels passender Umschreibung bzw. Nennung im Rahmen der Abgrenzung des sachlichen Anwendungsbereichs (Art. 2 OECD-MA/DE-VG) regelmäßig nicht für die Umsatz-/Mehrwertsteuer gelten⁴⁰⁰. Auch „Abkommen über den steuerlichen Informationsaustausch“ („*Tax Information Exchange Agreements*“; TIEA) können Grundlage für einen grenzüberschreitenden Informationsaustausch auf dem Gebiet des Umsatz-/Mehrwertsteuerrechts sein. Nach dem vom (allgemeinen) „OECD-Musterabkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen“ (OECD-MA)⁴⁰¹ zu unterscheidenden „OECD-Musterabkommen über den steuerlichen Informationsaustausch“ („*OECD Model Agreement on Exchange of Information in Tax Matters*“; OECD-MA Informationsaustausch)⁴⁰² können solche Abkommen auch indirekte Steuern erfassen (z.B. nach Art. 3 Abs. 2 des OECD-MA Informationsaustausch für die multilaterale Version solcher Abkommen oder allgemein nach dem Kommentar zu diesem Musterabkommen⁴⁰³). Entsprechend dem OECD-MA Informationsaustausch ist dies für die Umsatz-/Mehrwertsteuer zumindest in der deutschen Abkommenspraxis – mit freilich nur wenigen solchen Abkommen⁴⁰⁴ – regelmäßig der Fall⁴⁰⁵.

³⁹⁸ S. BMF, Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen im Bereich der Steuern vom Einkommen und Vermögen v. 22.08.2013 – IV B 2 – S 1301/13/10009.

³⁹⁹ Vgl. Ziff. 10.1 OECD-MK zu Art. 26 OECD-MA; *Engelschalk*, in: Vogel/Lehner (Hrsg.), DBA, 7. Aufl., 2021, Art. 26, Rn. 56; *Ismert/Artinger*, MwStR 2018, 12 (20). Daran ändert es nichts, dass das BMF in seinem „Merkblatt zur zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Informationsaustausch in Steuersachen“ die „Mehrwertsteuer“ ausdrücklich aus dem sachlichen Geltungsbereich des Merkblatts („Dieses Schreiben gilt für die zwischenstaatliche Amtshilfe bei der Festsetzung von Steuern. Ausgenommen ist die Mehrwertsteuer.“) ausnimmt, obwohl der Auskunftsaustausch auf der Grundlage von Regelungen nach dem Vorbild von Art. 26 OECD-MA im Mittelpunkt des Merkblatts steht. Vgl. BMF, Schreiben v. 23.11.2015 – IV B 6-S 1320/07/10004:007, BStBl. I 2015, 928 (931), Ziff. 1.

⁴⁰⁰ Vgl. *Dremel*, in: Schönfeld/Ditz (Hrsg.), DBA, 2. Aufl., 2019, Art. 2, Rn. 2 („Nicht in den sachlichen Anwendungsbereich einbezogen sind [...] Verbrauchsteuern [...]“).

⁴⁰¹ Dazu s. oben im Text.

⁴⁰² S. OECD, Model Agreement on Exchange of Information in Tax Matters (Model TIEA), 2002.

⁴⁰³ Vgl. OECD, Agreement on Exchange of Information on Tax Matters (Model TIEA), 2002, Commentary, Tz. 9, 10.

⁴⁰⁴ Vgl. BMF, Schreiben v. 18.02.2021 – IV B 2-S 1301/07/10017-12, BStBl. I 2021, 265 (270), Anl. Ziff. I. 4.; *Köhler/Fetzer*, Recht des Internet, 8. Aufl., 2016, Rn. 547.

⁴⁰⁵ Vgl. BMF, Schreiben v. 10.11.2015, IV B 6-S 1301/11/10002, BStBl. I 2016, 138.

Trotz solcher rechtlicher Möglichkeiten für den grenzüberschreitenden Informationsaustausch können neben Sprachbarrieren⁴⁰⁶ auch Unterschiede bei der personellen und/oder sachlichen Ausstattung⁴⁰⁷ sowie der Organisation⁴⁰⁸ der Finanzverwaltungen in den Mitglied- bzw. Vertragsstaaten einer effektiven Zusammenarbeit entgegenstehen⁴⁰⁹. Zudem fehlen (bislang) für die Finanzbehörden des Ursprungslands fiskalische Anreize für im Interesse des effektiven und gleichmäßigen Gesetzesvollzugs gebotene⁴¹⁰ Ermittlungsaktivitäten, wenn der entsprechende „Ertrag“ in Gestalt des (erhöhten) Umsatz-/ Mehrwertsteueraufkommens dem Bestimmungsland zusteht⁴¹¹. Unverständlich ist freilich, dass nach den Feststellungen des Europäischen Rechnungshofs mitunter auch die Finanzbehörden des Bestimmungslands nur zurückhaltend von den Möglichkeiten des unionsinternen grenzüberschreitenden Informationsaustauschs Gebrauch machen (wollen)⁴¹².

Der Europäische Rechnungshof⁴¹³ und der Bundesrechnungshof⁴¹⁴ haben weitere Defizite identifiziert. Diese brauchen hier jedoch (noch) nicht im

⁴⁰⁶ Vgl. *Eisgruber*, DStR-Beihefter 2013, 89 (91); *Oertel/Merx/Reimann*, ISR 2015, 153 (154 f.).

⁴⁰⁷ Vgl. *Englisch*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band 1, 2018, S. 1491 (1509); allgemein *Oertel/Merx/Reimann*, ISR 2015, 153 (154); ferner zum Erfordernis einer hinreichenden personellen und sachlichen Ausstattung der Finanzbehörden s. *G. Kirchof*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band 1, 2018, S. 361 (367).

⁴⁰⁸ Vgl. *Englisch*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band 1, 2018, S. 1491 (1509); allgemein *Eisgruber*, DStR-Beihefter 2013, 89 (89).

⁴⁰⁹ Allgemein dazu s. Europäischer Rechnungshof, Sonderbericht Nr. 12/2019: Elektronischer Handel: Zahlreiche Herausforderungen bei der Erhebung von MwSt. und Zöllen müssen noch angegangen werden, 2019, Tz. 17; ferner s. IV.2.e.dd.

⁴¹⁰ Vgl. Erwägungsgrund 7 der Verordnung 2018/1541 des Rates v. 02.10.2018 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 259 v. 16.10.2018, S. 1; *Ehrke-Rabel*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 171 (172); *Englisch*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band 1, 2018, S. 1491 (1509); *Reifß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 202.

⁴¹¹ Vgl. Europäischer Rechnungshof, Sonderbericht Nr. 12/2019: Elektronischer Handel: Zahlreiche Herausforderungen bei der Erhebung von MwSt. und Zöllen müssen noch angegangen werden, 2019, Tz. 18; Bundesrechnungshof, Bericht an das Bundesministerium der Finanzen nach § 88 Abs. 2 BHO Umsatzbesteuerung elektronischer Dienstleistungen in der Europäischen Union. Funktionsweise des Mini-One-Stop-Shops in der Praxis, 2018, S. 26, 33; *Lamensch/Ceci*, VAT fraud. Economic impact, challenges and policy issues, European Parliament Study, 2018, S. 20, 26; *Englisch*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band 1, 2018, S. 1491 (1509); *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.450; *Oellerich*, Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechts, 2008, S. 69. Die begrenzte Bereitschaft, für das Steueraufkommen anderer Staaten zu „arbeiten“, zeigt sich auch beim Bundesfinanzministerium (BMF). Vgl. Bundesrechnungshof, Bericht an das Bundesministerium der Finanzen nach § 88 Abs. 2 BHO Umsatzbesteuerung elektronischer Dienstleistungen in der Europäischen Union. Funktionsweise des Mini-One-Stop-Shops in der Praxis, 2018, S. 26, zu einer dahingehenden Stellungnahme des BMF.

⁴¹² Vgl. Europäischer Rechnungshof, Sonderbericht Nr. 12/2019: Elektronischer Handel: Zahlreiche Herausforderungen bei der Erhebung von MwSt. und Zöllen müssen noch angegangen werden, 2019, Tz. 53-59.

⁴¹³ Vgl. Europäischer Rechnungshof, Sonderbericht Nr. 12/2019: Elektronischer Handel: Zahlreiche Herausforderungen bei der Erhebung von MwSt. und Zöllen müssen noch angegangen werden, 2019, Tz. VIII und 100 ff.

⁴¹⁴ Vgl. Bundesrechnungshof, „Bericht nach § 99 BHO über Maßnahmen zur Verbesserung der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung – Chancen der Digitalisierung nutzen“ v. 29.10.2020, S. 13 ff.

Einzelnen dargestellt zu werden. Teilweise resultieren sie zu einem großen Teil unmittelbar aus der dargestellten⁴¹⁵ Problematik der nicht funktionierenden Zusammenarbeit. Im Übrigen treten solche Defizite häufig mit schon praktizierten und später⁴¹⁶ erörterten Lösungsmöglichkeiten auf, so dass sie bei der Behandlung dieser gewürdigt werden. Jedenfalls sind an dieser Stelle weitere Ausführungen nicht erforderlich, um die Existenz von Vollzugsdefiziten beim grenzüberschreitenden „elektronischen Geschäftsverkehr“ (*E-Commerce*) im Bereich des Umsatz-/Mehrwertsteuerrechts zu belegen.

3. Vorgaben für die Beseitigung des defizitären Gesetzesvollzugs beim grenzüberschreitenden „elektronischen Geschäftsverkehr“ (*E-Commerce*)

a. Allgemeines

Ein defizitärer Gesetzesvollzug beim grenzüberschreitenden „elektronischen Geschäftsverkehr“ (*E-Commerce*) darf nicht resignierend⁴¹⁷ hingenommen, sondern muss beseitigt werden. Bereits allgemein (b.) ist der effektive und gleichmäßige Gesetzesvollzug eine verfassungs- und unionsrechtliche Vorgabe im Bereich des Steuerrechts als Eingriffsrecht⁴¹⁸. Das Steuerrecht muss nicht nur gleichmäßig ausgestaltet sein, sondern muss auch gleichmäßig vollzogen werden, weil nur dann die (letztlich entscheidende) tatsächliche Steuerbelastung⁴¹⁹ gleich ist. Dies gilt selbstverständlich auch im Bereich des Umsatz-/Mehrwertsteuerrechts (c.). Je nach den Umständen des Einzelfalls⁴²⁰ können in Fällen mit Einfluss des Unionsrechts auf die Ausgestaltung des Rechts der Mitgliedstaaten die Anforderungen an den effektiven und gleichmäßigen Gesetzesvollzug dem Verfassungs- und/oder dem Unionsrecht zu entnehmen sein⁴²¹. Dementsprechend kann im Steuerrecht im Falle einer (teilweisen) unionsrechtlichen Harmonisierung eine Bestimmung der Quelle der Vorgaben aus übergeordnetem Recht erforderlich sein.

⁴¹⁵ S. oben im Text.

⁴¹⁶ S. IV.

⁴¹⁷ Vgl. *Köhler/Fetzer*, Recht des Internet, 8. Aufl., 2016, Rn. 560.

⁴¹⁸ Zur Einordnung des Steuerrechts als Eingriffsrecht s. *Waldhoff*, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Band V, 3. Aufl. 2007, § 116, Rn. 116.

⁴¹⁹ Vgl. *Hammer/Zechner*, Taxing Profit and Consumption in Market Jurisdictions: Equity and Administrability in the Digital Era, Graz Law Working Paper No 06-2021, S. 4 f.; *Oellerich*, Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechts, 2008, S. 46 ff.

⁴²⁰ Ferner dazu s. III.3.b.aa.

⁴²¹ Zur Abgrenzung im Bereich des Umsatz-/Mehrwertsteuerrechts s. III.3.c.aa.

Die Auswirkungen des defizitären Gesetzesvollzugs beim grenzüberschreitenden „elektronischen Geschäftsverkehr“ (*E-Commerce*) auf die Wirtschaftsstruktur, etwa negative Folgen für den stationären Handel mit Verödung der Innenstädte usw.⁴²², als mittelbare Folge günstigerer „Nettopreise“⁴²³ im Internethandel mit Waren, ist unter dem Gesichtspunkt des effektiven und gleichmäßigen Gesetzesvollzugs des Umsatz-/Mehrwertsteuerrechts nur bedingt relevant. Sie sind kumulierte Folgewirkungen der (nur insoweit rechtlich bedeutsamen) Auswirkungen auf (individuelle) einzelne Akteure, jedoch in ihrer Gesamtheit kein Gegenstand eigenständiger Gewährleistungen. Regionale strukturpolitische Fördermaßnahmen des Staats und anderer Hoheitsträger für die betroffenen Bereiche⁴²⁴ ändern daran nichts, denn sie sind ohne Einfluss auf das Erfordernis des effektiven und gleichmäßigen Gesetzesvollzugs im Bereich des Umsatz-/Mehrwertsteuerrechts. Die für den effektiven und gleichmäßigen Gesetzesvollzug maßgeblichen Gewährleistungen (wie z.B. der allgemeine Gleichheitssatz aus Art. 3 Abs. 1 GG samt einfachrechtlicher Konkretisierung in § 85 S. 1 AO⁴²⁵ oder Art. 20 GRCh) sind nur schützend auf einzelne Rechtsträger wie „Endverbraucher“ oder „Unternehmer“ bezogen, trotz der rechtlichen Relevanz staatlicher Strukturfördermaßnahmen jedoch nicht auf die (überindividuelle) regionale und lokale Wirtschaftsstruktur. Vor diesem Hintergrund resultieren aus (faktischen) negativen wirtschaftsstrukturellen Wirkungen von Steuerausfällen und aus staatlichen wirtschaftspolitischen Maßnahmen, die der Verbesserung der Wirtschaftsstruktur dienen sollen, weder Pflichten der Finanzbehörden noch Ansprüche von „Unternehmern“ bzw. „Endverbrauchern“ hinsichtlich des effektiven und gleichmäßigen Gesetzesvollzugs.

b. Vorgaben für den Gesetzesvollzug im Steuerrecht im Allgemeinen

aa. Allgemeines

Der effektive und gleichmäßige Gesetzesvollzug kann aus zwei Gründen geboten sein, die nur auf den ersten Blick nichts miteinander zu tun haben. Der erste Grund betrifft den Umstand, dass sich Steuerausfälle als Folge eines ineffektiven und ungleichmäßigen Gesetzesvollzugs allgemein auf die

⁴²² Eine solche ist nicht erst seit Beginn der Covid-19-Pandemie zu befürchten, denn bereits vor dieser war eine zunehmende Hinwendung zum „elektronischen Geschäftsverkehr“ (*E-Commerce*) zu beobachten.

⁴²³ S. III.3.c.cc.ccc.

⁴²⁴ S. z.B. das Städtebauförderprogramm „Aktive Stadt- und Ortsteilzentren“ von Bund und Ländern; dazu https://www.staedtebaufoerderung.info/StBauF/DE/Programm/AktiveStadtUndOrtsteilzentren/aktive_stadt_und_ortsteilzentren_node.html (21.06.2021).

⁴²⁵ Vgl. *Seer*, in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 85 AO, Loseblatt, Rn. 3 (147. Lfg.; Stand: 01/2017).

Haushalte von Staaten und anderen steueraufkommensberechtigten Hoheitsträgern innerhalb der Mitgliedstaaten⁴²⁶ auswirken. Speziell Umsatz-/Mehrwertsteuerausfälle tangieren über die Zusammensetzung der Eigenmittel (Art. 311 Abs. 1 und 2 AEUV) zudem – zumindest mittelbar – den Haushalt der Europäischen Union (EU)⁴²⁷, soweit die Eigenmittel als Beiträge der Mitgliedstaaten (zu einem signifikanten Teil) auf der unionsrechtlich harmonisierten Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage basieren (sog. Mehrwertsteuer-Eigenmittel)⁴²⁸. (Mitglied-)Staaten, die wie die Bundesrepublik Deutschland⁴²⁹ nach der Konzeption des Grundgesetzes ein „Steuerstaat“⁴³⁰ sind, sind ebenso wie die EU mehr oder weniger auf (eigene oder fremde) Steuereinnahmen angewiesen, um die Erfüllung ihrer Aufgaben finanzieren zu können. Zwar kann diese Bedeutung von Steuern für den Staat eine Rechtfertigung von Steuern dem Grunde nach bewirken, zumal die staatliche (und unionale) Aufgabenerfüllung auch den Steuerpflichtigen zugutekommt⁴³¹. Jedoch sind ungeachtet dieses „steuerstaatlichen“ Hintergrunds insbesondere hinsichtlich der Höhe von Steuern Grenzen zu beachten. Diese folgen vor allem aus individualbezogenen Vorgaben des Verfassungs- und des Unionsrechts wie den Grundrechten, die zugleich den zweiten Grund für das Erfordernis eines effektiven und gleichmäßigen Gesetzesvollzugs auf dem Gebiet des Steuerrechts bilden. Vor dem Hintergrund dieses Zusammenhangs dürfen Steuerausfälle – anders als besonders häufig auf Ebene

⁴²⁶ Z.B. in der Bundesrepublik Deutschland neben Bund und Ländern nach Art. 106 Abs. 1 bis 3 GG auch Gemeinden und Gemeindeverbände nach Art. 106 Abs. 5, 5a, 6 und 7 GG.

⁴²⁷ Vgl. Erwägungsgrund 8 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates v. 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L 347 v. 11.12.2006, S. 1 (MwStSystRL); EuGH, Urt. v. 26.02.2013 – C-617/10, Åkerberg Fransson, ECLI:EU:C:2013:105, Tz. 26; Europäischer Rechnungshof, Sonderbericht Nr. 12/2019: Elektronischer Handel: Zahlreiche Herausforderungen bei der Erhebung von MwSt. und Zöllen müssen noch angegangen werden, 2019, Tz. 03; *Lamensch/Ceci*, VAT fraud. Economic impact, challenges and policy issues, European Parliament Study, 2018, S. 32.

⁴²⁸ Dazu s. Art. 2 Abs. 1 Buchst. b) des Beschlusses (EU, Euratom) 2020/2053 des Rates v. 14.12.2020 über das Eigenmittelsystem der Europäischen Union und zur Aufhebung des Beschlusses 2014/335/EU, Euratom, ABl. L 424 v. 15.12.2020, 1 („Eigenmittelbeschluss“).

⁴²⁹ Aus Vereinfachungsgründen wird auf die gesonderte Behandlung der Länder, Gemeinden und Gemeindeverbände verzichtet, die zur Finanzierung der Erfüllung ihrer Aufgaben ebenfalls auf Steuereinnahmen angewiesen sind. Zur Eigenschaft der Länder als „Steuerstaat“ beispielhaft für den Freistaat Bayern s. *G. Kirchhof*, in: Meder/Brechmann (Hrsg.), *Die Verfassung des Freistaates Bayern*, 5. Aufl., 2014, Art. 123 BV, Rn. 2; *Möstl*, in: Lindner/Möstl/Wolff (Hrsg.), *Verfassung des Freistaates Bayern*, 2. Aufl., 2017, Art. 123 BV, Rn. 1; zur Bedeutung von Steuereinnahmen für die Haushalte von Gemeinden s. z.B. Art. 62 Abs. 2 Nr. 2 BayGO; zur „beachtliche[n] Ertragsrelevanz“ der Verteilungsregeln in Art. 106 Abs. 5, 5a und 7 GG für Gemeinschafts- und Landessteuern i.S.d. Art. 106 Abs. 3 S. 1 bzw. Abs. 2 GG, die den Gemeinden und Gemeindeverbänden insbesondere Anteile an der Umsatzsteuer als Gemeinschaftssteuer (Art. 106 Abs. 3 S. 1 GG) garantiert (Art. 106 Abs. 5a S. 1 und Abs. 7 S. 1 GG), s. *Waldhoff*, *DStJ* 35 (2012), 11 (14); ferner *Hidien*, *DStR* 2020, 257 (264).

⁴³⁰ Zur Eigenschaft der Bundesrepublik Deutschland als „Steuerstaat“ s. *P. Kirchhof*, in: Isensee/P. Kirchhof (Hrsg.), *Handbuch des Staatsrechts*, Band V, 3. Aufl., 2007, § 118, Rn. 6; *Vogel*, in: Isensee/P. Kirchhof (Hrsg.), *Handbuch des Staatsrechts*, Band II, 3. Aufl., 2004, § 30, Rn. 51 ff.; *Waldhoff*, in: Isensee/P. Kirchhof (Hrsg.), *Handbuch des Staatsrechts*, Band V, 3. Aufl., 2007, § 116, Rn. 5.

⁴³¹ Vgl. *Vogel*, *Der Staat* 25 (1986), 481 (481 ff.); *Vogel*, in: Isensee/P. Kirchhof (Hrsg.), *Handbuch des Staatsrechts*, Band II, 3. Aufl., 2004, § 30, Rn. 64 ff.

der EU⁴³² zu beobachten – nicht allein *staats-* bzw. *binnenmarktbezogen* aus steuerstaatlicher bzw. haushaltsrechtlicher und -wirtschaftlicher Perspektive betrachtet werden⁴³³. Vielmehr muss *menschenbezogen* zusätzlich oder zumindest verstärkt die grundrechtliche, insbesondere gleichheitsrechtliche, Dimension einbezogen werden⁴³⁴.

Steuerstaatliche bzw. haushaltsrechtliche und -wirtschaftliche sowie grundrechtliche Vorgaben für den effektiven und gleichmäßigen Gesetzesvollzug im Bereich des Steuerrechts können sich aus dem Verfassungsrecht (bb.) und dem Unionsrecht (cc.) ergeben. Die jeweils maßgebliche Quelle hängt von den Umständen des Einzelfalls ab. Anders als hinsichtlich der Auswirkungen von Steuerausfällen auf die Haushalte der Mitgliedstaaten und der EU ist die Abgrenzung hinsichtlich der Grundrechte besonders diffizil, denn die Bestimmung des Anwendungsbereichs der Grundrechte der Mitgliedstaaten und der Unionsgrundrechte kann von den verschiedenen zuständigen Gerichten (Bundesverfassungsgericht (BVerfG) oder Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH)) unterschiedlich beurteilt werden. Dies wird später⁴³⁵ anhand des hier besonders interessierenden Umsatz-/Mehrwertsteuerrechts illustriert werden.

bb. Verfassungsrecht

Während die Bedeutung von Steuerausfällen für den Haushalt der Bundesrepublik Deutschland im Hinblick auf die Eigenschaft der Bundesrepublik Deutschland als Steuerstaat⁴³⁶ keiner vertiefenden Erläuterung bedarf, erfordert die grundrechtliche und dabei insbesondere die gleichheitsrechtliche Dimension eine Verdeutlichung. Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) „verlangt der Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG für das Steuerrecht, dass die Steuerpflichtigen durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleich belastet werden“⁴³⁷. Der gleichmäßige Gesetzesvollzug ist demnach eine allgemeine gleichheitsrechtliche Anforderung

⁴³² Vgl. EuGH, Urt. v. 26.02.2013 – C-617/10, Åkerberg Fransson, ECLI:EU:C:2013:105, Tz. 26; Europäischer Rechnungshof, Sonderbericht Nr. 12/2019: Elektronischer Handel: Zahlreiche Herausforderungen bei der Erhebung von MwSt. und Zöllen müssen noch angegangen werden, 2019, Tz. 03.

⁴³³ S. I., auch zur rechtlichen Einordnung von Steuerausfällen durch den Gesetzgeber der Bundesrepublik Deutschland und der EU.

⁴³⁴ In diese Richtung, wenn auch nur mit Bezug auf den „steuerehrlichen Unternehmer“, s. *Ismer/Schwarz*, MwStR 2019, 348 (348); ferner s. I.

⁴³⁵ Zur Abgrenzung des Anwendungsbereichs von Grundrechten des Grundgesetzes und der Grundrechtecharta im Bereich des Umsatz-/Mehrwertsteuerrechts s. III.3.c.bb.ccc.

⁴³⁶ S. III.3.b.aa.

⁴³⁷ Vgl. BVerfG, Urt. v. 09.03.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 (112).

des Verfassungsrechts an das Steuerrecht⁴³⁸ und zugleich eine Gerechtigkeitsbedingung⁴³⁹, denn nur wenn das gleichmäßig ausgestaltete Steuerrecht auch gleichmäßig vollzogen wird, kommt es zur letztlich entscheidenden gleichmäßigen Belastung der Steuerpflichtigen⁴⁴⁰ („Gebot tatsächlich gleicher Steuerbelastung durch gleichen Gesetzesvollzug“⁴⁴¹).

Diese Anforderung des allgemeinen Gleichheitssatzes aus Art. 3 Abs. 1 GG an den effektiven und gleichmäßigen Gesetzesvollzug nimmt zunächst die für den Gesetzesvollzug zuständigen Behörden (Finanzbehörden) in die Pflicht⁴⁴². Diese müssen alle Maßnahmen treffen, damit das Gesetzesrecht überhaupt flächendeckend und dann durch entsprechende Auslegung inhaltlich einheitlich angewendet wird. Die Verantwortung des Gesetzgebers geht dabei dahin, dass er die gesetzlichen Grundlagen für den effektiven und gleichmäßigen Gesetzesvollzug schafft⁴⁴³ und zudem das materielle Recht so ausgestaltet, dass es effektiv und gleichmäßig vollziehbar ist⁴⁴⁴. Hierbei muss er ggf. auf eine Verwaltungspraxis reagieren, wenn sie dem effektiven und gleichmäßigen Gesetzesvollzug entgegensteht⁴⁴⁵. Wird der Gesetzgeber seiner Verantwortung nicht gerecht und wird „Gleichheit im Belastungserfolg durch die rechtliche Gestaltung des Erhebungsverfahrens prinzipiell verfehlt, so kann dies“ nach der Rechtsprechung des BVerfG, die insbesondere in den Entscheidungen zur Zinsbesteuerung⁴⁴⁶ und zur Besteuerung von Spekulationsgewinnen⁴⁴⁷ maßgeblich entwickelt wurde, „die Verfassungswidrigkeit

⁴³⁸ Ausführlich dazu *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht. Die Verantwortung des Gesetzgebers für einen gleichmäßigen Vollzug des Einkommensteuerrechts, Köln 1999.

⁴³⁹ Vgl. *G. Kirchhof*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band 1, 2018, S. 361 (362).

⁴⁴⁰ S. III.3.a.

⁴⁴¹ Vgl. BVerfG, Urt. v. 09.03.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 (112 f.); Beschl. v. 10.03.2008 – 2 BvR 2077/05, NJW 2008, 2637 (2637; Rn. 14).

⁴⁴² Vgl. *Lindgens/Groß*, DStR 2003, 1915 (1916 f.); *Oellerich*, Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechts, 2008, S. 21; ferner *Waldhoff*, in: Hey (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42 (2019), S. 59 (61).

⁴⁴³ Vgl. BVerfG, Urt. v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (272); Urt. v. 09.03.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 (112 f.); Beschl. v. 10.03.2008 – 2 BvR 2077/05, NJW 2008, 2637 (2637; Rn. 14); *Hammerl/Zechner*, Taxing Profit and Consumption in Market Jurisdictions: Equity and Administrability in the Digital Era, Graz Law Working Paper No 06-2021, S. 8; *Oellerich*, Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechts, 2008, S. 21.

⁴⁴⁴ Vgl. *Hammerl/Zechner*, Taxing Profit and Consumption in Market Jurisdictions: Equity and Administrability in the Digital Era, Graz Law Working Paper No 06-2021, S. 8; *G. Kirchhof*, ALJ 2017, 125 (127); *G. Kirchhof*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band 1, 2018, S. 361 (367), der von einer „gemeinsame[n] Verantwortung“ von „Gesetzgebung und Verwaltung“ für den „gleichmäßigen Vollzug der Steuergesetze“ spricht (ohne Hervorhebung im Original).

⁴⁴⁵ Vgl. BVerfG, Urt. v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (272), zu Verwaltungsvorschriften; kritisch dazu *Oellerich*, Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechts, 2008, S. 53 f.

⁴⁴⁶ Vgl. BVerfG, Urt. v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239.

⁴⁴⁷ Vgl. BVerfG, Urt. v. 09.03.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94.

der gesetzlichen Besteuerungsgrundlage nach sich ziehen⁴⁴⁸. Die Auswirkungen der defizitären Ausgestaltung des Verfahrensrechts sind damit nicht auf dieses beschränkt, sondern können sogar das materielle Recht erfassen und dessen Verfassungswidrigkeit begründen. Das BVerfG führt diesbezüglich im Einzelnen aus⁴⁴⁹: „Nach dem Gebot tatsächlich gleicher Steuerbelastung durch gleichen Gesetzesvollzug begründet die in den Verantwortungsbereich des Gesetzgebers fallende strukturell gegenläufige Erhebungsregel im Zusammenwirken mit der zu vollziehenden materiellen Steuernorm deren Verfassungswidrigkeit. Strukturell gegenläufig wirken sich Erhebungsregelungen gegenüber einem Besteuerungstatbestand aus, wenn sie dazu führen, dass der Besteuerungsanspruch weitgehend nicht durchgesetzt werden kann. [...] Verfassungsrechtlich verboten ist [...] der Widerspruch zwischen dem normativen Befehl der materiell pflichtbegründenden Steuernorm und der nicht auf Durchsetzung dieses Befehls angelegten Erhebungsregel.“ Von diesen Grundsätzen geht auch der Bundesfinanzhof (BFH) aus⁴⁵⁰. Ferner stellt das BVerfG fest, dass „eine Steuerbelastung, die nahezu allein auf der Erklärungsbereitschaft des Steuerpflichtigen beruht, weil die Erhebungsregelungen Kontrollen der Steuererklärungen weitgehend ausschließen, [...] nicht mehr alle [trifft] und [...] damit die steuerliche Lastengleichheit [verfehlt]⁴⁵¹. Dementsprechend müssten „Regelungen, die die Durchsetzung des Steueranspruchs sichern und Steuerverkürzungen verhindern sollen, [...] auf die Eigenart des konkreten Lebensbereichs und des jeweiligen Steuertatbestands ausgerichtet werden“⁴⁵². Ohne Steuererhebung an der Quelle „muß [der Gesetzgeber] die Steuerehrlichkeit deshalb durch hinreichende, die steuerliche Belastungsgleichheit gewährleistende Kontrollmöglichkeiten abstützen“⁴⁵³. Deshalb bedürfe „im Veranlagungsverfahren [...] das Deklarationsprinzip der Ergänzung durch das Verifikationsprinzip“⁴⁵⁴. Dabei ist zu beachten, dass ein die „Verfassungswidrigkeit der materiellen Steuernorm begründendes strukturelles Vollzugsdefizit als ganz außer-

⁴⁴⁸ Vgl. BVerfG, Urt. v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (268); Urt. v. 09.03.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 (112); Beschl. v. 10.03.2008 – 2 BvR 2077/05, NJW 2008, 2637 (2637; Rn. 14).

⁴⁴⁹ Vgl. BVerfG, Urt. v. 09.03.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 (112 f.); Beschl. v. 10.03.2008 – 2 BvR 2077/05, NJW 2008, 2637 (2637; Rn. 14).

⁴⁵⁰ Vgl. BFH, Urt. v. 15.07.2015 – II R 32/14, BFHE 250, 427; ebenso FG München, Urt. v. 03.07.2019 – 4 K 1286/18, EFG 2020, 684 (685; Rn. 8).

⁴⁵¹ Vgl. BVerfG, Urt. v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (273).

⁴⁵² Vgl. BVerfG, Urt. v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (273).

⁴⁵³ Vgl. BVerfG, Urt. v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (273).

⁴⁵⁴ Vgl. BVerfG, Urt. v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (273); Urt. v. 09.03.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 (113 f.).

gewöhnliche Rechtsfolge mangelnder Effektivität des Rechts⁴⁴⁵⁵ nicht vor- schnell angenommen werden darf⁴⁵⁶. Auch wenn die Rechtsprechung des BVerfG zu strukturellen Vollzugsdefiziten durch einkommensteuerrechtli- che Streitfälle veranlasst war, sind die gleichheitsrechtlichen Anforderungen an die Vollziehbarkeit des Steuerrechts steuerartunspecifisch. Dementspre- chend gelten sie grundsätzlich auch für das Umsatz-/Mehrwertsteuerrecht⁴⁵⁷.

cc. Unionsrecht

Anders als im Verfassungsrecht⁴⁵⁸ erfordert im Unionsrecht nicht nur die gleichheitsrechtliche Dimension von Steuerausfällen eine Verdeutlichung, sondern auch die Bedeutung von Steuerausfällen für die Haushalte der Europäi- schen Union (EU) und der Mitgliedstaaten samt anderer steueraufkom- mensberechtigter Hoheitsträger innerhalb der Mitgliedstaaten⁴⁵⁹ bedarf einer vertiefenden Erläuterung. Hinsichtlich beider Gründe für das Erfordernis eines effektiven und gleichmäßigen Gesetzesvollzugs im Bereich des Steuer- rechts (Haushaltsauswirkungen und Gleichmäßigkeit der Besteuerung)⁴⁶⁰ sind dabei allgemein, also nicht nur in Bezug auf bestimmte Steuerarten, zwei Besonderheiten zu beachten. Zum einen ist das Steuerrecht derzeit⁴⁶¹ im Wesentlichen nationales Recht der Mitgliedstaaten, das freilich unionsrecht- lich harmonisiert sein kann (z.B. auf der Grundlage von Art. 113 und 115 AEUV). Zum anderen steht das Steueraufkommen den Mitgliedstaaten zu. Grundlegende Überlegungen zu unionsrechtlichen Vorgaben für den effektivi- ven und gleichmäßigen Gesetzesvollzug im Bereich des Steuerrechts können ungeachtet seiner später⁴⁶² behandelten Besonderheiten (z.B. hinsichtlich der

⁴⁴⁵⁵ Vgl. BVerfG, Beschl. v. 10.01.2008 – 2 BvR 294/06, DStR 2008, 197 (201; Rn. 31); Beschl. v. 10.03.2008 – 2 BvR 2077/05, NJW 2008, 2637 (2638; Rn. 21).

⁴⁴⁵⁶ Vgl. *Hammerl/Zechner*, Taxing Profit and Consumption in Market Jurisdictions: Equity and Administrability in the Digital Era, Graz Law Working Paper No 06-2021, S. 5.

⁴⁴⁵⁷ Vgl. *Birk*, in: Kirchhof/Neumann (Hrsg.), Freiheit, Gleichheit, Effizienz, 2001, S. 61 (69); *Hidien*, RiW 2003, 494 (504); *P. Kirchhof*, UR 2002, 541 (547); *Köhler/Fetzer*, Recht des Internet, 8. Aufl., 2016, Rn. 551; *Oellerich*, Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechts, 2008, S. 62; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band II, 2. Aufl., 2003, S. 1008; wohl auch *Hammerl/Zechner*, Taxing Profit and Consumption in Market Jurisdictions: Equity and Administrability in the Digital Era, Graz Law Working Paper No 06-2021, S. 8.

⁴⁴⁵⁸ S. III.3.b.bb.

⁴⁴⁵⁹ S. III.3.b.aa.

⁴⁴⁶⁰ S. III.3.b.aa.

⁴⁴⁶¹ Vgl. *Dürschmidt*, SteuerStud 2021, 88 (91); *Schmidt*, StuW 2015, 171 (189). Dies kann sich ändern, sobald es EU-Steuer- n gibt, etwa eine „Digitalabgabe“ („*Digital Levy*“) mit Aufkommensberechtigung der EU. Dazu s. Erwägungsgrund 8 des Beschlusses (EU, Euratom) 2020/2053 des Rates v. 14.12.2020 über das Eigenmittelsystem der Europäischen Union und zur Aufhebung des Beschlusses 2014/335/EU, Euratom, ABl. L 424 v. 15.12.2020, I („Eigenmittelbeschluss“). Nur in Ausnahmefällen erhebt die EU schon jetzt Steuern. Wichtiges Beispiel ist die Besteuerung von EU-Bediensteten auf der Grundlage von Art. 311 Abs. 3 S. 2 AEUV. Vgl. *Schmidt*, StuW 2015, 171 (189).

⁴⁴⁶² S. unten im Text und III.3.c.

Finanzausstattung der EU) auch für das Umsatz-/Mehrwertsteuerrecht relevant sein. Die Verbindlichkeit unionsrechtlicher Vorgaben für den effektiven und gleichmäßigen Vollzug des Unionsrechts im Sinne eines Anwendungsvorrangs und die damit zusammenhängende Pflicht der Mitgliedstaaten zu deren Umsetzung können von der grundgesetzlichen Ermächtigung zur Mitwirkung der Bundesrepublik Deutschland an der Entwicklung der EU und zur Übertragung von Hoheitsrechten auf diese in Art. 23 Abs. 1 S. 1 und 2 GG gedeckt sein⁴⁶³.

Für den EU-Haushalt ist die „steuerstaatliche“ bzw. haushaltsrechtliche und -wirtschaftliche Brisanz von Steuerausfällen als Folge eines defizitären Gesetzesvollzugs von vornherein auf Umsatz-/Mehrwertsteuerausfälle begrenzt, denn wegen der Zusammensetzung der Eigenmittel⁴⁶⁴ tangieren derzeit⁴⁶⁵ im Wesentlichen nur diese – zumindest mittelbar – den EU-Haushalt. Hinsichtlich der anderen Steuern sind dagegen ausschließlich die Mitgliedstaaten unmittelbar und mittelbar „aufkommensberechtigt“, so dass für die Annahme einer unionsrechtlichen Relevanz von Steuerausfällen außerhalb grundrechtlicher Anforderungen ein gesondertes „Bindeglied“ zwischen den Mitgliedstaaten (sowie deren Haushalt) und dem Unionsrecht erforderlich ist⁴⁶⁶. In diesem Ausgangspunkt unterscheiden sich die anderen Steuern jedoch grundsätzlich nicht von der Umsatz-/Mehrwertsteuer. Unionsrechtliche Vorgaben für den effektiven und gleichmäßigen Gesetzesvollzug kann es nur in unionsrechtlich harmonisierten Bereichen des Steuerrechts der Mitgliedstaaten geben. Den einschlägigen Kompetenzgrundlagen für indirekte Steuern, insbesondere Umsatz- und Verbrauchsteuern, in Art. 113 AEUV und für direkte Steuern in Art. 115⁴⁶⁷ AEUV ist tatbestandlich gemein, dass sekundärrechtliche Vorgaben für die Harmonisierung des Steuerrechts

⁴⁶³ Zu den Grenzen des Anwendungsvorrangs von Unionsrecht und zur Verpflichtung der Mitgliedstaaten zu seiner Umsetzung, insbesondere zur „Integrationsverantwortung“ und ihren Trägern, s. BVerfG, Urt. v. 05.05.2020 – 2 BvR 859/15, 2 BvR 1651/15, 2 BvR 2006/15, 2 BvR 980/16, BVerfGE 154, 17 (88 ff.; Rn. 105 ff.).

⁴⁶⁴ S. III.3.b.aa.

⁴⁶⁵ Zu EU-Steuern s. oben.

⁴⁶⁶ Nur in einem sehr weiten Sinne können sich auch Steuerausfälle bei anderen Steuern mittelbar auf den EU-Haushalt auswirken, obgleich für diese kein *rechtlicher* Zusammenhang mit dem EU-Haushalt besteht. Jedoch setzen sich die Eigenmittel der EU bislang weit überwiegend aus Beiträgen der Mitgliedstaaten zusammen, die diese aus ihren ggf. von Steuerausfällen belasteten Haushalten finanzieren müssen. Aus dieser Verantwortung der Mitgliedstaaten für die Finanzausstattung der EU folgt allenfalls ein *faktischer* Zusammenhang zwischen Steuerausfällen im Allgemeinen und EU-Haushalt, obwohl die Beiträge der Mitgliedstaaten bei Steuerausfällen nicht angepasst werden. Zu dieser Verantwortung s. Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 17 (17).

⁴⁶⁷ Die Kompetenzgrundlage in Art. 114 Abs. 1 AEUV, die keine Einstimmigkeit erfordert, gilt nach der ausdrücklichen Regelung in Art. 114 Abs. 2 AEUV nicht „für Bestimmungen über die Steuern“, so dass für direkte Steuern nur die Kompetenzgrundlage in Art. 115 AEUV in Betracht kommt, die ausdrücklich Einstimmigkeit voraussetzt. Zu Überlegungen zur Abschaffung des Einstimmigkeitsprinzips in Steuerfragen s. Hidién, DK 2021, 146 (148); Marquardsen, Einstimmigkeit in Steuerfragen – Reformbedarf? –, ifst-Schrift 534 (2020).

der Mitgliedstaaten – freilich mit unterschiedlicher Intensität⁴⁶⁸ – für „die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarkts“ relevant sind⁴⁶⁹. In diesen Fällen wird Unionsrecht insbesondere dadurch vollzogen, dass nach Art. 288 Abs. 3 AEUV hinsichtlich der Zielsetzung verbindliche harmonisierende Richtlinienvorgaben bei der Ausgestaltung und Anwendung des Steuerrechts der Mitgliedstaaten beachtet werden⁴⁷⁰. Damit ist der eigentliche Grund für das unionsrechtliche Erfordernis eines effektiven und gleichmäßigen Gesetzesvollzugs die Binnenmarktrelevanz des für die Mitgliedstaaten verbindlichen und vorrangig anzuwendenden Unionsrechts. Dies gilt im Ausgangspunkt sogar für die Umsatz-/Mehrwertsteuer („integrationspolitischer Zweck der MwSt-Harmonisierung“⁴⁷¹). Nach der aus den Kompetenzregelungen folgenden Binnenmarktrelevanz als „Primärfolge“ ist die Haushaltsrelevanz von Umsatz-/Mehrwertsteuerausfällen auf Ebene der EU lediglich eine „Sekundärfolge“ der Harmonisierung der Umsatz-/Mehrwertsteuer⁴⁷². Die Bemessung von Beiträgen der Mitgliedstaaten als Eigenmittel durch Anknüpfung an die Bemessungsgrundlage einer Steuer wie der Mehrwertsteuer⁴⁷³ kann nämlich nur dann sachgerecht (im Sinne einer gleichmäßigen Verteilung der Beitragslasten zwischen den Mitgliedstaaten) sein, wenn die Regelungen für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die betroffenen Mitgliedstaaten harmonisiert sind.

Im Unterschied zum Verfassungsrecht⁴⁷⁴ wird der effektive und gleichmäßige Vollzug von Unionsrecht (zumindest bislang) allgemein, d.h. nicht nur im Bereich des Steuerrechts, nicht vorrangig als gleichheitsrechtliches Erfordernis angesehen, sondern eben „nur“ als Anforderung, die auf die Wirksam-

⁴⁶⁸ So erlässt der Rat nach Art. 113 AEUV „die Bestimmungen zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern, die Verbrauchsabgaben und sonstige indirekte Steuern, soweit diese Harmonisierung für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarkts und die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen *notwendig* ist“ (Hervorhebung durch Verfasser). Dagegen erlässt der Rat nach Art. 115 AEUV „Richtlinien für die Angleichung derjenigen Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten, die sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Binnenmarkts *auswirken*“ (Hervorhebung durch Verfasser).

⁴⁶⁹ Vgl. *Hidien*, DK 2021, 146 (148).

⁴⁷⁰ Vgl. *Oellerich*, Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechts, 2008, S. 85.

⁴⁷¹ Dazu *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.25, auch zum möglichen „Widerspruch zum Verbrauchsteuerideal“ bei Betonung des Aspekts der Wettbewerbsneutralität im Vergleich zum Aspekt der Kostenneutralität; ferner *Kube*, in: M. Lang (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, DSJG 41 (2018), S. 69 (78 f.).

⁴⁷² Ähnlich *Kube*, in: M. Lang (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, DSJG 41 (2018), S. 69 (79) („Mehrwertsteuerrichtlinien allein das Binnenmarktziel verfolgen dürfen und sich die EU-fiskalische Relevanz der Mehrwertsteuer erst über den konstitutiven Zwischenschritt der mitgliedstaatlichen Eigenmittelbeschlüsse ergibt“).

⁴⁷³ Dazu s. Art. 2 Abs. 1 Buchst. b) des Beschlusses (EU, Euratom) 2020/2053 des Rates v. 14.12.2020 über das Eigenmittelsystem der Europäischen Union und zur Aufhebung des Beschlusses 2014/335/EU, Euratom, ABl. L 424 v. 15.12.2020, 1 („Eigenmittelbeschluss“).

⁴⁷⁴ S. III.3.b.bb.

keit des Unionsrechts (als scheinbar eigenständigem Wert⁴⁷⁵) gerichtet ist⁴⁷⁶. Die wirksamkeitsbezogene „Staats“- bzw. „Binnenmarkt“-Orientierung des Vollzugs von Unionsrecht besteht auch dann, wenn dieser nicht zentral durch die EU bzw. ihre Organe und Behörden erfolgt, sondern wie häufig dezentral durch die Mitgliedstaaten bzw. ihre Organe und Behörden (s. Art. 4 Abs. 3 UAbs. 2 EUV und Art. 291 Abs. 1 AEUV)⁴⁷⁷. Die „Staats“- bzw. „Binnenmarkt“-Orientierung zeigt sich daran, dass (im Rahmen des Grundsatzes der loyalen Zusammenarbeit⁴⁷⁸ neben dem „Äquivalenzgebot“) das im besonderen Maße auf die Wirksamkeit des Unionsrechts bezogene „Effektivitätsgebot“ im Vordergrund unionsrechtlicher Anforderungen⁴⁷⁹ zu stehen scheint. Die Konstellation des dezentralen Vollzugs von Unionsrecht ist im Steuerrecht von herausgehobener Bedeutung⁴⁸⁰, da dieses derzeit⁴⁸¹ im Wesentlichen selbst im Falle einer unionsrechtlichen Harmonisierung Recht der Mitgliedstaaten ist und deshalb nur von diesen nach Maßgabe ihres weitgehend nicht harmonisierten Verfahrensrechts⁴⁸² angewendet werden kann.

Die Dominanz der Wirksamkeit des Unionsrechts als Grund für die Annahme des Erfordernisses eines effektiven und gleichmäßigen Gesetzesvollzugs zeigt sich zwar im besonderen Maße beim hier interessierenden Vollzug des Umsatz-/Mehrwertsteuerrechts. Dort scheinen die benannte und später⁴⁸³ zu vertiefende Haushaltsrelevanz sowie die Binnenmarktrelevanz der Umsatz-/

⁴⁷⁵ Freilich sind die Werte (Art. 2 EUV) und Ziele (Art. 3 EUV) der EU nicht zuletzt wegen der Anerkennung von Grundrechten (Art. 6 EUV) „menschenbezogen“, so dass auch das Unionsrecht menschenbezogen sein muss. Dies gilt zumal für die hier besonders interessierende „Gleichheit“, die Ziel der EU (Art. 2 S. 1 EUV) und Gegenstand eines Unionsgrundrechts (z.B. Art. 20 GRCh) ist. Wegen Art. 23 Abs. 1 S. 1 und S. 2 GG, der als Voraussetzung für die Mitwirkung der Bundesrepublik Deutschland an der Verwirklichung eines „vereinten Europas“ einen dem „Grundgesetz im wesentlichen vergleichbaren Grundrechtsschutz“ vorsieht, muss dies aus deutscher verfassungsrechtlicher Sicht sogar so sein.

⁴⁷⁶ Allgemein zur Bedeutung der Wirksamkeit des Unionsrechts s. *Calliess/Kahl/Puttler*, in: *Calliess/Ruffert* (Hrsg.), *EUV/AEUV*, 5. Aufl., 2016, Art. 4 EUV, Rn. 36; ferner *Ruffert*, in: *Calliess/Ruffert* (Hrsg.), *EUV/AEUV*, 5. Aufl., 2016, Art. 17 EUV, Rn. 7, zur allgemeinen Bedeutung der Kommission für die Vermeidung eines Vollzugsdefizits hinsichtlich des Unionsrechts; *Claasen*, *NJW* 2016, 2621 (2622); *Gärditz*, *NJW-Beilage* 2016, 41 (43), jeweils zu „altruistischen Verbandsklagen“ als Mittel zur Beseitigung eines „strukturellen Vollzugsdefizits“ in Fällen ohne eigene Rechtsverletzung, etwa im Umweltrecht, wobei insoweit individualbezogene Rechtspositionen und damit „menschenbezogene“ Begründungen für das Erfordernis der Vermeidung eines (strukturellen) Vollzugsdefizits regelmäßig nicht in Betracht kommen.

⁴⁷⁷ Allgemein zum Vollzug des Unionsrechts s. *Streinz*, in: *Streinz* (Hrsg.), *EUV/AEUV*, 3. Aufl., 2018, Art. 4 EUV, Rn. 32, 50 ff.; *Streinz*, *Europarecht*, 11. Aufl., 2019, Rn. 588 ff.; ferner *Burgi*, in: *Erichsen/Ehlers* (Hrsg.), *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 15. Aufl., 2015, § 7, Rn. 31; *Dörr*, in: *Sodan/Ziekow* (Hrsg.), *VwGO*, 5. Aufl., 2018, *Europäischer Verwaltungsschutz*, Rn. 178; *Dürschmidt*, *Verweisungen in formellgesetzlichen Rechtsnormen auf andere formellgesetzliche Rechtsnormen. Materieell-rechtliche Auslegungs- und Anwendungs- sowie Zuständigkeits- und sonstige Verfahrensfragen*, 2019, S. 89; *Oellerich*, *Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechts*, 2008, S. 85.

⁴⁷⁸ Vgl. *Geltermann*, in: *Streinz* (Hrsg.), *EUV/AEUV*, 3. Aufl., 2018, Art. 291 AEUV, Rn. 5; *Oellerich*, *Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechts*, 2008, S. 180 f.; *Streinz*, in: *Streinz* (Hrsg.), *EUV/AEUV*, 3. Aufl., 2018, Art. 4 EUV, Rn. 2.

⁴⁷⁹ Vgl. *Streinz*, *Europarecht*, 11. Aufl., 2019, Rn. 610.

⁴⁸⁰ Vgl. *Oellerich*, *Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechts*, 2008, S. 180.

⁴⁸¹ Zu EU-Steuern s. oben.

⁴⁸² Vgl. *Oellerich*, *Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechts*, 2008, S. 85 f., 121, 123, 179.

⁴⁸³ S. III.3.c.bb.bbb.

Mehrwertsteuer unionsrechtlich die allein maßgeblichen Gründe für die Annahme des Erfordernisses eines effektiven Gesetzesvollzugs zu sein. Jedoch würden die Gründe für einen solchen bei anderen Steuern auf der Grundlage des innerstaatlichen Rechts wohl in derselben Weise priorisiert, insbesondere dann, wenn die Finanzausstattung der Union trotz Aufkommensberechtigung der Mitgliedstaaten (mittelbar) von deren Aufkommen abhinge. Für EU-Steuern, d.h. Steuern, die auf der Grundlage von Unionsrecht mit (unmittelbarer) Aufkommensberechtigung der EU erhoben werden⁴⁸⁴, würde sicherlich nichts anderes gelten. Es ist bezeichnend für die herausgehobene Bedeutung von Steuerausfällen für den EU-Haushalt als Grund für das unionsrechtliche Erfordernis eines effektiven Gesetzesvollzugs, dass es sogar schon richtlinienrechtliche Vorgaben für die „strafrechtliche Bekämpfung von gegen die *finanziellen Interessen der Union* gerichtetem Betrug“⁴⁸⁵ gibt. Zu diesem gehört auch der hier interessierende Umsatz-/Mehrwertsteuerbetrug⁴⁸⁶. Bei entsprechender Erweiterung der unmittelbaren oder mittelbaren „Aufkommensberechtigung“ der EU würde sicherlich auch der Betrug bei anderen Steuern hierunter fallen. In den Erwägungsgründen⁴⁸⁷ der Richtlinie werden diese richtlinienrechtlichen Vorgaben gerade nicht – auch nicht zusätzlich – gleichheitsrechtlich begründet. Die besondere Ernsthaftigkeit, mit der hier in der EU vorgegangen wird, zeigt die Errichtung einer Europäischen Staatsanwaltschaft (EUStA) durch 22 Mitgliedstaaten im Wege der Verstärkten Zusammenarbeit (Art. 86 Abs. 1 UAbs. 1 S. 1 und UAbs. 3 S. 1 AEUV)⁴⁸⁸, die sachlich insbesondere für Straftaten zum Nachteil der finanziellen Interessen der Union i.S.d. der genannten Richtlinie zuständig ist⁴⁸⁹.

⁴⁸⁴ Vgl. *Dürschmidt*, SteuerStud 2021, 88 (91); *Kube*, in: M. Lang (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, DStJG 41 (2018), S. 69 (71 ff.); *Schmidt*, StuW 2015, 171 (189).

⁴⁸⁵ S. Richtlinie 2017/1371 des Europäischen Parlaments und des Rates v. 05.07.2017 über die strafrechtliche Bekämpfung von gegen die finanziellen Interessen der Union gerichtetem Betrug, ABl. L 198 v. 28.07.2017, S. 29 (Hervorhebung durch den Verfasser).

⁴⁸⁶ S. Erwägungsgründe 4, 18, 26 und 32 sowie Art. 2 Abs. 2, Art. 3 Abs. 2 Buchst. d) und Art. 13 Nr. 2 der Richtlinie 2017/1371 des Europäischen Parlaments und des Rates v. 05.07.2017 über die strafrechtliche Bekämpfung von gegen die finanziellen Interessen der Union gerichtetem Betrug, ABl. L 198 v. 28.07.2017, S. 29.

⁴⁸⁷ Zum Mehrwertsteuerbetrug s. Erwägungsgründe 4, 18, 26 und 32 sowie Art. 2 Abs. 2, Art. 3 Abs. 2 Buchst. d) und Art. 13 Nr. 2 der Richtlinie 2017/1371 des Europäischen Parlaments und des Rates v. 05.07.2017 über die strafrechtliche Bekämpfung von gegen die finanziellen Interessen der Union gerichtetem Betrug, ABl. L 198 v. 28.07.2017, S. 29.

⁴⁸⁸ S. Art. 1 der Verordnung 2017/1939 des Rates v. 12.10.2017 zur Durchführung einer Verstärkten Zusammenarbeit zur Errichtung der Europäischen Staatsanwaltschaft (EUStA), ABl. L 283 v. 31.10.2017, S. 1; zur Umsetzung in der Bundesrepublik Deutschland s. Gesetz zur Durchführung der Verordnung (EU) 2017/1939 des Rates vom 12. Oktober 2017 zur Durchführung einer Verstärkten Zusammenarbeit zur Errichtung der Europäischen Staatsanwaltschaft und zur Änderung weiterer Vorschriften v. 10.07.2020, BGBl. I 2020, 1648.

⁴⁸⁹ S. Art. 22 Abs. 1 S. 1 und 2 der Verordnung 2017/1939 des Rates v. 12.10.2017 zur Durchführung einer Verstärkten Zusammenarbeit zur Errichtung der Europäischen Staatsanwaltschaft (EUStA), ABl. L 283 v. 31.10.2017, S. 1. Eine Zuständigkeit für Straftaten in Bezug auf direkte Steuern ist dagegen ausdrücklich ausgeschlossen. S. Art. 22 Abs. 4 S. 1 der Verordnung 2017/1939 des Rates v. 12.10.2017 zur Durchführung einer Verstärkten Zusammenarbeit zur Errichtung der Europäischen Staatsanwaltschaft (EUStA), ABl. L 283 v. 31.10.2017, S. 1.

Der aufgezeigte verengte unionsrechtliche Blickwinkel bei der dokumentierten Begründung für das Erfordernis des effektiven und gleichmäßigen Gesetzesvollzugs im Bereich des Steuerrechts besteht nicht nur dann, wenn wie bei Umsatz-/Mehrwertsteuerausfällen der EU-Haushalt – zumindest mittelbar – betroffen ist. Auch in anderen Bereichen wie im Ertragsteuerrecht ohne eine solche „Aufkommensberechtigung“ der EU sowie im steuerrechtlichen Verfahrensrecht ist die Perspektive nicht vorrangig *menschenbezogen*, sondern (*mitglied-*)*staats-* und mit Blick auf die Kompetenzgrundlagen in Art. 113 bzw. Art. 115 AEUV *binnenmarktbezogen*⁴⁹⁰. So wird die für den grenzüberschreitenden Informationsaustausch zwischen den Mitgliedstaaten⁴⁹¹ geltende und damit den Steuervollzug betreffende verfahrensrechtliche⁴⁹² Amtshilferichtlinie⁴⁹³ (s. Art. 1 Abs. 1 und 2 dieser Richtlinie) in ihren Erwägungsgründen insbesondere mit ihrer Bedeutung für das „Funktionieren des Binnenmarkts“ begründet⁴⁹⁴. Soweit in den Erwägungsgründen der zuletzt⁴⁹⁵ wirksam gewordenen Änderungsrichtlinie⁴⁹⁶ („DAC 6“) zur Amtshilferichtlinie von einer „gerechten Besteuerung im Binnenmarkt“⁴⁹⁷ gesprochen wird, ist trotz des verwendeten Adjektivs „gerecht“ ein „Menschenbezug“ nicht zwingend. Der kontextuale Zusammenhang mit der Beschreibung des Gegenstands der Regelungen der Änderungsrichtlinie, nämlich der „Meldung potenziell aggressiver grenzüberschreitender Steuerplanungsgestaltungen“, deutet wiederum auf das Steueraufkommen und seine (wohl „gerechte“) zwischenstaatliche Verteilung als maßgeblichem Beweggrund hin. „Gerechtigkeit“ kann trotz der vielfältigen, häufig auf das Verhältnis von Menschen zueinander oder zum Staat bezogenen Bedeutung⁴⁹⁸ auch das

⁴⁹⁰ S. oben im Text.

⁴⁹¹ S. III.2.

⁴⁹² S. Art. 1 Abs. 1 („Regeln und Verfahren“) und Erwägungsgrund 17 („Verfahren der Zusammenarbeit“) der Richtlinie 2011/16/EU des Rates v. 15.02.2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG, ABl. L 64 v. 11.03.2011, S. 1.

⁴⁹³ S. Richtlinie 2011/16/EU des Rates v. 15.02.2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG, ABl. L 64 v. 11.03.2011, S. 1.

⁴⁹⁴ S. Erwägungsgrund 1 der Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15.02.2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG, ABl. L 64 v. 11.03.2011, S. 1 (eindrücklich der letzte Satz: „Dadurch wird das Funktionieren des Binnenmarkts gefährdet.“).

⁴⁹⁵ Die Richtlinie 2021/514 des Rates v. 22.03.2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung, ABl. L 104 v. 25.03.2021, S. 1 („DAC 7“) wurde zwar schon beschlossen, die Regelungen des Rechts der Mitgliedstaaten zur Umsetzung sind jedoch erst ab dem 01.01.2023 anzuwenden. Dazu s. III.2. und IV.2.e.dd.

⁴⁹⁶ S. Richtlinie 2018/822 des Rates v. 25.05.2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen, ABl. L 139 v. 05.06.2018, 1 („DAC 6“).

⁴⁹⁷ S. Erwägungsgrund 6 der Richtlinie 2018/822 des Rates v. 25.05.2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen, ABl. L 139 v. 05.06.2018, 1 („DAC 6“).

⁴⁹⁸ Vgl. *Höffe*, Gerechtigkeit. Eine philosophische Einführung, 6. Aufl., 2021.

Verhältnis anderer Rechtssubjekte zueinander prägen, etwa der Mitgliedstaaten der EU⁴⁹⁹. Dies gilt ungeachtet dessen, dass neben der gerechten Verteilung des Steueraufkommens zwischen „verschiedenen Steuergebieten“ punktuell auch auf die gerechte Verteilung der Steuerlasten zwischen „den Unternehmen“ als Zielsetzung (künftiger) unionsrechtlicher Regelungen abgehoben wird⁵⁰⁰. Ferner bedeutet die Feststellung in den Erwägungsgründen der (ursprünglichen Fassung der) Amtshilferichtlinie, wonach diese „im Einklang mit den Grundrechten und Grundsätzen [steht], die insbesondere mit der Charta der Grundrechte der Europäischen Union anerkannt wurden“⁵⁰¹, wohl lediglich, dass Maßnahmen auf der Grundlage von Regelungen des innerstaatlichen Rechts zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie trotz möglicher Belastungen für grundrechtsberechtigte Steuerpflichtige nach der – wenig überraschenden – Auffassung des Richtliniengebers grundrechtskonform sind. Die gleichheitssatzkonforme Steuerbelastung als Folge eines effektiven und gleichmäßigen Gesetzesvollzugs könnte insoweit womöglich nur, aber auch immerhin Rechtfertigungsgrund für Grundrechtseingriffe in Gestalt von Maßnahmen auf der Grundlage der Amtshilferichtlinie sein⁵⁰². Ausdrücklich ausgesprochen wird dies freilich nicht. Dieser Befund scheint durch unionsrechtliche Vorgaben für die Ausgestaltung des materiellen Steuerrechts der steueraufkommensberechtigten Mitgliedstaaten außerhalb des Umsatz-/Mehrwertsteuerrechts bestätigt zu werden. So soll die „Resilienz des Binnenmarkts insgesamt gegenüber grenzüberschreitenden Steuervermeidungspraktiken“⁵⁰³ nach ihren Erwägungsgründen ein „wesentliches Ziel“ der (ersten) Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (*Anti Tax Avoidance Directive*; ATAD)⁵⁰⁴ sein. Der (lediglich punktuelle) Hinweis in den Erwägungsgründen auf die Geltung des Rechts auf Schutz personen-

⁴⁹⁹ Allgemein zur zwischenstaatlichen Steuergerechtigkeit s. *Bizioli*, in: Haslehner/Kofler/Pantazatou/Rust (Hrsg.), *Tax and the Digital Economy*, 2019, 57 (57 ff.); *Hammerl/Zechner*, *Taxing Profit and Consumption in Market Jurisdictions: Equity and Administrability in the Digital Era*, Graz Law Working Paper No 06-2021, S. 38; *Stark*, *StuW* 2019, 71 (71 ff.); *Valta*, *Das Internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe*, 2019.

⁵⁰⁰ In diese Richtung auch Kommission, Mitteilung v. 18.05.2021, *Eine Unternehmensbesteuerung für das 21. Jahrhundert*, COM(2021) 251 final, S. 6 („Die Unternehmensbesteuerung sollte gewährleisten, dass die Steuerlast gerecht zwischen den Unternehmen verteilt wird und dass steuerpflichtige Einnahmen gerecht zwischen den verschiedenen Steuergebieten aufgeteilt werden.“; ohne Hervorhebung im Original).

⁵⁰¹ S. Erwägungsgrund 28 der Richtlinie 2011/16/EU des Rates v. 15.02.2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG, ABl. L 64 v. 11.03.2011, S. 1.

⁵⁰² Allgemein zur Sicherstellung der gleichmäßigen Besteuerung als Rechtfertigungsgrund für Grundrechtseingriffe s. *Oellerich*, *Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechts*, 2008, S. 125; ferner s. unten im Text und IV.2.f.

⁵⁰³ S. Erwägungsgrund 16 der Richtlinie 2016/1164 des Rates v. 12.07.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, ABl. L 193 v. 19.07.2016, S. 1 („ATAD“).

⁵⁰⁴ S. Richtlinie 2016/1164 des Rates v. 12.07.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, ABl. L 193 v. 19.07.2016, S. 1 („ATAD“).

bezogener Daten aus Art. 8 GRCh⁵⁰⁵ bedeutet wohl lediglich, dass Maßnahmen auf der Grundlage von Regelungen des nationalen Steuerrechts⁵⁰⁶, die durch die Anti-Steuervermeidungsrichtlinie harmonisiert werden, nach der – wiederum wenig überraschenden – Auffassung des Richtliniengebers diese spezielle Gewährleistung wahren. Dagegen dürfte damit nicht zum Ausdruck gebracht sein, dass solche Regelungen allgemein einer grundrechts-, insbesondere gleichheitssatzkonformen, Besteuerung dienen. Eine solche könnte hier wie bei der Amtshilferichtlinie⁵⁰⁷ jedoch wiederum unausgesprochener Rechtfertigungsgrund für entsprechende Grundrechtseingriffe⁵⁰⁸ sein.

Der zweifelsohne wichtige Aspekt der finanziellen Interessen der EU darf nicht dazu führen, dass insbesondere die in Art. 20 GRCh⁵⁰⁹ unionsgrundrechtlich garantierte „Gleichheit vor dem Gesetz“ in Bezug auf den effektiven und gleichmäßigen Gesetzesvollzug ignoriert oder gar als überflüssig erachtet wird. Dies gilt schon deshalb, weil es nur die subjektivrechtliche Dimension des unionsrechtlichen allgemeinen Gleichheitssatzes⁵¹⁰ benachteiligten Grundrechtsträgern ermöglicht, die Beseitigung eines (ggf. strukturellen) Vollzugsdefizits selbst durchzusetzen. Trotz des Wortlauts „vor dem Gesetz“ bindet der unionsrechtliche Gleichheitssatz aus Art. 20 GRCh auch den Gesetzgeber von EU und Mitgliedstaaten⁵¹¹. Diesen trifft dabei ähnlich wie im Verfassungsrecht⁵¹² mit dem allgemeinen Gleichheitssatz aus Art. 3

⁵⁰⁵ S. Erwägungsgrund 15 der Richtlinie 2016/1164 des Rates v. 12.07.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, ABl. L 193 v. 19.07.2016, S. 1 („ATAD“).

⁵⁰⁶ Zum Gesetzesvorbehalt in Art. 8 Abs. 2 S. 1 GRCh s. *Seer*, in: Hey (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42 (2019), S. 247 (253 ff.).

⁵⁰⁷ Dazu s. oben im Text.

⁵⁰⁸ Allgemein zur Sicherstellung der gleichmäßigen Besteuerung als Rechtfertigungsgrund für Grundrechtseingriffe in Datenschutzgrundrechte s. BVerfG, Beschl. 13.06.2007 – 1 BvR 1550/03, 1 BvR 2357/04, 1 BvR 603/05, BVerfGE 118, 168 (196 ff.) („Kontenabruf“); Beschl. v. 10.03.2008 – 1 BvR 2388/03, BVerfGE 120, 351 (366 ff.) („IZA-Datensammlung“); *Oellerich*, Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechts, 2008, S. 125; *Seer*, in: Hey (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42 (2019), S. 247 (249 f.), jeweils aus verfassungsrechtlicher Sicht; *Wöhler*, in: Haslehner/Kofler/Pantazatou/Rust (Hrsg.), Tax and the Digital Economy, 2019, 237 (237 ff.), aus unionsrechtlicher Sicht; *Ehrke-Rabel*, in: Haslehner/Kofler/Pantazatou/Rust (Hrsg.), Tax and the Digital Economy, 2019, 283 (283 ff.); ferner allgemein zur Sicherstellung der gleichmäßigen Besteuerung als Rechtfertigungsgrund für Grundrechtseingriffe s. oben im Text und IV.2. f.

⁵⁰⁹ Der unionsrechtliche allgemeine Gleichheitssatz ist nicht nur in Art. 20 GRCh garantiert, sondern ist – wie viele Grundrechte – auch ein allgemeiner Grundsatz des Unionsrechts mit Primärrechtsrang (allgemein s. Art. 6 Abs. 3 EUV). Vgl. Erläuterung zu Art. 20, in: Konvent, Erläuterungen zur Charta der Grundrechte (2007/C 303/02), ABl. C 303 v. 14.12.2007, S. 17 (24), unter (teilweise unklarem) Hinweis auf EuGH, Urt. v. 13.11.1984 – C-283/83, Racke gegen Hauptzollamt Mainz, Slg. 1984, 3791, ECLI:EU:C:1984:344; Urt. v. 17.04.1997 – C-15/95, EARL, Slg. 1997, I-1961, ECLI:EU:C:1997:196; Urt. v. 13.04.2000 – C-292/97, Karlsson, Slg. 2000, 2737, ECLI:EU:C:2000:202; ferner *Streinz*, in: Streinz (Hrsg.), EUV/AEU, 3. Aufl., 2018, Art. 20 GRCh, Rn. 1.

⁵¹⁰ Vgl. *Streinz*, in: Streinz (Hrsg.), EUV/AEU, 3. Aufl., 2018, Art. 20 GRCh, Rn. 3.

⁵¹¹ Vgl. *Rossi*, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEU, 5. Aufl., 2016, Art. 20, EU-GRCharta Rn. 7; *Streinz*, in: Streinz (Hrsg.), EUV/AEU, 3. Aufl., 2018, Art. 20 GRCh, Rn. 7, allgemein zur Bindung des „Gesetzgebers“ an den Gleichheitssatz aus Art. 20 GRCh.

⁵¹² Dazu s. III.3.b.bb.

Abs. 1 GG, der hinsichtlich des Inhalts dem unionsrechtlichen allgemeinen Gleichheitssatz aus Art. 20 GRCh vergleichbar ist⁵¹³, auch eine besondere Verantwortung für den effektiven und gleichmäßigen Gesetzesvollzug und damit zur Vermeidung von (ggf. strukturellen) Vollzugsdefiziten. Vor diesem Hintergrund ist speziell der Gesetzgeber der Mitgliedstaaten⁵¹⁴ über das unionsrechtliche „Effektivitätsgebot“ (sowie das „Äquivalenzgebot“)⁵¹⁵ hinaus im Rahmen seines durch Art. 51 Abs. 1 S. 1 GRCh⁵¹⁶ bestimmten Anwendungsbereichs auch an den unionsrechtlichen allgemeinen Gleichheitssatz aus Art. 20 GRCh gebunden und verpflichtet, die verfahrensrechtlichen Bedingungen für einen effektiven und gleichmäßigen Gesetzesvollzug und damit die Vermeidung von Vollzugsdefiziten zu schaffen. Die konkrete Ausgestaltung der verfahrensrechtlichen Regelungen kann dann am grundgesetzlichen allgemeinen Gleichheitssatz aus Art. 3 Abs. 1 GG zu messen sein⁵¹⁷. In unionsrechtlich determinierten Bereichen wie dem Umsatz-/Mehrwertsteuerrecht⁵¹⁸ wird die daneben⁵¹⁹ bestehende allgemeine Pflicht aus Art. 20 GRCh zur Ausgestaltung des materiellen Steuerrechts bzw. der verbindlichen Vorgaben für dieses in einer effektiv und gleichmäßig vollziehbaren Weise erst einmal den Unionsgesetzgeber treffen⁵²⁰, die dabei umso größer ist, je geringer der Umsetzungsspielraum der Mitgliedstaaten ist⁵²¹. Soweit ein Umsetzungsspielraum besteht, hat der Gesetzgeber der Mitgliedstaaten die dahingehende Pflicht zu erfüllen, wobei sich diese auch hier aus dem uni-

⁵¹³ Zu Parallelen des allgemeinen Gleichheitssatzes im Verfassungsrecht (Art. 3 Abs. 1 GG) und im Unionsrecht (vor der Erhebung der Grundrechtecharta mit Art. 20 GRCh in den Rang des Primärrechts durch Art. 6 Abs. 1 UAbs. 1 EUV) hinsichtlich ihres Inhalts s. *Oellerich*, Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechts, 2008, S. 115; allgemein zu den bestehenden Parallelen in der Grundrechtsdogmatik bei den Grundrechten des Grundgesetzes und der Grundrechtecharta s. BVerfG, Beschl. v. 27.04.2021 – 2 BvR 206/14, NVwZ 2021, 1211 (1214 f.; Rn. 46, 57 ff.) (Rn. 67: „inhaltlich eine weitgehende Deckungsgleichheit“), das zu Recht darauf hinweist, dass die Grundrechte des Grundgesetzes europä- und völkerrechtsfreundlich im Lichte der Unionsgrundrechte und der Europäischen Menschenrechtskonvention (EMRK) und die Unionsgrundrechte im Lichte der Grundrechte aus den gemeinsamen Verfassungsüberlieferungen der Mitgliedstaaten sowie der EMRK (s. Art. 52 Abs. 3 S. 1 und Abs. 4 GRCh) auszulegen sind; in diese Richtung auch *Hammerl/Zechner*, Taxing Profit and Consumption in Market Jurisdictions: Equity and Administrability in the Digital Era, Graz Law Working Paper No 06-2021, S. 21; ferner *Hidien*, UR 2020, 249 (255), etwas zurückhaltender („teilweise angenähert“).

⁵¹⁴ Vgl. *Rossi*, in: *Calliess/Ruffert* (Hrsg.), EUV/AEU, 5. Aufl., 2016, Art. 20, EU-GRCharta Rn. 7 f.; *Streinz*, in: *Streinz* (Hrsg.), EUV/AEU, 3. Aufl., 2018, Art. 20 GRCh, Rn. 7; ferner *Englisch*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.397.

⁵¹⁵ Dazu s. oben im Text.

⁵¹⁶ Dazu s. III.3.c.bb.ccc.; ferner *Kingreen*, in: *Ehlers* (Hrsg.), Europäische Grundrechte und Grundfreiheiten, 4. Aufl., 2014, § 21, Rn. 4, 13.

⁵¹⁷ S. III.3.c.bb.ccc.; ferner s. III.3.c.cc.ccc., insbesondere zur wohl wichtigeren Bedeutung der Freiheitsgrundrechte in diesem Zusammenhang; näher zur Abgrenzung des Anwendungsbereichs der Grundrechte des Grundgesetzes und des Unionsrechts s. III.3.c.cc.

⁵¹⁸ Dazu s. I., II.1., II.3. und III.3.c.bb.ccc.

⁵¹⁹ S. III.3.b.bb., zu den entsprechenden Pflichten aus dem Verfassungsrecht.

⁵²⁰ Vgl. *Englisch*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.397.

⁵²¹ Vgl. *Rossi*, in: *Calliess/Ruffert* (Hrsg.), EUV/AEU, 5. Aufl., 2016, Art. 20, EU-GRCharta Rn. 8, allgemein zur Bindung der Union in „besonderer Weise“ an den allgemeinen Gleichheitssatz aus Art. 20 GRCh.

onsrechtlichen allgemeinen Gleichheitssatz aus Art. 20 GRCh ergibt, so dass allenfalls für die Ausgestaltung der Einzelregelungen der grundgesetzliche allgemeine Gleichheitssatz aus Art. 3 Abs. 1 GG maßgeblich sein kann⁵²².

Es soll hier nicht behauptet werden, dass die EU grundrechtliche Vorgaben entgegen den primärrechtlichen Bekenntnissen (z.B. in Art. 2 S. 1 und Art. 6 EUV sowie der Grundrechtecharta⁵²³) in der Sache bzw. im Ergebnis nicht beachtet. Jedoch wird hier zumindest ein argumentatives Defizit bemängelt, weil grundrechtliche Gewährleistungen, die als verbindliche Vorgaben nicht nur eine besondere Überzeugungskraft, sondern – sofern nicht ausnahmsweise eine Rechtfertigung möglich ist – sogar eine unüberwindbare Zwangsläufigkeit haben, im Rahmen der Begründung der Notwendigkeit von Maßnahmen zur Vermeidung von Steuerausfällen ohne Not nicht ausdrücklich herangezogen werden. Immerhin lässt der deutsche Gesetzgeber in der Begründung von Gesetzen zur Umsetzung richtlinienrechtlicher Vorgaben im Bereich des Umsatz-/Mehrwertsteuerrechts mittlerweile anklingen, dass er „gleiche Ausgangsbedingungen für die betreffenden Unternehmer [...] schaffen“ will bzw. muss⁵²⁴.

c. Vorgaben für den Gesetzesvollzug im Bereich des Umsatz-/Mehrwertsteuerrechts

aa. Allgemeines

Das Umsatz-/Mehrwertsteuerrecht ist trotz weitgehender unionsrechtlicher Harmonisierung⁵²⁵ Recht der Mitgliedstaaten⁵²⁶ und wird schon deshalb (dezentral) von diesen vollzogen⁵²⁷. Die Vorgaben für den effektiven und gleichmäßigen Gesetzesvollzug ergeben sich deshalb auch in diesem Bereich aus dem Verfassungs- und dem Unionsrecht, die zunächst hinsichtlich ihres

⁵²² Näher zur Abgrenzung des Anwendungsbereichs der Grundrechte des Grundgesetzes und des Unionsrechts s. III.3.c.cc.

⁵²³ Die Grundrechtecharta (GRCh) hat durch Art. 6 Abs. 1 UAbs. 1 EUV Primärrechtsrang erlangt. S. III.3.b.cc.

⁵²⁴ Vgl. Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 – JStG 2020), BR-Drs. 503/20, S. 141, 143, 146, zur Umsetzung von Vorgaben des „Mehrwertsteuer-Digitalpakets“ („e-commerce package“; zum Begriff s. II.2.).

⁵²⁵ S. II.3., speziell zum Bereich der Digitalisierung; ferner s. II.1., zu Art. 113 AEUV als unionsrechtliche Regelung für die Harmonisierung, sowie I. und III.3.c.bb.ccc.

⁵²⁶ Dies liegt nicht zuletzt daran, dass zentrale Unionsrechtsakte auf dem Gebiet des Umsatz-/Mehrwertsteuerrechts wie die die Richtlinie 2006/112/EG des Rates v. 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L 347 v. 11.12.2006, S. 1 (Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie; MwStSystRL) Richtlinien i.S.d. Art. 288 Abs. 3 AEUV auf der Grundlage von Art. 113 AEUV sind, die von den Mitgliedstaaten in innerstaatliches Recht umzusetzen sind. Nach Art. 288 Abs. 2 S. 1 und 2 AEUV allgemein gültige, verbindliche und unmittelbar anwendbare Verordnungen enthalten regelmäßig nur ergänzende materiellrechtliche oder verfahrensrechtliche Regelungen. S. II.3.b.cc.

⁵²⁷ Vgl. Ehrke-Rabel, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 171 (171); allgemein zum (dezentralen) Vollzug von unionsrechtlich harmonisiertem Steuerrecht s. III.3.b.cc.

Anwendungsbereichs voneinander abzugrenzen sind (bb.). Schwieriger als die Ermittlung der Quelle ist die Bestimmung des Inhalts der Vorgaben, insbesondere der gleichheitsrechtlichen Gewährleistungen (cc.).

bb. Vorgaben aus übergeordnetem Recht und ihre Abgrenzung

aaa. Allgemeines

Die Behandlung der Vorgaben aus übergeordnetem Recht für den effektiven und gleichmäßigen Gesetzesvollzug kann hinsichtlich eines bestimmten Bereichs des Steuerrechts wie dem Umsatz-/Mehrwertsteuerrecht an die allgemeinen Ausführungen zu den Vorgaben für den effektiven und gleichmäßigen Gesetzesvollzug im Bereich des (gesamten) Steuerrechts anknüpfen⁵²⁸. Dies gilt zumal für die unionsrechtlichen Vorgaben des „Effektivitätsgebots“ als Ausdruck des Grundsatzes der loyalen Zusammenarbeit⁵²⁹, das von der Finanzverwaltung der Mitgliedstaaten das Bemühen um Maßnahmen zum effektiven und gleichmäßigen Gesetzesvollzug und von deren Gesetzgeber – neben der Sicherstellung der effektiven und gleichmäßigen Vollziehbarkeit des materiellen Rechts im Falle von Umsetzungsspielräumen – die Schaffung der dafür erforderlichen verfahrensrechtlichen Grundlagen verlangt⁵³⁰. In Bezug auf die Anforderungen an den Gesetzgeber kann sich dann die Frage stellen, ob ein defizitärer Gesetzesvollzug Rückwirkungen auf das materielle Umsatz-/Mehrwertsteuerrecht hat⁵³¹. Bevor hinsichtlich bestimmter Bereiche des Steuerrechts wie im Folgenden des Umsatz-/Mehrwertsteuerrechts punktuelle Präzisierungen zur Berücksichtigung steuerartspezifischer Besonderheiten vorgenommen werden können, ist jedoch stets zunächst die Abgrenzung zwischen der verfassungs- und unionsrechtlichen Quelle erforderlich. Diesbezüglich ist hier zwischen den Haushaltsauswirkungen (bbb.) und den grundrechtlichen, insbesondere gleichheitsrechtlichen, Vorgaben (ccc.) zu unterscheiden.

bbb. Haushaltsauswirkungen

Für einen Steuerstaat wie die Bundesrepublik Deutschland⁵³² hat die Umsatz-/Mehrwertsteuer grundsätzlich dieselbe steuerstaatliche bzw. haushaltsrecht-

⁵²⁸ S. III.3.b.

⁵²⁹ Dazu s. III.3.b.cc.

⁵³⁰ Vgl. *Oellerich*, Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechts, 2008, S. 178 ff.

⁵³¹ Vgl. *Oellerich*, Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechts, 2008, S. 178 ff.

⁵³² S. III.3.b.aa. und III.3.b.bb.

liche und -wirtschaftliche Bedeutung wie die anderen Steuern, weil durch sie in derselben Weise Einnahmen generiert werden, die dem Staat⁵³³ die Finanzierung der Erfüllung seiner Aufgaben ermöglicht. Von den meisten anderen Steuern unterscheidet sich die Umsatz-/Mehrwertsteuer allenfalls durch ihr besonders hohes Aufkommen⁵³⁴. Die unionsrechtliche Harmonisierung⁵³⁵ des Umsatz-/Mehrwertsteuerrechts hat auf die Haushaltsauswirkungen von Umsatz-/Mehrwertsteuerausfällen bei den weiterhin aufkommensberechtigten⁵³⁶ Mitgliedstaaten zwar keinen Einfluss. In Bezug auf Steuerausfälle könnte sich jedoch eine besondere verfassungsrechtliche Anforderung des effektiven und gleichmäßigen Gesetzesvollzugs im Bereich des Umsatz-/Mehrwertsteuerrechts auch daraus ergeben, dass die Bundesrepublik Deutschland als Mitgliedstaat der Europäischen Union (EU) wegen der umfassenden unionsrechtlichen Harmonisierung des Umsatz-/Mehrwertsteuerrechts sowie seiner sogleich⁵³⁷ zu behandelnden Relevanz für den EU-Haushalt gerade auch nach Art. 23 Abs. 1 S. 1 und 2 GG verpflichtet ist, das Unionsrecht im Interesse der Errichtung und des Funktionierens des Binnenmarkts („Primärfolge“) umzusetzen⁵³⁸.

Die allgemeinen unionsrechtlichen Anforderungen an die Wirksamkeit des harmonisierenden Unionsrechts⁵³⁹ in Art. 4 Abs. 3 UAbs. 2 EUV⁵⁴⁰ und Art. 291 Abs. 1 AEUV werden in Bezug auf die Haushaltsauswirkungen von Umsatz-/Mehrwertsteuerausfällen bei der EU um die Anforderungen aus Art. 2, Art. 250 Abs. 1 und Art. 273 MwStSystRL⁵⁴¹ ergänzt. Danach ist jeder Mitgliedstaat verpflichtet, alle Rechts- und Verwaltungsvorschriften zu erlassen, die geeignet sind, die Erhebung der gesamten in seinem Hoheitsgebiet geschuldeten Mehrwertsteuer zu gewährleisten und den Betrug zu bekämpfen. Mit Blick auf den Haushalt der EU sind die Mitgliedstaaten über diese Anforderungen hinaus zudem nach Art. 325 AEUV verpflichtet, zur Bekämpfung von rechtswidrigen Handlungen, die sich im Falle von daraus

⁵³³ Genauer: Bund, Länder sowie Gemeinden und Gemeindeverbände, denen nach Maßgabe von Art. 106 Abs. 5a S. 1 und Abs. 7 S. 1 GG das Aufkommen aus der Umsatzsteuer als Gemeinschaftssteuer (Art. 106 Abs. 3 S. 1 GG) zusteht.

⁵³⁴ S. I.

⁵³⁵ S. I., II.3., III.3.c.aa. und III.3.c.bb.ccc.

⁵³⁶ Vgl. *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 172, 202.

⁵³⁷ S. unten im Text.

⁵³⁸ S. III.3.b.cc.

⁵³⁹ Bereits dazu s. III.3.b.cc.

⁵⁴⁰ Vgl. EuGH, Urt. v. 26.02.2013 – C-617/10, Åkerberg Fransson, ECLI:EU:C:2013:105, Tz. 25, insoweit in Bezug auf das Umsatz-/Mehrwertsteuerrecht.

⁵⁴¹ Vgl. EuGH, Urt. v. 26.02.2013 – C-617/10, Åkerberg Fransson, ECLI:EU:C:2013:105, Tz. 25; ferner *Ehrke-Rabel*, in: *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 171 (187 f.).

folgenden Umsatz-/Mehrwertsteuerausfällen wegen der Zusammensetzung der Eigenmittel der EU⁵⁴² gegen die finanziellen Interessen der Union richten, abschreckende und wirksame Maßnahmen zu ergreifen⁵⁴³. Die Richtlinie mit Vorgaben für die strafrechtliche Bekämpfung von gegen die finanziellen Interessen der Union gerichtetem Betrug⁵⁴⁴ mit der – in Bezug auf Umsatz-/Mehrwertsteuerausfälle zumindest partiell⁵⁴⁵ – übereinstimmenden Zielrichtung wurde schon⁵⁴⁶ erwähnt. Diese aus der Verbindlichkeit des Unionsrechts resultierenden Anforderungen an die Mitgliedstaaten sind von der grundgesetzlichen Ermächtigung zur Mitwirkung der Bundesrepublik Deutschland an der Entwicklung der EU und zur Übertragung von Hoheitsrechten auf diese in Art. 23 Abs. 1 S. 1 und 2 GG gedeckt⁵⁴⁷. Insoweit wird dann auch die Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten begrenzt⁵⁴⁸, die besteht, wenn und soweit es keine verbindlichen unionsrechtlichen Vorgaben gibt⁵⁴⁹. Die Vermeidung von Steuerausfällen wäre so betrachtet im hiesigen Kontext eine zumindest mittelbare Folge („Sekundärfolge“) der Erfüllung einer verfassungsrechtlichen Pflicht der Bundesrepublik Deutschland zur Sicherstellung eines effektiven und gleichmäßigen Gesetzesvollzugs.

Vor diesem Hintergrund ist bei den haushaltsbezogenen Vorgaben für den effektiven und gleichmäßigen Gesetzesvollzug auf dem Gebiet des Umsatz-/Mehrwertsteuerrechts eine Abgrenzung der Quellen nicht erforderlich. Die von Umsatz-/Mehrwertsteuerausfällen je für sich betroffenen Haushalte der EU und der Bundesrepublik Deutschland⁵⁵⁰ als Mitgliedstaat sind nämlich voneinander getrennt, so dass die ihrem Schutz dienenden verfassungs-

⁵⁴² Bereits dazu s. III.3.b.aa. und III.3.b.cc.

⁵⁴³ Vgl. EuGH, Urt. v. 26.02.2013 – C-617/10, Åkerberg Fransson, ECLI:EU:C:2013:105, Tz. 26.

⁵⁴⁴ S. Richtlinie 2017/1371 des Europäischen Parlaments und des Rates v. 05.07.2017 über die strafrechtliche Bekämpfung von gegen die finanziellen Interessen der Union gerichtetem Betrug, ABl. L 198 v. 28.07.2017, S. 29. Die Richtlinie ist auf Art. 83 Abs. 2 AEUV gestützt; soweit es um Umsatz-/Mehrwertsteuerausfälle geht, wäre auch Art. 325 Abs. 4 AEUV in Betracht gekommen. Sie ist insoweit vor allem durch § 370 AO umgesetzt. Vgl. Bundesregierung, Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2017/1371 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 5. Juli 2017 über die strafrechtliche Bekämpfung von gegen die finanziellen Interessen der Union gerichtetem Betrug, BR-Drs. 9/19.

⁵⁴⁵ Die Richtlinie umfasst neben dem „Betrug zum Nachteil der finanziellen Interessen der Union [...] in Bezug auf Einnahmen aus Mehrwertsteuer-Eigenmitteln“ durch bestimmte „Handlungen und Unterlassungen“ (Art. 3 Abs. 2 Buchst. d)) auch weitere Formen von „Betrug zum Nachteil der finanziellen Interessen der Union“ (Art. 3 Buchst. a) bis c) und Art. 4).

⁵⁴⁶ S. III.3.b.cc.

⁵⁴⁷ Bereits dazu s. oben im Text und III.3.b.cc.

⁵⁴⁸ Vgl. *Ehrke-Rabel*, in: *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt*, ifst-Schrift 538 (2021), S. 171 (186 f.).

⁵⁴⁹ Vgl. EuGH, Urt. v. 05.09.2019 – C-333/18, Lombardi Srl/Comune di Auletta u.a., ECLI:EU:C:2019:675, Tz. 33; *Ehrke-Rabel*, in: *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt*, ifst-Schrift 538 (2021), S. 171 (186 f.); *Englisch*, in: *Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof*, Band 1, 2018, S. 1491 (1496); ferner s. III.3.b.cc. und III.3.c.cc.ccc.

⁵⁵⁰ Aus Vereinfachungsgründen wird auf die gesonderte Behandlung der Länder, Gemeinden und Gemeindeverbände verzichtet. Dazu bereits s. III.3.b.aa.

rechtlichen, insbesondere steuerstaatlichen, und unionsrechtlichen Vorgaben nicht voneinander geschieden werden müssen. Daran ändert es nichts, dass die Mitgliedstaaten – verfassungsrechtlich abgesichert – auch das Unionsrecht zu beachten haben. Dieses enthält allenfalls zusätzliche Vorgaben, die parallel zu den verfassungsrechtlichen Vorgaben wirken. Die unionsrechtlichen Vorgaben dienen (als „Primärfolge“) vorrangig der Errichtung und dem Funktionieren des Binnenmarkts (mit eher reflexartigen Auswirkungen auf die Haushalte der Mitgliedstaaten als „Sekundärfolge“)⁵⁵¹. Die Trennung der Quellen der Vorgaben wird auch nicht dadurch überwunden, dass die unionsrechtlichen Vorgaben (über die Zusammensetzung der Eigenmittel⁵⁵²) zusätzlich der Wahrung der finanziellen Interessen der EU dienen. Diesbezüglich tragen die Mitgliedstaaten auch Verantwortung für den EU-Haushalt, die auf einer verfassungsrechtlich abgesicherten unionsrechtlichen Grundlage basiert.

ccc. Grundrechtliche Vorgaben

Während sich die allgemeinen⁵⁵³ und die nichtgrundrechtlichen umsatz-/mehrwertsteuerspezifischen⁵⁵⁴ Anforderungen an den effektiven und gleichmäßigen Gesetzesvollzug zur Vermeidung von Steuerausfällen (Haushaltsauswirkungen und Wirksamkeit des Unionsrechts) nicht zuletzt wegen der Trennung der Haushalte der Europäischen Union (EU) und der Mitgliedstaaten mühelos im Verfassungs- oder im Unionsrecht verorten lassen, erfordern die grundrechtlichen, insbesondere gleichheitsrechtlichen, Vorgaben für die Vermeidung von Umsatz-/Mehrwertsteuerausfällen eine etwas genauere Begründung der Quelle der Grundrechte⁵⁵⁵. Anders als bei den Haushaltsauswirkungen⁵⁵⁶, die wegen der Trennung der Haushalte von EU und Mitgliedstaaten unterschiedliche Sachverhalte betreffen und für die im Ausgangspunkt zunächst auch unterschiedliche Regelungen gelten, geht es bei den grundrechtlichen Vorgaben für den effektiven und gleichmäßigen Gesetzesvollzug um nur einen Sachverhalt, nämlich die Besteuerung von „Unternehmern“ als Steuerschuldner der Umsatz-/Mehrwertsteuer mit den „Endver-

⁵⁵¹ Zu diesem Zusammenhang s. oben im Text und III.3.b.cc.

⁵⁵² S. III.3.b.aa. und III.3.b.cc.

⁵⁵³ S. III.3.b.

⁵⁵⁴ S. III.3.c.bb.bbb.

⁵⁵⁵ Zur Bestimmung der Quelle der Grundrechte s. *Ehrke-Rabel*, in: *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 171 (188 f.).

⁵⁵⁶ S. III.3.c.bb.bbb.

brauchern“ als „Steuerträger“⁵⁵⁷, für den die Vorgaben aus übergeordnetem Recht (insbesondere den Grundrechten) aus verschiedenen Quellen stammen können. Die Auswahl der Quelle der Grundrechte scheint hier trotz der weitreichenden Harmonisierung⁵⁵⁸ des Umsatz-/Mehrwertsteuerrechts freilich eher unproblematisch zu sein⁵⁵⁹. Zwar hat das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) in der (ersten) Entscheidung zum Antiterrordateigesetz⁵⁶⁰ in Bezug auf die Anwendung der Unionsgrundrechte nachdrücklich Zurückhaltung angemahnt, nachdem der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) kurz zuvor in der Rechtssache Åkerberg *Fransson*⁵⁶¹ wenig strenge Anforderungen an die Eröffnung des Anwendungsbereichs der Unionsgrundrechte nach Art. 51 Abs. 1 S. 1 GRCh aufgestellt hatte. Jedoch geht auch das BVerfG allgemein⁵⁶² und speziell im Hinblick auf das Umsatz-/Mehrwertsteuerrecht⁵⁶³ davon aus, dass im Falle unionsrechtlich harmonisierter Bereiche des nationalen Rechts die Unionsgrundrechte maßgeblich sind, sofern keine Umsetzungsspielräume bestehen. Die Prüfung von Umsetzungsspielräumen ist dabei nicht in Bezug auf eine Steuer (wie die Umsatz-/Mehrwertsteuer) insgesamt, sondern in Bezug auf jede Einzelregelung zu einer Steuer vorzunehmen⁵⁶⁴. In der Folge ist bei der Umsatz-/Mehrwertsteuer wegen unterschiedlich strenger unionsrechtlicher Vorgaben für die einzelnen Regelungen im Umsatz-/Mehrwertsteuerrecht der Mitgliedstaaten (d.h.: mit und

⁵⁵⁷ Zu den „Rollen“ von „Unternehmern“ und „Endverbrauchern“ bei der Umsatz-/Mehrwertsteuer s. II.1.

⁵⁵⁸ S. I., II.1., II.2. und III.3.c.aa.

⁵⁵⁹ Dazu *Hammerl/Zechner*, Taxing Profit and Consumption in Market Jurisdictions: Equity and Administrability in the Digital Era, Graz Law Working Paper No 06-2021, S. 19 f.

⁵⁶⁰ Vgl. BVerfG, UrT. v. 24.04.2013 – 1 BvR 1215/07, BVerfGE 133, 277 (316; Rn. 91); ausdrücklich bestätigt durch Beschl. v. 10.11.2020 – 1 BvR 3214/15, NVwZ 2021, 226 (228; Rn. 65) („Antiterrordateigesetz II“), als der später ergangenen (zweiten) Entscheidung zum Antiterrordateigesetz.

⁵⁶¹ Vgl. EuGH, UrT. v. 26.02.2013 – C-617/10, Åkerberg *Fransson*, ECLI:EU:C:2013:105, Tz. 25 f.

⁵⁶² Vgl. BVerfG, Beschl. v. 06.11.2019 – 1 BvR 16/13, BVerfGE 152, 152 (168 ff.; Rn. 41 ff.) („Recht auf Vergessen I“); Beschl. v. 06.11.2019 – 1 BvR 276/17, BVerfGE 152, 216 (233; Rn. 42 ff.) („Recht auf Vergessen II“); Beschl. v. 11.03.2020 – 2 BvL 5/17, BVerfGE 153, 310 (337; Rn. 65) („Knorpelfleisch“); Beschl. v. 27.05.2020 – 1 BvR 1873/13, 1 BvR 2618/13, BVerfGE 155, 119 (163; Rn. 84) („Bestandsdatenauskunft II“); Beschl. v. 01.12.2020 – 2 BvR 1845/18, 2 BvR 2100/18, NJW 2021, 1518 (1519; Rn. 36) („Europäischer Haftbefehl III“); Beschl. v. 27.04.2021 – 2 BvR 206/14, NVwZ 2011, 1211 (1212; Rn. 37 ff.); ferner zur Tradition der „Solange“-Rechtsprechung BVerfG, Beschl. v. 29.05.1974 – 2 BvL 52/71, BVerfGE 37, 271 (280 ff.) („Solange“); Beschl. v. 22.10.1986 – 2 BvR 197/83, BVerfGE 73, 339 (387 ff.) („Solange II“); UrT. v. 12.10.1993 – 2 BvR 2134, 2159/92, BVerfGE 89, 155 (174 f.) („Maastricht“); Beschl. v. 07.06.2000 – 2 BvL 1/97, BVerfGE 102, 147 (162) („Banannenmarktordnung“); UrT. v. 18.07.2005 – 2 BvR 2236/04, BVerfGE 113, 273 (300 ff.; Rn. 81 ff.) („Europäischer Haftbefehl“); Beschl. v. 13.03.2007 – 1 BvF 1/05, BVerfGE 118, 79 (95 ff.; Rn. 67 ff.) („Emissionshandel“); Beschl. v. 14.10.2008 – 1 BvF 4/05, BVerfGE 122, 1 (20 f.); UrT. v. 30.06.2009 – 2 BvE 2/08, BVerfGE 123, 267 (335, 399) („Lisabon“); UrT. v. 02.03.2010 – 1 BvR 256 263, 586/08, BVerfGE 125, 260 (305 f.; Rn. 181 f.) („Vorratsdatenspeicherung“); Beschl. v. 19.07.2011 – 1 BvR 1916/09, BVerfGE 129, 78 (90, 102 f.; Rn. 53, 88 ff.) („Designermöbel Urheberrecht“); Beschl. v. 15.12.2015 – 2 BvR 2735/14, BVerfGE 140, 317 (335 ff.; Rn. 37 ff.) („Europäischer Haftbefehl II“); Beschl. v. 21.09.2016 – 2 BvL 1/15, BVerfGE 143, 38 (51 f.; Rn. 31 f.) („Rindfleischetikettierung“).

⁵⁶³ Vgl. BVerfG, Beschl. v. 31.05.2007 – 1 BvR 1316/04, UR 2007, 737 (739 f.); Beschl. v. 06.12.2007 – 1 BvR 2129/07, UR 2008, 159 (160).

⁵⁶⁴ Vgl. BVerfG, Beschl. v. 06.11.2019 – 1 BvR 276/17, BVerfGE 152, 216 (246 ff.; Rn. 78 ff.) („Recht auf Vergessen II“); Beschl. v. 27.04.2021 – 2 BvR 206/14, NVwZ 2021, 1211 (1213; Rn. 42 ff.); *Hidien*, UR 2020, 249 (251) („einzelnormbezogen“).

ohne Umsetzungsspielraum⁵⁶⁵) ein „gespaltener Prüfungsmaßstab“⁵⁶⁶ anzulegen. Von der Bestimmung der anwendbaren Grundrechte ist die Frage nach dem zuständigen Gericht für die Kontrolle der Einhaltung ihrer Vorgaben zu unterscheiden. Diesbezüglich hat das BVerfG in den Entscheidungen „Recht auf Vergessen II“⁵⁶⁷ und „Europäischer Haftbefehl III“⁵⁶⁸ den von ihm anzulegenden Prüfungsmaßstab selbst um Unionsgrundrechte erweitert. Es kontrolliert ggf. Rechtsakte des innerstaatlichen Rechts zur Umsetzung verbindlichen Unionsrechts selbst am Maßstab der Unionsgrundrechte, um eine „Schutzlücke“ zu vermeiden⁵⁶⁹. Eine solche könnte andernfalls bestehen, weil mangels eines der Verfassungsbeschwerde (Art. 93 Abs. 1 Nr. 4a GG) vergleichbaren Rechtsbehelfs, der einen unmittelbaren Zugang von Grundrechtsträgern zum BVerfG eröffnet, kein unmittelbarer Zugang von Grundrechtsträgern zum EuGH gegeben ist⁵⁷⁰. Die Existenz eines Umsetzungsspielraums als Abgrenzungskriterium ist im Übrigen wie bei den Grundrechten auch für nichtgrundrechtliche, insbesondere rechtsstaatliche Vorgaben wie Vertrauensschutz und Verhältnismäßigkeit maßgeblich, die neben den Grundrechten Anforderungen an die Ausgestaltung und Anwendung des Rechts der Mitgliedstaaten zur Umsetzung von Unionsrecht stellen. Solche Vorgaben können sich beispielsweise aus grundgesetzlichen Staatsstrukturmerkmalen bzw. Staatszielbestimmungen wie dem Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3 GG) ergeben, aber auch aus allgemeinen Grundsätzen des Unionsrechts sowie aus primärunionsrechtlich verwurzelten Zielen (Art. 2 S. 1 EUV) mit im Wesentlichen demselben Inhalt⁵⁷¹.

Mangels substantieller Umsetzungsspielräume⁵⁷² in den sekundärunionsrechtlichen Vorgaben für die umsatz-/mehrwertsteuerrechtliche Behandlung des (grenzüberschreitenden) „elektronischen Geschäftsverkehrs“

⁵⁶⁵ Vgl. *Hidien*, UR 2020, 249 (253 ff.) („MwStSystRL ein hybrider Rechtsakt der EU“).

⁵⁶⁶ Vgl. *Dürschmidt*, in: Iserer/Nieskens (Hrsg.), Umsatzsteuer-Kongress-Bericht 2014. Eigene Umsatzbesteuerung in Abhängigkeit von Verhalten und Verhältnissen des Geschäftspartners, 2016, S. 33 (57); ferner *Hidien*, UR 2020, 249 (253 ff.); *P. Kirchhof*, UR 2002, 541 (541, 547).

⁵⁶⁷ Vgl. BVerfG, Beschl. v. 06.11.2019 – 1 BvR 276/17, BVerfGE 152, 216 (236 ff.; Rn. 50 ff.); zur Bedeutung dieser Entscheidung für das Umsatz-/Mehrwertsteuerrecht *Hidien*, UR 2020, 249 (249 ff.).

⁵⁶⁸ Vgl. BVerfG, Beschl. v. 01.12.2020 – 2 BvR 1845/18, 2 BvR 2100/18, NJW 2021, 1518 (1519; Rn. 36); zu weiteren Entscheidungen s. BVerfG, Beschl. v. 27.04.2021 – 2 BvR 206/14 (Rn. 39 f.); Beschl. v. 23.06.2021 – 2 BvR 2216/20, 2 BvR 2217/20 (Rn. 70).

⁵⁶⁹ Vgl. BVerfG, Beschl. v. 06.11.2019 – 1 BvR 276/17, BVerfGE 152, 216 (240 f.; Rn. 60 f.).

⁵⁷⁰ Zur fehlenden „Verfassungsbeschwerde“ zum EuGH s. *Hidien*, UR 2020, 249 (252).

⁵⁷¹ Vgl. *Dürschmidt*, in: Iserer/Nieskens (Hrsg.), Umsatzsteuer-Kongress-Bericht 2014. Eigene Umsatzbesteuerung in Abhängigkeit von Verhalten und Verhältnissen des Geschäftspartners, 2016, S. 33 (52 ff.).

⁵⁷² Vgl. *Oellerich*, Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechts, 2008, S. 168, wenn auch noch zur Rechtslage mit Verwirklichung des Bestimmungslandprinzips für auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen (elektronisch erbrachte Dienstleistungen) in Drittstaatsverhältnissen.

(*E-Commerce*)⁵⁷³ dürften in Bezug auf die materiellrechtliche Ausgestaltung des Umsatz-/Mehrwertsteuerrechts überwiegend die Unionsgrundrechte anwendbar sein⁵⁷⁴. Daran dürften Regelungen wie Art. 59a MwSt-SysRL nichts ändern, wenn die Mitgliedstaaten wie in diesem Fall (nur) unter engen Voraussetzungen⁵⁷⁵ (nämlich zur Vermeidung von „Doppelbesteuerung, Nichtbesteuerung und Wettbewerbsverzerrungen“) und sachlich begrenzt auf Drittstaatenfälle von Ortsbestimmungsregelungen wie Art. 58 MwStSystRL abweichen⁵⁷⁶ dürfen. Dementsprechend müsste sich auch die Verpflichtung der Mitgliedstaaten zur Sicherstellung des effektiven und gleichmäßigen Gesetzesvollzugs aus dem unionsrechtlichen Gleichheitssatz aus Art. 20 GRCh ergeben, nicht dagegen aus dem grundgesetzlichen allgemeinen Gleichheitssatz aus Art. 3 Abs. 1 GG⁵⁷⁷. Davon zu unterscheiden ist die Auswahl des grundrechtlichen Prüfungsmaßstabs für konkrete Rechtsakte der Finanzbehörden zum Vollzug des Umsatz-/Mehrwertsteuerrechts. Soweit das Verfahrensrecht wegen der weitgehenden Verfahrenautonomie⁵⁷⁸ zum Recht der Mitgliedstaaten gehört, sind aus deutscher Sicht die Grundrechte des Grundgesetzes maßgeblich. Zusammenfassend könnte man hier also festhalten, dass sich zwar die Pflicht zur Sicherstellung des effektiven und gleichmäßigen Gesetzesvollzugs im Bereich des Umsatz-/Mehrwertsteuerrechts in Bezug auf den grenzüberschreitenden „elektronischen Geschäftsverkehr“ (*E-Commerce*) dem Grunde nach aus dem Unionsrecht ergibt, jedoch der Maßstab hinsichtlich konkreter Maßnahmen zu ihrer Erfüllung aus dem Verfassungsrecht⁵⁷⁹.

Die Maßgeblichkeit unionsrechtlicher Vorgaben für die Pflicht der Mitgliedstaaten zur Sicherstellung eines effektiven und gleichmäßigen Gesetzesvollzugs folgt in Bezug auf verbindliche Vorgaben für die Harmonisierung des Umsatz-/Mehrwertsteuerrechts der Mitgliedstaaten auch daraus, dass nicht nur die Ausgestaltung des materiellen Umsatz-/Mehrwertsteuerrechts, sondern auch ein defizitärer Gesetzesvollzug zu Wettbewerbsverzerrungen führen kann, die gegen das unionsrechtlich vorgesehene umsatz-/

⁵⁷³ S. II.3.

⁵⁷⁴ Vgl. *Hammerl/Zechner*, Taxing Profit and Consumption in Market Jurisdictions: Equity and Administrability in the Digital Era, Graz Law Working Paper No 06-2021, S. 20.

⁵⁷⁵ Vgl. *Englisch*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.432.

⁵⁷⁶ Dazu *Raden*, Digitalisierung und Internationales Steuerrecht, 2018, S. 61.

⁵⁷⁷ Zur möglichen Relevanz von Art. 3 Abs. 1 GG und Art. 20 GRCh s. *Englisch*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.13.

⁵⁷⁸ S. oben im Text sowie III.3.c.bb.bbb.

⁵⁷⁹ Dazu bereits s. III.3.b.cc.

mehrwertsteuerrechtliche „Neutralitätsprinzip“ verstoßen⁵⁸⁰. Neben „Kos-
tenneutralität“ erfordert dieses gerade auch „Wettbewerbsneutralität“
(„Wettbewerbsgleichheit“)⁵⁸¹. Es ist zum einen verbindliche unionsrechtli-
che Zielsetzung i.S.d. Art. 288 Abs. 3 AEUV der Mehrwertsteuer-System-
richtlinie⁵⁸², zum anderen aber eben auch eine bereichsspezifische Ausfor-
mung des unionalen allgemeinen Gleichheitssatzes aus Art. 20 GRCh⁵⁸³,
wobei es mit dessen Schutzgehalt nicht identisch ist⁵⁸⁴.

cc. Insbesondere gleichheitsrechtliche Vorgaben

aaa. Allgemeines

Problematischer als die Bestimmung der maßgeblichen Quelle grundrechtli-
cher Vorgaben⁵⁸⁵ ist die Frage danach, wer Grundrechtsberechtigter ist. Diese
Frage ist beim Umsatz-/Mehrwertsteuerrecht mit Blick auf seine Eigenschaft
als auf „Abwälzung“ angelegte indirekte Steuer⁵⁸⁶ keineswegs unproblema-
tisch. Hier fallen Steuerschuldner („Unternehmer“) und Steuerträger („End-
verbraucher“) und damit unmittelbarer Eingriffsadressat („Unternehmer“) und
tatsächlich Belasteter („Endverbraucher“) regelmäßig auseinander. Dabei
treffen gleichheitsrechtlich relevante Ungleichbehandlungen hinsichtlich der
„Steuerbelastung“ als Folge eines defizitären Gesetzesvollzugs nicht
vorrangig⁵⁸⁷ die „Endverbraucher“ (bbb.), sondern wegen der Auswirkungen
auf die Wettbewerbssituation vor allem die „Unternehmer“ (ccc.).

⁵⁸⁰ Allgemein zur Bedeutung des „Neutralitätsprinzips“ im Besteuerungsverfahren s. EuGH, Urt. v. 13.12.1989 – C-342/87, *Genius Holding*, Slg. 1989, 4227, ECLI:EU:C:1989:635, Tz. 18; Urt. v. 10.07.2008 – C-25/07, *Sosnowska*, Slg. 2008, I-5129, ECLI:EU:C:2008:395, Tz. 17; *Englisch*, in: *Tipke/Lang, Steuerrecht*, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.24.

⁵⁸¹ S. II.2.

⁵⁸² Vgl. *Dürschmidt*, in: *Ismier/Nieskens (Hrsg.), Umsatzsteuer-Kongress-Bericht 2014, 2016*, S. 33 (55).

⁵⁸³ Vgl. EuGH, Urt. v. 10.04.2008 – C-309/06, *Marks & Spencer*, Slg. 2008, I-2283, UR 2008, 592, Tz. 47, 49; *Dobratz*, UR 2014, 425 (427); *Dürschmidt*, in: *Ismier/Nieskens (Hrsg.), Umsatzsteuer-Kongress-Bericht 2014, 2016*, S. 33 (55); *Englisch*, in: *Tipke/Lang, Steuerrecht*, 24. Aufl., 2020, § 4, Rn. 26; § 17, Rn. 24; *Hidien*, UR 2020, 249 (253); *Kokott*, *Das Steuerrecht der Europäischen Union*, 2018, § 3 Rz. 13, 27; *Oellerich*, *Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechts*, 2008, S. 118, wenn auch noch zum unionsrechtlichen allgemeinen Gleichheitssatz als allgemeiner Grundsatz des Gemeinschaftsrechts (jetzt: des Unionsrechts; Art. 6 Abs. 3 EUV) und vor der Erhebung der Grundrechtecharta mit Art. 20 GRCh in den Rang des Primärrechts (Art. 6 Abs. 1 UAbs. 1 EUV); *Wäger*, UR 2013, 673 (675); ferner *P. Kirchhof*, UR 2002, 541 (546); *Oellerich*, *Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechts*, 2008, S. 70, 73, wenn auch mit Bezug auf Art. 3 Abs. 1 GG, nicht dagegen den unionsrechtlichen allgemeinen Gleichheitssatz, der außer in Art. 20 GRCh als ein allgemeiner Rechtsgrund-satz des Unionsrechts mit Primärrechtsrang garantiert ist (s. oben sowie III.3.b.cc.).

⁵⁸⁴ Vgl. *Hidien*, UR 2020, 249 (253 ff.); *Kokott*, *Das Steuerrecht der Europäischen Union*, 2018, § 3 Rz. 22.

⁵⁸⁵ S. III.3.c.bb.ccc.

⁵⁸⁶ S. II.1.

⁵⁸⁷ Dementsprechend prüft *Oellerich*, *Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechts*, 2008, S. 37 ff. von vornherein nur die Ungleichbehandlung von „Unternehmern“.

bbb. „Endverbraucher“ als Grundrechtsberechtigte

Zwar gibt es auf Ebene der „Endverbraucher“ rechtstechnisch keinen „unmittelbaren“ Grundrechtseingriff als Anknüpfungspunkt für Grundrechtsschutz⁵⁸⁸. Jedoch wird wegen der konzeptionellen Ausgestaltung der Umsatz-/Mehrwertsteuer als indirekte Steuer⁵⁸⁹ angenommen, dass „Endverbraucher“ als zu belastende „Steuerträger“ im Hinblick auf die „mittelbaren“ Grundrechtseingriffe als Folge der vom Gesetz intendierten „Abwälzung“ der Umsatz-/Mehrwertsteuer gleichwohl Grundrechtsschutz zukommt⁵⁹⁰, insbesondere ein Anspruch auf Gleichbehandlung⁵⁹¹. Die Existenz „mittelbarer“ Grundrechtseingriffe ist im Allgemeinen anerkannt⁵⁹², also auch außerhalb des Umsatz-/Mehrwertsteuerrechts und dabei unabhängig von einer entsprechenden gesetzgeberischen Intention, die auf die Belastung von anderen Rechtsträgern als den unmittelbaren Eingriffsadressaten gerichtet ist.

Eindrucksvoller Beleg für die Relevanz „mittelbarer“ Grundrechtseingriffe im Umsatz-/Mehrwertsteuerrecht ist die weitgehende Einigkeit darüber, dass das Prinzip der Besteuerung nach der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit als steuerartunspezifisches⁵⁹³ und „tradiertes Fundamentalphinzip der Steuergerechtigkeit“⁵⁹⁴ nicht zuletzt wegen grundrechtlicher

⁵⁸⁸ Vgl. *Hidien*, UR 2020, 249 (252 f.), mit deutlicher und berechtigter Kritik an dieser Rechtslage.

⁵⁸⁹ S. II.1.

⁵⁹⁰ Vgl. *Jachmann*, in: P. Kirchhof/Nieskens (Hrsg.), Festschrift für Wolfram Reiss zum 65. Geburtstag, 2008, S. 339 (345), gestützt auf Art. 2 Abs. 1 GG; *F. Kirchhof*, in: Merten/Papier (Hrsg.), Handbuch der Grundrechte in Deutschland und Europa, 2009, § 59, Rn. 20; *F. Kirchhof*, in: Merten/Papier (Hrsg.), Grundfragen der Grundrechtsdogmatik, 2007, S. 35 (39); *P. Kirchhof*, in: Isensee/P. Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Band V, 3. Aufl., 2007, § 118, Rn. 148, jeweils gestützt auf Art. 14 GG; ferner *Hidien*, UR 2020, 249 (253), der „notfalls“ eine grundrechtliche Ergänzung der Schutznormlehre oder „*de lege ferenda*“ die Einräumung entsprechender prozessualer Rechte für den Steuerlastträger fordert. Die Problematik hat Auswirkungen auf den grundrechtlich in Art. 19 Abs. 4 GG garantierten Rechtsschutz, der zumindest die Möglichkeit einer Rechtsverletzung verlangt, die freilich nur ein subjektives öffentliches Recht, nicht jedoch zwingend ein Grundrecht, voraussetzt (§ 40 Abs. 2 FGO; zum außergerichtlichen Rechtsschutz s. § 350 AO). Vgl. *P. Kirchhof*, UR 2002, 541 (547 f.).

⁵⁹¹ So möglicherweise auch BVerfG, Beschl. v. 19.03.1974 – 1 BvR 416/68, BVerfGE 37, 38 (46 f.), zu Lieferungen und sonstigen Leistungen, die vor der gemeinschafts-/unionsrechtlichen Harmonisierung des Umsatz-/Mehrwertsteuerrechts im Hinblick auf den Steuersatz nach Art. 3 Abs. 1 GG gleich zu behandeln waren und gleichbehandelt wurden („gleichmäßige Endbelastung der Preise für Waren und Dienstleistungen mit Umsatzsteuer“).

⁵⁹² Vgl. BVerfG, Urt. v. 17.03.2004 – 1 BvR 1266/00, BVerfGE 110, 177 (191; Rn. 34); Beschl. v. 26.02.2020 – 2 BvR 2347/15, 2 BvR 651/16, 2 BvR 1261/16, 2 BvR 1593/16, 2 BvR 2354/16, 2 BvR 2527/16, BVerfGE 153, 182 (265; Rn. 215); ferner Beschl. v. 26.06.2002 – 1 BvR 558/91, 1 BvR 1428/91, BVerfGE 105, 252 (273; Rn. 60 ff.); Beschl. v. 21.03.2018 – 1 BvF 1/13, BVerfGE 148, 40 (51; Rn. 28); Beschl. v. 27.04.2021 – 2 BvR 206/14, NVwZ 2021, 1211 (1214; Rn. 54). Zunächst stand das BVerfG der Annahme einer grundrechtlichen Relevanz „mittelbarer“ bzw. „faktischer“ Belastungen eher skeptisch gegenüber. Vgl. BVerfG, Beschl. v. 18.07.1979 – 1 BvR 650/77, BVerfGE 51, 386 (395), zur Belastung eines Ehegatten durch die Ausweisung des anderen Ehegatten.

⁵⁹³ Vgl. *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 3.43.

⁵⁹⁴ Vgl. *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 3.40 ff. (ohne Hervorhebung im Original); kritisch zu dieser Sicht *Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 3 AO, Loseblatt, Rn. 50a (144. Lfg.; Stand: 04/2016); *Kruse*, in: J. Lang (Hrsg.), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion. Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag, 1995, S. 277 (290).

Anforderungen⁵⁹⁵ auch im Bereich des Umsatz-/Mehrwertsteuerrechts⁵⁹⁶ Geltung beansprucht und es dabei grundsätzlich auf die Leistungsfähigkeit der „Endverbraucher“ ankommt⁵⁹⁷. Daran ändert es nichts, dass die individuelle wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der „Endverbraucher“ wegen der konzeptionellen Eigenschaft der Umsatz-/Mehrwertsteuer als indirekte Steuer⁵⁹⁸ faktisch nicht oder allenfalls nur schwer berücksichtigt werden kann. So müsste ein „Unternehmer“ etwa mit Blick auf das subjektive Nettoprinzip als unmittelbar im Grundgesetz verwurzelte Ausprägung des Leistungsfähigkeitsprinzips⁵⁹⁹ an sich bei jedem einzelnen Umsatz die persönlichen Verhältnisse eines „Endverbrauchers“ prüfen. Dementsprechend wird das Leistungsfähigkeitsprinzip in seiner Ausprägung als subjektives Nettoprinzip im Umsatz-/Mehrwertsteuerrecht nicht allgemein in den Regelungen über die Bemessungsgrundlage („Entgelt“ nach § 10 Abs. 1 S. 1 UStG) und den Steuersatz (19 oder 7 Prozent nach § 12 Abs. 1 bzw. 2 UStG) verwirklicht, sondern nur rudimentär in einzelnen Regelungen über Steuerbefreiungen bestimmter Umsätze wie Vermietungsleistungen (§ 4 Nr. 12 S. 1 Buchst. a) UStG) bzw. durch die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf bestimmte Umsätze wie der Lieferung von Lebensmitteln (§ 12 Abs. 2 i.V.m. Anlage 2 UStG)⁶⁰⁰. In der Folge muss die umsatz-/mehrwertsteuerrechtliche Belastung der „Endverbraucher“ in die Bemessung einkommensteuerrechtlicher Freibeträge wie dem Grundfreibetrag (§ 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStG) einbezogen⁶⁰¹ oder in Fällen ohne ausreichendes Einkommen

⁵⁹⁵ Vgl. *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.13, der zu Recht darauf hinweist, dass wegen der unionsrechtlichen Harmonisierung des Umsatz-/Mehrwertsteuerrechts (s. II.1.) nicht nur Grundrechte des Grundgesetzes, sondern auch der Grundrechtecharta (wie im Übrigen alle Unionsgrundrechte) relevant sein können. Die Anforderungen der Unionsgrundrechte an das Leistungsfähigkeitsprinzip sind bislang wenig ausgeleuchtet.

⁵⁹⁶ Zur Maßgeblichkeit des Leistungsfähigkeitsprinzips im Umsatzsteuerrecht s. *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.13 („sozialstaatlich inspirierte[s] Leistungsfähigkeitsprinzip ist demnach die übergreifende Fundamentalregel, die auch das Umsatzsteuerrecht trägt“; ohne Hervorhebung im Original); *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 11; dagegen in Bezug auf Verbrauchsteuern im Allgemeinen *Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Loseblatt, § 3 AO, Rn. 50a (144. Lfg.; Stand: 04/2016); für eine Beschränkung auf Steuern vom Ertrag *Heun*, in: Dreier (Hrsg.) GG, Band I, 3. Aufl., 2013, Art. 3, Rn. 76.

⁵⁹⁷ Vgl. *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.13; *Hidien*, UR 2020, 249 (253); *Jachmann*, in: P. Kirchhof/Nieskens (Hrsg.), Festschrift für Wolfram Reiß zum 65. Geburtstag, 2008, S. 339 (347 f.); *Reiß*, in: J. Lang (Hrsg.), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion. Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag, 1995, S. 434; *Reiß*, in: Tipke/Seer/Hey/Englisch (Hrsg.), Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag. Gestaltung der Steuerrechtsordnung, 2010, S. 861 (872, 878); *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 11; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band I, 2. Aufl., 2000, S. 424; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band II, 2. Aufl., 2003, S. 970 f., 980 ff.; allgemein zu indirekten Steuern *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 3.43 (ohne Hervorhebung im Original).

⁵⁹⁸ S. II.1.

⁵⁹⁹ Vgl. BVerfG, Beschl. v. 08.06.2004 – 2 BvL 5/00, BVerfGE 110, 412 (433 f.).

⁶⁰⁰ Vgl. *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.13.

⁶⁰¹ Vgl. BVerfG, Beschl. v. 06.12.2007 – 1 BvR 2129/07, UR 2008, 159 (159 f.); *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 11; ferner *P. Kirchhof*, UR 2002, 541 (544).

durch soziale Transferleistungen ausgeglichen⁶⁰² werden, um das sozioökonomische Existenzminimum zu garantieren. Diese Handhabung erfordert an sich nicht zwingend eine unmittelbare Grundrechtsberechtigung der „Endverbraucher“ in Bezug auf die umsatz-/mehrwertsteuerrechtliche Belastung. Hinsichtlich der grundrechtlichen Vorgaben für die Einkommensteuer als direkte⁶⁰³ Steuer (z.B. allgemeiner Gleichheitssatz aus Art. 3 Abs. 1 GG⁶⁰⁴ und Menschenwürdegarantie aus Art. 1 Abs. 1 S. 1 i.V.m. Sozialstaatsprinzip aus Art. 20 Abs. 1 GG⁶⁰⁵) und für die Ansprüche auf soziale Transferleistungen (z.B. Menschenwürdegarantie aus Art. 1 Abs. 1 S. 1 i.V.m. Sozialstaatsprinzip aus Art. 20 Abs. 1 GG⁶⁰⁶) besteht eine Grundrechtsberechtigung der Einkommensteuerpflichtigen (§ 1 EStG) bzw. Leistungsberechtigten (z.B. § 7 SGB II oder § 19 SGB XII). Diese sind jeweils für umsatz-/mehrwertsteuerrechtliche Zwecke „Endverbraucher“, die nach der Intention des Gesetzgebers mit der Umsatz-/Mehrwertsteuer belastet⁶⁰⁷ werden sollen, so dass die Berücksichtigung der Umsatz-/Mehrwertsteuerbelastung im Rahmen der steuer- und sozialrechtlichen Regelungen zur Garantie des sozioökonomischen Existenzminimums nicht nur sachgerecht, sondern sogar zwingend ist.

Vor diesem Hintergrund erscheint es nicht kategorisch ausgeschlossen, „Endverbraucher“ in Bezug auf den effektiven und gleichmäßigen Gesetzesvollzug Grundrechtsschutz zu gewähren. Bei „Endverbraucher“ könnte eine gleichheitsrechtlich relevante Ungleichbehandlung bestehen, wenn nicht alle „Endverbraucher“ gleichmäßig mit Umsatz-/Mehrwertsteuer „belastet“ werden. Eine steuerartübergreifende Berücksichtigung von grundrechtsrelevanten Aspekten des Umsatz-/Mehrwertsteuerrechts wie dem Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommensteuerrecht⁶⁰⁸ ist in Bezug auf den effektiven und gleichmäßigen Gesetzesvollzug des Umsatz-/Mehrwertsteuerrechts jedoch nicht möglich, denn dieser betrifft nur den umsatz-/mehrwertsteuerrechtlichen Binnenbereich. Selbstverständlich ist eine solche Ungleichbehandlung freilich nicht.

⁶⁰² Vgl. BVerfG, Beschl. v. 06.12.2007 – 1 BvR 2129/07, UR 2008, 159 (159 f.); *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 11.

⁶⁰³ Vgl. *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 23. Aufl., 2020, Rn. 44; *Hey*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 7.11.

⁶⁰⁴ Vgl. BVerfG, Beschl. v. 08.06.2004 – 2 BvL 5/00, BVerfGE 110, 412 (433 f.); *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 23. Aufl., 2020, Rn. 174.

⁶⁰⁵ Vgl. BVerfG, Beschl. v. 08.06.2004 – 2 BvL 5/00, BVerfGE 110, 412 (433 f.); *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 23. Aufl., 2020, Rn. 183 f.

⁶⁰⁶ Vgl. BVerfG, Urt. v. 05.11.2019 – 1 BvL 7/16, BVerfGE 152, 68 (112 ff.; Rn. 118 ff.) („Sanktionen im Sozialrecht“).

⁶⁰⁷ S. II.1.

⁶⁰⁸ S. oben im Text.

Mit Blick auf die Eigenschaft der Umsatz-/Mehrwertsteuer als indirekte Steuer⁶⁰⁹ dürfte eine gleichheitssatzwidrige „Entlastung“ bestimmter „Endverbraucher“ von vornherein nicht gegeben sein, wenn einzelne „Unternehmer“ lediglich den „Nettopreis“ in Rechnung stellen, sie jedoch die gleichwohl entstehende Umsatz-/Mehrwertsteuer ordnungsgemäß entrichten und wirtschaftlich selbst tragen, um sich gegenüber anderen „Unternehmern“ einen Wettbewerbsvorteil zu verschaffen. Die vom Gesetz zwar intendierte „Abwälzung“ der Umsatz-/Mehrwertsteuer⁶¹⁰ ändert daran nichts, denn eine solche ist gerade nicht verbindlich vorgeschrieben⁶¹¹, sondern hängt von der Ausgestaltung der (zivilrechtlichen) Vereinbarung als rechtliche Grundlage für den umsatz-/mehrwertsteuerrechtlichen Leistungsaustausch durch die „Unternehmer“ und die „Endverbraucher“ ab. Dementsprechend kann umgekehrt die „Belastung“ von „Endverbrauchern“ nicht gleichheitssatzwidrig sein, wenn bestimmte (in der Realität: die meisten) „Unternehmer“, die ihnen gegenüber Leistungen erbringen, die aufgrund der Leistungserbringung anfallende Umsatz-/Mehrwertsteuer entsprechend der gesetzgeberischen Intention „abwälzen“.

Eine gleichheitssatzwidrige „Entlastung“ bestimmter „Endverbraucher“ scheint aber auch zweifelhaft, wenn sie neben dem „Nettopreis“ die Umsatz-/Mehrwertsteuer an die „Unternehmer“ zahlen, ohne dass diese die Umsatz-/Mehrwertsteuer an das Finanzamt entrichten, um die „Marge“ zu vergrößern⁶¹². Dasselbe gilt, wenn „Endverbraucher“ nur den „Nettopreis“ bezahlen und „Unternehmer“ die gleichwohl entstehende Umsatz-/Mehrwertsteuer nicht an das Finanzamt entrichten, also nicht selbst tragen. Der Anspruch wäre in all diesen Fällen darauf gerichtet, dass von („steuerunehrlichen“) „Unternehmern“ die von ihnen nach § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG geschuldete Umsatz-/Mehrwertsteuer auf den „Nettopreis“ tatsächlich erhoben wird,

⁶⁰⁹ S. II.1.

⁶¹⁰ S. II.1.

⁶¹¹ Vgl. *P. Kirchhof*, UR 2002, 541 (548); *P. Kirchhof*, in: Isensee/P. Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Band V, 3. Aufl., 2007, § 118, Rn. 241, 243; ferner *Drüen*, in: Widmann (Hrsg.), Steuervollzug im Rechtsstaat, DSuG 31 (2008), S. 167 (185); *Englisch*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018, Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band 1, 2018, S. 1491 (1492).

⁶¹² Vgl. Bundesrechnungshof, Abschließende Prüfungsmitteilung an das Bundesministerium der Finanzen „Umsatzsteuerliche Behandlung des E-Commerce – Offline-Umsätze durch Internethändler aus dem Drittland, 2018, S. 10; Bundesrechnungshof, Bericht an das Bundesministerium der Finanzen nach § 88 Abs. 2 BHO Umsatzbesteuerung elektronischer Dienstleistungen in der Europäischen Union. Funktionsweise des Mini-One-Stop-Shops in der Praxis, 2018, S. 20; Bundesrechnungshof, Bericht nach § 99 BHO über Maßnahmen zur Verbesserung der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung – Chancen der Digitalisierung nutzen, 2020, S. 11, 27, 44.

die sie an sich kraft Gesetzes anzumelden und zu entrichten⁶¹³ haben (§ 18 Abs. 1 S. 1 und 4, Abs. 3 S. 1 und Abs. 4 S. 1 UStG a.F./n.F.). „Endverbraucher“ werden durch eine pflichtwidrige Nichtentrichtung der Umsatz-/Mehrwertsteuer jedoch nicht ungleichmäßig belastet. Sie haben keinen eigenen Anspruch gegen die Finanzbehörden auf Erhebung bzw. Entrichtung der Umsatz-/Mehrwertsteuer. Sie sind umgekehrt auch nicht selbst für die Anmeldung und Entrichtung der Umsatz-/Mehrwertsteuer verantwortlich. Dies wird daran deutlich, dass von Ausnahmefällen wie dem Haftungstatbestand in § 6a Abs. 4 S. 2 UStG abgesehen „Endverbraucher“⁶¹⁴ grundsätzlich nicht für eine von einem „Unternehmer“ geschuldete, aber nicht angemeldete bzw. nicht entrichtete Umsatz-/Mehrwertsteuer haften. Jedenfalls kommt es durch die Nichtanmeldung bzw. Nichtentrichtung der Umsatz-/Mehrwertsteuer durch „Unternehmer“ zu keiner gleichheitssatzwidrigen „Belastung“ von „Endverbrauchern“ im Vergleich zu anderen „Endverbrauchern“, an die Leistungen von „Unternehmern“ erbracht werden, die die Umsatz-/Mehrwertsteuer ordnungsgemäß anmelden und entrichten.

Vor diesem Hintergrund kann im Fall der Nichtanmeldung und Nichtentrichtung einer (ggf. nur vermeintlich „abgewälzten“) Umsatz-/Mehrwertsteuer das Erfordernis der Beseitigung eines (ggf. sogar strukturellen) Vollzugsdefizits nicht auf gleichheitsrechtliche Gründe gestützt werden, die auf die „Endverbraucher“ bezogen sind. Gleichheitsrechtlich relevant kann hier lediglich eine später⁶¹⁵ behandelte „unternehmerbezogene“ Wettbewerbsverzerrung sein. Zudem können die schon⁶¹⁶ behandelten Haushaltsauswirkungen von Umsatz-/Mehrwertsteuerausfällen sowie die Wirksamkeit des Unionsrechts Bemühungen um die Beseitigung eines (ggf. sogar strukturellen) Vollzugsdefizits veranlassen.

⁶¹³ Das ausdrückliche „Entrichtungsgebot“ in den im Text zitierten Regelungen wurde erst durch Art. 14 Nr. 11 Buchst. a) Doppelbuchst. bb) und Buchst. c) des JStG 2020 eingefügt (zu weiteren, ebenfalls mit dem Jahressteuergesetz 2020 eingefügten Regelungen mit einem ausdrücklichen „Entrichtungsgebot“ s. § 18 Abs. 4c S. 2, Abs. 4e S. 4 und Abs. 5a S. 4, § 18i Abs. 3 S. 2, § 18j Abs. 4 S. 3 und § 18k Abs. 4 S. 3 UStG n.F.). Hintergrund ist die Neufassung von § 26a UStG, der ausdrücklich (und nunmehr umfassend) die (bislang nicht explizit als Pflicht geregelte) Nichtentrichtung der fälligen Umsatzsteuer als Ordnungswidrigkeit sanktioniert. Vgl. Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 – JStG 2020), BR-Drs. 503/20, S. 140, 142 f., 144, 155 ff.; *Widmann*, MwStR 2021, 6 (13). Vor der Änderung wurde das „Entrichtungsgebot“ gleichsam selbstverständlich aus der „Fälligkeit“ (§ 18 Abs. 1 S. 4 und Abs. 4 S. 1 und 2 UStG a.F.) der Umsatzsteuer hergeleitet. Vgl. *Dürschmidt*, in: *Ismer/Nieskens* (Hrsg.), Umsatzsteuer-Kongress-Bericht 2014, 2016, S. 33 (37 f.); *Widmann*, MwStR 2021, 6 (13).

⁶¹⁴ Im Beispiel des § 6a Abs. 4 S 2 UStG kann der haftende „Abnehmer“ als Erwerber im Rahmen eines innergemeinschaftlichen Erwerbs „Endverbraucher“ sein, wenn ein neues Fahrzeug geliefert wird (s. § 6a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 Buchst. c) UStG).

⁶¹⁵ S. III.3.c.cc.ccc.

⁶¹⁶ Dazu s. III.3.c.bb.bbb und III.3.c.cc.aaa.

ccc. „Unternehmer“ als Grundrechtsberechtigte

Die gleichheitsrechtliche Problematik eines defizitären Gesetzesvollzugs im Bereich des Umsatz-/Mehrwertsteuerrechts scheint auf Ebene der „Unternehmer“ einfacher greifbar zu sein als auf Ebene der „Endverbraucher“⁶¹⁷. Rechtstechnisch erfolgt ein unmittelbarer Grundrechtseingriff bei „Unternehmern“ als Steuerschuldner⁶¹⁸, die deshalb auch einen grundrechtlichen Anspruch auf Gleichbehandlung haben⁶¹⁹. Dieser ist wegen der Eigenschaft der Umsatz-/Mehrwertsteuer als auf „Endverbraucher“ „abwälzbare“ indirekte Steuer⁶²⁰ jedoch nicht wie bei der Einkommen- oder Körperschaftsteuer auf die gleichmäßige Verteilung von Steuerbelastungen am Maßstab der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bezogen⁶²¹. Es wurde bereits⁶²² angedeutet, dass aus der Nichtanmeldung bzw. Nichtentrichtung einer (ggf. nur vermeintlich „abgewälzten“) Umsatz-/Mehrwertsteuer neben steuerstaatlichen bzw. haushaltsrechtlichen und -wirtschaftlichen Auswirkungen der Steuerausfälle vielmehr eine gleichheitssatzwidrige „Wettbewerbsverzerrung zu Lasten steuererhlicher Unternehmer“ folgen kann, wenn dadurch die „Endverbrauchspreise“ reduziert werden⁶²³.

Geläufiger als eine unmittelbare Fundierung im grundrechtlichen allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 20 GRCh bzw. Art. 3 Abs. 1 GG) ist in solchen Fällen die Verortung des Gebots der Gleichbehandlung von „Unternehmern“ im umsatz-/mehrwertsteuerrechtlichen „Neutralitätsprinzip“, das zum einen verbindliche Zielsetzung i.S.d. Art. 288 Abs. 3 AEUV der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL) ist, zum anderen aber eben auch eine

⁶¹⁷ Dazu s. III.3.c.cc.bbb.

⁶¹⁸ In Bezug auf die Belastung mit Umsatzsteuer besteht ein solcher Grundrechtseingriff auf Ebene der „Unternehmer“ freilich nicht (endgültig), wenn die intendierte „Abwälzung“ auf den „Endverbraucher“ gelingt. Vgl. *Jachmann*, in: P. Kirchhof/Nieskens (Hrsg.), *Festschrift für Wolfram Reiss zum 65. Geburtstag*, 2008, S. 339 (345).

⁶¹⁹ Vgl. *Dürschmidt*, in: Ismer/Nieskens (Hrsg.), *Umsatzsteuer-Kongress-Bericht 2014, 2016*, S. 33 (58 f.).

⁶²⁰ S. II.1.

⁶²¹ Vgl. *Oellerich*, *Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechts*, 2008, S. 39.

⁶²² S. III.3.c.cc.bbb.

⁶²³ So auch Bundesrechnungshof, *Abschließende Prüfungsmitteilung an das Bundesministerium der Finanzen „Umsatzsteuerliche Behandlung des E-Commerce – Offline-Umsätze durch Internethändler aus dem Drittland*, 2018, S. 10 („Aufgrund des steuerlichen Vorteils können die ausländischen Unternehmer ihre Waren außerdem zu deutlich günstigeren Preisen anbieten als inländische Unternehmer und sich dadurch einen erheblichen Wettbewerbsvorteil verschaffen.“); Bundesrechnungshof, *Bericht an das Bundesministerium der Finanzen nach § 88 Abs. 2 BHO Umsatzbesteuerung elektronischer Dienstleistungen in der Europäischen Union. Funktionsweise des Mini-One-Stop-Shops in der Praxis*, 2018, S. 20 („Dies verursachte Steuerausfälle in Deutschland. Darüber hinaus waren ausländische Unternehmer bessergestellt als inländische Unternehmer. Das verstößt gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung.“); Bundesrechnungshof, *Bericht nach § 99 BHO über Maßnahmen zur Verbesserung der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung – Chancen der Digitalisierung nutzen*, 2020, S. 11, 27, 44 („Zusätzlich zum Steuerschaden entsteht so eine Wettbewerbsverzerrung zulasten steuererhlicher Unternehmer.“); *Englisch*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), *100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof*, Band 1, 2018, S. 1491 (1496, 1503); *Oellerich*, *Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechts*, 2008, S. 38 ff., 131 ff., 168.

bereichsspezifische Ausformung des unionalen allgemeinen Gleichheitssatzes aus Art. 20 GRCh⁶²⁴. „Wettbewerbsneutralität“ als hier relevante Ausprägung des „Neutralitätsprinzips“ bedeutet allgemein, dass alle „Unternehmer“ im Bestimmungsland ihre Leistungen mit derselben umsatz-/mehrwertsteuerrechtlichen Belastung anbieten können⁶²⁵. Diese spezifische Vorgabe des Neutralitätsprinzips könnte zwanglos unmittelbar aus dem unionsrechtlichen allgemeinen Gleichheitssatz aus Art. 20 GRCh hergeleitet werden⁶²⁶, so dass sich hier die Vorgaben des Neutralitätsprinzips und des allgemeinen Gleichheitssatzes überschneiden. „Wettbewerbsneutralität“ darf dabei nicht als Anforderung verstanden werden, die unabhängig vom Aspekt des Gesetzesvollzugs auf die Ausgestaltung des materiellen Umsatz-/Mehrwertsteuerrechts, d.h. auf die Regelungen für gleiche oder austauschbare Leistungen⁶²⁷, begrenzt ist, denn sie ist auch im Falle ungleicher Belastungen als Folge eines defizitären Gesetzesvollzugs gefährdet⁶²⁸. Sie ist insbesondere dann tangiert, wenn „ausländische“ „Unternehmer“ Leistungen zwar nicht rechtlich, jedoch zumindest faktisch zu „Nettopreisen“ (d.h. ohne Umsatz-/Mehrwertsteuer) erbringen (können), während „inländische“ „Unternehmer“ dies nur zu „Bruttopreisen“ (d.h. mit Umsatz-/Mehrwertsteuer) tun (können)⁶²⁹. Dies gilt unabhängig davon, ob es sich dabei um „einfache“, d.h. nur der Finanzverwaltung zurechenbare, oder „strukturelle“, d.h. sogar dem Gesetzgeber zurechenbare, Vollzugsdefizite handelt⁶³⁰. Jedenfalls ist der Richtliniengeber dazu verpflichtet, effektiv und gleichmäßig vollziehbare Vorgaben zu machen, obwohl das Verfahrensrecht nur punktuell harmonisiert ist⁶³¹.

An der unionsrechtlichen Fundierung der grundrechtlichen Vorgaben für den effektiven und gleichmäßigen Gesetzesvollzug ändert es nichts, dass das Verfahrensrecht weitgehend gerade nicht harmonisiert ist⁶³². Dieser Umstand führt lediglich dazu, dass sich das Verfahrensrecht hinsichtlich einzelner belastender Maßnahmen grundsätzlich an den Grundrechten

⁶²⁴ Zum „Neutralitätsprinzip“ s. II.2. und III.3.c.bb.ccc.

⁶²⁵ Vgl. *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 83, 155.

⁶²⁶ Ähnlich zum allgemeinen Gleichheitssatz aus Art. 3 Abs. 1 GG wohl BVerfG, Beschl. v. 19.03.1974 – 1 BvR 416/68, BVerfGE 37, 38 (50, 52 ff.), insbesondere zu Wettbewerbsverzerrungen als Folge der sog. Kleinunternehmerregelung in § 19 UStG, die vor der gemeinschafts-/unionsrechtlichen Harmonisierung des Umsatz-/Mehrwertsteuerrechts am allgemeinen Gleichheitssatz aus Art. 3 Abs. 1 GG zu messen gewesen sein sollen; ebenso *Oellerich*, Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechts, 2008, S. 39.

⁶²⁷ Vgl. *Oellerich*, Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechts, 2008, S. 118 f.

⁶²⁸ Ebenso *Oellerich*, Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechts, 2008, S. 40.

⁶²⁹ S. oben im Text.

⁶³⁰ Vgl. *Oellerich*, Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechts, 2008, S. 120 ff.

⁶³¹ Vgl. *Oellerich*, Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechts, 2008, S. 123 ff.; ferner s. III.3.b.cc. und III.3.c.bb.bbb.

⁶³² S. III.3.b.cc. und III.3.c.bb.bbb.

des Grundgesetzes messen lassen muss. Soweit es um die Notwendigkeit des Verfahrensrechts als „dienendes“ Recht⁶³³ hinsichtlich des Vollzugs des materiellen Rechts der Mitgliedstaaten zur Umsetzung von verbindlichem materiellrechtlichem Unionsrecht und damit auch um den Vollzug von Unionsrecht⁶³⁴ geht, sind dagegen die Grundrechte des Unionsrechts maßgeblich⁶³⁵. Die jeweils relevanten Grundrechte haben hier nicht nur eine unterschiedliche Quelle, sondern auch eine unterschiedliche Wirkung. Während hinsichtlich der (verfassungs-)grundrechtlichen Prüfung von Einzelfallmaßnahmen die Abwehr von Eingriffen in Freiheitsgrundrechte von Steuerpflichtigen („Unternehmern“) im Vordergrund stehen dürfte, ist es hinsichtlich der (unions-)grundrechtlichen Notwendigkeit der Schaffung eines für den effektiven und gleichmäßigen Gesetzesvollzug geeigneten Verfahrensrechts die Gleichbehandlung von Steuerpflichtigen („Unternehmern“). Die Begrenzung von allgemeinen Gleichheitssätzen auf einen Hoheitsträger⁶³⁶ steht nicht entgegen, wenn es um Vorgaben der (einen) Europäischen Union (EU) als Hoheitsträger geht, etwa in der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL), die mitgliedstaatenübergreifend innerhalb der EU gelten.

„Wettbewerbsverzerrungen“ sind jedoch nur im Falle einer gewissen Erheblichkeit gleichheitsrechtlich relevant. Diese Einschränkung, die bereits vom Bundesverfassungsgericht (BVerfG) in Bezug auf den allgemeinen Gleichheitssatz aus Art. 3 Abs. 1 GG und das deutsche materielle Umsatzsteuerrecht vor seiner unionsrechtlichen Harmonisierung gemacht wurde, ist allgemein

⁶³³ Zu dieser Funktion s. *Hoffmann-Riem*, in: Hoffmann-Riem/Schmidt-Abmann (Hrsg.), Grundlagen des Verwaltungsrechts, Band I, 2. Aufl., 2012, § 10, Rn. 100; *Röhl/Röhl*, Allgemeine Rechtslehre, 3. Aufl., 2008, S. 511 f.; ferner *Dürschmidt*, Verweisungen in formellgesetzlichen Rechtsnormen auf andere formellgesetzliche Rechtsnormen, 2019, S. 60; *Dürschmidt/Friedrich-Vache*, DStR, 1515 (1515, 1517); kritisch zu diesem Verständnis s. *Schmidt-Abmann*, in: Hoffmann-Riem/Schmidt-Abmann (Hrsg.), Verwaltungsverfahren und Verwaltungsverfahrensgesetz, 2003, 430 (451). Dementsprechend hat das „Verwaltungsverfahren“ eine „dienende Funktion“ im Hinblick auf „die Durchsetzung und Verwirklichung des materiellen Rechts“. Vgl. *Maurer/Waldhoff*, Allgemeines Verwaltungsrecht, 20. Aufl., 2020, § 19, Rn. 15 (ohne Hervorhebung im Original); ferner *Burgi*, DVBl. 2011, 1317; *Wahl*, VVDStRL 41 (1983), 151 (153) („Verwaltungsverfahren als Verwirklichungsmodus“); kritisch zur „dienenden“ Funktion des Verwaltungsverfahrens im Anwendungsbereich des grundrechtlichen „Rechts auf eine gute Verwaltung“ aus Art. 41 GRCh *Schröder*, in: Sachs/Siekman (Hrsg.), Der grundrechtsgeprägte Verfassungsstaat, 2012, S. 933 (934). Entsprechendes gilt für das Verwaltungsverfahren. Vgl. *Jestaedt*, in: Hoffmann-Riem/Schmidt-Abmann (Hrsg.), Grundlagen des Verwaltungsrechts, Band I, 2. Aufl., 2012, § 14, Rn. 4 („instrumenteller Charakter“). Ein legislatorischer Anhaltspunkt für das so verstandene Verhältnis von materiellem und Verfahrensrecht findet sich in § 46 VwVfG. Vgl. *Schmidt-Abmann*, in: Hoffmann-Riem/Schmidt-Abmann (Hrsg.), Verwaltungsverfahren und Verwaltungsverfahrensgesetz, 2003, 430 (431, 451). Zum Zusammenhang von materiellem und Verfahrens- bzw. Organisationsrecht in Bezug auf Grundrechte s. *Müller*, Normstruktur und Normativität, 1966, S. 205 f. (Verfahren- bzw. Organisationsrecht „mittelbar sachbezogen“), der sich dann auch auf die Eigenschaft des materiellen Rechts als individualbezogen auswirken muss.

⁶³⁴ S. III.3.b.cc.

⁶³⁵ Vgl. *Oellerich*, Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechts, 2008, S. 106, 184 ff., 190 f.; allgemein zum möglichen „Nebeneinander der Prüfungsmaßstäbe“ in Gestalt der Grundrechte des Verfassungs- und des Unionsrechts *Hidien*, UR 2020, 249 (254); ferner allgemein s. III.3.c.bb.ccc.

⁶³⁶ Vgl. BVerfG, Beschl. v. 12.05.1987 – 2 BvR 1226/83, BVerfGE 76, 1 (73); ferner Beschl. v. 21.12.1966 – 1 BvR 33/64, BVerfGE 21, 54 (68 f.), m.w.N.; *Birk*, in: Lehner (Hrsg.), Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt, DSStJG 19 (1996), S. 63 (65); *Dürschmidt*, Verweisungen in formellgesetzlichen Rechtsnormen auf andere formellgesetzliche Rechtsnormen, 2019, S. 92; *Oellerich*, Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechts, 2008, S. 104.

für das Umsatz-/Mehrwertsteuerrecht erforderlich, denn – so das BVerfG weiter – „jede Steuer greift irgendwie in das freie Spiel der wirtschaftlichen Kräfte ein“, so dass es „eine Steuer, die in jeder Hinsicht völlig wettbewerbsneutral wäre, [nicht] gibt [...] und [...] kaum denkbar [ist]“⁶³⁷. Dementsprechend sei „eine gewisse ungleiche wirtschaftliche Auswirkung auf die einzelnen Steuerschuldner und ihre Wettbewerbslage [...] bei Steuergesetzen unvermeidbar und hinzunehmen“, so dass „nur geringfügige oder nur in besonderen Fällen auftretende Ungleichheiten [...] unbeachtlich“ seien⁶³⁸. Die Begründung dieser „Erheblichkeitsschwelle“ durch das BVerfG trifft aufgrund der in Bezug genommenen faktischen Gegebenheiten gleichermaßen auf den unionalen allgemeinen Gleichheitssatz aus Art. 20 GRCh zu, so dass geringfügige Wettbewerbsverzerrungen auch unionsrechtlich keine Verletzung des allgemeinen Gleichheitssatzes nach sich ziehen können, wenn sie faktisch nicht zu vermeiden sind. Dem steht nicht entgegen, dass nach Art. 13 Abs. 1 UAbs. 2 MwStSystRL⁶³⁹ hinsichtlich der umsatz-/mehrwertsteuerrechtlichen Einordnung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts „Wettbewerbsverzerrungen“ ausnahmsweise nur relevant sind, wenn sie „größere Wettbewerbsverzerrungen“ sind. In der Folge können juristische Personen des öffentlichen Rechts nur als „Steuerpflichtige“ („Unternehmer“) qualifiziert werden, „sofern eine Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde“. Diese ausdrückliche Regelung könnte den – hier allerdings nicht vertretenen – Umkehrschluss nahelegen⁶⁴⁰, wonach ohne eine solche „Erheblichkeitsschwelle“ jegliche „Wettbewerbsverzerrung“ schädlich sein müsste, zumal der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) fordert, „diese Abweichung [vom Grundsatz der steuerlichen Neutralität] so auszulegen, dass der genannte Grundsatz so wenig wie möglich beeinträchtigt wird“⁶⁴¹. Jedoch erkennt der EuGH allgemein an, dass eine Regelung „bis zu einem gewissen Grad mit der Anwendung der Grundsätze der Neutralität und der Gleichbehandlung kollidieren“

⁶³⁷ Vgl. BVerfG, Urt. v. 20.12.1966 – 1 BvR 320/57, BVerfGE 21, 12 (27); Beschl. v. 28.01.1970 – 1 BvL 4/67, BVerfGE 27, 375 (389).

⁶³⁸ Vgl. BVerfG, Urt. v. 20.12.1966 – 1 BvR 320/57, BVerfGE 21, 12 (27); Beschl. v. 28.01.1970 – 1 BvL 4/67, BVerfGE 27, 375 (389).

⁶³⁹ Zur Umsetzung im deutschen Recht s. § 2b UStG; ferner s. Art. 4 Abs. 5 UAbs. 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates v. 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, ABl. L 145 v. 13.06.1977, S. 1 (Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie) sowie § 2 Abs. 3 UStG a.F. als Vorgängerregelungen.

⁶⁴⁰ So lässt sich nach *Oellerich*, Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechts, 2008, S. 119 f. die Einschränkung auf „größere“ Wettbewerbsverzerrungen in den richtlinienrechtlichen Regelungen nicht verallgemeinern.

⁶⁴¹ Vgl. EuGH, Urt. v. 16.09.2008 – C-288/07, Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs/Isle of Wight Council u. a., Slg. 2008, I-7203, ECLI:EU:C:2008:505, Tz. 44.

kann⁶⁴². Die mit dieser Erkenntnis verbundene Relativierung des „Neutralitätsprinzips“ und seiner Ausprägungen wie der „Wettbewerbsneutralität“ gilt jedenfalls in Fällen, in denen eine solche „Auswirkung [...] der Existenz von Ausnahmen vom Mehrwertsteuersystem eigen“ ist, etwa im Falle eines im Unionsrecht (Art. 137 Abs. 1 MwStSystRL) und im nationalen Recht der Mitgliedstaaten (§ 9 Abs. 1 UStG) ausdrücklich zugelassenen Verzichts auf die Steuerfreiheit (Option)⁶⁴³. Auch bei der Auswahl der Leistungen, die dem ermäßigten Steuersatz unterliegen, beabsichtigte der Unionsgesetzgeber nach Auffassung des EuGH, dass ein ermäßigter Mehrwertsteuersatz angewandt werden kann, „soweit von ihnen keine oder nur eine geringe Gefahr einer Wettbewerbsverzerrung ausgeht“⁶⁴⁴. „Wettbewerbsverzerrungen“ werden somit unter bestimmten Voraussetzungen auch vom Unionsrecht hingenommen, etwa, wenn sie strukturell im unionalen Mehrwertsteuersystem angelegt sind. Wegen der faktischen Gegebenheiten und der (eingeschränkten) Akzeptanz von Wettbewerbsverzerrungen durch das Umsatz-/Mehrwertsteuerrecht dürfen die Anforderungen an das wohl auch allgemein mögliche Erfordernis der „Erheblichkeit“ einer gleichheitssatzwidrigen „Wettbewerbsverzerrung“ nicht allzu streng sein. Insbesondere ist diesbezüglich eine exakte Quantifizierung der (unzulässigen) „Wettbewerbsverzerrungen“ nicht erforderlich. Vielmehr muss es genügen, wenn die Ausgestaltung des materiellen und des Verfahrensrechts die Annahme begründet, dass das materielle Steuerrecht nicht effektiv und gleichmäßig vollzogen werden kann⁶⁴⁵ mit der Folge nicht nur geringfügiger „Wettbewerbsverzerrungen“.

Mit Blick auf die – anzuerkennende bzw. schon anerkannte⁶⁴⁶ – „Erheblichkeitsschwelle“ könnte womöglich nicht jegliches Defizit beim Gesetzesvollzug gleichheitssatzwidrig sein und einen Anspruch von „Unternehmern“ auf Verstärkung von Gesetzesvollzugsaktivitäten begründen⁶⁴⁷. Jedenfalls

⁶⁴² Vgl. EuGH, Urt. v. 02.06.2005 – C-378/02, Waterschap Zeeuws Vlaanderen/Staatssecretaris van Financiën, Slg. 2005 I-4685, ECLI:EU:C:2005:335, Tz. 43; Urt. v. 16.09.2008 – C-288/07, Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs/Isle of Wight Council u. a., Slg. 2008, I-7203, ECLI:EU:C:2008:505, Tz. 44.

⁶⁴³ Vgl. EuGH, Urt. v. 02.06.2005 – C-378/02, Waterschap Zeeuws Vlaanderen/Staatssecretaris van Financiën, Slg. 2005 I-4685, ECLI:EU:C:2005:335, Tz. 43, zu den Folgen der Auswirkungen des Optionsrechts.

⁶⁴⁴ Vgl. EuGH, Urt. v. 19.12.2019 – C-715/18, Segler-Vereinigung Cuxhaven e. V. gegen Finanzamt Cuxhaven, ECLI:EU:C:2019:1138, Tz. 32; ferner Urt. v. 04.06.2015 – C-161/14, Europäische Kommission gegen Vereinigtes Königreich Großbritannien und Nordirland, ECLI:EU:C:2015:355, Tz. 25.

⁶⁴⁵ Näher dazu *Oellerich*, Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechts, 2008, S. 71, m.w.N., insbesondere zur Rechtsprechung des BVerfG, z.B. BVerfG, Urt. v. 09.03.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 (118).

⁶⁴⁶ S. oben im Text.

⁶⁴⁷ A.A. *Oellerich*, Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechts, 2008, S. 120, wobei den als Beleg für seine Auffassung zitierten Entscheidungen des EuGH zu „der Frage ungleichmäßiger Steuerbefreiungen“ nicht das Gegenteil der hier vertretenen Auffassung entnommen werden kann.

wird nicht jegliches Vollzugsdefizit ein „strukturelles“ Vollzugsdefizit⁶⁴⁸ sein und in der Folge eine materiellrechtliche Regelung als solche gleichheits-satzwidrig machen können. Dies wäre nur der Fall, wenn die Ausgestaltung der (verfahrensrechtlichen) Erhebungsregeln der gleichmäßigen Erhebung („strukturell“) so entgegensteht, dass Steuern nicht zuletzt wegen des häufig vorhandenen und verwirklichten Steuervermeidungswillens⁶⁴⁹ von natürlichen und juristischen Personen als Steuerpflichtige „im großen Stil“ nicht erhoben werden können. Dies entspricht der Rechtsprechung des BVerfG zu strukturellen Vollzugsdefiziten als Verletzung des allgemeinen Gleichheitssatzes aus Art. 3 Abs. 1 GG durch eine materiellrechtliche Regelung, die wegen einer („strukturell“) entgegenstehenden Erhebungsregel nicht effektiv und gleichmäßig vollzogen werden kann⁶⁵⁰. Ungeachtet dessen sind die Gesetzgeber der EU und der Mitgliedstaaten bei Vollzugsdefiziten im Bereich der Umsatz-/Mehrwertsteuer, die unterhalb der hohen Schwelle für Rückwirkungen auf das materielle Recht bleiben, gehalten, die verfahrensrechtlichen Regelungen für ihre Erhebung so auszugestalten, dass die Umsatz-/Mehrwertsteuer tatsächlich effektiv und gleichmäßig erhoben werden kann.

Unter Beachtung dieser Grundsätze ist „Wettbewerbsneutralität“⁶⁵¹ wie in allen anderen Bereichen auch bei der umsatz-/mehrwertsteuerrechtlichen Behandlung des grenzüberschreitenden „elektronischen Geschäftsverkehrs“ (*E-Commerce*) zu gewährleisten⁶⁵². Materiellrechtlich scheint diese primär- und sekundärrechtliche Vorgabe⁶⁵³ durch die auf die Verwirklichung des Bestimmungslandprinzips gerichtete Ausgestaltung des Umsatz-/Mehrwertsteuerrechts⁶⁵⁴ bereits im Wesentlichen sichergestellt zu sein, denn die Leistungen „ausländischer“ „Unternehmer“ unterliegen regelmäßig im Bestimmungsland wie die Leistungen „inländischer“ „Unternehmer“ den umsatz-/mehrwertsteuerrechtlichen Regelungen dieses Staats. Jedoch erscheinen die Schwierigkeiten beim Gesetzesvollzug von Regelungen zur Verwirklichung des Bestimmungslandprinzips gerade in diesem Bereich besonders drastisch, weil hier mehr als in anderen Bereichen eine physische Präsenz des leistenden „Unternehmers“ im Bestimmungsland, die dort den Gesetzesvollzug erheblich erleichtern würde, nicht erforderlich und häufig auch nicht gege-

⁶⁴⁸ S. III.3.b.bb., zu strukturellen Vollzugsdefiziten in der Rechtsprechung des BVerfG.

⁶⁴⁹ Vgl. *Oellerich*, Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechts, 2008, S. 131 ff.

⁶⁵⁰ S. III.3.b.bb.

⁶⁵¹ Bereits dazu s. II.2. und III.3.c.bb.ccc.

⁶⁵² Vgl. *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 83.

⁶⁵³ S. oben im Text.

⁶⁵⁴ S. II.3.

ben⁶⁵⁵ ist. Die für die Gleichheitssatzrelevanz erforderliche Erheblichkeit einer Wettbewerbsverzerrung⁶⁵⁶ sollte hier gegeben sein, denn die Defizite beim Gesetzesvollzug sind nicht nur „mit den Händen zu greifen“⁶⁵⁷, sondern durch die Berichte des Europäischen Rechnungshofs und des Bundesrechnungshofs belegt⁶⁵⁸. Dabei spielt die Quantität nicht die entscheidende Rolle, sondern die auf die Ausgestaltung des materiellen und des Verfahrensrechts gestützte Vermutung, dass das materielle Recht nicht effektiv und gleichmäßig vollzogen wird⁶⁵⁹.

Trotz der Feststellungen in den Berichten des Europäischen Rechnungshofs und des Bundesrechnungshofs⁶⁶⁰ dürfte der defizitäre Gesetzesvollzug in diesem Bereich ungeachtet der nicht unerheblichen Dimension (noch) keine Rückwirkung auf die Vereinbarkeit der umsatz-/mehrwertsteuerrechtlichen Regelungen mit dem übergeordneten Recht haben⁶⁶¹, insbesondere den unionsrechtlichen Vorgaben für den effektiven und gleichmäßigen Gesetzesvollzug. Insbesondere wird durch den defizitären Gesetzesvollzug nicht die – zunächst übergangsweise und mittlerweile dauerhafte⁶⁶² – Grundentscheidung der EU für die Verwirklichung des Bestimmungslandprinzips im Bereich der Umsatz-/Mehrwertsteuer in Frage gestellt. Zwar wurden im Bereich des grenzüberschreitenden „elektronischen Geschäftsverkehrs“ (*E-Commerce*) vom Europäischen Rechnungshof und vom Bundesrechnungshof substantielle Vollzugsdefizite bei der Umsatz-/Mehrwertsteuer gerade als Folge der Verwirklichung des Bestimmungslandprinzips festgestellt⁶⁶³. Sie sind jedoch im Sinne der Rechtsprechung des BVerfG zum allgemeinen Gleichheitssatz aus Art. 3 Abs. 1 GG wohl nur Vollzugsmängel „wie sie immer wieder vorkommen können und sich auch tatsächlich ereignen“⁶⁶⁴ und deshalb ledig-

⁶⁵⁵ S. I.

⁶⁵⁶ S. oben im Text.

⁶⁵⁷ Ähnlich *Oellerich*, Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechts, 2008, S. 4, 71 f., 174.

⁶⁵⁸ S. III.2.

⁶⁵⁹ S. oben im Text.

⁶⁶⁰ S. oben im Text.

⁶⁶¹ A.A. *Oellerich*, Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechts, 2008, S. 63 ff., 168 ff., in Bezug auf den allgemeinen Gleichheitssatz aus Art. 3 Abs. 1 GG und des Unionsrechts als allgemeiner Rechtsgrundsatz des Gemeinschaftsrechts (jetzt: des Unionsrechts; Art. 6 Abs. 3 EUV) vor Erhebung der Grundrechtecharta (GRCh) mit dem allgemeinen Gleichheitssatz aus Art. 20 GRCh in Primärrechtsrang (Art. 6 Abs. 1 UAbs. 1 GRCh).

⁶⁶² S. II.2.

⁶⁶³ S. oben im Text sowie I. und III.2.

⁶⁶⁴ Vgl. BVerfG, Urt. v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (272); Urt. v. 09.03.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 (113); Beschl. v. 10.03.2008 – 2 BvR 2077/05, NJW 2008, 2637 (2637; Rn. 14).

lich Folge einer „empirischen Ineffizienz“⁶⁶⁵, die nicht bzw. allenfalls zum Teil auf einer Erhebungsregel beruhen, die der Verwirklichung des materiellen Umsatz-/Mehrwertsteuerrechts entgegensteht. Diese Einschränkung hinsichtlich der Rückwirkung von Vollzugsdefiziten auf die Rechtmäßigkeit des materiellen Rechts in Bezug auf den allgemeinen Gleichheitssatz aus Art. 3 Abs. 1 GG muss auch für den hier maßgeblichen allgemeinen Gleichheitssatz aus Art. 20 GRCh gelten⁶⁶⁶.

Eine dem gleichmäßigen und effektiven Gesetzesvollzug entgegenstehende Erhebungsregel könnte womöglich im Grundsatz der „formellen Territorialität“⁶⁶⁷ gesehen werden⁶⁶⁸. Allerdings gibt es eine Vielzahl von Rechtsgrundlagen für den grenzüberschreitenden Informationsaustausch⁶⁶⁹, auch wenn diese im Verhältnis zu Drittstaaten wie etwa abkommensrechtliche Regelungen nach dem Vorbild von Art. 26 OECD-MA/Art. 25 DE-VG überwiegend⁶⁷⁰ nicht umsatz-/mehrwertsteuerspezifisch sind. Die schlichte Nicht- oder Schlechtnutzung solcher Instrumente kann keine Rückwirkung auf die Vereinbarkeit von materiellrechtlichen Regelungen mit dem übergeordneten Recht haben⁶⁷¹. Etwas anderes würde nur gelten, wenn sich diese strukturell als ungeeignet erweisen, etwa, weil in Fällen ohne automatischen Informationsaustausch für die Finanzbehörden des Bestimmungslands kein Anlass besteht, konkrete Auskunftersuchen an einen anderen Staat zu richten, und spekulative Anfragen ohne klaren Bezug zu einem einzelnen Besteuerungsvorgang (sog. „*fishing expeditions*“) wie häufig nach solchen Regelungen unzulässig⁶⁷² sind. Zwar müssen die Anforderungen an ein Auskunftersuchen nach den maßgeblichen Rechtsgrundlagen nicht besonders hoch sein, weil nach allgemeiner Meinung etwa in Auskunftersuchen in Fällen von abkommens-

⁶⁶⁵ Zu den Folgen einer „empirischen Ineffizienz“ s. BVerfG, Urt. v. 09.03.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 (113) („Zur Gleichheitswidrigkeit führt nicht ohne weiteres die empirische Ineffizienz von Rechtsnormen, wohl aber das normative Defizit des widersprüchlich auf Ineffektivität angelegten Rechts.“, unter Hinweis auf *Bryde*, Die Effektivität von Recht als Rechtsproblem, 1993, S. 20 f.; *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, 1999, S. 527 ff.).

⁶⁶⁶ Zu inhaltlichen Parallelen s. III.3.b.cc.

⁶⁶⁷ Zu diesem s. III.2.

⁶⁶⁸ Ähnlich *Oellerich*, Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechts, 2008, S. 68 f., 129.

⁶⁶⁹ S. III.2.

⁶⁷⁰ Zur Ausnahme der Übereinkunft zwischen der EU und dem Königreich Norwegen über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden, die Betrugsbekämpfung und die Beitreibung von Forderungen auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer s. III.2.

⁶⁷¹ So BVerfG, Urt. v. 09.03.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 (116). Dasselbe muss innerhalb der EU für die Beeinträchtigung von Grundfreiheiten gelten, die nicht damit gerechtfertigt werden kann, dass der grenzüberschreitende Informationsaustausch auf der Grundlage der Amtshilferichtlinie (Richtlinie 2011/16/EU des Rates v. 15.02.2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG, ABl. L 64 v. 11.03.2011, S. 1) nicht funktioniert. Vgl. *Dürschmidt*, Besteuerung von grenzüberschreitenden Unternehmensstrukturierungen und Europäische Grundfreiheiten, 2008, S. 270 ff., 425 („in einem Boot sitzen“).

⁶⁷² Dazu OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, 2017, Commentary on Article 26, Tz. 5; ferner *Engelschalk*, in: Vogel/Lehner (Hrsg.), DBA, 7. Aufl., 2021, Art. 26, Rn. 34 ff.

rechtlichen Regelungen nach dem Vorbild von Art. 26 OECD-MA/Art. 25 DE-VG beispielsweise weder Name noch Adresse des Steuerpflichtigen genannt werden müssen⁶⁷³. Dementsprechend soll mit der schon beschlossenen, aber erst ab dem 01.01.2023⁶⁷⁴ anzuwendenden Änderungsrichtlinie⁶⁷⁵ („DAC 7“) zur Amtshilferichtlinie⁶⁷⁶ ein „eindeutiger Rechtsrahmen“ für „Gruppenersuchen“⁶⁷⁷ geschaffen werden⁶⁷⁸. Diese Änderung ist wohl als Klarstellung gedacht⁶⁷⁹, so dass die Voraussetzungen für den grenzüberschreitenden Informationsaustausch hinsichtlich vieler anderer Rechtsgrundlagen wohl ähnlich niedrigschwellig sein können. Dies dürfte insbesondere für die umsatz-/mehrwertsteuerspezifische Zusammenarbeits-Verordnung⁶⁸⁰ gelten.

Selbst wenn die Anforderungen an den grenzüberschreitenden Informationsaustausch strenger wären, wären zunächst noch vorrangig die sogleich⁶⁸¹ zu behandelnden Lösungsmöglichkeiten zu verwirklichen und zu optimieren, um einen defizitären Gesetzesvollzug zu beseitigen. Erst wenn diese ausgeschöpft sind und weiterhin Vollzugsdefizite verbleiben⁶⁸², könnte die weitreichende Folge der Unvereinbarkeit der materiellrechtlichen Regelungen für die umsatz-/mehrwertsteuerrechtliche Behandlung des grenzüberschreitenden „elektronischen Geschäftsverkehrs“ (*E-Commerce*) mit übergeordnetem Recht, insbesondere den unionsrechtlichen Vorgaben für den effektiven und gleichmäßigen Gesetzesvollzug (Gleichheitssatz aus Art. 20 GRCh bzw. „Neutralitätsprinzip“ in seiner Ausprägung der „Wettbewerbsneutralität“)⁶⁸³,

⁶⁷³ Vgl. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, 2017, Commentary on Article 26, Tz. 5.1; ferner *Engelschalk*, in: Vogel/Lehner (Hrsg.), DBA, 7. Aufl., 2021, Art. 26, Rn. 34b.

⁶⁷⁴ S. Art. 2 Abs. 1 UAbs. 1 und 2 der Richtlinie 2021/514 des Rates v. 22.03.2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung, ABl. L 104 v. 25.03.2021, S. 1 („DAC 7“).

⁶⁷⁵ S. Richtlinie 2021/514 des Rates v. 22.03.2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung, ABl. L 104 v. 25.03.2021, S. 1 („DAC 7“).

⁶⁷⁶ S. Richtlinie 2011/16/EU des Rates v. 15.02.2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG, ABl. L 64 v. 11.03.2011, S. 1.

⁶⁷⁷ S. Erwägungsgründe 3 und 4 der Richtlinie 2021/514 des Rates v. 22.03.2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung, ABl. L 104 v. 25.03.2021, S. 1 („DAC 7“).

⁶⁷⁸ S. Art. 5a der Amtshilferichtlinie; eingefügt durch Art. 1 Nr. 2 der Richtlinie 2021/514 des Rates v. 22.03.2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung, ABl. L 104 v. 25.03.2021, S. 1 („DAC 7“).

⁶⁷⁹ S. Erwägungsgründe 3 und 4 der Richtlinie 2021/514 des Rates v. 22.03.2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung, ABl. L 104 v. 25.03.2021, S. 1 („DAC 7“).

⁶⁸⁰ S. Verordnung Nr. 904/2010 des Rates v. 07.10.2010 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer, ABl. L 268 v. 12.10.2010, S. 1.

⁶⁸¹ S. unten im Text und IV.

⁶⁸² Es ist keineswegs sicher, dass die Lösungsmöglichkeiten wie „gemeinsame Prüfungen“ („*Joint Audits*“) (s. IV.2.e.dd.) oder die Einbeziehung von „Finanzintermediären“ (s. IV.2.f.) wirksam sind. Vgl. *Ismer/Schwarz*, MwStR 2019, 348 (352), wenn auch zum Betrug in der Leistungskette.

⁶⁸³ Zu den Grundlagen für die unionsrechtlichen Anforderungen s. oben im Text.

angenommen werden⁶⁸⁴. In diesem Sinne hat das BVerfG allgemein in Bezug auf den allgemeinen Gleichheitssatz aus Art. 3 Abs. 1 GG eine Art von „Schonfrist“ angenommen, wonach im Falle eines strukturellen Erhebungsmangels, der sich dem Gesetzgeber „erst nachträglich auf[drängt]“, diesen die „verfassungsrechtliche Pflicht [trifft], diesen Mangel binnen angemessener Frist zu beseitigen“⁶⁸⁵. Ein strukturelles Vollzugsdefizit begründet damit nach Auffassung des BVerfG nicht die *sofortige* Verfassungswidrigkeit der defizitär vollzogenen materiellrechtlichen Regelung⁶⁸⁶. Vielmehr ist dem Gesetzgeber die Chance zu geben, das strukturelle Vollzugsdefizit zu beseitigen. Ähnliches könnte vom EuGH angenommen werden, denn seine Rechtsprechung erscheint bisweilen durchaus (unions-)gesetzgeberfreundlich, etwa durch Anerkennung eines „Ermessensspielraums“ bzw. „Beurteilungsspielraums“⁶⁸⁷ hinsichtlich künftiger Entwicklungen⁶⁸⁸. Dem unionalen Richtliniengeber sollte jedenfalls nicht unterstellt werden, dass er bewusst nicht effektiv und gleichmäßig vollziehbare Regelungen schaffen will. Umgekehrt dürfte er vielmehr von der auf einer positiven Prognose basierenden Vorstellung der effektiven und gleichmäßigen Vollziehbarkeit seiner Regelungen geleitet sein. Dementsprechend erscheint es sachgerecht, auch dem unionalen Richtliniengeber die Möglichkeit der Nachbesserung seiner materiellrechtlichen Regelungen für die Besteuerung des grenzüberschreitenden „elektronischen Geschäftsverkehrs“ (*E-Commerce*) mit Umsatz-/Mehrwertsteuer zu belassen, aber auch der Ergänzung durch verfahrensrechtliche Regelungen⁶⁸⁹. Wegen der Vollzugszuständigkeit der Mitgliedstaaten kann die „Schonfrist“ von der EU in Bezug auf das Verfahrensrecht zunächst dazu genutzt werden, die Mitgliedstaaten zur Anpassung ihres (bislang nicht umfassend harmonisierten⁶⁹⁰) Verfahrensrechts anzuhalten, aber auch dazu, dieses im Falle einer dafür geeigneten Rechtsgrundlage zu harmonisieren. Bezeichnenderweise verlangt der Bundesrechnungshof im hiesigen Zusammenhang gerade nicht die (zumindest bereichsspezifische) Abschaffung des Bestimmungslandprinzips, was an sich Konsequenz

⁶⁸⁴ Ähnlich, jedoch allgemein, d.h. ohne spezifischen Bezug zum grenzüberschreitenden „elektronischen Geschäftsverkehr“ (*E-Commerce*), *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band II, 2. Aufl., 2003, S. 1008; dagegen allgemein eine Verfassungswidrigkeit der richtlinienrechtlichen Vorgaben annehmend *P. Kirchhof*, UR 2002, 541 (541, 547).

⁶⁸⁵ Vgl. BVerfG, Urt. v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (272).

⁶⁸⁶ Kritisch dazu *Oellerich*, Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechts, 2008, S. 48 ff.

⁶⁸⁷ Vgl. EuGH, Urt. v. 21.11.1991 – C-269/90, Technische Universität München gegen Hauptzollamt München-Mitte, Slg. 1991 I-5469, ECLI:EU:C:1991:438, Tz. 13.

⁶⁸⁸ Vgl. EuGH, Urt. v. 13.11.1984 – C-283/83, Racke gegen Hauptzollamt Mainz, Slg. 1984, 3791, ECLI:EU:C:1984:344, Tz. 5; Urt. v. 21.02.1989 – C-267/88 bis C-285/88, Wuidart, Slg. 1989, I-435, ECLI:EU:C:1990:79, Tz. 14.

⁶⁸⁹ Kritisch zu Einschränkungen bei der Kontrolldichte bei der Prüfung des unionsrechtlichen allgemeinen Gleichheitssatzes s. *Oellerich*, Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechts, 2008, S. 111 ff.

⁶⁹⁰ S. III.3.c.bb.ccc.

einer strukturellen Unvollziehbarkeit der entsprechenden materialrechtlichen Regelungen wäre⁶⁹¹, sondern fordert „nur“ die Verbesserung des Gesetzesvollzugs⁶⁹². Er tut dies, obwohl er manchmal zwar nicht grundstürzend, jedoch zumindest punktuell auch Veränderungen im Bereich des materiellen Umsatz-/Mehrwertsteuerrechts empfiehlt, etwa bei der Ausgestaltung der Umkehr der Steuerschuldnerschaft (*Reverse Charge*-Verfahren)⁶⁹³ oder der „Einschaltung“ von „Plattformbetreibern“ in die Leistungskette⁶⁹⁴.

Ungeachtet der Antwort auf die Frage nach ihrer rechtlichen Gebotenheit wäre eine (zumindest bereichsspezifische) Abschaffung des Bestimmungslandprinzips aus steuerrechtspolitischer Sicht nicht wünschenswert, wenn dadurch sogar noch größere „Wettbewerbsverzerrungen“ einträten als jetzt in der Folge eines defizitären Gesetzesvollzugs. Womöglich unterlägen dann die betroffenen Leistungen „ausländischer“ „Unternehmer“ nicht nur im Inland, sondern mangels dahingehender Steuerpflicht im Ausland auch dort nicht der Umsatz-/Mehrwertbesteuerung⁶⁹⁵. Dies kann jedenfalls für „Unternehmer“ aus Drittstaaten gelten, denn mangels verbindlicher Vorgaben für die Ausgestaltung des Rechts solcher Staaten ist nicht sichergestellt, dass bei Verwirklichung des Ursprungslandprinzips dort entsprechende Leistungen besteuert werden⁶⁹⁶. An die unionsrechtlichen Regelungen der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie⁶⁹⁷ mit dahingehenden Regelungen⁶⁹⁸ sind nur Mitgliedstaaten der EU gebunden (Art. 288 Abs. 3 AEUV). Die Empfehlungen der OECD⁶⁹⁹ sind ohnehin – selbst für ihre Mitgliedstaaten – unverbindlich⁷⁰⁰. Im Falle einer Abschaffung würde die durch die Verwirklichung des Bestimmungslandprinzips angestrebte Vermeidung von „Wettbewerbsverzerrungen“⁷⁰¹

⁶⁹¹ So *Oellerich*, Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechts, 2008, S. 70 ff., 138 ff., der dies auch fordert.

⁶⁹² Zahlreiche Forderungen und Vorschläge finden sich in Bundesrechnungshof, Bericht nach § 99 BHO über Maßnahmen zur Verbesserung der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung – Chancen der Digitalisierung nutzen, 2020.

⁶⁹³ Vgl. Bundesrechnungshof, Bericht nach § 99 BHO über Maßnahmen zur Verbesserung der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung – Chancen der Digitalisierung nutzen, 2020, S. 22 („wünschenswert“).

⁶⁹⁴ Vgl. Bundesrechnungshof, Abschließende Prüfungsmitteilung an das Bundesministerium der Finanzen „Umsatzsteuerliche Behandlung des E-Commerce – Offline-Umsätze durch Internethändler aus dem Drittland, 2018, S. 10 („Er empfahl dem BMF darauf hinzuwirken, dass in der Europäischen Union ansässige Handelsplattformen zu diesem Zweck in die Besteuerung eingebunden werden.“).

⁶⁹⁵ Vgl. *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 96.

⁶⁹⁶ Zur Bedeutung einer internationalen Abstimmung s. *Hey*, EuZW 2002, 613 (615); *Reiß*, StJb 1998/99, 391 (393).

⁶⁹⁷ S. Richtlinie 2006/112/EG des Rates v. 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L 347 v. 11.12.2006, S. 1 (MwStSystRL).

⁶⁹⁸ S. II.3.b. und II.3.c.

⁶⁹⁹ S. OECD, Committee on Fiscal Affairs, Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions, 1998, Box 3 (v), speziell für den Bereich des grenzüberschreitenden „elektronischen Geschäftsverkehrs“ (*E-Commerce*).

⁷⁰⁰ S. II.2.

⁷⁰¹ S. II.3.b.cc., speziell zu auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen (elektronisch erbrachten Dienstleistungen).

jedenfalls im Bereich des grenzüberschreitenden „elektronischen Geschäftsverkehrs“ (*E-Commerce*) gerade noch weniger erreicht. Eine andere Frage wäre es, ob die Vermeidung von größeren „Wettbewerbsverzerrungen“ *ohne* Verwirklichung des Bestimmungslandprinzips kleinere „Wettbewerbsverzerrungen“ als Folge eines strukturellen Vollzugsdefizits *bei* Verwirklichung des Bestimmungslandprinzips rechtfertigen könnte⁷⁰². Diese Frage muss hier allerdings nicht abschließend beantwortet werden, weil zumindest derzeit die Annahme eines strukturellen Vollzugsdefizits bei Verwirklichung des Bestimmungslandprinzips in dem Sinne abgelehnt wird⁷⁰³, dass es auf die Vereinbarkeit der Vorgaben der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie mit dem unionsrechtlichen allgemeinen Gleichheitssatz aus Art. 20 GRCh zurückwirkt. Jedenfalls wäre die Verneinung der Frage nicht unproblematisch, denn die größeren „Wettbewerbsverzerrungen“ als Folge der Abschaffung des Bestimmungslandprinzips (zur Vermeidung kleinerer „Wettbewerbsverzerrungen“) könnten ihrerseits gegen Vorgaben aus übergeordnetem Recht verstoßen⁷⁰⁴. Dies könnte der Fall sein, wenn gerade dadurch „Wettbewerbsverzerrungen“ zwischen „inländischen“ und „ausländischen“ „Unternehmern“ einträten, die durch die Ausgestaltung der materiellrechtlichen Regelungen zur Verwirklichung des Bestimmungslandprinzips eigentlich vermieden werden sollen⁷⁰⁵. Richtigerweise wäre diesbezüglich der unionsrechtliche allgemeine Gleichheitssatz aus Art. 20 GRCh maßgeblich, wenn die Verwirklichung des Ursprungslandprinzips als Folge der Abschaffung des Bestimmungslandprinzips vom Unionsrecht zwingend vorgegeben würde.

Unabhängig von den Auswirkungen des defizitären Gesetzesvollzugs auf die Vereinbarkeit umsatz-/mehrwertsteuerrechtlicher Regelungen mit übergeordnetem Recht sind die Finanzbehörden der Mitgliedstaaten nicht nur allgemein nach Art. 4 Abs. 3 UAbs. 2 EUV und Art. 291 Abs. 1 AEUV⁷⁰⁶, sondern auch aufgrund des unionsrechtlichen allgemeinen Gleichheitssatzes (Art. 20 GRCh) gehalten, alle (verfahrensrechtlichen) Maßnahmen zu ergreifen, um das unionsrechtlich harmonisierte Umsatz-/Mehrwertsteuerrecht der Mitgliedstaaten auch im Bereich der Besteuerung des grenzüberschreitenden „elektronischen Geschäftsverkehrs“ (*E-Commerce*) effektiv

⁷⁰² Die Frage verneinend *Oellerich*, Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechts, 2008, S. 76 f., 175.

⁷⁰³ S. oben im Text.

⁷⁰⁴ Vgl. *Reiß*, StbJb 1998/99, 391 (411), der annimmt, dass dies „sowohl gegen den verfassungsrechtlichen als auch europarechtlichen Gleichheitssatz verstößt, solange gleichartige Leistungen, die durch innerstaatliche Anbieter erbracht werden, der Besteuerung unterworfen werden“.

⁷⁰⁵ S. II.3.b.cc., speziell zu auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen (elektronisch erbrachten Dienstleistungen) mit „Endverbrauchern“ als Leistungsempfänger.

⁷⁰⁶ Vgl. *Oellerich*, Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechts, 2008, S. 177 ff., noch zu Art. 10 EGV.

und gleichmäßig anzuwenden und gleichheitsatzrelevante Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden⁷⁰⁷. Dabei sind unter anderem die „Aktivitäten systematisch auf die Ermittlung unbekannter Steuerfälle aus[zu]richten“⁷⁰⁸. Dies erfordert zunächst einmal die Ausschöpfung aller faktisch bereits vorhandenen und vom Gesetz gedeckten Ermittlungs- und Erhebungsmöglichkeiten, aber auch das stete Bemühen, diese fortlaufend zu optimieren und der sich verändernden Lebenswirklichkeit⁷⁰⁹ anzupassen. Dies umfasst nicht nur die Ermittlungsmethoden, insbesondere im Bereich Informationstechnik (IT)⁷¹⁰, sondern ggf. auch Organisationsentscheidungen⁷¹¹, etwa hinsichtlich der schon stark ausgelasteten Zentralfinanzämter mit Zuständigkeit für „ausländische“ „Unternehmer“ (§ 21 Abs. 1 S. 2 AO)⁷¹². Zentral dürfte sein, die Digitalisierung nicht nur als Teil des „Problems“ in Bezug auf den effektiven und gleichmäßigen Gesetzesvollzug materiellrechtlicher Regelungen zu betrachten, sondern auch als Teil der „Lösung“⁷¹³. Das Bundesfinanzministerium (BMF) scheint sich dessen zwar bewusst zu sein⁷¹⁴, jedoch bereits von ausreichenden Aktivitäten auszugehen⁷¹⁵. Der Gesetzgeber ist dabei trotz der Verantwortung der Finanzverwaltung für den effektiven und gleichmäßigen Gesetzesvollzug nicht entlastet, denn dieser muss die rechtlichen Grundlagen schaffen, die insbesondere bei in Grundrechte eingreifenden Vollzugsmaßnahmen als Folge des grundrechtlichen und rechtsstaatlichen

⁷⁰⁷ Dies erkennt zutreffend auch das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt). Vgl. BZSt, Umsatzsteuer-Betrugsbekämpfung, Xpider, abrufbar unter: https://www.bzst.de/DE/Behoerden/Steuerstraftaten/USTBetrugsbekämpfung/ustbetrugsbekämpfung_node.html (21.06.2021), im Hinblick auf den Einsatz der Suchmaschine Xpider auf der Grundlage von § 5 Abs. 1 S. 1 Nr. 17 FVG („Der Zweck ist nicht nur die Erschließung von Steuerquellen, sondern auch das Herstellen von Wettbewerbsgerechtigkeit im Internet. So wird vermieden, dass Unternehmer, die keine Steuern zahlen, ihre Waren entsprechend billiger anbieten können.“). Dagegen hatte der Gesetzgeber bei der Schaffung des § 5 Abs. 1 S. 1 Nr. 17 FVG „nur“ die „Umsatzsteuerhinterziehung“ im Blick. Vgl. BT-Drs. 14/6883, S. 10; ähnlich *Krumm*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 5 FVG, Loseblatt, Rn. 16 (161. Lieferung; Stand: 06/2020).

⁷⁰⁸ Vgl. Bundesrechnungshof, Bericht nach § 99 BHO über Maßnahmen zur Verbesserung der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung – Chancen der Digitalisierung nutzen, 2020, S. 27.

⁷⁰⁹ Vgl. Bundesrechnungshof, Bericht nach § 99 BHO über Maßnahmen zur Verbesserung der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung – Chancen der Digitalisierung nutzen, 2020, S. 29.

⁷¹⁰ Dazu etwa Bundesrechnungshof, Bericht an den Rechnungsprüfungsausschuss des Haushaltsausschusses des Deutschen Bundestages nach § 88 Abs. 2 BHO über erneute Verzögerungen bei der Modernisierung des zentralen IT-Systems zur Umsatzsteuerkontrolle, 2019.

⁷¹¹ Vgl. Kommission, Mitteilung v. 18.05.2021, Eine Unternehmensbesteuerung für das 21. Jahrhundert, COM(2021) 251 final, S. 3 („Gleichzeitig muss der Steuerrahmen besser an die Wirklichkeit einer digitalisierten Wirtschaft angepasst werden. Dazu gehört auch die Digitalisierung der Steuerverwaltung.“); Bundesrechnungshof, Bericht nach § 99 BHO über Maßnahmen zur Verbesserung der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung – Chancen der Digitalisierung nutzen, 2020, S. 28.

⁷¹² Vgl. Bundesrechnungshof, Bericht nach § 99 BHO über Maßnahmen zur Verbesserung der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung – Chancen der Digitalisierung nutzen, 2020, S. 28.

⁷¹³ S. V.

⁷¹⁴ Vgl. Bundesregierung, Antwort auf die Kleine Anfrage u.a. der Fraktion Die Linke (BT-Drs. 19/10449), BT-Drs. 19/13748, Vorbemerkung der Bundesregierung („Gleichzeitig hat die Verwaltung weiterhin eine gerechte Besteuerung sicherzustellen.“ und „Die verstärkte Nutzung der Informationstechnik dient der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und den rechtsstaatlichen Erfordernissen des Steuervollzugs.“).

⁷¹⁵ Weiter dazu s. V.

Gesetzesvorbehalts (s. z.B. Art. 2 Abs. 1 und Art. 20 Abs. 3 GG) zwingend erforderlich sind⁷¹⁶.

⁷¹⁶ Vgl. *Oellerich*, Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechts, 2008, S. 178 ff.

IV. Lösungsmöglichkeiten für die Beseitigung des defizitären Gesetzesvollzugs beim grenzüberschreitenden „elektronischen Geschäftsverkehr“ (*E-Commerce*) – praktizierte und diskutierte Mechanismen und ihre (rechtlichen und faktischen) Grenzen

1. Allgemeines

Der defizitäre Gesetzesvollzug beim grenzüberschreitenden „elektronischen Geschäftsverkehr“ (*E-Commerce*)⁷¹⁷ als Folge der Umsetzung des Bestimmungslandprinzips⁷¹⁸ soll und muss wegen der steuerstaatlichen bzw. haushaltsrechtlichen und -wirtschaftlichen sowie der grundrechtlichen, insbesondere gleichheitsrechtlichen, Anforderungen⁷¹⁹ mit dem Ziel der Vermeidung von Steuerausfällen und Steuerungerechtigkeiten beseitigt werden. Dafür werden mehrere bereichsspezifische⁷²⁰ Mechanismen und Instrumente für auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen (elektronisch erbrachte Dienstleistungen) (2.) und den Internethandel mit Waren (Fernverkäufe) (3.) praktiziert bzw. diskutiert, die dem materiellen und dem Verfahrensrecht zuzuordnen sind⁷²¹. Ungeachtet hier nicht im Einzelnen behandelter und ebenfalls problembehafteter technischer⁷²² (d.h. außerrechtlicher) Fragen ist deren Wirksamkeit teilweise wegen fehlender rechtlicher Verbindlichkeit, teilweise aber auch wegen Vorgaben aus übergeordnetem Recht begrenzt. Neben den Grundzügen der Lösungsmöglichkeiten sollen im Folgenden ausgewählte rechtliche, darüber hinaus aber auch einige faktische Grenzen dargestellt werden.

2. Auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen (elektronisch erbrachte Dienstleistungen)

a. Allgemeines

Für auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen (elektronisch erbrachte Dienstleistungen), die nach den materiellrechtlichen Regelungen

⁷¹⁷ S. III.2.

⁷¹⁸ S. II.3.

⁷¹⁹ S. III.3.c.

⁷²⁰ Vgl. *Hammerl/Zechner*, SWK 2020, 1233 (1233) („Sonderregime“).

⁷²¹ Vgl. *Hammerl/Zechner*, Taxing Profit and Consumption in Market Jurisdictions: Equity and Administrability in the Digital Era, Graz Law Working Paper No 06-2021, S. 12.

⁷²² Vgl. *Raden*, Digitalisierung und Internationales Steuerrecht, 2018, S. 26.

des Umsatz-/Mehrwertsteuerrechts im Bestimmungsland besteuert werden⁷²³, gibt es zur Sicherstellung eines effektiven und gleichmäßigen Gesetzesvollzugs „verfahrensmäßige Erleichterungen“ (b.), aber auch materiellrechtliche Regelungen wie Vermutungsregeln (c.) und die „Einschaltung“ von „Plattformbetreibern“ in die Leistungskette (d.). Nachdem trotz dieser bereits verwirklichten Lösungsmöglichkeiten weiterhin Vollzugsdefizite verbleiben (e.), sind perspektivisch die Einbeziehung von „Finanzintermediären“ (f.) und die Nutzung der Blockchain-Technologie bei einer Zahlung der Gegenleistung mit digitalen Währungen (Kryptowährungen) (g.) vorgesehen bzw. denkbar.

b. Verfahrensmäßige Erleichterungen

Die Verwirklichung des Bestimmungslandprinzips bei auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen (elektronisch erbrachten Dienstleistungen) an „Endverbraucher“⁷²⁴ wurde von Anfang an durch verfahrensmäßige⁷²⁵ Erleichterungen für steuerpflichtige „Unternehmer“ flankiert⁷²⁶, wenn diese als Folge im Bestimmungsland umsatz-/mehrwertsteuerrechtliche Pflichten zu erfüllen haben. Die verfahrensmäßigen Erleichterungen sollen und können die Bereitschaft zu „steuerehrlichem“ Verhalten der „Unternehmer“ fördern und deshalb ein wichtiges Mittel für die Sicherstellung eines effektiven und gleichmäßigen Gesetzesvollzugs⁷²⁷ sein. Die verfahrensmäßige Erleichterung für „Unternehmer“ im Zusammenhang mit auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen (elektronisch erbrachten Dienstleistungen) an „Endverbraucher“ besteht darin, dass sie ihre EU-relevanten umsatz-/mehrwertsteuerrechtlichen Pflichten (z.B. Anmeldung und Entrich-

⁷²³ S. II.3.b.

⁷²⁴ S. II.3.b.cc.

⁷²⁵ Vgl. *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.450.

⁷²⁶ Vgl. *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 10 (10); *Englisch*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band 1, 2018, S. 1491 (1504); *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.398, 431, 449 f.; *Hammerl/Zechner*, Taxing Profit and Consumption in Market Jurisdictions: Equity and Administrability in the Digital Era, Graz Law Working Paper No 06-2021, S. 12, 18; *Hidien/Versin*, NJW 2020, 721 (724); *Raden*, Digitalisierung und Internationales Steuerrecht, 2018, S. 81 f.

⁷²⁷ Vgl. *Hammerl/Zechner*, Taxing Profit and Consumption in Market Jurisdictions: Equity and Administrability in the Digital Era, Graz Law Working Paper No 06-2021, S. 19. Allgemein zur Bedeutung verfahrensmäßiger Erleichterungen für die Verwirklichung des Bestimmungslandprinzips s. *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 97, 202.

tung der Steuer) in nur einem Mitgliedstaat erfüllen können⁷²⁸. Durch diese verfahrensmäßige Erleichterung können sich die (monetären und nichtmonetären) Befolgungskosten für „Unternehmer“ reduzieren⁷²⁹, weil sie nicht mit den Finanzbehörden von bis zu 27 Mitgliedstaaten zu tun haben. Andernfalls müssten sich die „Unternehmer“ in jedem Staat mit relevanten Umsätzen registrieren und dort im allgemeinen Verfahren⁷³⁰, das in der Bundesrepublik Deutschland in § 18 Abs. 1 und 3 UStG geregelt ist⁷³¹, die Umsatz-/Mehrwertsteuer anmelden und entrichten. Zudem kann dadurch die grenzüberschreitende Zusammenarbeit zwischen Staaten erleichtert werden⁷³². Wie sich später⁷³³ zeigen wird, sind die verfahrensmäßigen Erleichterungen jedoch keine Garantie für einen effektiven und gleichmäßigen Gesetzesvollzug. Die erleichternde Wirkung des besonderen Besteuerungsverfahrens wird beispielsweise durch fortbestehende Unterschiede im weiterhin maßgeblichen⁷³⁴ materiellen Umsatz-/Mehrwertsteuerrecht der einzelnen Mitgliedstaaten, etwa bei den (regulären und ermäßigten) Steuersätzen, oder durch den nicht möglichen Vorsteuerabzug relativiert⁷³⁵. Auch der außergerichtliche und gerichtliche Rechtsschutz muss im Staat des Bestimmungslands nach dessen Verfahrens- und Prozessrecht gesucht werden⁷³⁶.

⁷²⁸ Vgl. Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 – JStG 2020), BR-Drs. 503/20, S. 139, 141, 143; *Englisch*, IStR 2016, 717 (720); *Englisch*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band 1, 2018, S. 1491 (1505); *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.398, 444, 450; *Hammerl/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 107 (111); *Hammerl/Zechner*, Taxing Profit and Consumption in Market Jurisdictions: Equity and Administrability in the Digital Era, Graz Law Working Paper No 06-2021, S. 12, 18, 31; *Loy*, DStR 2018, 1097 (1097); *Oldiges/Mateev*, DStR 2020, 1937 (1939); *Raden*, Digitalisierung und Internationales Steuerrecht, 2018, S. 84; *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 7, 97; *Sterzinger*, UR 2020, 941 (953); ferner *Nattkämper/Scholz*, UR 2010, 643 (646).

⁷²⁹ Vgl. Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 – JStG 2020), BR-Drs. 503/20, S. 138, 142, zur „einzigen Anlaufstelle“ (eA; engl.: „One Stop Shop“; OSS) nach § 18j UStG n.F.; *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 17 (31); *Englisch*, IStR 2016, 717 (723); *Englisch*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band 1, 2018, S. 1491 (1507); *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.450; *Hammerl/Zechner*, Taxing Profit and Consumption in Market Jurisdictions: Equity and Administrability in the Digital Era, Graz Law Working Paper No 06-2021, S. 12, 18.

⁷³⁰ Vgl. *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.450; *Raden*, Digitalisierung und Internationales Steuerrecht, 2018, S. 81 f.; *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 97.

⁷³¹ S. II.3.c.cc.

⁷³² Vgl. *Englisch*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band 1, 2018, S. 1491 (1507).

⁷³³ S. IV.2.e.bb.

⁷³⁴ Vgl. *Hammerl/Zechner*, Taxing Profit and Consumption in Market Jurisdictions: Equity and Administrability in the Digital Era, Graz Law Working Paper No 06-2021, S. 18; *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 7, 97.

⁷³⁵ Deshalb kritisch *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.450; ferner *Hammerl/Zechner*, Taxing Profit and Consumption in Market Jurisdictions: Equity and Administrability in the Digital Era, Graz Law Working Paper No 06-2021, S. 18; *Sterzinger*, UR 2020, 941 (954 f.), zum Vorsteuerabzug.

⁷³⁶ Vgl. *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 97.

Ab dem 01.01.2015 bestand zunächst die sog. „kleine einzige Anlaufstelle“ (keA; engl.: „Mini One Stop Shop“; MOSS)⁷³⁷, die von im Gemeinschaftsgebiet (eigentlich: Unionsgebiet) ansässigen „Unternehmern“ für auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen (elektronisch erbrachte Dienstleistungen) genutzt werden konnte, wenn diese in einem Mitgliedstaat als Bestimmungsland steuerbar waren. Bereits davor hatte es für in einem Drittstaat ansässige „Unternehmer“ die Möglichkeit einer „Einortregistrierung“⁷³⁸ gegeben⁷³⁹, weil für diese schon seit dem 01.07.2003 das Bestimmungslandprinzip bei auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen (elektronisch erbrachten Dienstleistungen) gelten konnte⁷⁴⁰. Diese verfahrensmäßigen Erleichterungen gibt es weiterhin, jedoch wurde ihr Anwendungsbereich um andere Umsätze mit Leistungsort im Bestimmungsland⁷⁴¹ erweitert (nämlich: sämtliche⁷⁴² sonstige Leistungen an „Endverbraucher“ unabhängig von der Ansässigkeit des leistenden „Unternehmers“ sowie innergemeinschaftliche⁷⁴³ Fernverkäufe und bestimmte Lieferungen innerhalb eines Mitglied-

⁷³⁷ Zu dieser Terminologie s. Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 – JStG 2020), BR-Drs. 503/20, S. 61, 137; ferner UStAE 18h.1 Abs. 1 S. 1, speziell zum Fall inländischer Unternehmer mit entsprechenden Leistungen im EU-Ausland; *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, in: *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 17 (30 f.); *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 7, 97, 202; *Oldiges/Mateev*, DStR 2020, 1937 (1939); *Sterzinger*, UR 2020, 941 (949, 953); *Widmann*, MwStR 2021, 6 (10).

⁷³⁸ Zu dieser Terminologie s. *Englisch*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.444; *Hidien*, RIW 2003, 494 (498 ff.); *Hidien*, ÖStZ 2003, 373 (374); *Köhler/Fetzer*, Recht des Internet, 8. Aufl., 2016, Rn. 469; *Lindgens/Groß*, DStR 2003, 1915 (1916); *Oellerich*, Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechts, 2008, S. 68; *Oldiges/Mateev*, DStR 2020, 1937 (1939); *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 96.

⁷³⁹ Vgl. *Raden*, Digitalisierung und Internationales Steuerrecht, 2018, S. 83.

⁷⁴⁰ S. II.3.b.cc.

⁷⁴¹ Vgl. *Englisch*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.410, 425, 450 („ausgedehnt, nicht zuletzt auch, um den voranschreitenden Übergang zum Verbrauchsortprinzip im B2C-Handel [...] verfahrenstechnisch abzufedern“); ferner *Hammerl/Zechner*, Taxing Profit and Consumption in Market Jurisdictions: Equity and Administrability in the Digital Era, Graz Law Working Paper No 06-2021, S. 32.

⁷⁴² Vgl. *BMF*, Schreiben v. 01.04.2021 – III C 3 – S 7340/19/10003 :022, BStBl. I. 2021, 629 (630); *Englisch*, in: *Drüen/Hey/Mellinghoff* (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band 1, 2018, S. 1491 (1505); *Sterzinger*, UR 2020, 941 (948 f., 953 f.); ferner *Hammerl/Zechner*, Taxing Profit and Consumption in Market Jurisdictions: Equity and Administrability in the Digital Era, Graz Law Working Paper No 06-2021, S. 19. Die Erweiterung auf sämtliche sonstige Leistungen ist vom Gesetzgeber gewollt. Vgl. BR-Drs. 502/20, S. 137, 139, 141. Anders als früher wird in den maßgeblichen Regelungen in § 18i Abs. 1 S. 1 und § 18j Abs. 1 S. 1 Nr. 2 UStG n.F. nur noch auf § 3a Abs. 5 S. 1 UStG verwiesen, um die erfassten Erwerber abzugrenzen, nicht jedoch wie z.B. noch § 18 Abs. 4e S. 1, Abs. 4d S. 1 und Abs. 4e S. 1 und § 18h Abs. 1 S. 1 UStG a.F./n.F. auf den gesamten § 3a Abs. 5 UStG, der zugleich die erfassten Umsätze (s. dort S. 2) einschränkte. Auch sonstige Leistungen in Gestalt von Personenbeförderungen im Gelegenheitsverkehr mit Kraftfahrzeugen an Nichtunternehmer (§ 3b Abs. 1 S. 1 UStG) können im besonderen Besteuerungsverfahren nach § 18i Abs. 1 S. 1 und § 18j Abs. 1 S. 1 Nr. 2 UStG n.F. erklärt werden. Nach Aufhebung von § 5 UStDV durch Art. 16 Nr. 1 und 2 des Jahressteuergesetzes 2020 (JStG 2020) v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096 mit Wirkung zum 30.06.2021 (Art. 50 Abs. 6 JStG 2020) gilt dies bei grenzüberschreitenden Personenbeförderungen auch für Streckenteile, wenn diese in verschiedenen Staaten steuerbar sind (§ 3b Abs. 1 S. 1 und 2 UStG). Vgl. Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 – JStG 2020), BR-Drs. 503/20 S. 172 f.; *BMF*, Schreiben v. 01.04.2021 – III C 3 – S 7340/19/10003 :022, BStBl. I. 2021, 629 (630); *Prätzler*, DB 2020, 1977 (1983); *Sterzinger*, UR 2020, 941 (960).

⁷⁴³ Für den „Fernverkauf eines Gegenstands, der aus dem Drittlandsgebiet“ eingeführt wurde (§ 3c Abs. 2 S. 1 und Abs. 3 S. 1 UStG; sog. „Drittlandfernverkauf“; zu dieser Terminologie s. II.3.c.cc.) gibt es das (weitere) besondere Besteuerungsverfahren nach § 18k UStG n.F., das selbständig danebensteht. Dazu s. IV.3.b.

staats⁷⁴⁴ über eine elektronische Schnittstelle, jeweils mit dem Leistungsort im Bestimmungsland). In der Folge kann jetzt von der „einzigsten Anlaufstelle“ (eA; engl.: „One Stop Shop“; OSS)⁷⁴⁵ gesprochen werden.

Die einheitliche Terminologie („einzigste Anlaufstelle“) darf nicht darüber hinwegtäuschen, dass sogar im Bereich der auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen (elektronisch erbrachten Dienstleistungen) i.S.d. § 3a Abs. 5 S. 1 und 2 Nr. 3 UStG mit Leistungsort im Bestimmungsland ausdifferenzierte Regelungen gelten. Für im Gemeinschaftsgebiet (eigentlich: Unionsgebiet) ansässige „Unternehmer“, die entsprechende Leistungen in einem anderen Mitgliedstaat erbringen, gilt jetzt die unionsrechtlich⁷⁴⁶ fundierte Regelung in § 18j UStG n.F.⁷⁴⁷, wenn die Leistungen nach dem 30.06.2021⁷⁴⁸ (und damit wegen der Covid-19-Pandemie nicht wie ursprünglich geplant nach dem 31.12.2020⁷⁴⁹) erbracht werden (§ 18j Abs. 1 S. 1 Nr. 2 UStG n.F.; sog. EU-Regelung⁷⁵⁰). Sie gilt auch für in der Bundesrepublik Deutschland (als Gemeinschaftsgebiet; eigentlich: Unionsgebiet) ansässige Unternehmer. Für vor dem 01.07.2021⁷⁵¹ (und damit wegen der Covid-

⁷⁴⁴ Für sog. „Drittlandfernverkäufe“ (zu dieser Terminologie s. II.3.c.cc.) über eine elektronische Schnittstelle gilt das (weitere) besondere Besteuerungsverfahren nach § 18k UStG n.F., das selbständig danebensteht. Dazu s. IV.3.b.

⁷⁴⁵ Zu dieser Terminologie s. Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 – JStG 2020), BR-Drs. 503/20, S. 61; BMF, Schreiben v. 01.04.2021 – III C 3 – S 7340/19/10003 :022, BStBl. I. 2021, 629 (630); Bundesrechnungshof, Bericht an das Bundesministerium der Finanzen nach § 88 Abs. 2 BHO Umsatzbesteuerung elektronischer Dienstleistungen in der Europäischen Union. Funktionsweise des Mini-One-Stop-Shops in der Praxis, 2018, S. 9; Lamensch/Ceci, VAT fraud. Economic impact, challenges and policy issues, European Parliament Study, 2018, S. 3; Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 17 (31); Englisch, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.431, 451; Oldiges/Mateev, DStR 2020, 1937 (1939); Sierzinger, UR 2020, 941 (949, 953); Widmann, MwStR 2021, 6 (10).

⁷⁴⁶ S. Art. 369a ff. der Richtlinie 2006/112/EG des Rates v. 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L 347 v. 11.12.2006, S. 1 (MwStSystRL); eingefügt durch Art. 5 Nr. 15 der Richtlinie 2008/8/EG des Rates v. 12.02.2008 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG bezüglich des Ortes der Dienstleistung, ABl. L 44 v. 20.02.2008, S. 11; geändert durch Art. 2 Nr. 21 bis 29 der Richtlinie 2017/2455 des Rates v. 05.12.2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen, ABl. L 348 v. 29.12.2017, S. 7 sowie Art. 1 Nr. 8 bis 13 der Richtlinie 2019/1995 des Rates v. 21.11.2019 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf Vorschriften für Fernverkäufe von Gegenständen und bestimmte inländische Lieferungen von Gegenständen, ABl. L 310 v. 02.12.2019, S. 1.

⁷⁴⁷ Eingefügt durch Art. 13 Nr. 2 des Jahressteuergesetzes 2020 (JStG 2020) v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096.

⁷⁴⁸ S. § 18j Abs. 1 S. 1 Nr. 2 UStG; ferner Art. 1 Nr. 1 Buchst. a) und b) und Nr. 3 Buchst. a) und b) sowie Art. 2 des Beschlusses 2020/1109 des Rates v. 20.07.2020 zur Änderung der Richtlinien (EU) 2017/2455 und (EU) 2019/1995 in Bezug auf die Umsetzungsfrist und den Geltungsbereich als Reaktion auf die COVID-19-Pandemie, ABl. L 244 v. 29.07.2020, S. 3.

⁷⁴⁹ S. Art. 2 Nr. 21 bis 29 und Art. 4 Abs. 1 UAbs. 2 und 4 Richtlinie 2017/2455 des Rates v. 05.12.2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen, ABl. L 348 v. 29.12.2017, S. 7 sowie Art. 1 Nr. 8 bis 13 und Art. 2 Abs. 1 UAbs. 1 und 2 der Richtlinie 2019/1995 des Rates v. 21.11.2019 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf Vorschriften für Fernverkäufe von Gegenständen und bestimmte inländische Lieferungen von Gegenständen, ABl. L 310 v. 02.12.2019, S. 1.

⁷⁵⁰ S. BMF, Schreiben v. 01.04.2021 – III C 3 – S 7340/19/10003 :022, BStBl. I. 2021, 629 (630).

⁷⁵¹ S. § 18 Abs. 4e S. 1 und § 18h Abs. 1 S. 1 UStG n.F.

19-Pandemie nicht wie ursprünglich geplant vor dem 01.01.2021⁷⁵²) auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen (elektronisch erbrachte Dienstleistungen) wurde in den maßgeblichen Regelungen in § 18 Abs. 4e S. 1 und § 18h Abs. 1 S. 1 UStG a.F./n.F.⁷⁵³ noch zwischen im Inland und im übrigen Gemeinschaftsgebiet (eigentlich: im übrigen Unionsgebiet) ansässigen „Unternehmern“ unterschieden. Für nicht im Gemeinschaftsgebiet (eigentlich: Unionsgebiet) ansässige „Unternehmer“ gilt jetzt die ebenfalls unionsrechtlich⁷⁵⁴ fundierte Regelung in § 18i UStG n.F.⁷⁵⁵, wenn die Umsätze nach dem 30.06.2021⁷⁵⁶ (und damit wegen der Covid-19-Pandemie nicht wie ursprünglich geplant nach dem 31.12.2020⁷⁵⁷) ausgeführt werden (§ 18i Abs. 1 S. 1 UStG n.F.; sog. Nicht-EU-Regelung⁷⁵⁸). Wurden die Umsätze solcher Unternehmer vor dem 01.07.2021⁷⁵⁹ (und damit wegen der Covid-19-Pandemie nicht wie ursprünglich geplant vor dem 01.01.2021⁷⁶⁰) ausgeführt, galt auf unionsrechtlicher Grundlage⁷⁶¹ die Regelung in § 18 Abs. 4c und 4d UStG a.F./n.F. In den „neuen“ Regelungen in § 18i und § 18j UStG n.F. soll dem für die „alten“ Regelungen in § 18 Abs. 4c bis 4e und § 18h UStG a.F. festgestellten Verbesserungsbedarf (z.B. in Bezug auf Fris-

⁷⁵² S. Art. 4 Abs. 1 UAbs. 2 und 4 Richtlinie 2017/2455 des Rates v. 05.12.2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen, ABl. L 348 v. 29.12.2017, S. 7.

⁷⁵³ Vgl. Raden, Digitalisierung und Internationales Steuerrecht, 2018, S. 81 f.

⁷⁵⁴ S. Art. 358a ff. der Richtlinie 2006/112/EG des Rates v. 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L 347 v. 11.12.2006, S. 1 (MwStSystRL); eingefügt bzw. geändert durch Art. 5 Nr. 10 bis 14 Richtlinie 2008/8/EG des Rates v. 12.02.2008 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG bezüglich des Ortes der Dienstleistung, ABl. L 44 v. 20.02.2008, S. 11; geändert durch Art. 1 Nr. 3 und 4 und Art. 2 Nr. 14 bis 20 der Richtlinie 2017/2455 des Rates v. 05.12.2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen, ABl. L 348 v. 29.12.2017, S. 7.

⁷⁵⁵ Eingefügt durch Art. 13 Nr. 2 des Jahressteuergesetzes 2020 (JStG 2020) v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096.

⁷⁵⁶ S. § 18i Abs. 1 S. 1 UStG; ferner Art. 1 Nr. 1 Buchst. a) und b) und Nr. 3 Buchst. a) und b) des Beschlusses 2020/1109 des Rates v. 20.07.2020 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 244 v. 29.07.2020, S. 3.

⁷⁵⁷ S. Art. 2 Nr. 14 bis 20 und Art. 4 Abs. 1 UAbs. 2 und 4 Richtlinie 2017/2455 des Rates v. 05.12.2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen, ABl. L 348 v. 29.12.2017, S. 7.

⁷⁵⁸ S. BMF, Schreiben v. 01.04.2021 – III C 3 – S 7340/19/10003 :022, BStBl. I. 2021, 629 (630).

⁷⁵⁹ S. § 18 Abs. 4c S. 1 und Abs. 4d S. 1 UStG n.F.

⁷⁶⁰ S. Art. 4 Abs. 1 UAbs. 2 und 4 Richtlinie 2017/2455 des Rates v. 05.12.2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen, ABl. L 348 v. 29.12.2017, S. 7.

⁷⁶¹ S. Art. 358a ff. der Richtlinie 2006/112/EG des Rates v. 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L 347 v. 11.12.2006, S. 1 (MwStSystRL); geändert bzw. eingefügt durch Art. 5 Nr. 9 bis 14 Richtlinie 2008/8/EG des Rates v. 12.02.2008 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG bezüglich des Ortes der Dienstleistung, ABl. L 44 v. 20.02.2008, S. 11; zur Vorgängerregelung s. Art. 26c der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates v. 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, ABl. L 145 v. 13.06.1977, S. 1; eingefügt durch Art. 1 Nr. 3 der Richtlinie 2002/38/EG des Rates v. 07.05.2002 zur Änderung und vorübergehenden Änderung der Richtlinie 77/388/EWG bezüglich der mehrwertsteuerlichen Behandlung der Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen sowie bestimmter elektronisch erbrachter Dienstleistungen, ABl. L 128 v. 15.05.2002, S. 41.

ten und Berichtigungsmöglichkeiten)⁷⁶² Rechnung getragen werden. Unabhängig von den angestrebten Verbesserungen weisen die Regelungen eine erhebliche Komplexität auf, was nicht zuletzt auf die Verweisung⁷⁶³ in § 18i Abs. 1 S. 1 und § 18j Abs. 1 S. 1 UStG n.F. als Ausgangsnorm⁷⁶⁴ auf die maßgeblichen, ebenfalls ausdifferenzierten Vorgaben der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie⁷⁶⁵ als Bezugsnorm⁷⁶⁶ zurückzuführen ist⁷⁶⁷.

Die Regelungen in § 18i und § 18j UStG n.F. gelten bereits seit dem 01.04.2021⁷⁶⁸, damit die für die Anwendung erforderliche Anzeige (§ 18i Abs. 1 S. 1 und 3 und § 18j Abs. 1 S. 1 und 3 UStG n.F.) rechtzeitig vor Inkrafttreten der materiellrechtlichen Regelungen über die Anwendung des Bestimmungslandprinzips erfolgen konnte⁷⁶⁹. Ungeachtet dessen können die verfahrensmäßigen Erleichterungen in ihrer neuen Ausgestaltung erst auf Umsätze angewendet werden, die nach dem 30.06.2021 ausgeführt werden⁷⁷⁰.

Die Nutzung des besonderen Besteuerungsverfahrens hängt von der Ausübung des Wahlrechts⁷⁷¹ ab (§ 18i Abs. 1 S. 1 und § 18j Abs. 1 S. 1 UStG n.F. sowie § 18h Abs. 1 S. 1 UStG a.F./n.F.: „wenn [...] teilnimmt“; § 18 Abs. 4c S. 1 und Abs. 4e S. 1 UStG a.F./n.F.: „kann“; § 18 Abs. 4d S. 1 UStG a.F./n.F.: „erklären“). Wegen der Verteilung des Umsatz-/Mehrwertsteuer-

⁷⁶² Vgl. Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 – JStG 2020), BR-Drs. 503/20, S. 139, 141.

⁷⁶³ Zum Begriff der „Verweisung“ s. *Dürschmidt*, Verweisungen in formellgesetzlichen Rechtsnormen auf andere formellgesetzliche Rechtsnormen, 2019, S. 9.

⁷⁶⁴ Zum Begriff der „Ausgangsnorm“ s. *Dürschmidt*, Verweisungen in formellgesetzlichen Rechtsnormen auf andere formellgesetzliche Rechtsnormen, 2019, S. 9.

⁷⁶⁵ Vgl. *Leonard/Heidner*, in: Bunjes, UStG, 19. Aufl., 2020, § 18h, Rn. 21; *Widmann*, MwStR 2014, 495 (499); *Widmann*, MwStR 2021, 6 (11), der deutliche Kritik an dieser Vorgehensweise übt; ferner s. IV.2.e.bb.; allgemein zur Problematik der Umsetzung von Richtlinienvorgaben durch Verweisung s. *Dürschmidt*, Verweisungen in formellgesetzlichen Rechtsnormen auf andere formellgesetzliche Rechtsnormen, 2019, S. 51 ff.

⁷⁶⁶ Zum Begriff der „Bezugsnorm“ s. *Dürschmidt*, Verweisungen in formellgesetzlichen Rechtsnormen auf andere formellgesetzliche Rechtsnormen, 2019, S. 9.

⁷⁶⁷ Vgl. *Widmann*, MwStR 2021, 6 (11).

⁷⁶⁸ S. Art. 50 Abs. 5 des Jahressteuergesetzes 2020 (JStG 2020) v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096.

⁷⁶⁹ Vgl. Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 – JStG 2020), BR-Drs. 503/20, S. 138; BMF, Schreiben v. 01.04.2021 – III C 3 – S 7340/19/10003 :022, BStBl. I. 2021, 629 (630); *Joost/Oldenburger*, MwStR 2020, 822 (823); *Prätzler*, DB 2020, 1977 (1977).

⁷⁷⁰ S. § 27 Abs. 33 S. 1 UStG; angefügt durch Art. 13 Nr. 3 des Jahressteuergesetzes 2020 (JStG 2020) v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096.

⁷⁷¹ Zur Einordnung als „Wahlrecht“ s. Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 – JStG 2020), BR-Drs. 503/20, S. 143, 145, wo die Einordnung als „Wahlrecht“ nur für den Fall des § 18 Abs. 4f S. 7 UStG ausgeschlossen wird; *Zwirner/Ziegler/Heyd*, StuB 2019, Beilage zu Heft Nr. 9, S. 1 (13); ferner BMF, Schreiben v. 01.04.2021 – III C 3 – S 7340/19/10003 :022, BStBl. I. 2021, 629 (630) („können“); *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.450; *Sterzinger*, UR 2020, 941 (953).

aufkommens zwischen den beteiligten Staaten⁷⁷², die von dem Staat, der die „einzige Anlaufstelle“ unterhält, vorzunehmen ist, machen solche verfahrensmäßigen Erleichterungen gleichwohl die Bestimmung des Leistungsorts erforderlich. Zudem setzt die Einbeziehung in das besondere Besteuerungsverfahren die Bestimmung des Status des Leistungsempfängers voraus („Unternehmer“ mit der Folge der Umkehr der Steuerschuldnerschaft⁷⁷³ oder „Endverbraucher“ mit der Folge der Steuerschuldnerschaft der leistenden „Unternehmer“⁷⁷⁴), denn derzeit ist dies nur für sonstige Leistungen an „Endverbraucher“ möglich⁷⁷⁵.

Die Wahlmöglichkeiten für „Unternehmer“ im besonderen Besteuerungsverfahren sind allerdings eingeschränkt. So kann in EU-Sachverhalten die Teilnahme am besonderen Besteuerungsverfahren grundsätzlich nur im Ansässigkeitsstaat angezeigt werden, sofern keine Präsenz wie Sitz, Geschäftsleitung oder Betriebsstätte im umsatz-/mehrwertsteuerrechtlichen Sinne in einem anderen Staat relevant ist (§ 18j Abs. 2 S. 1 Hs. 1 und S. 2 Hs. 1 UStG n.F.)⁷⁷⁶. Umsätze in Gestalt sonstiger Leistungen an Empfänger im Sinne des § 3a Abs. 5 S. 1 UStG in anderen Mitgliedstaaten⁷⁷⁷ können grundsätzlich nur einbezogen werden, wenn ein „Unternehmer“ dort weder einen Sitz noch eine Betriebsstätte hat (§ 18j Abs. 1 S. 4 Hs. 2 und Abs. 2 S. 1 Hs. 2 UStG n.F.)⁷⁷⁸. Nur im Drittlandsgebiet ansässige „Unternehmer“ können den Mitgliedstaat der Anzeige der Teilnahme am besonderen Besteuerungsverfahren grundsätzlich frei wählen (§ 18i Abs. 1 S. 1 UStG n.F.)⁷⁷⁹.

⁷⁷² Vgl. *Englisch*, IStR 2016, 717 (720) („Aufkommensclearing“); *Englisch*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band 1, 2018, S. 1491 (1507) („Clearingverfahren“); *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.399, 450 („Aufkommensclearing“); *Natlkämper/Scholz*, UR 2010, 643 (646) („Clearing-Verfahren“); *Prätzler*, DB 2020, 1977 (1978); *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 96 f.

⁷⁷³ S. II.3.b.bb.

⁷⁷⁴ S. II.3.b.cc.

⁷⁷⁵ Vgl. *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 97.

⁷⁷⁶ Vgl. *Englisch*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band 1, 2018, S. 1491 (1505); ferner *Oldiges/Mateev*, DStR 2020, 1937 (1938), zum Internethandel mit Waren (Fernverkäufe).

⁷⁷⁷ Entsprechende Umsätze eines „Unternehmers“ im Ansässigkeitsstaat sind dagegen dort im allgemeinen Besteuerungsverfahren (in der Bundesrepublik Deutschland: § 18 Abs. 1 und 3 UStG) zu erklären (§ 18j Abs. 1 S. 1 Nr. 2 UStG n.F.: „in einem anderen Mitgliedstaat“). Vgl. *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 97.

⁷⁷⁸ Die Umsatz-/Mehrwertsteuer auf solche Umsätze ist im allgemeinen Besteuerungsverfahren anzumelden und zu entrichten (in der Bundesrepublik Deutschland: s. § 18 Abs. 1 und 3 UStG). Vgl. Bundesrechnungshof, Bericht an das Bundesministerium der Finanzen nach § 88 Abs. 2 BHO Umsatzbesteuerung elektronischer Dienstleistungen in der Europäischen Union. Funktionsweise des Mini-One-Stop-Shops in der Praxis, 2018, S. 16; ferner Neivyšší kontrolní úřad/Bundesrechnungshof, Bericht über die koordinierte Prüfung des NKÚ und des BRH zur Mehrwertsteuer im Verfahren Mini-One-Stop-Shop, 2019, S. 16.

⁷⁷⁹ Vgl. *Englisch*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band 1, 2018, S. 1491 (1505); *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.450.

Anderes gilt beispielsweise, wenn sie auch im Inland im umsatz-/mehrwertsteuerrechtlichen Sinne „ansässig“ sind, etwa aufgrund einer Betriebsstätte (§ 18j Abs. 2 S. 2 Hs. 2 und S. 4 sowie S. 3 UStG n.F.).

Die Nutzung des besonderen Besteuerungsverfahrens geht mit Aufzeichnungspflichten einher. Neben den allgemeinen Aufzeichnungspflichten aus § 22 UStG⁷⁸⁰ sind dies spezifische Aufzeichnungspflichten (s. § 18i Abs. 5 S. 1 und § 18j Abs. 6 S. 1 UStG n.F.). Für diese gibt es in Art. 369⁷⁸¹ Abs. 1 und Art. 369k⁷⁸² Abs. 1 MwStSystRL richtlinienrechtliche Vorgaben, die an sich nach Art. 288 Abs. 3 AEUV in innerstaatliches Recht umzusetzen wären. Tatsächlich sind sie nur Bezugsnorm einer Verweisung in Ausgangsnormen des innerstaatlichen Rechts (s. § 18i Abs. 5 S. 1 und § 18j Abs. 6 S. 1 UStG n.F.)⁷⁸³.

c. Vermutungsregeln

Ungeachtet etwaiger rechtlicher Zweifelsfragen kann bereits aus faktischen Gründen die an sich vom steuerpflichtigen „Unternehmer“ vorzunehmende Feststellung des Leistungsorts von auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen (elektronisch erbrachten Dienstleistungen) (s. Art. 23 Abs. 2 MwStDVO)⁷⁸⁴ sowie des umsatz-/mehrwertsteuerrechtlichen Status des Leistungsempfängers schwierig bzw. sogar unmöglich⁷⁸⁵ sein⁷⁸⁶. Aus diesem Grund enthält die nach Art. 288 Abs. 2 S. 1 und 2 AEUV allgemein gültige, verbindliche und unmittelbar anwendbare Mehrwertsteuer-Durchführungsverordnung (widerlegbare und unwiderlegbare) Vermutungsregeln⁷⁸⁷. Sie sind auf die nach Art. 288 Abs. 3 AEUV in nationales Recht umzusetzen-

⁷⁸⁰ Vgl. *Widmann*, MwStR 2021, 6 (13).

⁷⁸¹ Absatz 1 geändert durch Art. 5 Nr. 14 Richtlinie 2008/8/EG des Rates v. 12.02.2008 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG bezüglich des Ortes der Dienstleistung, ABl. L 44 v. 20.02.2008, S. 11.

⁷⁸² Eingefügt durch Art. 5 Nr. 15 Richtlinie 2008/8/EG des Rates v. 12.02.2008 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG bezüglich des Ortes der Dienstleistung, ABl. L 44 v. 20.02.2008, S. 11; Absatz 1 geändert durch Art. 2 Nr. 29 der Richtlinie 2017/2455 des Rates v. 05.12.2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen, ABl. L 348 v. 29.12.2017, S. 7.

⁷⁸³ Zur Problematik der Umsetzung von Richtlinienvorgaben durch Verweisung s. oben im Text.

⁷⁸⁴ Vgl. *Englisch*, IStR 2016, 717 (721).

⁷⁸⁵ Vgl. *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, in: *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 17 (27 f.); *Englisch*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.444; *Hammerl/Zechner*, *Taxing Profit and Consumption in Market Jurisdictions: Equity and Administrability in the Digital Era*, Graz Law Working Paper No 06-2021, S. 14; *Raden*, *Digitalisierung und Internationales Steuerrecht*, 2018, S. 69 f., 106; *Zwirner/Ziegler/Heyd*, *StuB* 2019, Beilage zu Heft Nr. 9, S. 1 (14).

⁷⁸⁶ Dazu bereits s. IV.2.b.

⁷⁸⁷ Vgl. *Hammerl/Zechner*, *Taxing Profit and Consumption in Market Jurisdictions: Equity and Administrability in the Digital Era*, Graz Law Working Paper No 06-2021, S. 12, 14 f.; *Raden*, *Digitalisierung und Internationales Steuerrecht*, 2018, S. 71 ff.

den Vorgaben der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie bezogen⁷⁸⁸. Dementsprechend sind sie eine Konkretisierung der maßgeblichen Begriffe und Regelungen des deutschen Umsatzsteuerrechts.

Für den Leistungsort von auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen (elektronisch erbrachten Dienstleistungen), für die nach § 3a Abs. 5 S. 1 und 2 Nr. 3 UStG der „Wohnort“, der „gewöhnliche Aufenthalt“ oder der „Sitz“ des „Endverbrauchers“ als Leistungsempfänger maßgeblich ist⁷⁸⁹, findet sich in den Art. 24a ff. MwStDVO⁷⁹⁰ eine Vielzahl von (komplexen⁷⁹¹) Vermutungsregeln („vermutet“ bzw. „gilt“)⁷⁹². Sie sollen für leistende „Unternehmer“ die Anwendung der Ortsbestimmungsregelung erleichtern und die Befolgungskosten reduzieren⁷⁹³. Die Vermutungen können in den Fällen des Art. 24d MwStDVO von „Unternehmern“ durch drei einander nicht widersprechende Beweismittel (s. Art. 24f MwStDVO) (Abs. 1) oder vom Fiskus bei Hinweisen auf falsche Anwendung oder Missbrauch (Abs. 2) widerlegt werden. Beispiele für Anknüpfungspunkte der Vermutungsregeln sind die physische Anwesenheit des Leistungsempfängers an Orten wie Telefonzellen, Kiosk-Telefonen, WLAN-Hot-Spots, Internetcafés, Restaurants oder Hotellobbys, an denen („an Ort und Stelle“⁷⁹⁴; engl.: „*on-the-spot*“) ein „Unternehmer“ sonstige Leistungen bzw. Dienstleistungen elektronisch erbringt (Art. 24a Abs. 1 MwStDVO), der Festnetzanschluss des Leistungsempfängers, über den Dienstleistungen elektronisch erbracht werden (Art. 24b Abs. 1 Buchst. a) MwStDVO), der Ländercode einer SIM-Karte, die bei Inanspruchnahme der Dienstleistungen verwendet wird (Art. 24b

⁷⁸⁸ Allgemein zu dieser Wirkung der Mehrwertsteuer-Durchführungsverordnung (MwStDVO) s. II.3.b.cc.

⁷⁸⁹ S. II.3.b.cc.

⁷⁹⁰ Eingefügt durch Art. 1 Nr. 2 Buchst. d) Ziff. i) der Durchführungsverordnung Nr. 1042/2013 des Rates v. 07.10.2013 zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 bezüglich des Ortes der Dienstleistung, ABl. L 284 v. 26.10.2013, S. 1. Die Regelungen wurden mit Einführung der „kleinen einzigen Anlaufstelle“ (s. IV.2.b.) zum 01.01.2015 wirksam. S. Art. 3 Abs. 2 der Durchführungsverordnung Nr. 1042/2013 des Rates v. 07.10.2013 zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 bezüglich des Ortes der Dienstleistung, ABl. L 284 v. 26.10.2013, S. 1. Zur allgemeinen Übergangsregelung für Sachverhalte, in denen der „Steuertatbestand“ und die „Erbringung oder kontinuierliche Erbringung der Dienstleistungen“ auseinanderfallen s. Art. 2 der Durchführungsverordnung Nr. 1042/2013 des Rates v. 07.10.2013 zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 bezüglich des Ortes der Dienstleistung, ABl. L 284 v. 26.10.2013, S. 1.

⁷⁹¹ Vgl. *Englisch*, IStR 2016, 717 (721).

⁷⁹² Zu Einzelheiten s. *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, in: *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt*, ifst-Schrift 538 (2021), S. 17 (27 ff.); ferner *Reiß*, *Umsatzsteuerrecht*, 19. Aufl., 2021, Rn. 97.

⁷⁹³ Vgl. *Englisch*, in: *Drüen/Hey/Mellinghoff* (Hrsg.), *100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof*, Band 1, 2018, S. 1491 (1507); *Englisch*, in: *Tipke/Lang, Steuerrecht*, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.444; *Hammerl/Zechner*, *Taxing Profit and Consumption in Market Jurisdictions: Equity and Administrability in the Digital Era*, *Graz Law Working Paper No 06-2021*, S. 14 f.; *Zwirner/Ziegmaier/Heyd*, *StuB* 2019, Beilage zu Heft Nr. 9, S. 1 (14).

⁷⁹⁴ Vgl. *Englisch*, in: *Tipke/Lang, Steuerrecht*, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.444.

Abs. 1 Buchst. b) MwStDVO)⁷⁹⁵, oder – zusammen mit einem⁷⁹⁶ weiteren Beweismittel – die IP-Adresse des von dem Leistungsempfänger verwendeten Geräts (Art. 24b Abs. 1 Buchst. d) und Art. 24f Buchst. b) MwStDVO). Zudem kann – zusammen mit einem⁷⁹⁷ weiteren Beweismittel – auch „jedes Verfahren der Geolokalisierung“ für die Ortsbestimmung herangezogen werden (Art. 24b Abs. 1 Buchst. d) und Art. 24f Buchst. b) MwStDVO). Neben der administrativen Erleichterung für „Unternehmer“ haben die Vermutungsregeln auch noch einen „datensparenden“ Effekt, weil die für die Feststellung des Leistungsorts erforderlichen Tatsachen nicht ermittelt werden müssen⁷⁹⁸. Im Interesse des Datenschutzes⁷⁹⁹ sollte von den Möglichkeiten zur Widerlegung der Vermutungsregeln mittels „datenschutzsensibler“ Anknüpfungspunkte⁸⁰⁰ wie der IP-Adresse des von dem Leistungsempfänger verwendeten Geräts zurückhaltend Gebrauch gemacht werden⁸⁰¹. Zudem sind einige Anknüpfungsmerkmale wie der Ländercode einer SIM-Karte oder die Geolokalisierung weniger „datenschutzkritisch“ (und deshalb vorzugswürdig), weil nur bestimmte Informationen wie der Ländercode (anstatt einer vollständigen IP-Adresse) genutzt werden müssen⁸⁰² oder wie bei einer Geolokalisierung eine Zustimmung von Betroffenen eingeholt werden kann⁸⁰³. Auf Einzelheiten der rechtlichen Grenzen des Datenschutzes⁸⁰⁴ braucht hier jedoch nicht näher eingegangen zu werden, denn die die „Endverbraucher“ betreffenden „Kundendaten“, zu denen häufig auch die genannten Anknüpfungsmerkmale gehören, unterliegen bei „Unternehmern“ als Geschäftspartner bekanntlich ohnehin strengen Datenschutzregeln.

Für die Bestimmung des umsatz-/mehrwertsteuerrechtlichen Status des Empfängers von auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen (elektronisch erbrachten Dienstleistungen) enthält Art. 18 Abs. 2 UAbs. 2

⁷⁹⁵ Zur Eignung der SIM-Karte als Anknüpfungspunkt s. *Dorenkamp*, IStR 2012, 717 (719 f.).

⁷⁹⁶ Zur Reduzierung auf insgesamt ein Beweismittel s. Art. 24b Abs. 2 MwStDVO.

⁷⁹⁷ Zur Reduzierung auf insgesamt ein Beweismittel s. Art. 24b Abs. 2 MwStDVO.

⁷⁹⁸ Vgl. *Raden*, Digitalisierung und Internationales Steuerrecht, 2018, S. 72 ff.

⁷⁹⁹ Zur Problematik des Datenschutzes im Rahmen einer Ortsbestimmung s. *Sinnig*, in: Greve/Gwiasda/Kemper/Moir/Müller/Schönberger/Stöcker/Wagner/Wolff (Hrsg.), 60. ATÖR – Der digitalisierte Staat, 2020, S. 375 (386 ff.), wenn auch aus ertragsteuerrechtlicher Sicht im Falle einer verbraucherorientierten Ertragsbesteuerung („*destination-based corporate tax*“) unter Berücksichtigung von Art. 8 EMRK, Art. 8 GRCh und der DSGVO.

⁸⁰⁰ Zur Problematik des Datenschutzes bei Vermutungsregeln s. *Erdbrügger*, DStR 2018, 593 (595); *Raden*, Digitalisierung und Internationales Steuerrecht, 2018, S. 74 ff.; *Zwirner/Zieglmaier/Heyd*, StuB 2019, Beilage zu Heft Nr. 9, S. 1 (14).

⁸⁰¹ Vgl. *Raden*, Digitalisierung und Internationales Steuerrecht, 2018, S. 74 ff.

⁸⁰² Vgl. *Raden*, Digitalisierung und Internationales Steuerrecht, 2018, S. 81 f.

⁸⁰³ Vgl. *Raden*, Digitalisierung und Internationales Steuerrecht, 2018, S. 79 f.

⁸⁰⁴ Zu diesen Grenzen und ihren Rechtsgrundlagen s. IV.2.f., im Zusammenhang mit der Einbeziehung von „Finanzintermediären“.

MwStDVO⁸⁰⁵ die Vermutung, dass der Erbringer von elektronisch erbrachten Dienstleistungen „ungeachtet gegenteiliger Informationen [...] davon ausgehen [kann], dass ein innerhalb der Gemeinschaft ansässiger Dienstleistungsempfänger den Status eines Nichtsteuerpflichtigen hat, solange der Dienstleistungsempfänger ihm seine individuelle Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer nicht mitgeteilt hat“.

Die Vermutungsregeln dürften mit den Vorgaben aus übergeordnetem Recht vereinbar sein. Dies gilt insbesondere für die Vorgaben des unionsrechtlichen allgemeinen Gleichheitssatzes aus Art. 20 GRCh, der wegen der unionsrechtlichen Determinierung⁸⁰⁶ der Vermutungsregeln maßgeblich⁸⁰⁷ ist. Etwaige Ungleichbehandlungen⁸⁰⁸ von leistenden „Unternehmern“⁸⁰⁹ als Folge von „Unschärfen“ der in den Vermutungsregeln vorgenommenen Typisierungen⁸¹⁰ dürften wegen der Notwendigkeit eines effektiven und gleichmäßigen Gesetzesvollzugs gerechtfertigt sein⁸¹¹, der durch die Vermutungsregeln gefördert⁸¹² werden soll. Die Konsequenzen von Ungleichbehandlungen scheinen hier auch weit weniger problematisch zu sein als bei der später⁸¹³ behandelten „Einschaltung“ von „Plattformbetreibern“ in die Leistungskette, wo ein weiterer Rechtsträger mit umsatz-/mehrwertsteuerrechtlichen Pflichten belastet wird und deshalb ein größerer Erklärungsbedarf besteht⁸¹⁴. Umgekehrt können die Vermutungsregeln allgemein sogar zur Wahrung der Verhältnismäßigkeit der umsatz-/mehrwertsteuerrechtli-

⁸⁰⁵ Eingefügt durch Art. 1 Nr. 2 Buchst. b) der Durchführungsverordnung Nr. 1042/2013 des Rates v. 07.10.2013 zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 bezüglich des Ortes der Dienstleistung, ABl. Nr. L 284 v. 26.10.2013, S. 1. Die Regelung wurde zum 01.01.2015 wirksam. S. Art. 3 Abs. 2 der Durchführungsverordnung Nr. 1042/2013 des Rates v. 07.10.2013 zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 bezüglich des Ortes der Dienstleistung, ABl. L 284 v. 26.10.2013, S. 1.

⁸⁰⁶ S. oben im Text.

⁸⁰⁷ Allgemein zur Bedeutung der Unionsgrundrechte im Falle einer unionsrechtlichen Determinierung s. III.3.b.cc. und III.3.c.bb.ccc.

⁸⁰⁸ Zu Einzelheiten der Zulässigkeit von „Typisierungen“ im Anwendungsbereich von Art. 20 GRCh s. IV.2.d.

⁸⁰⁹ Zur Bedeutung von Ungleichbehandlungen von „Unternehmern“ s. III.3.c.cc.ccc.

⁸¹⁰ Zur Einordnung der Vermutungsregeln als „Typisierung“ s. *Hammerl/Zechner*, Taxing Profit and Consumption in Market Jurisdictions: Equity and Administrability in the Digital Era, Graz Law Working Paper No 06-2021, S. 16 ff., 24 ff., die zu Recht darauf hinweisen, dass diese realitätsgerecht sind („reflect the actual facts“).

⁸¹¹ Vgl. *Hammerl/Zechner*, Taxing Profit and Consumption in Market Jurisdictions: Equity and Administrability in the Digital Era, Graz Law Working Paper No 06-2021, S. 22 ff., 24 ff., unter Hinweis auf EuGH, Urt. v. 07.03.2017 – C-390/15, Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO), ECLI:EU:C:2017:174, Tz. 57, 60. Allgemein zur Rechtfertigung von Grundrechtseingriffen durch das Erfordernis eines gleichmäßigen und effektiven Gesetzesvollzugs s. III. 3.b.bb. und III.3.b.cc.

⁸¹² S. oben im Text.

⁸¹³ S. IV.2.d.

⁸¹⁴ Deshalb dort auch Ausführungen zu Einzelheiten der Zulässigkeit von „Typisierungen“ im Anwendungsbereich von Art. 20 GRCh.

chen Pflichten von leistenden „Unternehmern“ im Rahmen des Gesetzesvollzugs beitragen⁸¹⁵.

d. „Einschaltung“ eines „Plattformbetreibers“ in die Leistungskette und Aufzeichnungspflichten

Anders als die verfahrensmäßigen Erleichterungen⁸¹⁶, aber wie die Vermutungsregeln⁸¹⁷ setzt die „Einschaltung“ eines „Plattformbetreibers“ in die Leistungskette⁸¹⁸ beim materiellen Recht an. Nach § 3 Abs. 11 und 11a⁸¹⁹ UStG gilt seit dem 01.01.2015⁸²⁰ eine sonstige Leistung als an einen „Unternehmer“ erbracht, wenn er in die Erbringung einer sonstigen Leistung, die über ein Telekommunikationsnetz, eine Schnittstelle oder ein Portal erbracht wird, eingeschaltet wird. Während § 3 Abs. 11 UStG wegen der nach Art. 288 Abs. 3 AEUV in nationales Recht umzusetzenden richtlinienrechtlichen Vorgabe in Art. 28 MwStSystRL eine unionsrechtlich erforderliche Regelung ist, wiederholt § 3 Abs. 11a UStG überflüssigerweise⁸²¹ und darüber hinaus wohl bereits aus kompetenzrechtlichen Gründen unionsrechtswidrig⁸²² die nach Art. 288 Abs. 2 S. 1 und 2 AEUV (ohnehin) allgemein gültige, verbindliche und unmittelbar anwendbare⁸²³ verordnungsrechtliche Regelung in Art. 9a Abs. 1 UAbs. 1 MwStDVO⁸²⁴, die zum 01.01.2015⁸²⁵ wirksam wurde. Ungeachtet dieser eher formellen Fragen ist die deutsche Regelung

⁸¹⁵ Vgl. *Hammerl/Zechner*, Taxing Profit and Consumption in Market Jurisdictions: Equity and Administrability in the Digital Era, Graz Law Working Paper No 06-2021, S. 24 ff., die zudem zu Recht darauf hinweisen, dass die Verhinderung jeglicher Form von Steuerhinterziehung nur durch eine unverhältnismäßige Totalüberwachung („complete (digital) monitoring“) von „Unternehmern“ erfolgen könnte.

⁸¹⁶ S. IV.2.b.

⁸¹⁷ S. IV.2.c.

⁸¹⁸ Zur Fiktion einer „Leistungskette“ s. *Hammerl/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 107 (131).

⁸¹⁹ Eingefügt durch Art. 9 Nr. 1 des Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, BGBl. I 2014, S. 1266.

⁸²⁰ S. Art. 28 Abs. 5 des Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, BGBl. I 2014, S. 1266.

⁸²¹ Vgl. *Wäger*, in: *Wäger* (Hrsg.), UStG, 2020, § 3 UStG, Rn. 511 („wiederholt überflüssigerweise die Regelungen in Art. 9a MwStVO und weicht dabei auch noch teilweise hiervon ab“).

⁸²² Allgemein zum Normwiederholungsverbot für verordnungsrechtliche Regelungen im innerstaatlichen Recht der Mitgliedstaaten s. EuGH, Urt. v. 03.07.1974 – Rs. 9/74, Casagrande, Slg. 1974, 734 (778 ff.), ECLI:EU:C:1974:74; *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, in: *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 10 (14); *W. Schroeder*, in: *Streinz*, EUV/AEUV, 3. Aufl., 2018, Art. 288 AEUV, Rn. 43, m.w.N.

⁸²³ Vgl. *Martin*, in: *Sölch/Ringleb*, UStG, Loseblatt, § 3 UStG, Rn. 473 (90. EL; Stand: 10/2020); *Nieskens*, in: *Rau/Dürnwächter*, UStG, Loseblatt, § 3 UStG, Rn. 4447.1 (180. Lfg.; Stand: 01/2019).

⁸²⁴ Eingefügt durch Art. 1 Nr. 1 Buchst. c) der Durchführungsverordnung Nr. 1042/2013 des Rates v. 07.10.2013 zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 bezüglich des Ortes der Dienstleistung, ABl. Nr. L 284 v. 26.10.2013, S. 1.

⁸²⁵ S. Art. 3 der Durchführungsverordnung Nr. 1042/2013 des Rates v. 07.10.2013 zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 bezüglich des Ortes der Dienstleistung, ABl. Nr. L 284 v. 26.10.2013, S. 1.

in § 3 Abs. 11a UStG auch inhaltlich unionsrechtswidrig⁸²⁶, denn sie gilt für sämtliche sonstige Leistungen, die über ein Telekommunikationsnetz, eine Schnittstelle oder ein Portal erbracht werden⁸²⁷, und nicht nur wie die (wohl abschließende) unionsrechtliche Regelung in Art. 9a MwStDVO für elektronisch erbrachte Dienstleistungen (i.S.d. Art. 7 Abs. 1 MwStDVO⁸²⁸). Durch die Regelung in § 3 Abs. 11a S. 1 UStG wird in diesem speziellen Fall einer Dienstleistungskommission⁸²⁹ der „Plattformbetreiber“ als „Unternehmer“ in die Leistungskette zwischen dem eigentlichen Leistungserbringer der auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistung (elektronisch erbrachten Dienstleistung) (Anbieter) und dem eigentlichen Leistungsempfänger „eingeschaltet“, indem der „Plattformbetreiber“ fiktiv⁸³⁰ zunächst Empfänger der Leistung des eigentlichen Anbieters („B2B“-Vorleistung⁸³¹) und dann Erbringer einer Leistung an den eigentlichen Leistungsempfänger („B2C“-Leistung⁸³²) sowie Steuerschuldner⁸³³ ist. Nach den allgemeinen Regeln über die Zurechnung einer umsatz-/mehrwertsteuerrechtlichen Leistung⁸³⁴, insbesondere der sog. Ladenrechtsprechung des BFH⁸³⁵, kann ein „Plattformbe-

⁸²⁶ Vgl. *Martin*, in: Sölch/Ringleb, UStG, § 3 UStG, Rn. 473 (90. EL; Stand: 10/2020); *Nieskens*, in: Rau/Dürnwächter, UStG, Loseblatt, § 3 UStG, Rn. 4447.3 (180. Lfg.; Stand: 01/2019), der für eine „richtlinienkonforme“ (gemeint wohl „unionsrechtskonforme“) Auslegung und Anwendung plädiert; unklar *Wäger*, in: Wäger (Hrsg.), UStG, 2020, § 3 UStG, Rn. 511 („wiederholt überflüssigerweise die Regelungen in Art. 9a MwStVO und weicht dabei auch noch teilweise hiervon ab“); unkritisch jedoch *Hidien*, DStR 2020, 257 (261) („Europarechtliche Grundlage ist Art. 9a MwStDV iVm Art. 28 MwSt-SystRL.“); *Monfort*, in: Birkenfeld/Wäger (Hrsg.), Das große Umsatzsteuer-Handbuch, Loseblatt, Abschn. I, Kap. 4, O. Rn. 21 (77. Lfg.; Stand: 11/2017).

⁸²⁷ Vgl. *Hammerl/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifSt-Schrift 538 (2021), S. 107 (111).

⁸²⁸ S. II.3.b.cc.; ferner *Hammerl/Zechner*, SWK 2020, 1233 (1234); *Hammerl/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifSt-Schrift 538 (2021), S. 107 (108 ff.).

⁸²⁹ Vgl. *Dietsch/Stelzer*, MwStR 2021, 182 (192); *Englisch*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918–2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band 1, 2018, S. 1491 (1508); *Hidien*, DStR 2020, 257 (261); *Monfort*, in: Birkenfeld/Wäger (Hrsg.), Das große Umsatzsteuer-Handbuch, Loseblatt, Abschn. I, Kap. 4, O. Rn. 3 (77. Lfg.; Stand: 11/2017); ferner *Hammerl/Zechner*, SWK 2020, 1233 (1234).

⁸³⁰ Vgl. Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 – JStG 2020), BR-Drs. 503/20, S. 146, 148, 150, auch zur vergleichbaren Regelung in § 3 Abs. 3a S. 1 und 2 UStG n.F. für die „Einschaltung“ von „Plattformbetreibern“ in die Leistungskette beim Internethandel mit Waren („fingiert“ bzw. „fiktiv“); *Dietsch/Stelzer*, MwStR 2021, 182 (192) („fingiert“); *Hammerl/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifSt-Schrift 538 (2021), S. 107 (107, 131) („fiktiv“); *Hammerl/Zechner*, Taxing Profit and Consumption in Market Jurisdictions: Equity and Administrability in the Digital Era, Graz Law Working Paper No 06-2021, S. 16 f. („deemed“); ferner *Englisch*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918–2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band 1, 2018, S. 1491 (1507) („fingiert“), auch zur Unwiderlegbarkeit der Vermutung.

⁸³¹ Vgl. *Englisch*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918–2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band 1, 2018, S. 1491 (1507).

⁸³² Vgl. *Englisch*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918–2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band 1, 2018, S. 1491 (1507).

⁸³³ Vgl. *Hammerl/Zechner*, Taxing Profit and Consumption in Market Jurisdictions: Equity and Administrability in the Digital Era, Graz Law Working Paper No 06-2021, S. 17 f., 26; *Sterzinger*, UR 2020, 941 (950), wenn auch zum Internethandel mit Waren (Fernverkäufe).

⁸³⁴ Allgemein dazu *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.119 f.

⁸³⁵ Ausführlich zu dieser *Dietsch/Stelzer*, MwStR 2021, 182 (182 ff.), auch zur Frage ihrer künftigen Bedeutung.

treiber“ nur in bestimmten Konstellationen als in die Leistungskette „eingeschalteter“ „Unternehmer“ angesehen werden⁸³⁶.

Für die Bestimmung des Orts der Leistungen durch den „Plattformbetreiber“⁸³⁷ gelten die Ortsbestimmungsregeln in § 3a Abs. 2 S. 1 bzw. § 3a Abs. 5 S. 1 und 2 Nr. 3 UStG⁸³⁸. In der Folge wird auch insoweit das Bestimmungslandprinzip verwirklicht⁸³⁹.

Auch „fiktiv“ auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen (elektronisch erbrachte Dienstleistungen) des in die Leistungskette „eingeschalteten“ „Plattformbetreibers“ können im Rahmen des besonderen Besteuerungsverfahrens der „einzigen Anlaufstelle“ (eA; engl.: „One Stop Shop“; OSS; § 18i Abs. 1 S. 1 und § 18j Abs. 1 S. 1 Nr. 2 UStG n.F.) erklärt werden⁸⁴⁰.

Die vom „Plattformbetreiber“ als „eingeschaltetem“ Leistungserbringer durchzuführende Bestimmung des Umsatz-/mehrwertsteuerrechtlichen Status des Leistungsempfängers (s. Art. 23 Abs. 2 MwStDVO)⁸⁴¹ wird wie allgemein bei auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen (elektronisch erbrachten Dienstleistungen)⁸⁴² durch die Vermutungsregel in Art. 18 Abs. 2 UAbs. 2 MwStDVO erleichtert. Dementsprechend kann auch ein „eingeschalteter“ „Plattformbetreiber“ grundsätzlich davon ausgehen, dass der Empfänger einer solchen Leistung „Endverbraucher“ ist⁸⁴³. Einer gesonderten Regelung wie in Art. 5d MwStDVO für die „Einschaltung“ von „Plattformbetreibern“ in die Leistungskette bei Lieferungen⁸⁴⁴ bedarf es nicht, ebensowenig einer analogen Anwendung dieser Vermutungsregelung.

⁸³⁶ Vgl. *Ehrke-Rabel/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 57 (64 ff.); *Englisch*, IStR 2016, 717 (720); *Hammerl/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 107 (111, 124 ff.); *Hammerl/Zechner*, Taxing Profit and Consumption in Market Jurisdictions: Equity and Administrability in the Digital Era, Graz Law Working Paper No 06-2021, S. 29 f.; ferner *Hammerl/Zechner*, SWK 2020, 1233 (1233), zur Rechtslage in Österreich.

⁸³⁷ Vgl. *Hammerl/Zechner*, Taxing Profit and Consumption in Market Jurisdictions: Equity and Administrability in the Digital Era, Graz Law Working Paper No 06-2021, S. 17.

⁸³⁸ Dazu s. II.3.b.bb. und II.3.b.cc.

⁸³⁹ Vgl. *Hidien*, DStR 2020, 257 (261).

⁸⁴⁰ Vgl. *Dietsch/Stelzer*, MwStR 2021, 182 (192); *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.450; *Hammerl/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 107 (111, 123).

⁸⁴¹ Vgl. *Hammerl/Zechner*, Taxing Profit and Consumption in Market Jurisdictions: Equity and Administrability in the Digital Era, Graz Law Working Paper No 06-2021, S. 17.

⁸⁴² S. IV.2.c.

⁸⁴³ Vgl. *Hammerl/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 107 (119).

⁸⁴⁴ S. IV.3.d.

Die „Einschaltung“ von „Plattformbetreibern“ als „Unternehmer“ in die Leistungskette bringt in Bezug auf den Gesetzesvollzug einen Vorteil, wenn diese ihr „Unternehmen“ von einem Ort aus betreiben, der in dem Staat liegt⁸⁴⁵, in dem der „Endverbraucher“ als eigentlicher Leistungsempfänger seinen Wohnsitz, seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort oder seinen Sitz hat. Dann nämlich haben die Finanzbehörden des Bestimmungslands sehr einfach „Zugriff“ auf die „Plattformbetreiber“ als „Unternehmer“, die zumindest fiktiv die Leistung an die „Endverbraucher“ als Leistungserbringer erbringen⁸⁴⁶. Die „Einschaltung“ von „Plattformbetreibern“ als „Unternehmer“ kann in Bezug auf den Gesetzesvollzug aber auch dann Vorteile haben, wenn diese ihr „Unternehmen“ nicht von einem Ort aus betreiben, der in dem Staat des „Endverbrauch(er)s“ liegt. Ist der „eingeschaltete“ „Plattformbetreiber“ ein „größeres“ „Unternehmen“, kann dieser schon aus Reputationsgründen stärker an einer gesetzeskonformen Erfüllung der eigenen umsatz-/mehrwertsteuerrechtlichen Pflichten interessiert sein⁸⁴⁷ als der eigentliche Erbringer der auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistung (elektronisch erbrachten Dienstleistung), insbesondere wenn dieser möglicherweise ein „kleineres“ „Unternehmen“ ist⁸⁴⁸. Im Falle einer funktionierenden⁸⁴⁹ Zusammenarbeit zwischen den beteiligten Mitgliedstaaten können insbesondere mit Blick auf die umsatz-/mehrwertsteuerspezifischen unionsrechtlichen Rechtsgrundlagen für den grenzüberschreitenden Informationsaustausch auch in solchen Konstellationen unionsintern auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen (elektronisch erbrachte Dienstleistungen) gesetzeskonform besteuert werden⁸⁵⁰, zumal sich Kontrollen der Finanzverwaltung auf die „Plattformbetreiber“ beschränken kön-

⁸⁴⁵ Zur umsatz-/mehrwertsteuerrechtlichen Behandlung der auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistung (elektronisch erbrachten Dienstleistung) an den „eingeschalteten“ „Plattformbetreiber“ s. II.3.b.bb.

⁸⁴⁶ Vgl. *Englisch*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band 1, 2018, S. 1491 (1508); *Hidien*, DSiR 2020, 257 (260 f.); *Joost/Oldenburger*, MwStR 2020, 773 (774); *Widmann*, MwStR 2021, 6 (12), wenn auch jeweils zur „Einschaltung“ von „Plattformbetreibern“ in die Leistungskette beim Internethandel mit Waren (Fernverkäufe).

⁸⁴⁷ Vgl. *Englisch*, IStR 2016, 717 (721); *Englisch*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band 1, 2018, S. 1491 (1508); *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.449; ferner *Hidien*, DSiR 2020, 257 (260 f.) („aus Gründen der Größe und sog. Compliance“); *Sterzinger*, UR 2020, 941 (950), wenn auch jeweils zur „Einschaltung“ von „Plattformbetreibern“ in die Leistungskette beim Internethandel mit Waren (Fernverkäufe); ferner *Hidien*, PISb 2019, 305 (311), wenn auch im Zusammenhang mit der Haftungsregelung in § 25e Abs. 1 UStG a.F.

⁸⁴⁸ *Hammerl/Zechner*, Taxing Profit and Consumption in Market Jurisdictions: Equity and Administrability in the Digital Era, Graz Law Working Paper No 06-2021, S. 26 weisen zudem zu Recht darauf hin, dass „Plattformbetreiber“ häufig über eine bessere Rechnungsweseninfrastruktur („sophisticated bookkeeping infrastructure“) verfügen.

⁸⁴⁹ Zum „Funktionieren“ der unionsinternen Zusammenarbeit der Mitgliedstaaten s. IV.2.e.dd.

⁸⁵⁰ Vgl. *Hammerl/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 107 (132); ferner *Englisch*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band 1, 2018, S. 1491 (1511), der davon ausgeht, dass durch eine solche Regelung der „Bedarf für internationale Amtshilfe möglichst gering“ gehalten werden kann.

nen und nicht sämtliche Leistungserbringer einbeziehen müssen⁸⁵¹. Dieser Vorteil beim Gesetzesvollzug ist von besonderem Gewicht bei Leistungen an „Endverbraucher“, auch wenn er nicht auf solche als eigentliche Leistungsempfänger beschränkt wäre. Bei „Unternehmern“ als eigentlichem Leistungsempfänger ist jedoch die Ortsbestimmungsregel in § 3a Abs. 5 S. 1 UStG für auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen (elektronisch erbrachte Dienstleistungen) auch im Falle der „Einschaltung“ von „Plattformbetreibern“ in die Leistungskette nicht anwendbar⁸⁵². Insoweit greift auch hier die Umkehr der Steuerschuldnerschaft (*Reverse Charge-Verfahren*)⁸⁵³. Angesichts der Vielzahl von über „Plattformen“ angebahnten auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen (elektronisch erbrachten Dienstleistungen)⁸⁵⁴ an „Endverbraucher“ dürfte die Regelung in einer sehr großen Zahl an Fällen anwendbar sein.

Die „Einschaltung“ von „Plattformbetreibern“ in die Leistungskette wird vom Bundesrechnungshof⁸⁵⁵ bislang positiv bewertet. Sie sei „ein qualitativ neues Instrument, das in der praktischen Anwendung deutlich unkomplizierter als eine Haftungsregelung ist“⁸⁵⁶. Es soll die „Ermittlungs- und Vollstreckungsmöglichkeiten [der Finanzämter] erheblich [verbessern] und [...] die Durchsetzung deutscher Steueransprüche [erleichtern]“. Diese Einschätzung klingt plausibel⁸⁵⁷ und wird sich – mit Blick auf die Vorgaben aus übergeordnetem Recht⁸⁵⁸ für den effektiven und gleichmäßigen Gesetzesvollzug: hofentlich – bewahrheiten.

Die (fiktive) „Einschaltung“ von „Plattformbetreibern“ in die Leistungskette mit der Folge der „Aufspaltung“ einer sonstigen Leistung in zwei (inhaltlich identische) sonstige Leistungen⁸⁵⁹ für umsatz-/mehrwertsteuerrechtliche Zwecke dürfte von der Gestaltungsfreiheit des unionalen und des nationalen Gesetzgebers umfasst sein. Dies gilt, zumal diese Ausgestaltung mit

⁸⁵¹ Vgl. *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.449.

⁸⁵² Zur unionsrechtlichen Grundlage dieser Beschränkung s. *Hidien*, DStR 2020, 257 (260).

⁸⁵³ S. II.3.b.bb.

⁸⁵⁴ Vgl. *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 1 (3) und S. 17 (17); *Hidien*, DStR 2020, 257 (258), jeweils allgemein, aber unter besonderer Berücksichtigung des Internethandels mit Waren (Fernverkäufe).

⁸⁵⁵ Vgl. Bundesrechnungshof, Bericht nach § 99 BHO über Maßnahmen zur Verbesserung der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung – Chancen der Digitalisierung nutzen, 2020, S. 36.

⁸⁵⁶ Zur Haftungsregelung in § 25c Abs. 1 Hs. 1 UStG n.F. für den Internethandel mit Waren (Fernverkäufe) s. IV.3.f.

⁸⁵⁷ So auch *Englisch*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band 1, 2018, S. 1491 (1507) („wegweisende und abschbar effektive Maßnahme“).

⁸⁵⁸ S. III.3.

⁸⁵⁹ Vgl. *Hammerl/Zechner*, Taxing Profit and Consumption in Market Jurisdictions: Equity and Administrability in the Digital Era, Graz Law Working Paper No 06-2021, S. 17.

den damit verbundenen Belastungen für „Plattformbetreiber“ als Folge der Steuerschuldnerschaft im Hinblick auf das Erfordernis eines effektiven und gleichmäßigen Gesetzesvollzugs und die steuerstaatlichen bzw. haushaltsrechtlichen und -wirtschaftlichen Auswirkungen von Steuerausfällen⁸⁶⁰ sachgerecht erscheinen. Insbesondere setzen die „Plattformbetreiber“ durch die Einrichtung einer „Plattform“, die andere „Unternehmer“ als eigentliche Leistungserbringer und „Endverbraucher“ als Leistungsempfänger zusammenführt, freiwillig einen Anknüpfungspunkt⁸⁶¹, dessen Nutzung durch das Umsatz-/Mehrwertsteuerrecht für die „Einschaltung“ in die Leistungskette nicht willkürlich ist. Auch wenn der Betrieb einer „Plattform“ nach den allgemeinen umsatz-/mehrwertsteuerrechtlichen Regeln nicht in jeder Konstellation für die Zurechnung von Leistungen zum „Plattformbetreiber“ als Empfänger und Erbringer genügt⁸⁶², so reicht dieser zumindest für eine generelle „Einschaltung“ von „Plattformbetreibern“ unabhängig von den Umständen des konkreten Einzelfalls aus. Die grundrechtlichen Anforderungen an Typisierungsvorschriften⁸⁶³, insbesondere die realitätsgerechte Anknüpfung an den „typischen Fall“⁸⁶⁴ bzw. „Durchschnittsfall“⁸⁶⁵, dürften dabei gewahrt werden. Insoweit sollten die vom Bundesverfassungsgericht (BVerfG) für den allgemeinen Gleichheitssatz aus Art. 3 Abs. 1 GG aufgestellten Voraussetzungen weitgehend mit den Anforderungen des unionsrechtlichen allgemeinen Gleichheitssatzes aus Art. 20 GRCh übereinstimmen, der hier wegen der unionsrechtlichen Determinierung⁸⁶⁶ der Regelungen über die „Einschaltung“ von „Plattformbetreibern“ in die Leistungskette maßgeblich⁸⁶⁷ ist. Etwilige Ungleichbehandlungen von „Unternehmern“ als Folge der „Einschaltung“ von „Plattformbetreibern“ in die Leistungskette sind mit Blick auf die Notwendigkeit eines effektiven und gleichmäßigen Gesetzesvollzugs

⁸⁶⁰ Dazu s. III.3.

⁸⁶¹ In diese Richtung *Hammerl/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 107 (128 ff.), jedoch mit dem Hinweis, dass dies nicht genügt, wenn der „Plattformbetreiber“ deutlich macht, dass er selbst nicht der Leistungserbringer ist; ferner *Hidien*, DStR 2020, 257 (259) („an dem [...] zivilrechtlichen Kaufgeschäft (B2C) nur kraft „Sachnähe“, rechtlich aber nicht beteiligt“).

⁸⁶² S. oben im Text.

⁸⁶³ Zur Einordnung von § 3 Abs. 11a UStG als Typisierungsvorschrift s. *Hammerl/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 107 (107, 128); ferner *Hammerl/Zechner*, SWK 2020, 1233 (1234), zu Art. 9a MwStDVO.

⁸⁶⁴ Zu dieser Anforderung s. BVerfG, Beschl. v. 29.03.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 (146; Rn. 107).

⁸⁶⁵ Zu dieser Anforderung s. *Hammerl/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 107 (107).

⁸⁶⁶ S. oben im Text.

⁸⁶⁷ Allgemein zur Bedeutung der Unionsgrundrechte im Falle einer unionsrechtlichen Determinierung s. III.3.b.cc. und III.3.c.bb.ccc.

zu rechtfertigen⁸⁶⁸. Im Hinblick auf denselben Rechtfertigungsgrund dürfen auch schon die Eingriffe in die unionsrechtlichen Freiheitsgrundrechte der in die Leistungskette „eingeschalteten“ „Unternehmer“ verhältnismäßig sein⁸⁶⁹.

Zur „Einschaltung“ in die Leistungskette treten nach § 22f Abs. 3 S. 1 UStG⁸⁷⁰ seit dem 01.07.2021⁸⁷¹ (und damit wegen der Covid-19-Pandemie nicht wie ursprünglich geplant seit dem 01.01.2021⁸⁷²) Aufzeichnungspflichten für „Plattformbetreiber“ hinzu⁸⁷³, wenn sie „mittels einer elektronischen Schnittstelle die Erbringung einer sonstigen Leistung an einen Empfänger nach § 3a Absatz 5 Satz 1 unterstütz[en]“. Der Begriff „unterstützen“ wird verordnungsrechtlich in Art. 54b MwStDVO⁸⁷⁴ konkretisiert⁸⁷⁵, der mit der Begriffsbestimmung in Art. 5b MwStDVO für Zwecke der Regelung über die „Einschaltung“ von „Plattformbetreibern“ in die Leistungskette⁸⁷⁶ bei Lieferungen inhaltlich übereinstimmt, wobei Art. 54b MwStDVO nicht nur für die Aufzeichnungspflichten für „Plattformbetreiber“ bei Lieferungen⁸⁷⁷, sondern eben auch für die Aufzeichnungspflichten bei Dienstleistungen gilt⁸⁷⁸. Anders als die Aufzeichnungspflichten aus § 22f Abs. 1 S. 1 UStG a.F./n.F., die schon früher für „Betreiber eines elektronischen Marktplatzes“

⁸⁶⁸ Vgl. *Hammerl/Zechner*, Taxing Profit and Consumption in Market Jurisdictions: Equity and Administrability in the Digital Era, Graz Law Working Paper No 06-2021, S. 22 f., 26 ff., unter Hinweis auf EuGH, Urt. v. 07.03.2017 – C-390/15, Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO), ECLI:EU:C:2017:174, Tz. 57, 60. Allgemein zur Rechtfertigung von Grundrechtseingriffen durch das Erfordernis eines gleichmäßigen und effektiven Gesetzesvollzugs s. unten im Text sowie III. 3.b.bb. und III.3.b.cc.

⁸⁶⁹ Vgl. *Hammerl/Zechner*, Taxing Profit and Consumption in Market Jurisdictions: Equity and Administrability in the Digital Era, Graz Law Working Paper No 06-2021, S. 26 ff.

⁸⁷⁰ Eingefügt durch Art. 14 Nr. 16 Buchst. d) des Jahressteuergesetzes 2020 (JStG 2020) v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096.

⁸⁷¹ S. § 27 Abs. 34 S. 1 UStG; eingefügt durch Art. 14 Nr. 22 Buchst. b) des Jahressteuergesetzes 2020 (JStG 2020) v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096; ferner Art. 1 Nr. 1 Buchst. a) und b) und Nr. 3 Buchst. a) und b) des Beschlusses 2020/1109 des Rates v. 20.07.2020 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 244 v. 29.07.2020, S. 3.

⁸⁷² S. Art. 2 Nr. 11 und Art. 4 Abs. 1 UAbs. 2 und 4 der Richtlinie 2017/2455 des Rates v. 05.12.2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen, ABl. L 348 v. 29.12.2017, S. 7.

⁸⁷³ Vgl. *Englisch*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band 1, 2018, S. 1491 (1508).

⁸⁷⁴ Eingefügt durch Art. 1 Nr. 4 der Durchführungsverordnung 2019/2026 des Rates v. 21.11.2019 zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 bezüglich der über elektronische Schnittstellen unterstützten Lieferung von Gegenständen oder Erbringung von Dienstleistungen sowie bezüglich der Sonderregelungen für Steuerpflichtige, die Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige erbringen sowie Fernverkäufe von Gegenständen und bestimmte Lieferungen von Gegenständen innerhalb der Union tätigen, ABl. L 313 v. 4.12.2019, S. 14.

⁸⁷⁵ Vgl. *Hammerl/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 107 (139 f.); ferner *Hammerl/Zechner*, SWK 2020, 1233 (1234), zur Rechtslage in Österreich.

⁸⁷⁶ Dazu s. IV.3.d.

⁸⁷⁷ S. IV.3.d.

⁸⁷⁸ Vgl. *Hammerl/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 107 (138 f.).

i.S.d. § 25e Abs. 5 und 6 UStG a.F. und jetzt für „Betreiber einer elektronischen Schnittstelle“ i.S.d. § 25e Abs. 5 und 6 UStG n.F. in Bezug auf Lieferungen galten bzw. gelten⁸⁷⁹, haben die Aufzeichnungspflichten bei auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen (elektronisch erbrachten Dienstleistungen) aus § 22f Abs. 3 S. 1 UStG n.F. eine unionsrechtliche⁸⁸⁰ Grundlage. Die Aufzeichnungen müssen nach Art. 242a Abs. 1 S. 2 MwStSystRL so ausführlich sein, dass „die Steuerbehörden des Mitgliedstaats, in dem diese Lieferungen [...] steuerbar sind, feststellen können, ob die Mehrwertsteuer korrekt berücksichtigt worden ist“⁸⁸¹. Der Inhalt der erforderlichen Aufzeichnungen ist in Art. 54c MwStDVO⁸⁸² verordnungsrechtlich geregelt⁸⁸³, auf den in § 22f Abs. 3 S. 1 UStG n.F. trotz seiner unmittelbaren Geltung (Art. 288 Abs. 2 S. 1 und 2 AEUV) ausdrücklich verwiesen wird. Die Aufzeichnungen sind entsprechend den unionsrechtlichen Vorgaben⁸⁸⁴ zehn Jahre lang aufzubewahren und auf Anforderung des Finanzamts elektronisch zu übermitteln (§ 22f Abs. 4 S. 1 UStG n.F.). Während für die Bestimmung des persönlichen Anwendungsbereichs der Regelungen über die Aufzeichnungspflichten mit Art. 54b MwStDVO eine inhaltlich übereinstimmende verordnungsrechtliche Konkretisierung des Begriffs „unterstützen“ erfolgt wie in Art. 5b MwStDVO für Zwecke der Regelung über die „Einschaltung“ von „Plattformen“ in die Leistungskette bei Lieferungen⁸⁸⁵,

⁸⁷⁹ S. IV.3.d. und IV.3.f.; ferner *Hammerl/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 107 (145).

⁸⁸⁰ S. Art. 242a Abs. 1 S. 1 MwStSystRL; eingefügt durch Art. 2 Nr. 11 der Richtlinie 2017/2455 des Rates v. 05.12.2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen, ABl. L 348 v. 29.12.2017, S. 7.

⁸⁸¹ Art. 242a Abs. 1 S. 2 MwStSystRL wurde eingefügt durch Art. 2 Nr. 11 der Richtlinie 2017/2455 des Rates v. 05.12.2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen, ABl. L 348 v. 29.12.2017, S. 7.

⁸⁸² Eingefügt durch Art. 1 Nr. 4 der Durchführungsverordnung 2019/2026 des Rates v. 21.11.2019 zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 bezüglich der über elektronische Schnittstellen unterstützten Lieferung von Gegenständen oder Erbringung von Dienstleistungen sowie bezüglich der Sonderregelungen für Steuerpflichtige, die Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige erbringen sowie Fernverkäufe von Gegenständen und bestimmte Lieferungen von Gegenständen innerhalb der Union tätigen, ABl. L 313 v. 4.12.2019, S. 14. Ursprünglich sollte die Regelung ab dem 01.01.2021 anwendbar sein. S. Art. 2 Abs. 2 der Durchführungsverordnung 2019/2026 des Rates v. 21.11.2019 zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 bezüglich der über elektronische Schnittstellen unterstützten Lieferung von Gegenständen oder Erbringung von Dienstleistungen sowie bezüglich der Sonderregelungen für Steuerpflichtige, die Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige erbringen sowie Fernverkäufe von Gegenständen und bestimmte Lieferungen von Gegenständen innerhalb der Union tätigen, ABl. L 313 v. 4.12.2019, S. 14. Wegen der Covid-19-Pandemie ist sie erst seit 01.07.2021 anwendbar. S. Art. 1 Nr. 2 der Durchführungsverordnung 2020/1112 des Rates vom 20.07.2020 zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) 2019/2026 in Bezug auf den Geltungsbeginn als Reaktion auf die COVID-19-Pandemie, ABl. L 244 v. 29.07.2020, S. 9.

⁸⁸³ Vgl. *Hammerl/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 107 (141 ff.).

⁸⁸⁴ S. Art. 242a Abs. 2 UAbs. 1 und 2 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates v. 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L 347 v. 11.12.2006, S. 1 (MwStSystRL); eingefügt durch Art. 2 Nr. 11 der Richtlinie 2017/2455 des Rates v. 05.12.2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen, ABl. L 348 v. 29.12.2017, S. 7.

⁸⁸⁵ S. oben im Text sowie IV.3.d.

fehlt für die Bestimmung des sachlichen Anwendungsbereichs der Aufzeichnungspflichten eine den „Plattformbetreiber“ verwaltungstechnisch entlastende Vermutung zum umsatz-/mehrwertsteuerrechtlichen Status der Person des Erbringers und des Empfängers der auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen (elektronisch erbrachten Dienstleistungen), wie sie für Zwecke der Regelung über die „Einschaltung“ von „Plattformbetreibern“ in die Leistungskette in Art. 5d MwStDVO⁸⁸⁶ bei Lieferungen existiert. Insofern wird eine analoge Anwendung von Art. 5d MwStDVO erwogen⁸⁸⁷. Denkbar wäre jedoch auch hier die Anwendung von Art. 18 Abs. 2 UAbs. 2 MwStDVO, der auch für Zwecke der Regelung über die „Einschaltung“ von „Plattformbetreibern“ in die Leistungskette in Bezug auf auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen (elektronisch erbrachte Dienstleistungen) anwendbar ist⁸⁸⁸, wenn auch im Zusammenhang mit der Ortsbestimmung. Dies liegt schon deshalb nahe, weil § 22f Abs. 3 S. 1 UStG n.F. zwar nicht ausdrücklich auf die materiellrechtliche Regelung in § 3 Abs. 11 und 11a UStG bzw. Art. 9a MwStDVO verweist⁸⁸⁹, jedoch der Anwendungsbe- reich und die weiteren Voraussetzungen der Regelungen in § 3 Abs. 11 und 11a UStG und § 22f Abs. 3 S. 1 UStG n.F. deutliche Parallelen aufweisen.

Die Aufzeichnungspflichten stellen neben der Steuerpflicht als Folge der „Einschaltung“ von „Plattformbetreibern“ in die Leistungskette⁸⁹⁰ einen weiteren Grundrechtseingriff dar. Regelmäßig werden beide Grundrechtseingriffe zusammenfallen, wobei die Aufzeichnungen für einen effektiven und gleichmäßigen Gesetzesvollzug erforderlich sein können und die Informationen für „Plattformbetreiber“ leicht zu beschaffen sind⁸⁹¹. Damit können sämtliche Eingriffe, also die Steuerpflicht als Folge der „Einschaltung“ von „Plattformbetreibern“ in die Leistungskette und die Aufzeichnungspflichten, schon wegen der aus dem allgemeinen Gleichheitssatz aus Art. 20 GRCh bzw. Art. 3 Abs. 1 GG folgenden Notwendigkeit einer effektiven

⁸⁸⁶ S. IV.3.d.

⁸⁸⁷ So *Hammerl/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 107 (141), unter Hinweis auf die österreichische Finanzverwaltung.

⁸⁸⁸ S. oben im Text.

⁸⁸⁹ Dies ist anders bei den Aufzeichnungspflichten im Falle von Lieferungen, denn § 22f Abs. 3 S. 2 UStG n.F. regelt deren Anwendungsbereich durch die Verweisung auf § 3 Abs. 3a UStG n.F. („in den Fällen des § 3 Absatz 3a“). Dazu s. IV.3.d.

⁸⁹⁰ S. oben im Text.

⁸⁹¹ Vgl. *Hammerl/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 107 (149).

und gleichmäßigen Besteuerung⁸⁹² gerechtfertigt sein⁸⁹³. Auf die Anforderungen an die „Indienstnahme Privater“ muss hier anders als hinsichtlich der Aufzeichnungspflichten ohne „Einschaltung“ von „Plattformbetreibern“ in die Leistungskette (z.B. Aufzeichnungspflichten nach § 22f Abs. 1 UStG a.F./n.F. bei bestimmten Lieferungen, ggf. im Zusammenspiel mit der auf fremde Umsatz-/Mehrwertsteuerschulden bezogenen Haftungsregelung in § 25e Abs. 1 (Hs. 1) UStG a.F./n.F.)⁸⁹⁴ und hinsichtlich der (künftigen) Pflichten für „Finanzintermediäre“⁸⁹⁵ nicht näher eingegangen werden. Die „Plattformbetreiber“ werden nicht willkürlich in die Leistungskette „eingeschaltet“ und sind als Steuerschuldner eben keine „Dritten“. Hinsichtlich des grundrechtlichen Schutzes nach Art. 8 Abs. 1 GRCh von Daten, die die eigentlichen Leistungserbringer betreffen und von den „Plattformbetreibern“ aufzuzeichnen sind, könnte ebenfalls das Erfordernis einer effektiven und gleichmäßigen Besteuerung als Rechtfertigung herangezogen werden. Dies gilt insbesondere deshalb, weil die eigentlichen Leistungserbringer in dieser Eigenschaft selbst steuerpflichtig sind.

e. Zwischenergebnis: weiterhin Vollzugsdefizite

aa. Allgemeines

Auch wenn die verfahrensmäßigen Erleichterungen wie die „(kleine) einzige Anlaufstelle“⁸⁹⁶ sowie materiellrechtliche Regelungen wie Vermutungsregeln⁸⁹⁷ und die „Einschaltung“ eines „Plattformbetreibers“⁸⁹⁸ in die Leistungskette den Gesetzesvollzug für „Unternehmer“ erheblich erleichtern und etwaige Belastungen für „Unternehmer“ sachgerecht bzw. sogar geboten, zugleich aber auch verhältnismäßig erscheinen, so sind sie gleichwohl keine Garantie für die Beseitigung sämtlicher Vollzugsdefizite. Trotz der Erleichterungen für „Unternehmer“ ist deren Steuerehrlichkeit in vielen Fällen weiterhin unabdingbare Voraussetzung für einen effektiven und gleichmäßigen Gesetzesvollzug bei der Besteuerung von auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen (elektronisch erbrachten Dienstleistungen)

⁸⁹² S. III.3.b.bb. und III.3.b.cc.

⁸⁹³ Vgl. *Hammerl/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 107 (149); ferner *Hammerl/Zechner*, Taxing Profit and Consumption in Market Jurisdictions: Equity and Administrability in the Digital Era, Graz Law Working Paper No 06-2021, S. 22 f.

⁸⁹⁴ S. IV.3.f.

⁸⁹⁵ S. IV.2.f. und IV.3.d.

⁸⁹⁶ S. IV.2.b.

⁸⁹⁷ S. IV.2.c.

⁸⁹⁸ S. IV.2.d.

an „Endverbraucher“ nach Maßgabe des umsatz-/mehrwertsteuerrechtlichen Bestimmungslandprinzips⁸⁹⁹.

bb. Verfahrensmäßige Erleichterungen

Das besondere Besteuerungsverfahren der „einzigen Anlaufstelle“ (eA; engl.: „One Stop Shop“; OSS)⁹⁰⁰ kann nur dann seine intendierte positive Vereinfachungswirkung für „Unternehmer“ haben, wenn diese überhaupt zur Mitwirkung bereit sind⁹⁰¹ und das Wahlrecht entsprechend ausüben (s. z.B. § 18i Abs. 1 S. 1 und § 18j Abs. 1 S. 1 Nr. 2 UStG n.F.: „wenn [...] teilnimmt“)⁹⁰². Aber selbst im Falle einer Teilnahme stellt sich die Frage der Steuerehrlichkeit, denn die „Unternehmer“ müssen im Rahmen des besonderen Besteuerungsverfahrens die entsprechenden Umsätze dem Grunde und der Höhe nach vollständig erklären (§ 18i Abs. 4 S. 1 und § 18j Abs. 4 S. 1 UStG)⁹⁰³. Die Verifikation der Erklärungen wird dadurch erschwert, dass selbst die tatsächlichen Anknüpfungspunkte für die materiellrechtlichen Vermutungsregeln⁹⁰⁴ teilweise manipulierbar sind⁹⁰⁵, so etwa die IP-Adresse des vom Dienstleistungsempfänger verwendeten Geräts⁹⁰⁶.

Zudem hängt der effektive und gleichmäßige Gesetzesvollzug (auch) im besonderen Besteuerungsverfahren davon ab, dass die Mitgliedstaaten die „einzige Anlaufstelle“ so betreiben, dass auch die den anderen Mitgliedstaat-

⁸⁹⁹ Vgl. Bundesrechnungshof, Bericht an das Bundesministerium der Finanzen nach § 88 Abs. 2 BHO Umsatzsteuerung elektronischer Dienstleistungen in der Europäischen Union. Funktionsweise des Mini-One-Stop-Shops in der Praxis, 2018, S. 32; Bundesrechnungshof, Bericht nach § 99 BHO über Maßnahmen zur Verbesserung der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung – Chancen der Digitalisierung nutzen, 2020, S. 27; *Raden*, Digitalisierung und Internationales Steuerrecht, 2018, S. 85.

⁹⁰⁰ S. IV.2.b.

⁹⁰¹ Vgl. *Lamensch/Ceci*, VAT fraud. Economic impact, challenges and policy issues, European Parliament Study, 2018, S. 20; ferner *Englisch*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band 1, 2018, S. 1491 (1508 f.); *Oldiges/Mateev*, DStR 2020, 1937 (1939).

⁹⁰² S. IV.2.b.

⁹⁰³ Vgl. *Lamensch/Ceci*, VAT fraud. Economic impact, challenges and policy issues, European Parliament Study, 2018, S. 20.

⁹⁰⁴ S. IV.2.c.

⁹⁰⁵ Vgl. *Englisch*, IStR 2016, 717 (721); *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.444; *Hammerl/Zechner*, Taxing Profit and Consumption in Market Jurisdictions: Equity and Administrability in the Digital Era, Graz Law Working Paper No 06-2021, S. 25.

⁹⁰⁶ Vgl. *Englisch*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band 1, 2018, S. 1491 (1511); *Hammerl/Zechner*, Taxing Profit and Consumption in Market Jurisdictions: Equity and Administrability in the Digital Era, Graz Law Working Paper No 06-2021, S. 25; *Oellerich*, Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechts, 2008, S. 170; *Raden*, Digitalisierung und Internationales Steuerrecht, 2018, S. 77 ff.

ten zustehende Umsatz-/Mehrwertsteuer effektiv erhoben wird⁹⁰⁷. Nach den Feststellungen des Bundesrechnungshofs war und ist dies in der Bundesrepublik Deutschland nicht der Fall⁹⁰⁸. Selbiges gilt aus Sicht des Europäischen Rechnungshofs für viele (andere) Mitgliedstaaten der Europäischen Union (EU)⁹⁰⁹. Auch die zwingend erforderliche Zusammenarbeit mit dem „Ansässigkeitsstaat“ des „Unternehmers“ funktioniert nicht immer reibungslos⁹¹⁰. Vor diesem Hintergrund sieht der Bundesrechnungshof unter Berufung auf Bund und Länder im besonderen Besteuerungsverfahren sogar ein Risiko für das Umsatz-/Mehrwertsteueraufkommen in der Bundesrepublik Deutschland⁹¹¹, das durch die Erweiterung des Anwendungsbereichs der verfahrensmäßigen Erleichterung von der „kleinen einzigen Anlaufstelle“ zur „einzigen Anlaufstelle“ sogar noch größer werden soll⁹¹². Die Annahme eines größeren Risikos durch das besondere Besteuerungsverfahren erscheint überraschend, denn ein steuerunehrlicher „Unternehmer“ würde seine Umsätze wohl auch nicht im allgemeinen Besteuerungsverfahren (in der Bundesrepublik Deutschland geregelt in § 18 Abs. 1 und 3 UStG⁹¹³) erklären. Sie scheint nur gerechtfertigt, wenn das Entdeckungsrisiko für „steuerunehrliche“ „Unternehmer“, die sich durch die Teilnahme am besonderen Besteuerungsverfahren lediglich als „steuerehrlich“ gerieren, im unionsweit geltenden besonderen Besteuerungsverfahren als geringer eingeschätzt wird, weil

⁹⁰⁷ Vgl. *Lamensch/Ceci*, VAT fraud. Economic impact, challenges and policy issues, European Parliament Study, 2018, S. 49 ff.; ähnlich *Englisch*, IStR 2016, 717 (723); *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.444; *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 17 (31); *Englisch*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band 1, 2018, S. 1491 (1508 f.).

⁹⁰⁸ Vgl. Bundesrechnungshof, Bemerkungen des Bundesrechnungshofes 2013 – Weitere Prüfungserkenntnisse –, BT-Drs. 18/1220, S. 30; Bundesrechnungshof, Bemerkungen des Bundesrechnungshofes 2015 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes (einschließlich der Feststellungen zur Jahresrechnung 2014), BT-Drs. 18/6600, S. 295, für Drittstaatsachverhalte; Bundesrechnungshof, Bemerkungen des Bundesrechnungshofes 2015 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes (einschließlich der Feststellungen zur Jahresrechnung 2014), BT-Drs. 18/6600, S. 295; Bundesrechnungshof, Bericht an das Bundesministerium der Finanzen nach § 88 Abs. 2 BHO Umsatzbesteuerung elektronischer Dienstleistungen in der Europäischen Union. Funktionsweise des Mini-One-Stop-Shops in der Praxis, 2018, S. 13 ff., jeweils für EU-Sachverhalte; Bundesrechnungshof, Bericht nach § 99 BHO über Maßnahmen zur Verbesserung der Umsatzsteuerbetriebsbekämpfung – Chancen der Digitalisierung nutzen, 2020, S. 31; ferner Nejvyšší kontrolní úřad/Bundesrechnungshof, Bericht über die koordinierte Prüfung des NKÚ und des BRH zur Mehrwertsteuer im Verfahren Mini-One-Stop-Shop, 2019, S. 13 ff., zur „kleinen einzigen Anlaufstelle“ (keA; engl.: „Mini One Stop Shop“; MOSS) in der Bundesrepublik Deutschland und in der Tschechischen Republik.

⁹⁰⁹ Vgl. Europäischer Rechnungshof, Sonderbericht Nr. 12/2019: Elektronischer Handel: Zahlreiche Herausforderungen bei der Erhebung von MwSt. und Zöllen müssen noch angegangen werden, 2019, Tz. 71 ff.

⁹¹⁰ Vgl. *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.398, 444, 450.

⁹¹¹ Vgl. Bundesrechnungshof, Bemerkungen des Bundesrechnungshofes 2015 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes (einschließlich der Feststellungen zur Jahresrechnung 2014), BT-Drs. 18/6600, S. 296; Bundesrechnungshof, Bericht an das Bundesministerium der Finanzen nach § 88 Abs. 2 BHO Umsatzbesteuerung elektronischer Dienstleistungen in der Europäischen Union. Funktionsweise des Mini-One-Stop-Shops in der Praxis, 2018, S. 13 ff.

⁹¹² Vgl. Bundesrechnungshof, Bericht an das Bundesministerium der Finanzen nach § 88 Abs. 2 BHO Umsatzbesteuerung elektronischer Dienstleistungen in der Europäischen Union. Funktionsweise des Mini-One-Stop-Shops in der Praxis, 2018, S. 30 f., 33; Bundesrechnungshof, Bericht nach § 99 BHO über Maßnahmen zur Verbesserung der Umsatzsteuerbetriebsbekämpfung – Chancen der Digitalisierung nutzen, 2020, S. 31 f., 36.

⁹¹³ S. II.3.c.cc.

es viele praktische Schwierigkeiten⁹¹⁴ bei der Beteiligung vieler verschiedener Mitglied- bzw. Drittstaaten an der Sachverhaltsermittlung gibt.

cc. Aufzeichnungspflichten

Weiterhin wird der effektive und gleichmäßige Gesetzesvollzug durch die Finanzbehörden der Mitgliedstaaten dadurch erschwert, dass im Bereich der Aufzeichnungspflichten⁹¹⁵ nicht alle Einzelheiten der Anforderungen an die von den „Unternehmern“ anzufertigenden Aufzeichnungen unionseinheitlich standardisiert sind. Dies gilt zwar auch für die Aufzeichnungspflichten für „Plattformbetreiber“ aus § 22f Abs. 3 S. 1 UStG n.F.⁹¹⁶, in besonderem Maße aber für die spezifischen Aufzeichnungspflichten, die im besonderen Besteuerungsverfahren zu erfüllen⁹¹⁷ sind⁹¹⁸. Dies wiegt umso schwerer, als das besondere Besteuerungsverfahren konzeptionell von vornherein auf das Zusammenwirken von Mitgliedstaaten untereinander (und eingeschränkt auch mit Drittstaaten) angelegt⁹¹⁹ ist. Ungeachtet dieses besonderen grenzüberschreitenden Bezugs des besonderen Besteuerungsverfahrens und der damit verbundenen Aufzeichnungspflichten wäre es aber auch bei anderen Aufzeichnungspflichten wie denen für „Plattformbetreiber“ hilfreich, wenn Inhalt und Format möglichst unionseinheitlich standardisiert wären.

Nur von untergeordneter Bedeutung ist in Bezug auf die Aufzeichnungspflichten für das besondere Besteuerungsverfahren die unions- und verfassungsrechtliche Problematik⁹²⁰, dass die nach Art. 288 Abs. 3 AEUV an sich in innerstaatliches Recht umzusetzenden richtlinienrechtlichen Vorgaben in Art. 369 Abs. 1 und Art. 369k Abs. 1 MwStSystRL „nur“ Bezugsnormen einer Verweisung in Ausgangsnormen des innerstaatlichen Rechts sind (z.B. in § 18i Abs. 5 S. 1 und § 18j Abs. 6 S. 1 UStG n.F.)⁹²¹. Problematisch sind vielmehr die fehlenden unionsrechtlichen Vorgaben hinsichtlich des Formats. Die Regelungen in Art. 369 Abs. 1 und Art. 369k Abs. 1 MwStSystRL

⁹¹⁴ S. oben im Text.

⁹¹⁵ S. IV.2.b., zu Aufzeichnungspflichten im Zusammenhang mit dem besonderen Besteuerungsverfahren der „einzigen Anlaufstelle“, und IV.2.d., zu Aufzeichnungspflichten für „Plattformbetreiber“.

⁹¹⁶ S. IV.2.d.

⁹¹⁷ S. IV.2.b.

⁹¹⁸ Vgl. Bundesrechnungshof, Bericht an das Bundesministerium der Finanzen nach § 88 Abs. 2 BHO Umsatzbesteuerung elektronischer Dienstleistungen in der Europäischen Union. Funktionsweise des Mini-One-Stop-Shops in der Praxis, 2018, S. 29 f.

⁹¹⁹ Vgl. *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.444.

⁹²⁰ Allgemein zur Problematik der Umsetzung von Richtlinienvorgaben durch Verweisung s. *Dürschmidt*, Verweisungen in formellgesetzlichen Rechtsnormen auf andere formellgesetzliche Rechtsnormen, 2019, S. 51 ff.

⁹²¹ S. IV.2.b.

helfen diesbezüglich jedenfalls nur bedingt. Nach diesen führt der „nicht im Mitgliedstaat des Verbrauchs ansässige Steuerpflichtige [...] über seine dieser Sonderregelung unterliegenden Umsätze Aufzeichnungen“ (Satz 1). Dabei müssen diese „so ausführlich sein, dass die Steuerbehörden des Mitgliedstaats des Verbrauchs feststellen können, ob die Mehrwertsteuererklärung korrekt ist“ (Satz 2). Die Aufzeichnungen sind nach Art. 369 Abs. 2 UAbs. 1 und Art. 369k Abs. 2 UAbs. 1 MwStSystRL „dem Mitgliedstaat des Verbrauchs und dem Mitgliedstaat der Identifizierung auf Verlangen elektronisch zur Verfügung zu stellen“. Zwar sind die „generalklauselhaften Leitlinien“⁹²² in Art. 63c Abs. 1 MwStDVO⁹²³ in Bezug auf den Inhalt der Aufzeichnungen verordnungsrechtlich konkretisiert. Jedoch beziehen sich diese nicht auf das Format. Nach Auffassung des Bundesrechnungshofs sollten die unionsrechtlichen Anforderungen hinsichtlich des Formats so standardisiert sein, dass die Finanzbehörden verschiedener Mitgliedstaaten sie einfach auswerten können⁹²⁴. Selbst bei einer Umsetzung von (derzeit nicht vorhandenen) richtlinienrechtlichen Vorgaben hinsichtlich des Formats in das jeweilige nationale Recht der Mitgliedstaaten anstelle der Verweisung auf die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie wäre diesbezüglich kein Fortschritt erreicht. In der Folge wären aus Gründen der unionsweiten Einheitlichkeit auch insoweit verordnungsrechtliche Konkretisierungen wünschenswert bzw. erforderlich.

dd. Grenzüberschreitende Zusammenarbeit

Die benannten Verifikationsdefizite⁹²⁵ wiegen umso schwerer, als die Zusammenarbeit von beteiligten Staaten häufig ineffizient ist⁹²⁶, insbesondere mit Blick auf den grenzüberschreitenden Informationsaustausch⁹²⁷. Dies gilt

⁹²² Vgl. *Treiber*, in: Sölch/Ringleb, UStG, § 18h UStG, Rn. 142 (90. EL; Stand: 10/2020).

⁹²³ Eingefügt durch Art. 1 der Verordnung Nr. 967/2012 des Rates v. 09.10.2012 zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 hinsichtlich der Sonderregelungen für nicht ansässige Steuerpflichtige, die Telekommunikationsdienstleistungen, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen oder elektronische Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige erbringen, ABl. L 290 v. 20.12.2011, S. 1; geändert durch Art. 1 Nr. 5 der Durchführungsverordnung 2019/2026 des Rates v. 21.11.2019 zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 bezüglich der über elektronische Schnittstellen unterstützten Lieferung von Gegenständen oder Erbringung von Dienstleistungen sowie bezüglich der Sonderregelungen für Steuerpflichtige, die Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige erbringen sowie Fernverkäufe von Gegenständen und bestimmte Lieferungen von Gegenständen innerhalb der Union tätigen, ABl. L 313 v. 4.12.2019, S. 14.

⁹²⁴ Vgl. Bundesrechnungshof, Bericht an das Bundesministerium der Finanzen nach § 88 Abs. 2 BHO Umsatzbesteuerung elektronischer Dienstleistungen in der Europäischen Union. Funktionsweise des Mini-One-Stop-Shops in der Praxis, 2018, S. 29 f.; ferner Nejvyšší kontrolní úřad/Bundesrechnungshof, Bericht über die koordinierte Prüfung des NKÚ und des BRH zur Mehrwertsteuer im Verfahren Mini-One-Stop-Shop, 2019, S. 18 f.

⁹²⁵ S. IV.2.e.bb. und IV.2.e.cc.

⁹²⁶ Vgl. *Hidien*, DStR 2020, 257 (259) („praktisch schwierige, kaum wirksame Rechts- und Amtshilfe“).

⁹²⁷ S. III.2.

nach den Feststellungen des Europäischen Rechnungshofs⁹²⁸ und des Bundesrechnungshofs⁹²⁹ gerade auch für die „(kleine) einzige Anlaufstelle“ ((k) eA; engl.: „(Mini) One Stop Shop“; (M)OSS)⁹³⁰. Die Zusammenarbeit der Mitgliedstaaten auf dem Gebiet des Umsatz-/Mehrwertsteuerrechts könnte durch die neueren⁹³¹, bislang jedoch nicht bzw. kaum genutzten⁹³² Regelungen über eine „gemeinsame Prüfung“ („*Joint Audit*“)⁹³³ effektiviert werden⁹³⁴, die unter bestimmten Voraussetzungen⁹³⁵ zwingend durchzuführen ist (Art. 7 Abs. 4a und Art. 28 Abs. 2a ZusammenarbeitsVO⁹³⁶), insbesondere mit der Folge der aktiven Beteiligung der Behörden der involvierten Mitgliedstaaten⁹³⁷. Dasselbe⁹³⁸ gilt für die besonderen Regelungen in den

⁹²⁸ Vgl. Europäischer Rechnungshof, Sonderbericht Nr. 12/2019: Elektronischer Handel: Zahlreiche Herausforderungen bei der Erhebung von MwSt. und Zöllen müssen noch angegangen werden, 2019, Tz. 71-76.

⁹²⁹ Vgl. Bundesrechnungshof, Bericht an das Bundesministerium der Finanzen nach § 88 Abs. 2 BHO Umsatzbesteuerung elektronischer Dienstleistungen in der Europäischen Union. Funktionsweise des Mini-One-Stop-Shops in der Praxis, 2018, S. 23; Bundesrechnungshof, Bericht nach § 99 BHO über Maßnahmen zur Verbesserung der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung – Chancen der Digitalisierung nutzen, S. 31 f.

⁹³⁰ S. IV.2.e.bb.

⁹³¹ Zum zeitlichen Anwendungsbereich s. Art. 3 Abs. 2 der Verordnung 2018/1541 des Rates v. 02.10.2018 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 259 v. 16.10.2018, S. 1.

⁹³² Vgl. Europäischer Rechnungshof, Sonderbericht Nr. 12/2019: Elektronischer Handel: Zahlreiche Herausforderungen bei der Erhebung von MwSt. und Zöllen müssen noch angegangen werden, 2019, Tz. 60-64, auch zur „multilateralen Prüfung“ (wohl „koordinierten Prüfung“); ähnlich Bundesrechnungshof, Bericht nach § 99 BHO über Maßnahmen zur Verbesserung der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung – Chancen der Digitalisierung nutzen, 2020, S. 32 („konsequent Gebrauch machen“); *Englisch*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band 1, 2018, S. 1491 (1509 f.) („besteht theoretisch immerhin das rechtliche Instrumentarium der Zusammenarbeits-Verordnung“); *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.450; ferner Europäischer Rechnungshof, Sonderbericht Nr. 24/2015: Bekämpfung des innergemeinschaftlichen MwSt.-Betrugs: Weiterer Maßnahmen sind erforderlich, 2018, Tz. 45 ff., zu koordinierten Prüfungen.

⁹³³ Zum Begriff s. *Ehrke-Rabel*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 171 (173, 181).

⁹³⁴ Vgl. *Englisch*, IStR 2016, 717 (720, 723); *Englisch*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band 1, 2018, S. 1491 (1508 f.); *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.450, freilich mit dem berechtigten Hinweis auf die fehlende Massenfalltauglichkeit.

⁹³⁵ Dazu s. Bundesrechnungshof, Bericht an das Bundesministerium der Finanzen nach § 88 Abs. 2 BHO Umsatzbesteuerung elektronischer Dienstleistungen in der Europäischen Union. Funktionsweise des Mini-One-Stop-Shops in der Praxis, 2018, S. 23; *Ehrke-Rabel*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 171 (181); *Hammerl/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 107 (132).

⁹³⁶ Eingefügt durch Art. 1 Nr. 1 Buchst. c) und Nr. 8 Buchst. a) der Verordnung 2018/1541 des Rates v. 02.10.2018 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 259 v. 16.10.2018, S. 1.

⁹³⁷ S. Erwägungsgrund 2 der Verordnung 2018/1541 des Rates v. 02.10.2018 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 259 v. 16.10.2018, S. 1; ferner Nejvyšší kontrolní úřad/Bundesrechnungshof, Bericht über die koordinierte Prüfung des NKÚ und des BRH zur Mehrwertsteuer im Verfahren Mini-One-Stop-Shop, 2019, S. 22; *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 17 (31).

⁹³⁸ Vgl. *Englisch*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band 1, 2018, S. 1491 (1509).

Art. 43 ff. und Art. 47a ff.⁹³⁹ ZusammenarbeitsVO für den Betrieb einer „einzigsten Anlaufstelle“, von denen die Art. 47a ff. ZusammenarbeitsVO erst mit Wirkung seit dem 01.07.2021⁹⁴⁰ (und damit wegen der Covid-19-Pandemie nicht wie ursprünglich geplant seit dem 01.01.2021⁹⁴¹)⁹⁴² gelten⁹⁴³.

Wenig hilfreich erscheint es dabei, dass die Zusammenarbeits-Verordnung nach ihrem eigenen Anspruch („sollten“)⁹⁴⁴ und dem Verständnis des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH)⁹⁴⁵ zumindest allgemein womöglich nur die punktuelle Möglichkeit der Kooperation zwischen den Mitgliedsstaaten begründen, nicht jedoch eine vollumfängliche Pflicht dazu statuieren soll. Aufgrund dieser Relativierung verliert die Auffassung des EuGH an Gewicht, wonach sich ein Auskunftersuchen „als zweckmäßig oder sogar als notwendig herausstellen“⁹⁴⁶ kann, etwa wenn „die Steuerbe-

⁹³⁹ Eingefügt durch Art. 1 Nr. 7 Buchst. b) der Verordnung 2017/2454 des Rates v. 05.12.2017 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 348 v. 29.12.2017, S. 1.

⁹⁴⁰ S. Art. 1 Nr. 1 Buchst. b) i) und ii) und Nr. 2 der Verordnung 2020/1108 des Rates v. 20.07.2020 zur Änderung der Verordnung (EU) 2017/2454 in Bezug auf den Geltungsbeginn als Reaktion auf die COVID-19-Pandemie, ABl. L 29.07.2020, S. 1, wodurch insbesondere Art. 47a ZusammenarbeitsVO mit einer Regelung zum zeitlichen Anwendungsbereich geändert wurde („Die Bestimmungen dieses Abschnitts gelten ab dem 1. Juli 2021.“).

⁹⁴¹ S. Art. 1 Nr. 7 Buchst. a) und b) und Art. 2 Abs. 2 der Verordnung 2017/2454 des Rates v. 05.12.2017 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 348 v. 29.12.2017, S. 1, wodurch insbesondere Art. 47a ZusammenarbeitsVO mit einer Regelung zum zeitlichen Anwendungsbereich eingefügt wurde („Die Bestimmungen dieses Abschnitts gelten ab dem 1. Januar 2021.“).

⁹⁴² Ausführlich dazu *Ehrke-Rabel*, in: *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt*, ifst-Schrift 538 (2021), S. 171 (175 ff.).

⁹⁴³ Die Regelungen werden ergänzt durch die Durchführungsverordnung 2020/194 der Kommission v. 12.02.2020 mit Durchführungsbestimmungen zur Verordnung (EU) Nr. 904/2010 des Rates hinsichtlich der Sonderregelungen für Steuerpflichtige, die Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige erbringen sowie Fernverkäufe von Gegenständen und bestimmte Lieferungen von Gegenständen innerhalb der Union tätigen, ABl. L 40 v. 13.2.2020, S. 114. Ursprünglich sollten die Regelungen ab dem 01.01.2021 anwendbar sein. S. Art. 8 Abs. 2 der Durchführungsverordnung 2020/194 der Kommission v. 12.02.2020 mit Durchführungsbestimmungen zur Verordnung (EU) Nr. 904/2010 des Rates hinsichtlich der Sonderregelungen für Steuerpflichtige, die Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige erbringen sowie Fernverkäufe von Gegenständen und bestimmte Lieferungen von Gegenständen innerhalb der Union tätigen, ABl. L 40 v. 13.2.2020, S. 114. Wegen der Covid-19-Pandemie sind sie erst seit 01.07.2021 anwendbar. S. Art. 2 Nr. 2 der Durchführungsverordnung 2020/1318 der Kommission v. 22.09.2020 zur Änderung der Durchführungsverordnungen (EU) 2020/21 und (EU) 2020/194 in Bezug auf den Geltungsbeginn als Reaktion auf die COVID-19-Pandemie, ABl. L 309 v. 23.09.2020, S. 4.

⁹⁴⁴ S. Erwägungsgrund 3 der Verordnung 2018/1541 des Rates v. 02.10.2018 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 259 v. 16.10.2018, S. 1 („Für die Erhebung der geschuldeten Steuer sollten die Mitgliedstaaten kooperieren, um die richtige Festsetzung der Mehrwertsteuer sicherzustellen. Daher müssen sie nicht nur die richtige Erhebung der geschuldeten Steuer in ihrem 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.“).

⁹⁴⁵ Vgl. EuGH, Urt. v. 17.12.2015 – C-419/14, *WebMindLicenses*, EU:C:2015:832, Tz. 56 („Hierzu ist festzustellen, dass die Verordnung Nr. 904/2010, die nach ihrem Art. 1 die Modalitäten regelt, nach denen die zuständigen nationalen Behörden untereinander und mit der Europäischen Kommission zusammenarbeiten, und zu diesem Zweck Regeln und Verfahren festlegt, nicht ausführt, unter welchen Voraussetzungen die Steuerbehörde eines Mitgliedstaats verpflichtet sein könnte, an die Steuerbehörde eines anderen Mitgliedstaats ein Ersuchen um verwaltungsbehördliche Zusammenarbeit zu richten.“); *Ehrke-Rabel*, in: *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt*, ifst-Schrift 538 (2021), S. 171 (173 f.).

⁹⁴⁶ Vgl. EuGH, Urt. v. 17.12.2015 – C-419/14, *WebMindLicenses*, EU:C:2015:832, Tz. 57; Urt. v. 18.06.2020 – C-276/18, *KrakVet Marek Batko*, ECLI:EU:C:2020:485, Tz. 46.

hörde eines Mitgliedstaats weiß oder vernünftigerweise wissen muss, dass die Steuerbehörde eines anderen Mitgliedstaats über Informationen verfügt, die nützlich oder sogar unverzichtbar sind, um festzustellen, ob in dem erstgenannten Mitgliedstaat Mehrwertsteuer verlangt werden kann⁹⁴⁷. Mit Blick auf die grundrechtlichen Anforderungen an den effektiven Gesetzesvollzug als Voraussetzung für die Gleichmäßigkeit der Besteuerung⁹⁴⁸ muss der den Mitgliedstaaten von der Zusammenarbeits-Verordnung (vermeintlich) belassene Freiraum hinsichtlich der Nutzung ihrer Instrumente jedenfalls klein sein. Wenn der EuGH unter den skizzierten Umständen die Mitgliedstaaten zu einem Auskunftersuchen an einen anderen Mitgliedstaat für „verpflichtet“⁹⁴⁹ hält, wenn dieses „nützlich oder sogar unverzichtbar ist, um festzustellen, dass in dem erstgenannten Mitgliedstaat Mehrwertsteuer verlangt werden kann“, scheint er dabei jedoch zumindest nicht vorrangig die grundrechtliche Dimension der Problematik im Blick zu haben. Weniger problematisch ist es dagegen, dass der EuGH Auslegungs- und Anwendungsfragen aus dem sachlichen Anwendungsbereich der Zusammenarbeits-Verordnung ausnimmt, etwa solche in Bezug auf „die Vermeidung der Doppelbesteuerung und die Gewährleistung der steuerlichen Neutralität“⁹⁵⁰. Es ist das vordringliche Anliegen der Zusammenarbeits-Verordnung, den grenzüberschreitenden Austausch von Informationen zu ermöglichen (Art. 1 Abs. 1 UAbs. 1 ZusammenarbeitsVO). Dieser ist nicht rechtsfragenbezogen, sondern sachverhaltsbezogen⁹⁵¹. Dementsprechend soll die Zusammenarbeits-Verordnung nicht der Verständigung der Mitgliedstaaten über Auslegungs- und Anwendungsfragen hinsichtlich der Vorgaben der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie dienen, wenn diese von den Mitgliedstaaten unterschiedlich beantwortet werden⁹⁵². Derzeit können bzw. müssen solche Rechtsfragen, die trotz Harmonisierung der Umsatz-/Mehrwertsteuer der Mitgliedstaaten ggf. zu einer Doppelbesteuerung mit Umsatz-/Mehrwert-

⁹⁴⁷ Vgl. EuGH, Urt. v. 17.12.2015 – C-419/14, WebMindLicenses, EU:C:2015:832, Tz. 58; Urt. v. 18.06.2020 – C-276/18, KrakVet Marek Batko, ECLI:EU:C:2020:485, Tz. 47.

⁹⁴⁸ S. III.3.c.bb.ccc. und III.3.c.c.c.

⁹⁴⁹ Vgl. EuGH, Urt. v. 17.12.2015 – C-419/14, WebMindLicenses, EU:C:2015:832, Tz. 59.

⁹⁵⁰ Vgl. EuGH, Urt. v. 18.06.2020 – C-276/18, KrakVet Marek Batko, ECLI:EU:C:2020:485, Tz. 50.

⁹⁵¹ Dazu auch Erwägungsgründe 8 und 9 der Verordnung 2018/1541 des Rates v. 02.10.2018 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 259 v. 16.10.2018, S. 1. Dementsprechend wird im (ertragsteuerrechtlichen) Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zwischen (rechtsfragenbezogenen) Verständigungs- und Schiedsverfahren (Art. 25 OECD-MA/Art. 24 DE-VG) und (sachverhaltsbezogenen) Informationsaustauschverfahren (Art. 26 OECD-MA/Art. 25 DE-VG) differenziert.

⁹⁵² Ähnlich *Ehrke-Rabel*, in: *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt*, ifSt-Schrift 538 (2021), S. 171 (182), im Zusammenhang mit „gemeinsamen Prüfungen“ („*Joint Audits*“).

steuer führen können⁹⁵³, von den Gerichten der Mitgliedstaaten dem EuGH im Rahmen eines Vorabentscheidungsersuchens vorgelegt werden (Art. 267 Abs. 1 Buchst. b) sowie Abs. 2 und 3 AEUV)⁹⁵⁴. Ein Verständigungsverfahren wie in (ertragssteuerrechtlichen) Doppelbesteuerungsakkommen (DBA) nach dem Vorbild von Art. 25 OECD-MA/Art. 24 DE-VG gibt es bislang nicht. Die abkommensrechtlichen Verständigungsverfahren stehen nur für Steuern zur Verfügung, die in den sachlichen Anwendungsbereich von DBA fallen, zu denen die Umsatz-/Mehrwertsteuer regelmäßig nicht gehört (s. Art. 2 OECD-MA/DE-VG). Hier gibt es regelmäßig keine Regelung nach dem Vorbild von Art. 26 Abs. 1 S. 2 OECD-MA/Art. 25 Abs. 1 S. 2 DE-VG, die für den grenzüberschreitenden Informationsaustausch die Regelung über den sachlichen Anwendungsbereich von DBA suspendiert, so dass nur der grenzüberschreitende Informationsaustausch nicht auf Steuern beschränkt ist, die in den sachlichen Anwendungsbereich von DBA fallen⁹⁵⁵. Vor diesem Hintergrund gibt es mittlerweile auf EU-Ebene Überlegungen zur Schaffung eines dringend benötigten⁹⁵⁶ umsatz-/mehrwertsteuerspezifischen Streitbeilegungsmechanismus⁹⁵⁷.

Für eine weitere Verbesserung des grenzüberschreitenden Informationsaustauschs im Bereich der Umsatz-/Mehrwertsteuer dürfte die zuletzt beschlossene, aber erst ab dem 01.01.2023⁹⁵⁸ anzuwendende Änderungsrichtlinie⁹⁵⁹ („DAC 7“) zur Amtshilferichtlinie⁹⁶⁰ sorgen. Diese sieht für ihren Anwendungsbereich nicht nur die für die Umsatz-/Mehrwertsteuer bereits⁹⁶¹ bestehende Möglichkeit von „gemeinsamen Prüfungen“ („*Joint Audits*“) – dazu

⁹⁵³ Vgl. *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.401, 432; *Raden*, Digitalisierung und Internationales Steuerrecht, 2018, S. 50; *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 25 (keine Doppelbesteuerung nur „im Normalfall“); ausführlich zur Problematik der Doppelbesteuerung im Umsatz-/Mehrwertsteuerrecht s. *Ismier/Artinger*, Intertax 2017, 593 (593); *Ismier/Artinger*, MwStR 2018, 12 (12 ff.).

⁹⁵⁴ Vgl. EuGH, Urt. v. 18.06.2020 – C-276/18, KrakVet Marek Batko, ECLI:EU:C:2020:485, Tz. 50 f.; *Ismier/Artinger*, MwStR 2018, 12 (18).

⁹⁵⁵ Vgl. *Ismier/Artinger*, MwStR 2018, 12 (21).

⁹⁵⁶ Vgl. *Englisch*, IStR 2016, 717 (720); *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.401.

⁹⁵⁷ Vgl. Kommission, Mitteilung v. 15.07.2020, Aktionsplan für eine faire und einfache Besteuerung zur Unterstützung der Aufbastrategie, COM(2020) 312 final, S. 16; ferner EU VAT Forum, Prevention and Solution of VAT Double Taxation Dispute, 2020; für einen eigenen früheren Vorschlag s. *Ismier/Artinger*, MwStR 2018, 12 (21 ff.), unter Hinweis auf bestehende Regelungen in der Schweiz und Südafrika.

⁹⁵⁸ S. Art. 2 Abs. 1 UAbs. 1 und 2 der Richtlinie 2021/514 des Rates v. 22.03.2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung, ABl. L 104 v. 25.03.2021, S. 1 („DAC 7“).

⁹⁵⁹ S. Richtlinie 2021/514 des Rates v. 22.03.2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung, ABl. L 104 v. 25.03.2021, S. 1 („DAC 7“).

⁹⁶⁰ S. Richtlinie 2011/16/EU des Rates v. 15.02.2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG, ABl. L 64 v. 11.03.2011, S. 1.

⁹⁶¹ S. oben im Text.

sogleich⁹⁶² – vor, sondern insbesondere in ihrem neuen Art. 8ac⁹⁶³ Meldepflichten für „Plattformbetreiber“ hinsichtlich bestimmter steuerrelevanter Informationen über Verkäufer und die Pflicht für die Mitgliedstaaten der Europäischen Union (EU) zu einem automatischen Informationsaustausch⁹⁶⁴. Die neuen Regelungen der Amtshilferichtlinie decken sich zwar nicht vollständig mit den „Mustervorschriften für die von Plattformbetreibern vorzunehmende Meldung von Verkäufern in einer Wirtschaft des Teilens und in einer Gig-Ökonomie“ („*Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*“)⁹⁶⁵ der OECD. Jedoch orientieren sie sich zumindest an diesen, damit im Falle von „Plattformbetreibern“ aus Drittstaaten, die unter bestimmten Voraussetzungen den unionalen Regelungen über Meldepflichten unterliegen können, ein Zusammenwirken von Mitgliedstaaten der EU mit Drittstaaten möglich ist⁹⁶⁶. Obwohl die Amtshilferichtlinie nach ihrem Art. 2 Abs. 2 S. 1 ausdrücklich nicht für die „Mehrwertsteuer“ gilt, wird durch die Änderungsrichtlinie Art. 16 Abs. 1 S. 2 der Amtshilferichtlinie nunmehr so formuliert⁹⁶⁷, dass ausgetauschte Informationen „zur Bewertung, Anwendung und Durchsetzung des nationalen Rechts der Mitgliedstaaten über die in Artikel 2 genannten Steuern sowie die *Mehrwertsteuer* und andere indirekte Steuern verwendet werden“⁹⁶⁸ dürfen. Vor diesem Hintergrund können Informationen, die auf der Grundlage

⁹⁶² S. unten im Text.

⁹⁶³ Eingefügt durch Art. 1 Nr. 8 der Richtlinie 2021/514 des Rates v. 22.03.2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung, ABl. L 104 v. 25.03.2021, S. 1 („DAC 7“).

⁹⁶⁴ Regelungen über den automatischen Informationsaustausch können allgemein geeignet sein, bei grenzüberschreitenden Sachverhalten ein „strukturelles“ Vollzugsdefizit zu verhindern. Vgl. *Seer*, in: Hey (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42 (2019), S. 247 (278 f.), speziell zu Kapitaleinkünften. Einen automatischen Informationsaustausch gibt es bereits nach Art. 8, 8a, 8aa und 8ab der Amtshilferichtlinie; zur Erweiterung auf Informationen von bestimmten Finanzinstituten und bestimmte Konten s. Richtlinie 2014/107/EU des Rates v. 09.12.2014 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, ABl. L 359 v. 16.12.2014, S. 1 („DAC 2“); zur Erweiterung auf Informationen über Steuervorbescheide und Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltung s. Richtlinie 2015/2376 des Rates v. 08.12.2015 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, ABl. L 332 v. 18.12.2015, S. 1 („DAC 3“); zur Erweiterung auf Informationen über die länderbezogenen Berichte s. Richtlinie 2016/881 des Rates v. 25.05.2016 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, ABl. L 146 v. 03.06.2016, S. 8 („DAC 4“); zur Erweiterung auf Informationen über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen und über die Funktionsweise der Richtlinie s. Richtlinie 2018/822 des Rates v. 25.05.2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen, ABl. L 139 v. 05.06.2018, S. 1 („DAC 6“).

⁹⁶⁵ S. OECD, *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*, 2020; ferner s. OECD, *Model Reporting Rules for Digital Platforms: International Exchange Framework and Optional Module for Sale of Goods*, 2021.

⁹⁶⁶ S. Erwägungsgrund 16 der Richtlinie 2021/514 des Rates v. 22.03.2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung, ABl. L 104 v. 25.03.2021, S. 1 („DAC 7“).

⁹⁶⁷ S. Art. 1 Nr. 13 Buchst. a) der Richtlinie 2021/514 des Rates v. 22.03.2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung, ABl. L 104 v. 25.03.2021, S. 1 („DAC 7“).

⁹⁶⁸ Hervorhebung durch Verfasser.

der neuen Regelungen über Meldepflichten für „Plattformbetreiber“ und den automatischen Informationsaustausch zwischen Mitgliedstaaten ausgetauscht werden, auch für umsatz-/mehrwertsteuerrechtliche Zwecke verwendet werden⁹⁶⁹. Auch wenn es sich bei der Reformulierung von Art. 16 Abs. 1 S. 2 der Amtshilferichtlinie nach der Auffassung des Richtliniengebers um eine bloße „Klarstellung“⁹⁷⁰ handelt, wird die bei „Plattformbetreibern“ bislang (vermeintlich) bestehende „Lücke“ im an sich stark ausdifferenzierten Recht des grenzüberschreitenden Informationsaustauschs zwischen den Mitgliedstaaten der EU auf dem Gebiet des Umsatz-/Mehrwertsteuerrechts erst ab dem 01.01.2023⁹⁷¹ geschlossen. Erst ab diesem Zeitpunkt sind die Regelungen der Mitgliedstaaten zur Umsetzung der Vorgaben über die Meldepflichten für „Plattformbetreiber“ im neuen Art. 8ac der Amtshilferichtlinie anzuwenden⁹⁷². Die Verwendung von auf der Grundlage der neuen Regelungen der Amtshilferichtlinie ausgetauschten Informationen im Bereich des Umsatz-/Mehrwertsteuerrechts ist jedenfalls mehr als nur eine bloße „Zweitverwendung“ umsatz-/mehrwertsteuerunspezifischer Informationen, denn sie ist vom Richtliniengeber ausdrücklich gewollt⁹⁷³. Dem entspricht es, dass die Meldepflichten für „Plattformbetreiber“ ausdrücklich Informationen wie die „Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer“ des meldepflichtigen Verkäufers⁹⁷⁴ einschließen, die weniger für das Ertragsteuerrecht, sondern vor allem für das Umsatz-/Mehrwertsteuerrecht relevant sind. Die so erfolgte faktische Einbeziehung der Umsatz-/Mehrwertsteuer in den sachlichen Anwendungsbereich der Regelungen der Amtshilferichtlinie über die Meldepflichten für „Plattformbetreiber“ und den automatischen Informationsaustausch zwischen Staaten, obwohl diese nach ihrem Art. 2 Abs. 2 S. 1 an sich nicht für die „Mehrwertsteuer“ gilt, macht das Recht des grenzüberschreitenden Informationsaustauschs nicht gerade übersichtlicher, son-

⁹⁶⁹ Vgl. *Hidien*, UStB 2021, 26 (29); so wohl auch *Schieweg/Grajcarek*, Rethinking Tax 2021, 71 (74).

⁹⁷⁰ S. Erwägungsgrund 30 der Richtlinie 2021/514 des Rates v. 22.03.2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung, ABl. L 104 v. 25.03.2021, S. 1 („DAC 7“); ferner s. III.2.

⁹⁷¹ S. Art. 2 Abs. 1 UAbs. 1 und 2 der Richtlinie 2021/514 des Rates v. 22.03.2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung, ABl. L 104 v. 25.03.2021, S. 1 („DAC 7“).

⁹⁷² S. Art. 2 Abs. 1 UAbs. 1 und 2 der Richtlinie 2021/514 des Rates v. 22.03.2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung, ABl. L 104 v. 25.03.2021, S. 1 („DAC 7“); ferner s. III.2.

⁹⁷³ S. Erwägungsgrund 8 der Richtlinie 2021/514 des Rates v. 22.03.2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung, ABl. L 104 v. 25.03.2021, S. 1 („DAC 7“) („Steuerbehörden die erforderlichen Informationen für die ordnungsgemäße Veranlagung von Ertragsteuern und der Mehrwertsteuer zu liefern“).

⁹⁷⁴ S. Art. 8ac Abs. 2 UAbs. 1 Buchst. f) der Richtlinie 2011/16/EU des Rates v. 15.02.2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG, ABl. L 64 v. 11.03.2011, S. 1; eingefügt durch Art. 1 Nr. 8 der Richtlinie 2021/514 des Rates v. 22.03.2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung, ABl. L 104 v. 25.03.2021, S. 1 („DAC 7“).

dern trägt umgekehrt zu seiner weiteren Zersplitterung bei. Aus Sicht von „Plattformbetreibern“ lässt sich dieser Regelungssystematik freilich etwas Positives abgewinnen, denn sie unterliegen hinsichtlich der Umsatz-/Mehrwertsteuer denselben Regelungen wie hinsichtlich der Ertragsteuern, was für diese den Verwaltungsaufwand reduziert. Die Einbettung von Regelungen über Meldepflichten für „Plattformbetreiber“ und den automatischen Informationsaustausch zwischen Staaten mit Wirkung für indirekte Steuern wie die Umsatz-/Mehrwertsteuer in einen vordergründig für direkte Steuern geltenden Regelungskomplex ist nicht ungewöhnlich. Für die OECD ist es „Ziel und treibender Faktor“⁹⁷⁵ solcher Regelungen, dass die von „Plattformbetreibern“ gemeldeten und zwischen Staaten ausgetauschten Informationen nicht nur für direkte, sondern gerade auch für indirekte Steuern relevant sein können. Die Regelungssystematik bewirkt zumindest in Bezug auf Meldepflichten für „Plattformbetreiber“ und den automatischen Informationsaustausch zwischen Mitgliedstaaten von Anfang an einen Gleichlauf bei Ertragsteuern und der Umsatz-/Mehrwertsteuer. Ungeachtet dessen bestehen für „Plattformbetreiber“ die umsatz-/mehrwertsteuerrechtlichen Aufzeichnungspflichten nach § 22f Abs. 3 S. 1 UStG n.F.⁹⁷⁶, die bei Unterschieden beim sachlichen Anwendungsbereich sowie bei Inhalt und Format der Aufzeichnungs- bzw. Meldepflichten zu „kumulativen“ Belastungen führen können. Trotz der mittlerweile zahlreichen Formen der Einbindung von „Plattformbetreibern“ im materiellen Umsatz-/Mehrwertsteuerrecht sowie im Verfahrensrecht stellt die Kommission weitere Überlegungen zu „Plattformbetreibern“ im Umsatz-/Mehrwertsteuerrecht an⁹⁷⁷.

Hinsichtlich der schon⁹⁷⁸ erwähnten Möglichkeiten für „gemeinsame Prüfungen“ („*Joint Audits*“) ist das Umsatz-/Mehrwertsteuerrecht dem Ertragsteuerrecht (noch) voraus, weil es dafür in der (umsatz-/mehrwertsteuerrechtlichen) Zusammenarbeits-Verordnung bereits eine nach Art. 288 Abs. 2 S. 1 und 2 AEUV allgemein gültige, verbindliche und unmittelbar anwendbare Rechtsgrundlage gibt. Für das Ertragsteuerrecht existieren im Unionsrecht bislang nur die nicht so weit reichenden und in innerstaatliches Recht umzusetzenden Vorgaben der Amtshilferichtlinie über Anwesenheitsrechte

⁹⁷⁵ S. OECD, Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy, 2020, S. 7 f. („*objectives and driving factors*“).

⁹⁷⁶ S. IV.2.d.

⁹⁷⁷ Vgl. Kommission, Mitteilung v. 15.07.2020, Aktionsplan für eine faire und einfache Besteuerung zur Unterstützung der Aufbastrategie, COM(2020) 312 final, S. 18.

⁹⁷⁸ S. oben im Text.

und gleichzeitige Prüfungen⁹⁷⁹, auf denen in der Bundesrepublik Deutschland die Regelungen in §§ 10 bis 12 EUAHiG beruhen⁹⁸⁰. Mit Blick auf die wohl zunehmende Bedeutung solcher Sachverhaltsermittlungsmöglichkeiten⁹⁸¹ wird sich dies immerhin ab dem 01.01.2023⁹⁸² als Folge der zuletzt beschlossenen, aber erst ab dem 01.01.2023⁹⁸³ anzuwendenden Änderungsrichtlinie⁹⁸⁴ („DAC 7“) zur Amtshilferichtlinie verbessern⁹⁸⁵. Nach dem neu eingefügten Art. 12a⁹⁸⁶ sollen künftig ausdrücklich auch im Anwendungsbereich der Amtshilferichtliche „gemeinsame Prüfungen“ („*Joint Audits*“) möglich sein. Freilich bedürfen auch diese richtlinienrechtlichen Vorgaben erst der Umsetzung in das Recht der Mitgliedstaaten. In Bezug auf den Grad der Verbindlichkeit bleibt das Ertragsteuerrecht somit weiterhin hinter dem Umsatz-/Mehrwertsteuerrecht zurück. Außerhalb des Unionsrechts könnten allenfalls⁹⁸⁷ multi- oder bilaterale abkommensrechtliche Regelungen⁹⁸⁸ über den grenzüberschreitenden Informationsaustausch wie Art. 9 des von der OECD und dem Europarat initiierten „Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen“ („*Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*“)⁹⁸⁹ oder wie solche nach dem Vorbild von Art. 26 OECD-MA/Art. 25 DE-VG herangezogen werden, jedoch ohne inhaltlich gleichermaßen weit zu reichen (nur Anwesenheits-, kein aktives Prüfungsrecht)⁹⁹⁰. Die OECD ist sich der Notwendigkeit der Schaffung weiterer und umsatz-/mehrwertsteuerspezifischer Mechanismen und Instru-

⁹⁷⁹ S. Art. 11 und 12 Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15.02.2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG, ABl. L 64 v. 11.03.2011, S. 1.

⁹⁸⁰ S. BMF, Schreiben v. 09.01.2017, IV B 6-S 1315/16/10016:002, BStBl. I 2017, 89 (Merkblatt über koordinierte steuerliche Außenprüfungen mit Steuerverwaltungen anderer Staaten und Gebiete).

⁹⁸¹ Vgl. *Englisch*, IStR 2016, 717 (723).

⁹⁸² S. Art. 2 Abs. 1 UAbs. 1 und 2 der Richtlinie 2021/514 des Rates v. 22.03.2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung, ABl. L 104 v. 25.03.2021, S. 1 („DAC 7“).

⁹⁸³ S. Art. 2 Abs. 1 UAbs. 1 und 2 der Richtlinie 2021/514 des Rates v. 22.03.2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung, ABl. L 104 v. 25.03.2021, S. 1 („DAC 7“).

⁹⁸⁴ S. Richtlinie 2021/514 des Rates v. 22.03.2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung, ABl. L 104 v. 25.03.2021, S. 1 („DAC 7“).

⁹⁸⁵ So auch *Oertel*, IWB 2020, 930 (933 f.) („echter Meilenstein“).

⁹⁸⁶ Eingefügt durch Art. 1 Nr. 12 der Richtlinie 2021/514 des Rates v. 22.03.2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung, ABl. L 104 v. 25.03.2021, S. 1 („DAC 7“).

⁹⁸⁷ Zu den Folgen der begrenzten Möglichkeiten der grenzüberschreitenden Zusammenarbeit außerhalb des Unionsrechts s. *Lamensch/Ceci*, VAT fraud. Economic impact, challenges and policy issues, European Parliament Study, 2018, S. 53 f.

⁹⁸⁸ Vgl. *Englisch*, in: *Tipke/Lang, Steuerrecht*, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.450 („völkerrechtliche Mechanismen“).

⁹⁸⁹ Vgl. Europäischer Rechnungshof, Sonderbericht Nr. 12/2019: Elektronischer Handel: Zahlreiche Herausforderungen bei der Erhebung von MwSt. und Zöllen müssen noch angegangen werden, 2019, Tz. 33.

⁹⁹⁰ S. BMF, Schreiben v. 09.01.2017, IV B 6-S 1315/16/10016:002, BStBl. I 2017, 89 (Merkblatt über koordinierte steuerliche Außenprüfungen mit Steuerverwaltungen anderer Staaten und Gebiete); BMF, Schreiben v. 29.05.2019, IV B 6-S 1320/07/10004:008, BStBl. I 2019, 480 (Merkblatt zur zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Informationsaustausch in Steuersachen), jeweils zu Art. 26 OECD-MA.

mente für die grenzüberschreitende Zusammenarbeit von Staaten bewusst⁹⁹¹. Die Erfahrungen im Ertragsteuerrecht lehren jedoch, dass Mechanismen und Instrumente für die grenzüberschreitende Zusammenarbeit von Staaten auf dem Gebiet des Steuerrechts trotz ihrer potentiellen Vorzüge nicht in Bezug auf alle Staaten gleichermaßen gut funktionieren⁹⁹². Vielmehr begrenzen Umstände wie Sprachbarrieren⁹⁹³, personelle und/oder sachliche Ausstattung⁹⁹⁴ und Organisation⁹⁹⁵ der beteiligten Finanzverwaltungen sowie fehlende finanzielle Anreize für den assistierenden Staat⁹⁹⁶, aber auch Rechtsfragen⁹⁹⁷ die Wirksamkeit. Solche Schwierigkeiten können nur überwunden werden, wenn die Bereitschaft zur Zusammenarbeit besteht, und zwar auch dann, wenn es um das Umsatz-/Mehrwertsteueraufkommen anderer Staaten geht⁹⁹⁸.

Der grenzüberschreitende Informationsaustausch als allgemeines, in der Zusammenarbeits-Verordnung⁹⁹⁹ und anderen Rechtsakten wie der „Übereinkunft zwischen der EU und dem Königreich Norwegen über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden, die Betrugsbekämpfung und die Beitreibung von Forderungen auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer“¹⁰⁰⁰ sogar umsatz-/mehrwertsteuerspezifisch ausgestaltetes Instrument für die Sicherstellung eines effektiven und gleichmäßigen Gesetzesvollzugs unterliegt wie andere schon verwirklichte¹⁰⁰¹ und noch zu verwirklichende¹⁰⁰² Lösungsmöglichkeiten den Grenzen aus übergeordnetem Recht. Im nationalen Kontext wäre insbesondere das (verfassungsrechtliche) (Grund-)Recht auf informa-

⁹⁹¹ Vgl. OECD, Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST When the Supplier Is Not Located In the Jurisdiction of Taxation, 2017; zu den Bemühungen der OECD s. *Englisch*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band 1, 2018, S. 1491 (1510).

⁹⁹² Allgemein *Eisgruber*, DStR-Beihefter 2013, 89 (90 ff.), zu einigen Schwierigkeiten in Bezug auf ausgewählte Staaten.

⁹⁹³ Vgl. Nejvyšší kontrolní úřad/Bundesrechnungshof, Bericht über die koordinierte Prüfung des NKÚ und des BRH zur Mehrwertsteuer im Verfahren Mini-One-Stop-Shop, 2019, S. 24 f.; allgemein *Eisgruber*, DStR-Beihefter 2013, 89 (91); *Oertel/Merx/Reimann*, ISR 2015, 153 (154 f.).

⁹⁹⁴ Vgl. Nejvyšší kontrolní úřad/Bundesrechnungshof, Bericht über die koordinierte Prüfung des NKÚ und des BRH zur Mehrwertsteuer im Verfahren Mini-One-Stop-Shop, 2019, S. 24; *Englisch*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band 1, 2018, S. 1491 (1509); allgemein *Oertel/Merx/Reimann*, ISR 2015, 153 (154).

⁹⁹⁵ Vgl. *Englisch*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band 1, 2018, S. 1491 (1509); allgemein *Eisgruber*, DStR-Beihefter 2013, 89 (89).

⁹⁹⁶ S. III.2.

⁹⁹⁷ Vgl. *Englisch*, IStR 2016, 717 (720); *Englisch*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band 1, 2018, S. 1491 (1510).

⁹⁹⁸ Vgl. Nejvyšší kontrolní úřad/Bundesrechnungshof, Bericht über die koordinierte Prüfung des NKÚ und des BRH zur Mehrwertsteuer im Verfahren Mini-One-Stop-Shop, 2019, S. 28.

⁹⁹⁹ Zur Zusammenarbeits-Verordnung s. III.2.

¹⁰⁰⁰ Zu dieser Übereinkunft s. III.2.

¹⁰⁰¹ S. IV.2.b. bis IV.2.d.

¹⁰⁰² S. IV.2.f. und IV.2.g.

tionelle Selbstbestimmung als Ausdruck des allgemeinen Persönlichkeitsrechts (Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG)¹⁰⁰³ tangiert. Dieses wird einfachrechtlich durch das Steuergeheimnis (§ 30 AO) konkretisiert¹⁰⁰⁴, ohne dass dieses dadurch selbst ein Grundrecht ist oder wird¹⁰⁰⁵. Wegen der strikten Vorgaben in den maßgeblichen Regelungen wie der Zusammenarbeits-Verordnung ohne nennenswerten Umsetzungsspielraum für die Mitgliedstaaten werden sich die grundrechtlichen Grenzen jedoch aus dem (uni-rechtlichen) Recht auf Schutz personenbezogener Daten (Art. 8 Abs. 1 GRCh sowie Art. 16 Abs. 1 AEUV¹⁰⁰⁶) ergeben. Wie im nationalen Recht der Mitgliedstaaten ist diesbezüglich auch auf der Ebene des Unionsrechts für eine einfachrechtliche Konkretisierung gesorgt, etwa in Art. 55 ZusammenarbeitsVO¹⁰⁰⁷ oder Art. 6 der „Übereinkunft zwischen der EU und dem Königreich Norwegen über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden, die Betrugsbekämpfung und die Beitreibung von Forderungen auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer“. Dabei werden auch die allgemeinen Anforderungen an den Datenschutz berücksichtigt, etwa in Art. 55 Abs. 5 ZusammenarbeitsVO¹⁰⁰⁸ und Art. 6 Abs. 7 der „Übereinkunft zwischen der EU und dem Königreich Norwegen über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden, die Betrugsbekämpfung und die Beitreibung von Forderungen auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer“, wobei Anpassungen an umsatz-/mehrwertsteuerspezifische Notwendigkeiten erfolgen. Aber auch bei anderen, umsatz-/mehrwertsteuerun-spezifischen Rechtsgrundlagen für den grenzüberschreitenden Informationsaustausch wird das Steuergeheimnis bzw. der Datenschutz

¹⁰⁰³ Zum Recht auf informationelle Selbstbestimmung (Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG) als „Datenschutzgrundrecht“ s. BVerfG, Urt. v. 15.12.1983 – 1 BvR 209/83, 1 BvR 269/83, 1 BvR 362/83, 1 BvR 420/83, 1 BvR 440/83, 1 BvR 484/83, BVerfGE 65, 1 (41 ff.) („Volkszählung“); Urt. v. 06.11.2019 – 1 BvR 16/13, BVerfGE 152, 152 (188 ff.; Rn. 83 ff.) („Recht auf Vergessen I“); Beschl. v. 10.11.2020 – 1 BvR 3214/15, NVwZ, 2021, 226 (228; Rn. 71 ff.) („Antiterrordatei – Data Mining“); ferner Seer, in: Hey (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht, DSJG 42 (2019), S. 247 (248 f.); Seer, SteuerStud 2019, 240 (240).

¹⁰⁰⁴ Vgl. BVerfG, Urt. v. 15.12.1983 – 1 BvR 209/83, 1 BvR 269/83, 1 BvR 362/83, 1 BvR 420/83, 1 BvR 440/83, 1 BvR 484/83, BVerfGE 65, 1 (41 ff., 45); Urt. v. 17.07.1984 – 2 BvE 11/83, 2 BvE 15/83, BVerfGE 67, 100 (142); Urt. v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (279 f.); Beschl. v. 10.03.2008 – 1 BvR 2388/03, BVerfGE 120, 351 (361); *Driën*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Loseblatt, § 30 AO, Rn. 6 (158. Lfg., Stand: 10/2019); *Eilers*, Steuergeheimnis als Grenze des internationalen Auskunftsverkehrs, 1987, S. 42; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band I, 2. Aufl. 2000, S. 217; *Seer*, in: Hey (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht, DSJG 42 (2019), S. 247 (252 f.); *Seer*, SteuerStud 2019, 240 (241).

¹⁰⁰⁵ Vgl. BVerfG, Urt. v. 17.7.1984 – 2 BvE 11/83, 2 BvE 15/83, BVerfGE 67, 100 (142).

¹⁰⁰⁶ Zur umstrittenen Einordnung der Regelung in Art. 16 Abs. 1 AEUV als Grundrecht durch die h.M. *M. Schroeder*, in: Streinz (Hrsg.), EUV/AEUV, 3. Aufl., 2018, Art. 16 AEUV, Rn. 4 ff., der selbst nur von einer „objektiv-rechtlichen Querschnittverpflichtung der Unionsorgane auf Datenschutz“ (Rn. 6; ohne Hervorhebung aus Original) ausgeht.

¹⁰⁰⁷ Vgl. *Ehrke-Rabel*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 171 (185).

¹⁰⁰⁸ Vgl. *Ehrke-Rabel*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 171 (186).

garantiert. Dies gilt nach ihrem Art. 25¹⁰⁰⁹ künftig ausdrücklich auch für die Amtshilferichtlinie¹⁰¹⁰, die nach ihrem reformulierten Art. 16 zumindest eingeschränkt auch für die „Mehrwertsteuer“ gilt¹⁰¹¹. Auch abkommensrechtliche Rechtsgrundlagen für den grenzüberschreitenden Informationsaustausch enthalten entsprechende Regelungen, etwa in Art. 22 des von der OECD und dem Europarat initiierten „Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen“ oder in Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)¹⁰¹² nach dem Vorbild von Art. 26 Abs. 2 OECD-MA/Art. 25 Abs. 2 DE-VG¹⁰¹³. Die ausdrücklichen Regelungen zum Datenschutz gerade in unionsrechtlichen Rechtsgrundlagen für den grenzüberschreitenden Informationsaustausch verwundern nicht, denn das Unionsrecht erweist sich bekanntlich als besonders datenschutzsensibel, wie das Grundrecht auf Schutz personenbezogener Daten (Art. 8 Abs. 1 GRCh sowie Art. 16 Abs. 1 AEUV) und die Datenschutz-Grundverordnung (DSGVO)¹⁰¹⁴, die nach ihrem Art. 1 Abs. 2 insbesondere dem Schutz dieses Grundrechts dient, belegen¹⁰¹⁵. Mit Blick auf die grundrechtlichen Anforderungen können unabhängig von deren Quelle institutionalisierte Absicherungen der Grenzen des grenzüberschreitenden Informationsaustauschs in demselben Rechtsakt als „beste Praxis“ („best

¹⁰⁰⁹ Zur Neufassung s. Art. 1 Nr. 18 der Richtlinie 2021/514 des Rates v. 22.03.2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung, ABl. L 104 v. 25.03.2021, S. 1 („DAC 7“).

¹⁰¹⁰ Zur Datenschutzsensibilität der jüngst beschlossenen, aber erst ab dem 01.01.2023 anzuwendenden Änderungsrichtlinie („DAC 7“) zur Amtshilferichtlinie s. Erwägungsgründe 33, 35 ff. der Richtlinie 2021/514 des Rates v. 22.03.2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung, ABl. L 104 v. 25.03.2021, S. 1 („DAC 7“), wo insbesondere auf das (Grund-)Recht auf Schutz personenbezogener Daten aus Art. 8 Abs. 1 GRCh (neben dem (Grund-)Recht der unternehmerischen Freiheit aus Art. 16 GRCh) und auf die Datenschutz-Grundverordnung (DSGVO) hingewiesen wird.

¹⁰¹¹ Zur Relevanz der Amtshilferichtlinie für das Umsatz-/Mehrwertsteuerrecht s. III.2. und oben im Text.

¹⁰¹² Vgl. *Seer*, in: Hey (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht, DSuJG 42 (2019), S. 247 (275 f.).

¹⁰¹³ Art. 25 DE-VG wird in Bezug auf das Steuergeheimnis und den Datenschutz durch eine zusätzliche Regelung im Protokoll ergänzt. S. Protokoll Nr. 6 zu Art. 25 DE-VG (BMF, Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen im Bereich der Steuern vom Einkommen und Vermögen v. 22.08.2013 – IV B 2 – S 1301/13/10009); zu dieser s. *Dürschmidt/Kopp*, Branch Report Germany, in: International Fiscal Association (IFA), The practical protection of taxpayers' fundamental rights, Cahiers de Droit Fiscal International, Volume 100b, 2015, S. 371 (390 f.).

¹⁰¹⁴ S. Verordnung 2016/679 des Europäischen Parlaments und des Rates v. 27.04.2016 zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten, zum freien Datenverkehr und zur Aufhebung der Richtlinie 95/46/EG (Datenschutz-Grundverordnung), ABl. L 119 v. 04.05.2016, S. 1, die auf der Grundlage von Art. 16 Abs. 2 S. 1 AEUV erlassen wurde; zur Anwendung der DSGVO und der steuerdatenschutzrechtlichen Regelungen der AO im Finanzverwaltungsverfahren s. § 2a Abs. 3 AO; BMF, Schreiben v. 13.01.2020 – IV A 3-S 0130/19/10017:004, BStBl. I 2020, 143. Im Bereich des harmonisierten Umsatz-/Mehrwertsteuerrechts ist die Datenschutz-Grundverordnung (DSGVO) (jedenfalls) anwendbar (Art. 2 Abs. 1 und Abs. 2 Buchst. a) DSGVO; § 2a Abs. 3 AO). Vgl. *Drien*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Loseblatt, § 2 AO Rn. 6 (153. Lieferung; Stand: 08/2018); *Seer*, in: Hey (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht, DSuJG 42 (2019), S. 247 (260, 263); *Seer*, SteuerStud 2019, 240 (242 f.).

¹⁰¹⁵ Vgl. *Seer*, SteuerStud 2019, 240 (241).

practice“)¹⁰¹⁶ bezeichnet werden. Die unionsrechtlichen Vorgaben für den Datenschutz gelten dabei auch dann, wenn die Mitgliedstaaten in Erfüllung ihrer Verpflichtungen aus den unionsrechtlichen Regelungen über den grenzüberschreitenden Informationsaustausch im Rahmen des dezentralen Vollzugs des Unionsrechts ihr innerstaatliches Recht anwenden, sofern hinsichtlich der Umsetzung des Unionsrechts kein Umsetzungsspielraum besteht¹⁰¹⁷.

ee. Sonstiges

Im Hinblick auf die Effektivität und die Gleichmäßigkeit des Gesetzesvollzugs, die allgemein¹⁰¹⁸ und deshalb auch bei der umsatz-/mehrwertsteuerrechtlichen Behandlung des „elektronischen Geschäftsverkehrs“ (*E-Commerce*)¹⁰¹⁹ aus verschiedenen Gründen geboten ist, können und dürfen Ermittlungsdefizite keinen Bestand haben. Deshalb sind von den Mitgliedstaaten alle Möglichkeiten zu ihrer Verbesserung auszuschöpfen¹⁰²⁰. Dazu gehört die effektive Nutzung bereits vorhandener Mechanismen und Instrumente zur Ermittlung umsatz-/mehrwertsteuerrechtlicher Sachverhalte. Beispiele hierfür betreffen etwa die bislang nur unzureichend genutzte¹⁰²¹ Internetsuchmaschine Xpider¹⁰²² zur besonders problematischen¹⁰²³ Identifizierung Steuerpflichtiger und steuerbarer Vorgänge als Aufgabe des Bun-

¹⁰¹⁶ Vgl. *Baker/Pistone*, General Report, in: International Fiscal Association (IFA), The practical protection of taxpayers' fundamental rights, Cahiers de Droit Fiscal International, Volume 100b, 2015, S. 17 (50, 51), in Bezug auf das an sich vor allem für Ertragsteuern (s. Art. 2 DE-VG) relevante Protokoll Nr. 6 zu Art. 25 DE-VG (BMF, Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen im Bereich der Steuern vom Einkommen und Vermögen v. 22.08.2013 – IV B 2 – S 1301/13/10009); zu dieser Protokollregelung s. *Dürschmidt/Kopp*, Branch Report Germany, in: International Fiscal Association (IFA), The practical protection of taxpayers' fundamental rights, Cahiers de Droit Fiscal International, Volume 100b, 2015, S. 371 (390 f.).

¹⁰¹⁷ Vgl. *Ehrke-Rabel*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 171 (189 f., 199 ff.); *Seer*, in: Hey (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42 (2019), S. 247 (263 f.); *Seer*, Steuer-Stud 2019, 240 (242); ferner EuGH, Urt. v. 16.05.2017 – Rs. C-682/15, *Berlioz Investment Funds SA*, ECLI:EU:C:2017:373, Tz. 33 ff., wenn auch zum Recht auf einen wirksamen Rechtsbehelf und ein unparteiisches Gericht aus Art. 47 GRCh in Bezug auf die Amtshilferichtlinie; zur Problematik der Auswahl des anwendbaren einfachen Verfahrensrechts und der Quelle der maßgeblichen Grundrechte im Falle „gemeinsamer Prüfungen“ („*Joint Audits*“) s. *Ehrke-Rabel*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 171 (193 ff., 197 f.).

¹⁰¹⁸ S. III.3.b.

¹⁰¹⁹ S. III.3.c.

¹⁰²⁰ Vgl. *Oellerich*, Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechts, 2008, S. 48.

¹⁰²¹ Vgl. Bundesrechnungshof, Bemerkungen des Bundesrechnungshofes 2015 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes (einschließlich der Feststellungen zur Jahresrechnung 2014), BT-Drs. 18/6600, S. 295; Bundesrechnungshof, Bericht nach § 99 BHO über Maßnahmen zur Verbesserung der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung – Chancen der Digitalisierung nutzen, 2020, S. 28; ferner *Oellerich*, Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechts, 2008, S. 171.

¹⁰²² Dazu BZSt, Umsatzsteuer-Betrugsbekämpfung, Xpider, abrufbar unter: https://www.bzst.de/DE/Behoerden/Steuerstraf-taten/USTBetrugsbekaempfung/ustbetrugsbekaempfung_node.html (21.06.2021); *Köhler/Fetzer*, Recht des Internet, 8. Aufl., 2016, Rn. 558; *Krumm*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Loseblatt, § 5 FVG, Rn. 16 (161. Lieferung; Stand: 06/2020); *Lindgens/Groß*, DStR 2003, 1915 (1916 f.).

¹⁰²³ Vgl. *Köhler/Fetzer*, Recht des Internet, 8. Aufl., 2016, Rn. 556.

deszentralamts für Steuern (BZSt; s. § 5 Abs. 1 S. 1 Nr. 17 FVG¹⁰²⁴) oder die Evaluierung der Anwendung und ggf. eine entsprechende Anpassung der rechtlichen Grundlagen für die grenzüberschreitende Zusammenarbeit der Finanzbehörden der beteiligten Staaten.

Nur bedingt beeinflussbare Umstände wie die Steuerehrlichkeit der „Unternehmer“ können nicht einfach hingenommen werden, sondern erfordern ggf. neu zu entwickelnde Maßnahmen, beispielsweise im Bereich des Verfahrensrechts die Einbeziehung weiterer Akteure wie Finanzintermediäre¹⁰²⁵ oder in Gestalt der Nutzung (neuer) effektiver(er) Möglichkeiten der Sachverhaltsermittlung wie die Auswertung von Informationen aus der Verwendung von blockchain-technologiebasierten digitalen Währungen (Kryptowährungen)¹⁰²⁶. Diese werden im Folgenden aufgegriffen.

Zusätzliche Instrumente und Mechanismen zur Sicherstellung des gleichmäßigen und effektiven Gesetzesvollzugs müssen dabei mit den Grundrechten, insbesondere denjenigen der „Unternehmer“, vereinbar sein, wenn sie mit Belastungen verbunden sind. Insoweit genügt eine einzelmaßnahmenbezogene Prüfung der Verfassungskonformität nicht. Sofern diese gegeben ist, wäre angesichts der Vielzahl von umsatz-/mehrwertsteuerrechtlichen und sonstigen Pflichten für „Unternehmer“¹⁰²⁷ noch zu prüfen, ob die daraus folgende Kumulation von Belastungen einen verfassungswidrigen „additiven“ bzw. „kumulativen“ Grundrechtseingriff¹⁰²⁸ begründet¹⁰²⁹. Dafür ist eine zweite¹⁰³⁰ Verhältnismäßigkeitsprüfung¹⁰³¹ durchzuführen, in der eine

¹⁰²⁴ Eingefügt durch Art. 6 des Gesetzes zur Bekämpfung von Steuerverkürzungen bei der Umsatzsteuer und anderen Steuern (Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz – StVBG) v. 19.12.2001, BGBl. I 2001, 3922; zum Hintergrund s. BT-Drs. 14/6883, S. 10.

¹⁰²⁵ S. IV.2.f.

¹⁰²⁶ S. IV.2.g.

¹⁰²⁷ Für eine „Bestandsaufnahme“ der umsatz-/mehrwertsteuerrechtlichen Pflichten s. *Dürschmidt*, in: Ismer/Nieskens (Hrsg.), Umsatzsteuer-Kongress-Bericht 2014, 2016, S. 33 (36 ff.); ferner *Dürschmidt*, in: Ismer/Reimer/Rust/Waldhoff (Hrsg.), Territorialität und Personalität, Festschrift für Moris Lehner, 2019, S. 393 (394 ff.).

¹⁰²⁸ Zur Problematik des „additiven“ bzw. „kumulativen“ Grundrechtseingriffs im Hinblick auf die zahlreichen umsatzsteuerrechtlichen Pflichten des „Unternehmers“ (§ 2 Abs. 1 S. 1 UStG) s. *Dürschmidt*, in: Ismer/Nieskens (Hrsg.), Umsatzsteuer-Kongress-Bericht 2014, 2016, S. 33 (69 ff.); allgemein zur Problematik des „additiven“ bzw. „kumulativen“ Grundrechtseingriffs s. *Dürschmidt*, in: Ismer/Reimer/Rust/Waldhoff (Hrsg.), Territorialität und Personalität, Festschrift für Moris Lehner, 2019, S. 393 (393 ff.).

¹⁰²⁹ Ähnlich allgemein für die Inanspruchnahme Dritter für den Steuervollzug s. *Drüen*, in: Widmann (Hrsg.), Steuervollzug im Rechtsstaat, DStJG 31 (2008), S. 167 (201).

¹⁰³⁰ Vgl. *Hufeld*, DStZ 2018, 755 (767).

¹⁰³¹ Vgl. BVerfG, Beschl. v. 27.03.2012 – 2 BvR 2258/09, BVerfGE 130, 372 (392); Beschl. v. 07.03.2017 – 1 BvR 1314/12, BVerfGE 145, 20 (80 ff.); *Bernsdorff*, SGB 2011, 121 (123); *Dürschmidt*, in: Ismer/Nieskens (Hrsg.), Umsatzsteuer-Kongress-Bericht 2014, 2016, S. 33 (70); *Dürschmidt*, in: Ismer/Reimer/Rust/Waldhoff (Hrsg.), Territorialität und Personalität, Festschrift für Moris Lehner, 2019, S. 393 (396).

Gesamtschau aller („kumulativen“) Belastungen vorgenommen wird¹⁰³². Die Beurteilung setzt eine gründliche Analyse der einem Rechtsträger auferlegten Pflichten in Bezug auf Voraussetzungen und Rechtsfolgen eines „additiven“ bzw. „kumulativen“ Grundrechtseingriffs¹⁰³³ voraus, die hier allgemeinen oder pauschalen Aussagen entgegensteht. Jedenfalls dürften viele außersteuerrechtliche Anforderungen wie etwa diejenigen aus der Verordnung zur Förderung von Fairness und Transparenz für gewerbliche Nutzer von Online-Vermittlungsdiensten¹⁰³⁴ nicht einzubeziehen sein, weil sie andere Lebens- und Rechtsbereiche als die Umsatz-/Mehrwertsteuer betreffen.

f. Einbeziehung von „Finanzintermediären“

Die Einbeziehung weiterer Rechtsträger im Bereich des Umsatz-/Mehrwertsteuerrechts ist nicht kategorisch auf die schon praktizierte „Einschaltung“ von „Plattformbetreibern“ in die Leistungskette¹⁰³⁵ beschränkt. Vielmehr werden perspektivisch „Finanzintermediären“ wie Zahlungsdienstleistern Pflichten auferlegt, obwohl sie nicht in die Leistungserbringung als solche bzw. ihre Anbahnung, sondern „nur“ in die Abwicklung der Erbringung der Gegenleistung („Entgelt“) für die umsatzsteuerbare Leistung eingebunden sind¹⁰³⁶. Nach dem geltenden § 3 Abs. 11a S. 5 UStG, der hinsichtlich der hier dargestellten Problematik Art. 9a Abs. 3 MwStDVO entspricht¹⁰³⁷, genügen solche Aktivitäten nicht, um nach § 3 Abs. 11a S. 1 UStG in die Leistungskette „eingeschaltet“ zu werden¹⁰³⁸. Von der Grundidee her ist eine solche „Einschaltung“ mit einer eigenen Steuerschuldnerschaft des „Plattformbetreibers“ als Folge auch nicht erforderlich, wenn die Finanzbehörden „nur“ auf Informationen über „Unternehmer“ und von ihnen erbrachte Leis-

¹⁰³² Vgl. *Dürschmidt*, in: Ismier/Nieskens (Hrsg.), Umsatzsteuer-Kongress-Bericht 2014, 2016, S. 33 (70); *Dürschmidt*, in: Ismier/Reimer/Rust/Waldhoff (Hrsg.), Territorialität und Personalität, Festschrift für Moris Lehner, 2019, S. 393 (396); *Held*, Intelligente Videoüberwachung, 2014, S. 115; *Klar*, MMR 2012, 788 (790); *Kolbe*, Freiheitsschutz vor staatlicher Gesundheitssteuerung, 2017, S. 238.

¹⁰³³ Zu den Voraussetzungen und Rechtsfolgen eines „additiven“ bzw. „kumulativen“ Grundrechtseingriffs s. *Dürschmidt*, in: Ismier/Nieskens (Hrsg.), Umsatzsteuer-Kongress-Bericht 2014, 2016, S. 33 (69 ff.); *Dürschmidt*, in: Ismier/Reimer/Rust/Waldhoff (Hrsg.), Territorialität und Personalität, Festschrift für Moris Lehner, 2019, S. 393 (397 ff.).

¹⁰³⁴ S. Verordnung 2019/1150 des Europäischen Parlaments und des Rates v. 20.06.2019 zur Förderung von Fairness und Transparenz für gewerbliche Nutzer von Online-Vermittlungsdiensten, ABl. L 186 v. 11.07.2019, S. 57.

¹⁰³⁵ S. IV.2.d.

¹⁰³⁶ Zu einem früheren Vorschlag s. *Dittmar/Sellring*, Intertax 1998, 88 (88 ff.); ferner *Oellerich*, Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechts, 2008, S. 172 f.

¹⁰³⁷ Vgl. *Hammerl/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 107 (112). Zur Problematik der Parallelität von Regelungen im (deutschen) Umsatzsteuergesetz und in der (unionalen) Mehrwertsteuer-Durchführungsverordnung (MwStDVO) s. IV.2.b.

¹⁰³⁸ Vgl. *Erdbrügger*, DStR 2018, 593 (594); ferner *Hidien*, DStR 2020, 257 (259 f.), wenn auch zum Internethandel mit Waren (Fernverkäufe).

tungen (Umsätze) zugreifen sollen¹⁰³⁹, die bei „Finanzintermediären“ vorhanden sind¹⁰⁴⁰.

Dementsprechend sehen die vom Bundesrechnungshof goutierten¹⁰⁴¹ richtlinienrechtlichen Vorgaben in Art. 243a ff. MwStSystRL n.F.¹⁰⁴² spezielle Aufzeichnungs- und Meldepflichten für „Zahlungsdienstleister“ (Art. 243b Abs. 1 UAbs. 1 sowie Art. 243a Nr. 1 MwStSystRL n.F.) in Bezug auf „grenzüberschreitende Zahlungen“ (Art. 243b Abs. 1 UAbs. 2 S. 1 und 2 MwStSystRL n.F.) vor. Die Regelungen des innerstaatlichen Rechts der Mitgliedstaaten zur Umsetzung dieser Regelungen sollen ab dem 01.01.2024¹⁰⁴³ gelten. Dies ist kein bloßer Rückgriff der Finanzbehörden auf Informationen, die bei den „Zahlungsdienstleistern“ für andere Zwecke wie die Bekämpfung der Geldwäsche¹⁰⁴⁴ ohnehin vorhanden sind. Vielmehr handelt es sich um originär umsatz-/mehrwertsteuerrechtliche Pflichten, deren inhaltliche Ausgestaltung sich am umsatz-/mehrwertsteuerspezifischen Sachverhaltsermittlungsinteresse orientiert. Daran ändert es nichts, dass die relevanten Informationen häufig tatsächlich schon vorhanden und für andere Zwecke vorzuhalten bzw. zu übermitteln sind, denn sie sind umsatz-/mehrwertsteuerrechtsspezifisch aufzubereiten¹⁰⁴⁵. Ungeachtet dessen liegt es nahe, vor allem Akteure in die Pflicht zu nehmen, die solche Informationen ohnehin haben. Dies betrifft insbesondere „Zahlungsdienstleister“ i.S.d. Art. 1 der Zweiten Zahlungsdiensterichtlinie (*Payment Services Directive 2*; PSD 2)¹⁰⁴⁶, so dass die Abgrenzung des persönlichen Anwendungsbereichs der umsatz-/

¹⁰³⁹ Zur Sinnhaftigkeit s. *Lamensch/Ceci*, VAT fraud. Economic impact, challenges and policy issues, European Parliament Study, 2018, S. 54.

¹⁰⁴⁰ Vgl. Bundesrechnungshof, Bericht nach § 99 BHO über Maßnahmen zur Verbesserung der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung – Chancen der Digitalisierung nutzen, 2020, S. 41.

¹⁰⁴¹ Vgl. Bundesrechnungshof, Bericht nach § 99 BHO über Maßnahmen zur Verbesserung der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung – Chancen der Digitalisierung nutzen, 2020, S. 41.

¹⁰⁴² Eingefügt durch Art. 1 der Richtlinie 2020/284 des Rates v. 18.02.2020 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG im Hinblick auf die Einführung bestimmter Anforderungen für Zahlungsdienstleister, ABl. L 62 v. 02.03.2020, S. 7; zur korrespondierenden Ergänzung der Zusammenarbeits-Verordnung s. Verordnung 2020/283 des Rates v. 18.02.2020 zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 904/2010 im Hinblick auf die Stärkung der Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden bei der Betrugsbekämpfung, ABl. L 62 v. 02.03.2020, S. 1; zu den Neuregelungen s. *Hidien*, UStB 2020, 299 (299 ff.).

¹⁰⁴³ S. Art. 2 Abs. 1 UAbs. 1 und 2 der Richtlinie 2020/284 des Rates v. 18.02.2020 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG im Hinblick auf die Einführung bestimmter Anforderungen für Zahlungsdienstleister, ABl. L 62 v. 02.03.2020, S. 7.

¹⁰⁴⁴ So noch der Vorschlag von *Englisch*, ISTR 2016, 717 (721); *Englisch*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band 1, 2018, S. 1491 (1511); *Lamensch*, European Value Added tax in the Digital Era, 2015, S. 279 ff.

¹⁰⁴⁵ In diese Richtung wohl Erwägungsgrund 5 der Richtlinie 2020/284 des Rates v. 18.02.2020 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG im Hinblick auf die Einführung bestimmter Anforderungen für Zahlungsdienstleister, ABl. L 62 v. 02.03.2020, S. 7.

¹⁰⁴⁶ S. Richtlinie 2015/2366 des Europäischen Parlament und des Rates v. 25.11.2015 über Zahlungsdienste im Binnenmarkt, zur Änderung der Richtlinien 2002/65/EG, 2009/110/EG und 2013/36/EU und der Verordnung (EU) Nr. 1093/2010 sowie zur Aufhebung der Richtlinie 2007/64/EG, ABl. L 337 v. 23.12.2015, S. 35; zur Umsetzung in Deutschland s. Gesetz über die Beaufsichtigung von Zahlungsdiensten (Zahlungsdiensteaufsichtsgesetz – ZAG) v. 17.07.2017, BGBl. I 2017, 2446 und §§ 675c ff. BGB; ferner *Hidien*, UStB 2020, 299 (300).

mehrwertsteuerrechtlichen Aufzeichnungs- und Meldepflichten durch Verweisung in der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (s. Art. 243a Nr. 1 MwSt-SystRL) als Ausgangsnorm auf die Zweite Zahlungsdiensterichtlinie als Bezugsnorm sachgerecht¹⁰⁴⁷ erscheint. Dies gilt zumal die Beschränkung des persönlichen Anwendungsbereichs der Zweiten Zahlungsdiensterichtlinie in ihrem Art. 1 auf bestimmte „Kategorien von Zahlungsdienstleistern“ wohlüberlegt¹⁰⁴⁸ scheint und über diese hinaus keine Zahlungsdienstleistungen im signifikanten Umfang legalerweise möglich sein dürften.

Über Aufzeichnungs- und Meldepflichten hinaus wären auch „geteilte Zahlungen“ („*split payments*“) in dem Sinne denkbar, dass „Finanzintermediäre“¹⁰⁴⁹ dazu verpflichtet werden, einen Teil der von ihnen abzuwickelnden Zahlungen in Höhe der Umsatz-/Mehrwertsteuer an die Finanzbehörden abzuführen, anstatt an den Leistungserbringer weiterzuleiten¹⁰⁵⁰. Dies ginge über eine klassische „Abzugsteuer“ bzw. „Quellensteuer“¹⁰⁵¹ wie die Lohnsteuer (§§ 38 ff. EStG), die Kapitalertragsteuer (§§ 43 ff. EStG), die Bauabzugsteuer (§§ 48 ff. EStG) und die Abzugsteuer bei beschränkter Steuerpflicht (§ 50a EStG) als – zumindest bislang – „intensivste Form der Indienstrafe für den Steuervollzug“¹⁰⁵² hinaus. „Finanzintermediäre“ sind hier anders als die Entrichtungsverpflichteten solcher Steuern¹⁰⁵³ nicht die „Quelle“, aus der

¹⁰⁴⁷ Dabei geht es hier wegen der unterschiedlichen Zielsetzungen von Umsatz-/Mehrwertsteuerrecht und Zahlungsverkehrsrecht weniger um „Systembildung“ als vielmehr um die Vermeidung von Wiederholungen. Zu den Gründen für Verweisungen s. *Dürschmidt*, Verweisungen in formellgesetzlichen Rechtsnormen auf andere formellgesetzliche Rechtsnormen, 2019, S. 11 ff.

¹⁰⁴⁸ S. Erwägungsgrund 24 der Richtlinie 2015/2366 des Europäischen Parlament und des Rates v. 25.11.2015 über Zahlungsdienste im Binnenmarkt, zur Änderung der Richtlinien 2002/65/EG, 2009/110/EG und 2013/36/EU und der Verordnung (EU) Nr. 1093/2010 sowie zur Aufhebung der Richtlinie 2007/64/EG, ABl. L 337 v. 23.12.2015, S. 35.

¹⁰⁴⁹ Eine Begrenzung von „geteilten Zahlungen“ („*split payments*“) auf „Finanzintermediäre“ ist freilich nicht erforderlich, denn in bestimmten Konstellationen könnte auch der Leistungsempfänger zur Abführung der Umsatz-/Mehrwertsteuer an die Finanzbehörden verpflichtet werden. Vgl. *Loy*, DStR 2018, 1097 (1100); ferner Deloitte, Analysis of the impact of the split payment mechanism as an alternative VAT collection method, Final Report, 2017, mit einer ausführlichen Darstellung verschiedener Möglichkeiten zur Ausgestaltung von „geteilten Zahlungen“.

¹⁰⁵⁰ Vgl. Europäischer Rechnungshof, Sonderbericht Nr. 12/2019: Elektronischer Handel: Zahlreiche Herausforderungen bei der Erhebung von MwSt. und Zöllen müssen noch angegangen werden, 2019, Tz. 136-137; *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.450, 452; kritisch zu dieser Form der „Einschaltung von Zahlungsintermediären“ *Reiß*, StbJb 1998/99, 391 (412); noch ohne erkennbare Begeisterung *Englisch*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band 1, 2018, S. 1491 (1500 f., 1511) („vergleichsweise konservative[r] Ansatz“); ferner zurückhaltend *Ismer/Schwarz*, MwStR 2019, 348 (353) („Abgrenzungsschwierigkeiten“ und „Liquiditätsnachteil“).

¹⁰⁵¹ Zum Begriff s. *Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Loseblatt, § 3 AO, Rn. 83 (144. Lfg.; Stand: 04/2016).

¹⁰⁵² Vgl. *Drüen*, Die Indienstrafe Privater für den Vollzug von Steuergesetzen, 2012, S. 395, zum Lohnsteuerabzug (§§ 38 ff. EStG).

¹⁰⁵³ Z.B. nach § 38 Abs. 3 S. 1 EStG der „Arbeitgeber“ bei der Lohnsteuer, nach § 44 Abs. 1 S. 3 EStG der „Schuldner der Kapitalerträge“, die „den Verkaufsauftrag ausführende Stelle“ bzw. die „die Kapitalerträge auszahlende Stelle“ bei der Kapitalertragsteuer, nach § 48 Abs. 1 S. 1 EStG der „Leistungsempfänger“ bei der Bauabzugsteuer oder nach § 50a Abs. 5 S. 2 EStG der „Schuldner der Vergütung“ beim Steuerabzug bei beschränkter Steuerpflichtigen.

das Steuersubstrat (z.B. Einkommen) entspringt¹⁰⁵⁴. Während hier der Vollzugsaufwand für die betroffenen „Finanzintermediäre“ größer und je nach Ausgestaltung womöglich wie bei Abzugsteuern¹⁰⁵⁵ mit einem – die Eingriffsintensität weiter erhöhenden¹⁰⁵⁶ – Haftungsrisiko verbunden ist, wenn sie die Umsatz-/Mehrwertsteuer nicht an das Finanzamt entrichtet haben, verringert sich der Vollzugsaufwand für den leistenden „Unternehmer“ als Steuerschuldner und die Finanzbehörden. Geteilte Zahlungen wären ohne eine solche Haftungsregelung für „Finanzintermediäre“ jedoch ein wohl milderes Mittel im Vergleich zu einer allgemeinen Haftungsregelung wie der für „Plattformbetreiber“ in § 25e Abs. 1 (Hs. 1) UStG a.F./n.F.¹⁰⁵⁷ bei Lieferungen. Es wäre zudem effektiver als Aufzeichnungspflichten, weil diese nur nachträglich zu Maßnahmen der Finanzverwaltung führen können¹⁰⁵⁸.

Die Einbeziehung von „Finanzintermediären“ in den Steuervollzug ist unabhängig von der konkreten Ausgestaltung zunächst aus datenschutzrechtlicher Sicht problematisch¹⁰⁵⁹, denn von den „Finanzintermediären“ sind Daten über „Unternehmer“ und „Endverbraucher“ nicht nur derart zu verarbeiten¹⁰⁶⁰, dass sie (nach innen) erfasst, gespeichert usw. werden, sondern auch so, dass sie (nach außen) gegenüber den Finanzbehörden offenzulegen sind. Auf die Datenschutzsensibilität des Unionsrechts wurde bereits¹⁰⁶¹ hingewiesen, die sich im Grundrecht auf Schutz personenbezogener Daten (Art. 8 Abs. 1 GRCh sowie Art. 16 Abs. 1 AEUV¹⁰⁶²) und in der Daten-

¹⁰⁵⁴ Im Vergleich und im Gegensatz zu einer Haftung von „Plattformbetreibern“ nach Maßgabe von § 25e Abs. 1 (Hs. 1) UStG a.F./n.F. (dazu s. IV.3.f.) soll eine Verpflichtung zu „geteilten Zahlungen“ („split payments“) eine Annäherung an klassische „Abzugsteuern“ sein. So zumindest *Hufeld*, DSStZ 2018, 755 (756, 767).

¹⁰⁵⁵ Bei klassischen „Abzugsteuern“ bzw. „Quellensteuern“ ist regelmäßig eine Haftung möglich. Z.B. nach § 42d Abs. 1 EStG bei der Lohnsteuer, nach § 44 Abs. 5 S. 1 EStG bei der Kapitalertragsteuer, nach § 48a Abs. 3 S. 2 EStG bei der Bauabzugsteuer und nach § 50a Abs. 5 S. 4 EStG beim Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen.

¹⁰⁵⁶ Vgl. *Hufeld*, DSStZ 2018, 755 (761 f.).

¹⁰⁵⁷ Dazu s. IV.3.f.

¹⁰⁵⁸ Vgl. *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.450.

¹⁰⁵⁹ Ebenso *Englisch*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band 1, 2018, S. 1491 (1512), speziell zu „geteilten Zahlungen“ („split payments“); *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.450; ferner *Köhler/Fetzer*, Recht des Internet, 8. Aufl., 2016, Rn. 556, allgemein zum Zugriff auf Daten von „Endverbraucher“, die bei „Unternehmern“ vorhanden sind; *Drüen*, in: Widmann (Hrsg.), Steuervollzug im Rechtsstaat, DSStJG 31 (2008), S. 167 (189), allgemein zum allgemeinen Persönlichkeitsrecht (Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG) anderer Betroffener bei der Inanspruchnahme Dritter für den Steuervollzug.

¹⁰⁶⁰ Zum Begriff der „Verarbeitung“ i.S.d. unionalen Datenschutzrechts s. Art. 4 Nr. 2 der Verordnung 2016/679 des Europäischen Parlaments und des Rates v. 27.04.2016 zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten, zum freien Datenverkehr und zur Aufhebung der Richtlinie 95/46/EG (Datenschutz-Grundverordnung), ABl. L 119 v. 04.05.2016, S. 1.

¹⁰⁶¹ S. IV.2.e.dd.

¹⁰⁶² Zur umstrittenen Einordnung der Regelung in Art. 16 Abs. 1 AEUV als Grundrecht durch die h.M. s. IV.2.e.dd.

schutz-Grundverordnung (DSGVO)¹⁰⁶³, die nach ihrem Art. 1 Abs. 2 insbesondere dem Schutz dieses Grundrechts dient, zeigt. Dessen ist sich auch der Richtlinienggeber bewusst¹⁰⁶⁴, der seine Richtlinie zur Änderung der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie in Bezug auf die Einführung bestimmter Anforderungen für Zahlungsdienstleister¹⁰⁶⁵ – freilich wenig überraschend – für vereinbar mit den primär- und sekundärunionsrechtlichen Vorgaben für den Datenschutz hält¹⁰⁶⁶. Vor diesem Hintergrund sind die umsatz-/mehrwertsteuerrechtlichen Anforderungen für „Finanzintermediäre“ so auszugestalten, dass sie als „Verantwortliche“, zu denen nach Art. 4 Nr. 7 DSGVO auch „private“ Rechtsträger wie natürliche oder juristische Personen gehören¹⁰⁶⁷, die datenschutzrechtlichen Anforderungen (s. Art. 5 ff. DSGVO) bei allen Formen der Verarbeitung unter verhältnismäßigem¹⁰⁶⁸ Aufwand einhalten können, etwa den Grundsatz der Datenminimierung/-sparsamkeit (Art. 5 Abs. 1 Buchst. c) DSGVO)¹⁰⁶⁹. Dabei ist es weniger eine Frage der vermeintlichen Rigidität datenschutzrechtlicher Vorgaben, denn diese erlauben eine Verarbeitung von Daten für Zwecke der Steuererhebung (z.B. nach Art. 6 Abs. 1 Buchst. e), Abs. 2 und Abs. 3 S. 1 Buchst. a) und b) und Art. 9 Abs. 2 Buchst. g) DSGVO: „öffentliches Interesse“¹⁰⁷⁰. Jedoch bergen zusätzliche Verarbeitungsvorgänge bei „Finanzintermediären“ (wie die Erfassung von Daten und ihre Offenlegung gegenüber den Finanzbehörden) die tatsächliche Gefahr, dass Daten nicht mehr gleichermaßen sicher sind. Wegen der strikten Richtlinienvorgaben ohne nennenswerten Umsetzungsspielraum für die

¹⁰⁶³ S. Verordnung 2016/679 des Europäischen Parlaments und des Rates v. 27.04.2016 zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten, zum freien Datenverkehr und zur Aufhebung der Richtlinie 95/46/EG (Datenschutz-Grundverordnung), ABl. L 119 v. 04.05.2016, S. 1.

¹⁰⁶⁴ S. Erwägungsgründe 10 und 13 der Richtlinie 2020/284 des Rates v. 18.02.2020 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG im Hinblick auf die Einführung bestimmter Anforderungen für Zahlungsdienstleister, ABl. L 62 v. 02.03.2020, S. 7.

¹⁰⁶⁵ Zu dieser s. oben im Text.

¹⁰⁶⁶ S. Erwägungsgrund 13 der Richtlinie 2020/284 des Rates v. 18.02.2020 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG im Hinblick auf die Einführung bestimmter Anforderungen für Zahlungsdienstleister, ABl. L 62 v. 02.03.2020, S. 7.

¹⁰⁶⁷ Vgl. *Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Loseblatt, § 2a AO, Rn. 2, 7 (153. Lieferung; Stand: 08/2018); *Seer*, in: Hey (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht, DSJG 42 (2019), S. 247 (260); *Seer*, SteuerStud 2019, 240 (242).

¹⁰⁶⁸ Allgemein zu den Anforderungen der Verhältnismäßigkeit s. *Dürschmidt*, in: Ismer/Nieskens (Hrsg.), Umsatzsteuer-Kongress-Bericht 2014, 2016, S. 33 (52 ff.).

¹⁰⁶⁹ Vgl. *Seer*, in: Hey (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht, DSJG 42 (2019), S. 247 (271).

¹⁰⁷⁰ Vgl. *Seer*, in: Hey (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht, DSJG 42 (2019), S. 247 (261). Die Regelung in § 29b Abs. 1 AO gilt nur für „Finanzbehörden“ i.S.d. § 6 Abs. 2 AO. Vgl. *Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Loseblatt, § 29b AO, Rn. 8 (153. Lieferung; Stand: 08/2018). Deshalb wäre für entsprechende Pflichten für „Finanzintermediäre“ wohl auch aus datenschutzrechtlichen Gründen noch eine entsprechende Rechtsgrundlage zu schaffen. Zum Erfordernis einer gesonderten Rechtsgrundlage in den Fällen des Art. 6 Abs. 1 Buchst. e) und Abs. 3 S. 1 Buchst. a) und b) DSGVO s. Erwägungsgrund 45 der Verordnung 2016/679 des Europäischen Parlaments und des Rates v. 27.04.2016 zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten, zum freien Datenverkehr und zur Aufhebung der Richtlinie 95/46/EG (Datenschutz-Grundverordnung), ABl. L 119 v. 04.05.2016, S. 1; BT-Drs. 18/12611, S. 77; *Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Loseblatt, § 29b AO, Rn. 6 (153. Lieferung; Stand: 08/2018). Zur Beschränkung von Pflichten und Rechten aus der DSGVO im „Steuerbereich“ s. Art. 23 Abs. 1 Buchst. e) DSGVO und *Sinnig*, in: Greve/Gwiadsa/Kemper/Moir/Müller/Schönberger/Stöcker/Wagner/Wolff (Hrsg.), 60. ATÖR – Der digitalisierte Staat, 2020, S. 375 (389 f.).

Mitgliedstaaten geht der Richtliniengeber zutreffend davon aus, dass sich die grundrechtlichen Grenzen aus dem unionsrechtlichen Recht auf Schutz personenbezogener Daten (Art. 8 Abs. 1 GRCh sowie Art. 16 Abs. 1 AEUV) ergeben¹⁰⁷¹, nicht aber aus verfassungsrechtlichen Grundrechten der Mitgliedstaaten wie dem deutschen (Grund-)Recht auf informationelle Selbstbestimmung als Ausprägung des allgemeinen Persönlichkeitsrechts (Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG)¹⁰⁷². Ob in Bezug auf die unionsrechtlichen Vorgaben die – keineswegs zwingenden¹⁰⁷³ – Bedenken des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) im Zinsbesteuerungsurteil¹⁰⁷⁴ hinsichtlich des verfassungsrechtlichen Grundrechtsschutzes durchgreifen, die es wegen des im Urteilsfall wohl eher geringen Persönlichkeitsbezugs von Informationen zu privaten Kapitalanlagen und Zinserträgen hatte, kann an dieser Stelle nicht abschließend geklärt werden. Diesbezüglich muss ermittelt werden, ob beim (unionsrechtlichen) Recht auf Schutz personenbezogener Daten (Art. 8 Abs. 1 GRCh sowie Art. 16 Abs. 1 AEUV) ein Persönlichkeitsbezug wie beim (verfassungsrechtlichen) Recht auf informationelle Selbstbestimmung als Ausprägung des allgemeinen Persönlichkeitsrechts (Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG) erforderlich ist. Der in Art. 8 Abs. 1 GRCh (sowie Art. 16 Abs. 1 AEUV) verwendete Begriff der „personenbezogenen Daten“ zur Abgrenzung des sachlichen Anwendungsbereichs lässt darauf schließen, dass trotz der partiellen Überschneidung mit dem Recht auf Achtung des Privat- und Familienlebens aus Art. 7 GRCh¹⁰⁷⁵ nicht nur Daten aus dem Bereich der Privatsphäre geschützt sind, sondern – wie trotz der Bedenken des BVerfG wohl auch durch das Recht auf informationelle Selbstbestimmung (Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG)¹⁰⁷⁶ – sämtliche personenbezo-

¹⁰⁷¹ S. Erwägungsgrund 13 der Richtlinie 2020/284 des Rates v. 18.02.2020 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG im Hinblick auf die Einführung bestimmter Anforderungen für Zahlungsdienstleister, ABl. L 62 v. 02.03.2020, S. 7; allgemein dazu s. III.3.c.bb.ccc.

¹⁰⁷² Zum Recht auf informationelle Selbstbestimmung als „Datenschutzgrundrecht“ s. IV.2.e.dd.

¹⁰⁷³ Zu Recht gegen eine Beschränkung der geschützten „personenbezogenen Daten“ auf solche, die den „Kern des Persönlichkeitsrechts ausmachen“, s. *Seer*, in: Hey (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42 (2019), S. 247 (248 f.). Dementsprechend fallen über die „Grundrechtsträgerschaftserweiterung“ aus Art. 19 Abs. 3 GG auch juristische Personen in den persönlichen Schutzbereich des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung (Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG). Vgl. BVerfG, Urt. v. 17.07.1984 – 2 BvE 11/83, 2 BvE 15/83, BVerfGE 67, 100 (142) („Flick-Untersuchungsaus-schuss“); Beschl. 13.06.2007 – 1 BvR 1550/03, 1 BvR 2357/04, 1 BvR 603/05, BVerfGE 118, 168 (203 f.) („Kontenab-ruf“); *Seer*, in: Hey (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42 (2019), S. 247 (251 f.).

¹⁰⁷⁴ Vgl. BVerfG, Urt. v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (280).

¹⁰⁷⁵ Vgl. *Streinz*, in: Streinz (Hrsg.), EUV/AEUV, 3. Aufl., 2018, Art. 8 GRCh, Rn. 7; ferner *Seer*, in: Hey (Hrsg.), Digitalisie-rung im Steuerrecht, DStJG 42 (2019), S. 247 (253); *Seer*, SteuerStud 2019, 240 (241).

¹⁰⁷⁶ Vgl. *Seer*, SteuerStud 2019, 240 (240).

genen Daten¹⁰⁷⁷. Zudem wäre zu berücksichtigen, dass die Informationen von „Finanzintermediären“ nicht nur wie im Zinsbesteuerungsurteil private Kapitalanlagen und Zinserträge betreffen, sondern die Gegenleistung für alle Arten von Leistungen, die solche aus dem Bereich der Privatsphäre einschließen können. Ferner wäre zu prüfen, ob Grundrechtseingriffe gerechtfertigt sein können, was bei Wahrung der Verhältnismäßigkeit im Hinblick auf die Bedeutung einer effektiven und gleichmäßigen Besteuerung gelingen kann¹⁰⁷⁸.

Neben der datenschutzrechtlichen stellt sich bei der Einbeziehung von „Finanzintermediären“ die weitere und ebenfalls ausgestaltungsunabhängige Problematik der Anforderungen aus übergeordnetem Recht für die „Indienstnahme Privater“¹⁰⁷⁹. Die „Indienstnahme Privater“ geht hier besonders weit, denn anders als bei einem Steuerabzug an der „Quelle“ wie dem Lohnsteuerabzug (§§ 38 ff. EStG) als „klassischem“ steuerrechtlichen Anwendungsfall¹⁰⁸⁰ dieser Rechtsfigur sind „Finanzintermediäre“ nicht am steuerauslösenden Vorgang beteiligt, nämlich der Erbringung einer Leistung (Umsatz) durch „Unternehmer“ als Leistungserbringer an „Endverbraucher“ als Leistungsempfänger. Gleichwohl wird die Einbeziehung von „Finanzintermediären“ als Anwendungsfall der „Indienstnahme Privater“ angesehen werden können. Im Unterschied zur Erhebung der Umsatz-/Mehrwertsteuer als

¹⁰⁷⁷ Vgl. EuGH, Urt. v. 09.11.2010 – C-92/09, C-93/09, Schecke und Eifert, Slg. 2010, I-11063, Tz. 59; *Jarass*, GRCh, 4. Aufl., 2021, Art. 8 GRCh, Rn. 7; *Streinz*, in: Streinz (Hrsg.), EUV/AEU, 3. Aufl., 2018, Art. 8 GRCh, Rn. 7. Dabei gilt der Schutz personenbezogener Daten (Art. 8 Abs. 1 GRCh sowie Art. 16 Abs. 1 AEUV) nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) zwar auch für juristische Personen, jedoch soll dies nur im Falle von Daten gelten, die Rückschlüsse auf natürliche Personen zulassen, und auch dann nur mit einem geringeren Datenschutzniveau. Vgl. EuGH, Urt. v. 09.11.2010 – C-92/09, C-93/09, Schecke GbR/Eifert, ECLI:EU:2016:970, Tz. 53; dazu *Seer*, in: Hey (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42 (2019), S. 247 (256 f., 260), auch mit dem Hinweis auf Art. 16 Abs. 2 S. 1 AEUV, der eine datenschutzrechtliche Gesetzgebung nur für natürliche Personen vorschreibt, so dass der persönliche Anwendungsbereich der Datenschutz-Grundverordnung (DSGVO) auf natürliche Personen begrenzt ist (Art. 1 Abs. 1 und 2 DSGVO), und dem weiteren Hinweis auf die unternehmerische Freiheit (Art. 16 GRCh) und das Eigentumsrecht (Art. 17 GRCh), die in Bezug auf Daten für juristische Personen Schutz bieten können; *Seer*, SteuerStud 2019, 240 (241 f.); zum Schutz von Geschäftsgeheimnissen durch das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) nach Art. 12 Abs. 1 S. 1 und 2 GG und Art. 16 GRCh s. Beschl. v. 27.04.2021 – 2 BvR 206/14, NVwZ 2021, 1211 (1214, 1217; Rn. 50 ff., 75 f.); zur Anwendung von Art. 16 GRCh auf juristische Personen trotz Fehlens einer Art. 19 Abs. 3 GG vergleichbaren Regelung s. unten im Text; zur innerstaatlichen Erweiterung des Datenschutzrechts auf Körperschaften, rechtsfähige oder nicht rechtsfähige Personenvereinigungen oder Vermögensmassen s. § 2a Abs. 5 Nr. 2 AO.

¹⁰⁷⁸ Allgemein zu diesem Rechtfertigungsgrund für Grundrechtseingriffe in Datenschutzgrundrechte s. *Oellerich*, Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechts, 2008, S. 125; *Seer*, SteuerStud 2019, 240 (240 f.); ferner s. III.3.b.cc.

¹⁰⁷⁹ Grundlegend dazu *H. P. Ipsen*, in: *Jahreis/Jellinek/Laun/Smend* (Hrsg.), Um Recht und Gerechtigkeit Festgabe für Erich Kaufmann zu seinem 70. Geburtstag, S. 141 (141 ff.); ferner aus der Rechtsprechung BVerfG, Beschl. v. 16.03.1971 – 1 BvR 52/66, 1 BvR 665/66, 1 BvR 667/66, 1 BvR 754/66, BVerfGE 30, 292 (311) („Bovorratungspflicht für Erdölherzeugnisse“), mit ausdrücklicher Nennung der Rechtsfigur der „Indienstnahme Privater“; der Sache nach bereits davor BVerfG, Beschl. v. 29.11.1967 – 1 BvR 175/66, BVerfGE 22, 380 (383) („Kuponsteuer“); aus der Literatur *Bauer*, VVDStRL 54 (1971), S. 243 (243 ff.); *Gallwas*, VVDStRL 29 (1971), S. 211 (211 ff.); *Heintzen*, VVDStRL 62 (1971), S. 220 (220 ff.); *Hengstschläger*, VVDStRL 54 (1971), S. 165 (165 ff.); *Ossenbühl*, VVDStRL 29 (1971), S. 137 (137 ff.); *Osterloh*, VVDStRL 54 (1971), S. 204 (204 ff.); *Völkühle*, VVDStRL 62 (1971), S. 266 (266 ff.); weiterhin *Drüen*, Die Indienstnahme Privater für den Vollzug von Steuergesetzen, 2012; *G. Kirchhof*, Die Erfüllungspflichten des Arbeitgebers im Lohnsteuerverfahren, 2005, insbesondere aus lohnsteuerrechtlicher Sicht.

¹⁰⁸⁰ Vgl. *Drüen*, Die Indienstnahme Privater für den Vollzug von Steuergesetzen, 2012, S. 36 f.

indirekte Steuer¹⁰⁸¹, bei der es sich nicht um einen „klassischen“ Fall der „Indienstnahme Privater“ handelt¹⁰⁸², weil „Unternehmer“ diese nach § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG grundsätzlich selbst schulden, obwohl „Endverbraucher“ (belastete) Steuerträger¹⁰⁸³ sein sollen, sind Aufzeichnungs- und Meldepflichten von „Finanzintermediären“ lediglich auf umsatz-/mehrwertsteuerrechtliche Pflichten der (anderen) leistenden „Unternehmer“ bezogen, die die Umsatz-/Mehrwertsteuer schulden. Bei diesen Pflichten handelt es sich zwar um eigene Pflichten der „Finanzintermediäre“, jedoch wegen des Bezugs zu einer fremden Steuerpflicht (hier: Umsatz-/Mehrwertsteuerpflicht der leistenden „Unternehmer“) lediglich um „Hilfspflichten“ der „Finanzintermediäre“. Anders als bei der Erhebung der Umsatz-/Mehrwertsteuer unmittelbar bei den leistenden und steuerschuldenden „Unternehmern“ können hier die Anforderungen an die Zulässigkeit der Einbeziehung der „Finanzintermediäre“ nicht aufgrund einer eigenen Verantwortlichkeit in Bezug auf den eigentlichen Steuertatbestand (nämlich die Leistung der leistenden „Unternehmer“) relativiert werden. Dies gilt insbesondere auch für „geteilte Zahlungen“ („*split payments*“) als besonders intensive Form der Einbeziehung von „Finanzintermediären“.

Der steuerrechtliche Kontext der (künftigen) Aufzeichnungs- und Meldepflichten für „Finanzintermediäre“ legt es nahe, dass die damit verbundenen Grundrechtseingriffe als Folge der „Indienstnahme Privater“¹⁰⁸⁴ mit der steuerstaatlichen Notwendigkeit von verhältnismäßigen Mitwirkungspflichten für eine effektive und gleichmäßige Steuerfestsetzung¹⁰⁸⁵ legitimiert werden können. Diese Notwendigkeit kann – anerkanntermaßen jedenfalls in Fällen ohne spezifischen unionsrechtlichen Bezug – als legitim(ierender) Zweck¹⁰⁸⁶ sogar Eingriffe in Grundrechte¹⁰⁸⁷ Dritter rechtfertigen¹⁰⁸⁸, wenn diesen –

¹⁰⁸¹ S. II.1.

¹⁰⁸² Vgl. *Drüen*, Die Indienstnahme Privater für den Vollzug von Steuergesetzen, 2012, S. 37 f., 121 ff.

¹⁰⁸³ S. II.1.

¹⁰⁸⁴ Vgl. *Drüen*, Die Indienstnahme Privater für den Vollzug von Steuergesetzen, 2012, S. 214 ff.; *Hufeld*, DStZ 2018, 755 (760), jeweils freilich in anderen Zusammenhängen.

¹⁰⁸⁵ Allgemein zur steuerstaatlichen Notwendigkeit als legitim(ierender) Zweck für Mitwirkungspflichten s. *Drüen*, in: Widmann (Hrsg.), Steuervollzug im Rechtsstaat, DSuG 31 (2008), S. 167 (187 ff., 196 f.); *Drüen*, Die Indienstnahme Privater für den Vollzug von Steuergesetzen, 2012, S. 266 ff.

¹⁰⁸⁶ Allgemein zum Erfordernis einer Legitimation s. *Drüen*, Die Indienstnahme Privater für den Vollzug von Steuergesetzen, 2012, S. 184 ff.

¹⁰⁸⁷ Allgemein zu den Grundrechten als verfassungsrechtlicher Prüfungsmaßstab für die „Indienstnahme Privater“ und speziell der Berufsfreiheit aus Art. 12 Abs. 1 S. 1 und 2 GG für Pflichten an Unternehmer (nicht nur solcher im umsatzsteuerrechtlichen Sinne) s. BVerfG, Beschl. v. 29.11.1967 – 1 BvR 175/66, BVerfGE 22, 380 (382 ff.) („Kuponsteuer“); Beschl. v. 16.03.1971 – 1 BvR 52/66, 1 BvR 665/66, 1 BvR 667/66, 1 BvR 754/66, BVerfGE 30, 292 (312 ff.) („Bevorzugungspflicht für Erdölzerzeugnisse“); ferner *Drüen*, in: Widmann (Hrsg.), Steuervollzug im Rechtsstaat, DSuG 31 (2008), S. 167 (182 ff.), auch zur allgemeinen Handlungsfreiheit aus Art. 2 Abs. 1 GG und zur Eigentumsgarantie aus Art. 14 Abs. 1 S. 1 und 2 GG.

¹⁰⁸⁸ Vgl. *Drüen*, Die Indienstnahme Privater für den Vollzug von Steuergesetzen, 2012, S. 266 ff., 277 ff.

auch im Übrigen – verhältnismäßige Mitwirkungspflichten auferlegt werden. Wegen der Sachferne¹⁰⁸⁹ von „Finanzintermediären“ im Hinblick auf die nicht von ihnen, sondern von den anderen „Unternehmern“ erbrachten Leistungen¹⁰⁹⁰ bedarf der zwingend erforderliche legitim(ierend)e Zweck jedoch einer besonders¹⁰⁹¹ sorgfältigen Prüfung im Hinblick auf die Verhältnismäßigkeit der Pflichten für „Finanzintermediäre“.

Die Komplexität der Prüfung der Rechtmäßigkeit solcher Mitwirkungspflichten als Anwendungsfall der „Indienstnahme Privater“ geht hier jedoch weit über die Überwindung der „Sachferne“ von „Finanzintermediären“ hinsichtlich der eigentlichen Leistungserbringung hinaus. Die unionsrechtliche Determinierung der Aufzeichnungs- und Meldepflichten in der geänderten Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (s. Art. 243a ff. MwStSystRL n.F.)¹⁰⁹² hat Auswirkungen auf die Auswahl der für diese maßstäblichen Grundrechte (Grundgesetz oder Unionsrecht) und die Bestimmung ihres Inhalts sowie die Zulässigkeit der Heranziehung des Steuerstaatsprinzips als legitim(ierend)er Zweck im Rahmen der Rechtfertigungsprüfung. In Bezug auf die Grundrechte dürfte dabei weniger die Auswahl der anwendbaren Grundrechte¹⁰⁹³ problematisch sein als vielmehr die Ermittlung ihres konkreten Inhalts.

Soweit die (künftigen) Aufzeichnungs- und Meldepflichten für „Finanzintermediäre“ auf unionsrechtlichen Vorgaben ohne mitgliedstaatlichen Umsetzungsspielraum beruhen, bilden die Unionsgrundrechte, insbesondere aus der Grundrechtecharta, den anzulegenden Maßstab¹⁰⁹⁴. Diese Auswahl der anwendbaren Grundrechte entspricht der Auswahl hinsichtlich anderer unionsrechtlich determinierter verfahrensrechtlicher Mitwirkungspflichten, etwa den Mitteilungspflichten bei grenzüberschreitenden Steuergestaltungen (§§ 138d ff. AO)¹⁰⁹⁵, wenn und soweit sie auf der zuletzt wirksam geworde-

¹⁰⁸⁹ Zum Zusammenhang von Sachnähe bzw. Sachferne des in Dienst genommenen Privaten und den Anforderungen an die Legitimation s. *Drüen*, in: Widmann (Hrsg.), *Steuervollzug im Rechtsstaat*, DSzG 31 (2008), S. 167 (185 f.); *Drüen*, *Die Indienstnahme Privater für den Vollzug von Steuergesetzen*, 2012, S. 205; *Hufeld*, *DSz* 2018, 755 (762 f.) („Verantwortungsferne“), jeweils freilich in anderen Zusammenhängen.

¹⁰⁹⁰ S. oben im Text.

¹⁰⁹¹ Allgemein zum Erfordernis der Betrachtung des jeweiligen Einzelfalls einer „Indienstnahme Privater“ s. *Drüen*, *Die Indienstnahme Privater für den Vollzug von Steuergesetzen*, 2012, S. 187 ff.

¹⁰⁹² Zu diesen s. oben im Text.

¹⁰⁹³ Allgemein dazu s. III.3.c.bb.ccc.

¹⁰⁹⁴ S. oben im Text, zur vergleichbaren Frage in Bezug auf die grundsätzlichen Anforderungen an den Datenschutz.

¹⁰⁹⁵ Ausführlich zu Anzeigepflichten *Hermenns/Münch*, *Anzeigepflicht für Steuergestaltungen – Eine rechtliche Würdigung verschiedener Entwürfe unter besonderer Berücksichtigung des Verhältnisses zu § 42 AO*, ifst-Schrift 525 (2018).

nen Änderungsrichtlinie¹⁰⁹⁶ („DAC 6“) zur Amtshilferichtlinie beruhen¹⁰⁹⁷. Anders als in Bezug auf grundgesetzliche Grundrechte, beispielsweise hinsichtlich lohnsteuerrechtlicher Pflichten¹⁰⁹⁸, sind die Anforderungen der Unionsgrundrechte für die „Indienstnahme Privater“ noch nicht ausgeleuchtet. Allerdings ist kein Grund ersichtlich, warum die Unionsgrundrechte nicht vor unverhältnismäßigen Eingriffen als Folge einer „Indienstnahme Privater“ schützen sollten. Entsprechend dem deutschen Verfassungsrecht, wo die Berufsfreiheit aus Art. 12 Abs. 1 S. 1 und 2 GG¹⁰⁹⁹ in einem solchen Fall der wichtigste grundrechtliche Prüfungsmaßstab ist¹¹⁰⁰, dürfte im Unionsrecht der Schutz der unternehmerischen Freiheit aus Art. 16 GRCh greifen, die die spezielle Ausprägung¹¹⁰¹ der Berufsfreiheit aus Art. 15 GRCh für selbständig Tätige wie „Finanzintermediäre“ ist. Neben dem sachlichen Schutzbereich der unionsrechtlich geschützten unternehmerischen Freiheit aus Art. 16 GRCh dürfte unabhängig von der Form der rechtlichen Verfasstheit des „Finanzintermediärs“ auch ihr persönlicher Schutzbereich eröffnet sein. Auch ohne Art. 19 Abs. 3 GG vergleichbare Regelung¹¹⁰² in der Grundrechtecharta ist die unternehmerische Freiheit aus Art. 16 GRCh keine individualbezogen auf natürliche Personen als Grundrechtsträger beschränkte Garantie, sondern kann überindividualbezogen auch juristische Personen, insbesondere „Personenmehrheiten“, einschließen¹¹⁰³. Dies kann aus der Differenzierung zwischen „Mensch“ (z.B. in Art. 1, Art. 2 Abs. 1 oder Art. 3 Abs. 1 GRCh) und „Person“ (z.B. in Art. 17 Abs. 1 S. 1 GRCh) in Unions-

¹⁰⁹⁶ S. Richtlinie 2018/822 des Rates v. 25.05.2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen, ABl. L 139 v. 05.06.2018, 1 („DAC 6“).

¹⁰⁹⁷ Vgl. Erwägungsgrund 18 der Richtlinie 2018/822 des Rates v. 25.05.2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen, ABl. L 139 v. 05.06.2018, 1 („DAC 6“); ferner *Hey*, FR 2018, 633 (634); *Stöber*, BB 2018, 2464 (2469); *Stöber*, BB 2020, 983 (986 f.); dagegen für Grundrechte des Grundgesetzes unabhängig von einer unionsrechtlichen Determinierung *Hermens/Münch*, Anzeigepflicht für Steuergestaltungen – Eine rechtliche Würdigung verschiedener Entwürfe unter besonderer Berücksichtigung des Verhältnisses zu § 42 AO, ifst-Schrift 525 (2018), S. 86 ff.; *Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert*, Anzeigepflichten für Steuergestaltungen in Deutschland. Verfassungs- und europarechtliche Grenzen sowie Überlegungen zur Ausgestaltung, 2017, S. 26 ff.

¹⁰⁹⁸ S. *Drüen*, Die Indienstnahme Privater für den Vollzug von Steuergesetzen, 2012; *G. Kirchhof*, Die Erfüllungspflichten des Arbeitgebers im Lohnsteuerverfahren, 2005.

¹⁰⁹⁹ Allgemein zur Berufsfreiheit aus Art. 12 Abs. 1 S. 1 und 2 GG für Pflichten an Unternehmer (nicht nur solcher im umsatzsteuerrechtlichen Sinne) s. BVerfG, Beschl. v. 29.11.1967 – 1 BvR 175/66, BVerfGE 22, 380 (382 ff.) („Kuponsteuer“); Beschl. v. 16.03.1971 – 1 BvR 52/66, 1 BvR 665/66, 1 BvR 667/66, 1 BvR 754/66, BVerfGE 30, 292 (312 ff.) („Bevorzugungspflicht für Erdölzeugnisse“).

¹¹⁰⁰ Zu den „einschlägigen“ Grundrechten s. *Drüen*, Die Indienstnahme Privater für den Vollzug von Steuergesetzen, 2012; *G. Kirchhof*, Die Erfüllungspflichten des Arbeitgebers im Lohnsteuerverfahren, 2005, S. 214.

¹¹⁰¹ Vgl. *Streinz*, in: Streinz (Hrsg.), EUV/AEUV, 3. Aufl., 2018, Art. 15 GRCh, Rn. 7; *Streinz*, in: Streinz (Hrsg.), EUV/AEUV, 3. Aufl., 2018, Art. 16 GRCh, Rn. 1.

¹¹⁰² Vgl. *Ackermann*, JÖR 65 (2017), 113 (116); *Schwarze*, in: Sachs/Siekmann, Der grundrechtsgeprägte Verfassungsstaat, 2012, S. 945 (955); *Wollenschläger*, in: Schmidt/Wollenschläger (Hrsg.), Kompendium Öffentliches Wirtschaftsrecht, 4. Aufl. 2016, § 1, Rn. 89.

¹¹⁰³ Vgl. *Sasse*, EuR 2012, 628 (6629 f.) („sprachlich keine Einschränkung des persönlichen Schutzbereichs“).

grundrechten gefolgt werden¹¹⁰⁴. Dementsprechend kann erst recht die lediglich „inpersonal“ durch eine Tätigkeit umschriebene unternehmerische Freiheit aus Art. 16 GRCh allen Wirtschaftsakteuren zustehen.

Im Gegensatz zur Eröffnung des persönlichen und sachlichen Schutzbereichs ist die Rechtfertigungsprüfung bedeutend schwieriger. Dies gilt zumal für die Bestimmung des legitim(ierend)en Zwecks im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung (Art. 52 Abs. 1 S. 2 GRCh). Die steuerstaatliche Notwendigkeit von Mitwirkungspflichten, die für Eingriffe in Grundrechte des Grundgesetzes in Fällen einer „Indienstnahme Privater“ als Rechtfertigungsgrund anerkannt ist¹¹⁰⁵, kann nicht unbesehen auf den Vollzug des Unionsrechts übertragen werden, denn anders als Mitgliedstaaten wie die Bundesrepublik Deutschland ist die Europäische Union (EU) mangels substantieller eigener Steuereinnahmen kein „Steuerstaat“¹¹⁰⁶. Eine Rechtfertigung kann jedoch trotzdem gelingen. Nach Art. 52 Abs. 1 S. 2 GRCh müssen „Einschränkungen“ von Grundrechten den „von der Union anerkannten dem Gemeinwohl dienenden Zielsetzungen oder den Erfordernissen des Schutzes der Rechte und Freiheiten anderer tatsächlich entsprechen“. Diese grundrechtchartarechtlichen Anforderungen an den legitimen Zweck könnten in Bezug auf die Aufzeichnungs- und Meldepflichten für „Finanzintermediäre“ erfüllt sein. Zu den „dem Gemeinwohl dienenden Zielsetzungen“ könnte der primärrechtlich verankerte¹¹⁰⁷ Schutz der finanziellen Interessen der EU gezählt werden, der im Bereich der Umsatz-/Mehrwertsteuer eine besondere Bedeutung¹¹⁰⁸ hat. Ggf. können insoweit sogar die finanziellen Interessen der Mitgliedstaaten herangezogen werden, denn trotz der vorgesehenen Übertragung von Hoheitsrechten durch die Mitgliedstaaten auf die EU behalten diese ihre Souveränität (Art. 23 Abs. 1 S. 1 und 2 GG und Art. 1 Abs. 1 EUV). Sie sind auf Steuereinnahmen angewiesen, wenn sie wie die Bundesrepublik Deutschland ein Steuerstaat sind¹¹⁰⁹. Die unionsrechtliche Harmonisierung bestimmter Steuern wie der Umsatz-/Mehrwertsteuer¹¹¹⁰ ändert daran nichts, denn steueraufkommensberechtigt sind weiterhin die Mitglied-

¹¹⁰⁴ Vgl. *Wollenschläger*, in: Schmidt/Wollenschläger (Hrsg.), *Kompodium Öffentliches Wirtschaftsrecht*, 4. Aufl. 2016, § 1, Rn. 89.

¹¹⁰⁵ S. oben im Text.

¹¹⁰⁶ Weniger problematisch ist hier, dass die EU mangels Kompetenz-Kompetenz selbst kein „Staat“ ist, sondern „nur“ ein „Staatenverbund“. S. II.2. Entscheidend ist hier vielmehr, dass die EU keine substantiellen Steuereinnahmen auf der Grundlage ihres eigenen Rechts hat.

¹¹⁰⁷ Zu diesem Erfordernis s. *Streinz/Michl*, in: Streinz (Hrsg.), *EUV/AEUV*, 3. Aufl., 2018, Art. 52 GRCh, Rn. 17.

¹¹⁰⁸ S. III.3.c.bb.bbb.

¹¹⁰⁹ S. III.3.b.aa.

¹¹¹⁰ S. II.1.

staaten¹¹¹¹. Ausreichend wären aber wohl auch schon die Auswirkungen einer effektiven und gleichmäßigen Erhebung der Umsatz-/Mehrwertsteuer auf die angestrebte Errichtung eines Binnenmarkts (Art. 3 Abs. 3 UAbs. 1 EUV, Art. 26 Abs. 1 und 2 AEUV), denn entsprechende Harmonisierungen sind nur im Falle einer Binnenmarktrelevanz zulässig (s. Art. 113 und 115 AEUV)¹¹¹². Die positiven Auswirkungen solcher Harmonisierungen könnten ohne einen effektiven und gleichmäßigen Gesetzesvollzug nicht erreicht werden. Ein „Recht anderer“ i.S.d. Art. 52 Abs. 1 S. 2 GRCh könnte der aus Art. 20 GRCh folgende Anspruch von „Unternehmern“ auf effektiven und gleichmäßigen Gesetzesvollzug sein¹¹¹³.

Im Falle der Vereinbarkeit von Pflichten für „Finanzintermediäre“ mit den Grundrechten wäre angesichts der Vielzahl von umsatz-/mehrwertsteuerrechtlichen und sonstigen Pflichten für „Unternehmer“¹¹¹⁴ noch zu prüfen, ob die daraus folgende Kumulation von Belastungen einen verfassungswidrigen „additiven“ bzw. „kumulativen“ Grundrechtseingriff¹¹¹⁵ begründet¹¹¹⁶. Die Beurteilung setzt eine gründliche Analyse der einen Rechtsträger treffenden Pflichten in Bezug auf Voraussetzungen und Rechtsfolgen eines „additiven“ bzw. „kumulativen“ Grundrechtseingriffs voraus, die hier allgemeinen oder pauschalen Aussagen entgegensteht¹¹¹⁷.

g. Nutzung von digitalen Währungen (Kryptowährungen)

Eine weitere, „technologiebasierte“¹¹¹⁸ Möglichkeit für die Beseitigung von Vollzugsdefiziten wird perspektivisch¹¹¹⁹ in der Nutzung von Informationen gesehen, die (wohl) ohne Manipulationsmöglichkeit¹¹²⁰ bei der Ver-

¹¹¹¹ S. III.3.b.cc.

¹¹¹² S. III.3.b.cc.

¹¹¹³ Dazu s. III.3.c.cc.ccc.

¹¹¹⁴ S. IV.2.e.ee.

¹¹¹⁵ Zu den Voraussetzungen und Rechtsfolgen eines „additiven“ bzw. „kumulativen“ Grundrechtseingriffs s. IV.2.e.ee.

¹¹¹⁶ Ähnlich allgemein für die Inanspruchnahme Dritter für den Steuervollzug s. *Drüen*, in: Widmann (Hrsg.), *Steuervollzug im Rechtsstaat*, DStJG 31 (2008), S. 167 (201).

¹¹¹⁷ Bereits dazu s. IV.2.e.ee.

¹¹¹⁸ Zu dieser Einordnung s. Europäischer Rechnungshof, Sonderbericht Nr. 12/2019: *Elektronischer Handel: Zahlreiche Herausforderungen bei der Erhebung von MwSt. und Zöllen müssen noch angegangen werden*, 2019, Tz. 136.

¹¹¹⁹ Vgl. *Englisch*, in: *Drüen/Hey/Mellinghoff* (Hrsg.), *100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof*, Band 1, 2018, S. 1491 (1501) („visionär“).

¹¹²⁰ Vgl. Bundesrechnungshof, Bericht nach § 99 BHO über Maßnahmen zur Verbesserung der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung – Chancen der Digitalisierung nutzen, 2020, S. 40 („unveränderbar“); *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, in: *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, *Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt*, ifst-Schrift 538 (2021), S. 83 (83) („sehr betrugsicher“); *Englisch*, in: *Drüen/Hey/Mellinghoff* (Hrsg.), *100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof*, Band 1, 2018, S. 1491 (1501); *Loy*, DStR 2018, 1097 (1097).

wendung der Blockchain-Technologie gesammelt werden, etwa bei der Nutzung von – ggf. umsatz-/mehrwertsteuerspezifischen – digitalen Währungen (Kryptowährungen)¹¹²¹. Diese Lösung könnte nicht nur ein Mittel für einen effektiven Gesetzesvollzug bei der Besteuerung des grenzüberschreitenden „elektronischen Geschäftsverkehrs“ (*E-Commerce*) sein, sondern allgemein für die Besteuerung. Diese technisch nicht unmögliche, vor ihrer flächendeckenden Nutzung jedoch noch auszureifende¹¹²² Lösung kann rechtlich freilich erst gewürdigt werden, wenn Einzelheiten der Ausgestaltung bekannt sind. Zum berechtigten Bedauern des Bundesrechnungshofs¹¹²³ gibt es bislang trotz einer umfangreichen Blockchain-Strategie¹¹²⁴ keine Überlegungen der Bundesregierung für den Einsatz der Blockchain-Technologie bei der Bekämpfung des Umsatz-/Mehrwertsteuerbetrugs¹¹²⁵.

Die Nutzung von digitalen Währungen (Kryptowährungen), die auf der Blockchain-Technologie basieren, ist wegen der Vielzahl der dadurch „gespeicherten“ Informationen unabhängig von der konkreten Ausgestaltung und Nut-

¹¹²¹ Vgl. Europäischer Rechnungshof, Sonderbericht Nr. 12/2019: Elektronischer Handel: Zahlreiche Herausforderungen bei der Erhebung von MwSt. und Zöllen müssen noch angegangen werden, 2019, Tz. 136 f.; Bundesrechnungshof, Bericht nach § 99 BHO über Maßnahmen zur Verbesserung der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung – Chancen der Digitalisierung nutzen, 2020, S. 40; *Lamensch/Ceci*, VAT fraud. Economic impact, challenges and policy issues, European Parliament Study, 2018, S. 60 f.; *Ainsworth/Cheetham*, Tax Notes International, Vol. 84, 26.09.2016, S. 1165 (1165 ff.); *Englisch*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band 1, 2018, S. 1491 (1502); *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.452; *Schilling*, Wie Blockchain die Mehrwertsteuer zukunftsfähig macht, abrufbar unter: https://www.ey.com/de_de/tax/wie-blockchain-die-mehrwertsteuer-zukunftsfahig-macht (21.06.2021); ferner *Ainsworth/Alwohaibi/Cheetham*, Tax Notes International, Vol. 84, 14.11.2016, S. 703 (703 ff.); *Ainsworth/Alwohaibi/Cheetham/Tirand*, A VATCoin Solution to MTIC Fraud: Past Efforts, Present Technology, And the EU's 2017 Proposal, Boston Univ. School of Law, Law and Economics Research Paper No. 18-08, S. 15 ff., jeweils mit dem Vorschlag einer Steuerkryptowährung („VATCoin“ als „Crypto Tax Currency“); KPMG, Stopping VAT Fraud, abrufbar unter: <https://home.kpmg/lu/en/home/insights/2018/07/vat-dlt.html> (21.06.2021), mit einem ähnlichen Vorschlag und Verknüpfungen zu weiteren Artikeln; *Loy*, DStR 2018, 1097 (1101 ff.), zur Nutzung von „Intelligenten Verträgen“ („*Smart Contracts*“).

¹¹²² Zu Vorbehalten s. *Lamensch/Ceci*, VAT fraud. Economic impact, challenges and policy issues, European Parliament Study, 2018, S. 60.

¹¹²³ Vgl. Bundesrechnungshof, Bericht nach § 99 BHO über Maßnahmen zur Verbesserung der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung – Chancen der Digitalisierung nutzen, 2020, S. 40.

¹¹²⁴ S. Bundesregierung, Blockchain-Strategie der Bundesregierung. Wir stellen die Weichen für die Token-Ökonomie, BT-Drs. 19/13433.

¹¹²⁵ Vgl. Bundesregierung, Antwort auf die Kleine Anfrage u.a. der Fraktion Die Linke (BT-Drs. 19/10449), BT-Drs. 19/11067, Fragen 26 und 27. Allerdings findet sich in der Blockchain-Strategie der Bundesregierung ein Hinweis auf Pilotvorhaben für den Einsatz der Blockchain-Technologie im Bereich der Zollwertbestimmung. S. Bundesregierung, Blockchain-Strategie der Bundesregierung. Wir stellen die Weichen für die Token-Ökonomie, BT-Drs. 19/13433, S. 21. Zu einer Initiative der bayerischen Finanzverwaltung zum Einsatz der Blockchain-Technologie bei „Plattformen“, wenn auch mit besonderem Bezug zum Internethandel mit Waren („Offline-Umsätze“; zu diesem s. IV.3.), s. *Guggenberger/Hauße/Huber/Ismer/Jackl/Knipschild/Kühne/Schlatt/Schön/Urbach/Wischrop*, SSI@LfSt: Einsatz der Blockchain-Technologie in der Steuerverwaltung. Projektgruppe Wirtschaftsinformatik des Fraunhofer-Instituts für Angewandte Informationstechnik FIT, 2020. Zu einem weiteren Forschungsprojekt s. den vom Nationalen E-Government Kompetenzzentrum e. V. (NEGZ) herausgegebenen Bericht von *Benke/Müller/Houy/Fettke*, Potenziale und Herausforderungen in der Anwendung der Blockchain-Technologie in Prozessen der Finanzverwaltung, 2021, S. 22 ff. Auch in Bezug auf den Einsatz von Künstlicher Intelligenz (KI) im Bereich des Besteuerungsverfahrens erscheint die Bundesregierung noch etwas zurückhaltend. Vgl. Bundesregierung, Antwort auf die Kleine Anfrage der Abgeordneten Katja Hessel, Christian Dürr, Dr. Florian Toncar, weiterer Abgeordneter und der Fraktion der FDP – Drucksache 19/29429 –, BT-Drs. 19/30278.

zung ein besonders datenschutzsensibler Bereich¹¹²⁶. Dies erkennen auch die Bundesregierung¹¹²⁷ und die Europäische Zentralbank (EZB)¹¹²⁸. Die Bundesregierung geht jedoch offenbar davon aus, dass der unionsgrundrechtlich¹¹²⁹ in Art. 8 Abs. 1 GRCh garantierte Schutz personenbezogener Daten und der in der Datenschutz-Grundverordnung (DSGVO) im Detail geregelte Datenschutz der Nutzung der Blockchain-Technologie nicht kategorisch entgegensteht¹¹³⁰. Anstatt einer Änderung der DSGVO soll umgekehrt die Blockchain-Technologie datenschutzkonform ausgestaltet werden¹¹³¹. Einzelheiten der rechtlichen Anforderungen an die technische Umsetzung zur Wahrung der datenschutzrechtlichen Vorgaben können erst herausgearbeitet werden, wenn die Einzelheiten der Nutzung von digitalen Währungen (Kryptowährungen) für Zwecke der Besteuerung bekannt sind. Nur scheinbar eine andere Problematik ist es, dass digitale Währungen (Kryptowährungen) umgekehrt Ursache für Steuerausfälle sein können, wenn aufgrund ihrer Wesensmerkmale die Ermittlung steuerrechtlich relevanter Sachverhalte (z.B. etwaige Veräußerungsgewinne im Falle der Steuerbarkeit¹¹³²) technisch nicht möglich ist. Die Europäische Kommission ist sich dieser Problema-

¹¹²⁶ Vgl. *Guggenberger/Hauße/Huber/Ismer/Jackl/Knipschild/Kühne/Schlatt/Schön/Urbach/Wischrop*, SSI@LfSt: Einsatz der Blockchain-Technologie in der Steuerverwaltung. Projektgruppe Wirtschaftsinformatik des Fraunhofer-Instituts für Angewandte Informationstechnik FIT, 2020, S. 23.

¹¹²⁷ Vgl. Bundesregierung, Blockchain-Strategie der Bundesregierung. Wir stellen die Weichen für die Token-Ökonomie, BT-Drs. 19/13433, S. 13.

¹¹²⁸ Die Europäische Zentralbank (EZB) beschäftigt sich derzeit mit der Einführung eines „digitalen Euro“ („*digital Euro*“). Vgl. EZB, Pressemitteilung v. 14.04.2021, in Bezug auf den Bericht des Eurosystems über das öffentliche Konsultationsverfahren zu einem digitalen Euro; zu diesem Bereich s. EZB, *Europasystem report on the public consultation on a digital euro*, 2021, S. 10 ff.

¹¹²⁹ Zur Maßgeblichkeit der unionsrechtlichen Anforderungen im hiesigen Zusammenhang s. IV.2.e.dd.; ferner *Guggenberger/Hauße/Huber/Ismer/Jackl/Knipschild/Kühne/Schlatt/Schön/Urbach/Wischrop*, SSI@LfSt: Einsatz der Blockchain-Technologie in der Steuerverwaltung. Projektgruppe Wirtschaftsinformatik des Fraunhofer-Instituts für Angewandte Informationstechnik FIT, 2020, S. 23.

¹¹³⁰ Vgl. Bundesregierung, Blockchain-Strategie der Bundesregierung. Wir stellen die Weichen für die Token-Ökonomie, BT-Drs. 19/13433, S. 13.

¹¹³¹ Vgl. Bundesregierung, Blockchain-Strategie der Bundesregierung. Wir stellen die Weichen für die Token-Ökonomie, BT-Drs. 19/13433, S. 13, 22, auch mit Ansatzpunkten für die technische Umsetzung.

¹¹³² Zur unterschiedlichen Beurteilung der Steuerbarkeit von Gewinnen aus der Veräußerung von Kryptowährungen als privates Veräußerungsgeschäft i.S.d. § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG s. einerseits FG Nürnberg, Beschl. v. 08.04.2020 – 3 V 1239/19, EFG 2020, 1074 (1076) (eher gegen Steuerbarkeit) und andererseits FG Berlin-Brandenburg, Beschl. v. 20.06.2019 – 13 V 13100/19, EFG 2019, DStRE 2019, 132 (1330 f.) (eher für Steuerbarkeit); zum Ganzen s. *Hötzel*, Virtuelle Währungen im System des deutschen Steuerrechts, 2018, S. 205 ff. Die Bundesregierung sieht keinen gesetzgeberischen Handlungsbedarf, sondern bereitet stattdessen ein BMF-Schreiben vor. Vgl. Bundesregierung, Antwort auf die Kleine Anfrage durch die Abgeordneten Frank Schäffler, Christian Dürr, Dr. Florian Toncar, weiterer Abgeordneter und der Fraktion der FDP (BT-Drs. 19/28158), BT-Drs. 19/28573, S. 2 f.; zum Entwurf s. BMF, Einzelfragen zur ertragsteuerrechtlichen Behandlung von virtuellen Währungen und von Token, abrufbar unter: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Einkommensteuer/2021-06-17-est-kryptowahrungen.html (21.06.2021); zur Rechtsnatur von BMF-Schreiben als Weisungen i.S.d. Art. 85 Abs. 3 i.V.m. Art. 108 Abs. 3 S. 2 GG oder föderale Kooperation auf Grundlage der Bund-Länder-Vereinbarung v. 15. 01. 1970 s. BFH, Beschl. v. 07.12.2010 – IX R 70/07, BFHE 232, 121, BStBl. II 2011, 346, Rn. 45, für Weisung; *Drißen*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Loseblatt, § 4 AO, Rn. 80 (Lfg. 127; Stand: 10/2011), mit Fundstelle der Vereinbarung; *Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 21.36, 21.451, jeweils für föderale Kooperation; ferner *Dürschmidt*, Verweisungen in formellgesetzlichen Rechtsnormen auf andere formellgesetzliche Rechtsnormen, 2019, S. 85.

tik bewusst und plant eine weitere Änderungsrichtlinie¹¹³³ (evtl. „DAC 8“) der Amtshilferichtlinie¹¹³⁴. Dies zeigt, dass erst der technische Zugriff auf solche Informationen durch die Finanzbehörden sichergestellt werden muss, bevor sie für steuerrechtliche Zwecke genutzt und grenzüberschreitend zwischen Staaten ausgetauscht werden können. Dabei ist die Problematik nicht auf den Bereich der Besteuerung beschränkt, sondern betrifft beispielsweise auch die Geldwäscheprävention. So wird die (vermeintliche) „Anonymität“ zu den „Hauptrisiken von Kryptowerten für den Missbrauch für kriminelle und terroristische Zwecke“ gezählt¹¹³⁵. Aus diesem Grund sind Kryptowerte beispielsweise bereits Gegenstand eines Vorschlags¹¹³⁶ für eine Kryptowerttransferverordnung (KryptoTransferV) auf der Grundlage des § 15 Abs. 10 S. 1 Nr. 1 GwG, durch die die „Rückverfolgbarkeit von Kryptowerttransfers“ gewährleistet werden soll¹¹³⁷.

Die Nutzung von digitalen Währungen (Kryptowährungen) könnte sogar mit der Einführung einer „Echtzeit“-Besteuerung nach Abschluss einer steuerrelevanten Transaktion, also ggf. vor Ablauf eines Besteuerungszeitraums, kombiniert werden¹¹³⁸. Eine „Echtzeit“-Besteuerung, etwa auf der Grundlage einer Pflicht zur zeitnahen Übermittlung elektronischer Rechnungen an die Finanzbehörden¹¹³⁹, wird für sich betrachtet schon allgemein als wirksames Instrument für die Sicherstellung des effektiven und gleichmäßigen Gesetzesvollzugs im Bereich des Umsatz-/Mehrwertsteuerrechts gehalten¹¹⁴⁰. Die Verbindung mit digitalen Währungen (Kryptowährungen) könnte dabei

¹¹³³ Vgl. Kommission, Mitteilung v. 15.07.2020, Aktionsplan für eine faire und einfache Besteuerung zur Unterstützung der Aufbaustrategie, COM(2020) 312 final, S. 14.

¹¹³⁴ S. Richtlinie 2011/16/EU des Rates v. 15.02.2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG, ABl. L 64 v. 11.03.2011, S. 1.

¹¹³⁵ Vgl. BMF, Arbeitsentwurf/Referentenentwurf der Kryptowerttransferverordnung (KryptoTransferV), S. 1.

¹¹³⁶ S. BMF, Arbeitsentwurf/Referentenentwurf der Kryptowerttransferverordnung (KryptoTransferV), S. 1.

¹¹³⁷ Vgl. BMF, Arbeitsentwurf/Referentenentwurf der Kryptowerttransferverordnung (KryptoTransferV), S. 2.

¹¹³⁸ In diese Richtung Bundesrechnungshof, Bericht nach § 99 BHO über Maßnahmen zur Verbesserung der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung – Chancen der Digitalisierung nutzen, 2020, S. 7, 40; *Bock*, How blockchain could help fight – or even end – VAT fraud, abrufbar unter: <https://blog.kpmg.lu/how-blockchain-could-help-fight-or-even-end-vat-fraud/> (18.01.2021) („real time“); *Bock*, Goodbye, annual tax returns ... Hello, blockchain, abrufbar unter: <https://blog.kpmg.lu/goodbye-annual-tax-returns-hello-blockchain/> (18.01.2021) („real-time“); *Groß/Speetjens*, Spanien setzt auf „Real-time Umsatzsteuer“ Eine Blaupause für Deutschland und die EU?, abrufbar unter: <https://www.psp.eu/artikel/272/spanien-setzt-auf-real-time-umsatzsteuer/> (21.06.2021); ferner *Englisch*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band 1, 2018, S. 1491 (1492); *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.452, der die Kombination sogar für zwingend hält; *Groß/Heinrichshofen*, UVR 2018, 236 (237).

¹¹³⁹ Zur „italienische[n] E-Rechnung“ s. *Ismer/Artinger/Jackl*, Digitalisierung der Umsatzsteuer – italienische E-Rechnung und Clearance System als Vorbild, 2020; *Ismer/Artinger/Jackl*, MwStR 2021, 370 (370 ff.) und zur Rechtslage in Spanien s. *Ismer/Schwarz*, MwStR 2019, 348 (353).

¹¹⁴⁰ Vgl. Bundesrechnungshof, Bericht nach § 99 BHO über Maßnahmen zur Verbesserung der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung – Chancen der Digitalisierung nutzen, 2020, S. 39, zu Italien, Spanien und Ungarn; *Grünwald*, BT, Finanzausschuss, 68. Sitzung, Protokoll Nr. 19/68, S. 14; *Ismer*, BT, Finanzausschuss, 68. Sitzung, Protokoll Nr. 19/68, S. 8, 20, zu Italien und Spanien.

den effektiven und gleichmäßigen Gesetzesvollzug durch eine „Echtzeit“-Besteuerung nicht nur besonders schnell¹¹⁴¹, sondern auch besonders effizient machen. Zum einen könnten dadurch bei entsprechender Ausgestaltung Manipulationsmöglichkeiten womöglich nahezu vollständig ausgeschlossen werden¹¹⁴². Zum anderen könnten die Mitwirkungspflichten und damit die Befolgungskosten für „Unternehmer“ noch einmal erheblich reduziert werden. Ungeachtet solcher Vorteile gibt es derzeit zum berechtigten Bedauern des Bundesrechnungshofs¹¹⁴³ – auch unabhängig von der Kombination mit digitalen Währungen (Kryptowährungen) – keine Überlegungen der Bundesregierung für eine „Echtzeit“-Besteuerung zur Bekämpfung des Umsatz-/Mehrwertsteuerbetrugs¹¹⁴⁴.

3. Internethandel mit Waren (Fernverkäufe)

a. Allgemeines

Für den Internethandel mit Waren (Fernverkäufe) mit Umsätzen in Gestalt von Lieferungen mit Leistungsort im Bestimmungsland¹¹⁴⁵ gibt es bereits „verfahrensmäßige Erleichterungen“ (b.), aber auch materielle Regelungen wie Vermutungsregeln (c.) und die „Einschaltung“ von „Plattformbetreibern“ in die Leistungskette (d.). Perspektivisch ist wegen weiterhin bestehender Verifikationsdefizite auch hier die Einbeziehung von „Finanzintermediären“ und die Nutzung der Blockchain-Technologie, etwa bei der Zahlung mit digitalen Währungen (Kryptowährungen), vorgesehen bzw. denkbar (e.). Neben solchen unionsrechtlich harmonisierten oder zu harmonisierenden Mechanismen und Instrumenten zur Beseitigung eines defizitären Gesetzesvollzugs werden in der Bundesrepublik Deutschland einseitige Maßnahmen praktiziert, etwa Aufzeichnungspflichten und eine Haftung für „Plattformbetreiber“ (f.).

¹¹⁴¹ Vgl. Bundesrechnungshof, Bericht nach § 99 BHO über Maßnahmen zur Verbesserung der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung – Chancen der Digitalisierung nutzen, 2020, S. 40.

¹¹⁴² Vgl. Bundesrechnungshof, Bericht nach § 99 BHO über Maßnahmen zur Verbesserung der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung – Chancen der Digitalisierung nutzen, 2020, S. 40.

¹¹⁴³ Vgl. Bundesrechnungshof, Bericht nach § 99 BHO über Maßnahmen zur Verbesserung der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung – Chancen der Digitalisierung nutzen, 2020, S. 39.

¹¹⁴⁴ Vgl. Bundesregierung, Antwort auf die Kleine Anfrage u.a. der Fraktion Die Linke (BT-Drs. 19/10449), BT-Drs. 19/11067, Frage 25; Bundesregierung, Antwort auf die Kleine Anfrage u.a. der Fraktion Die Linke (BT-Drs. 19/10449), BT-Drs. 19/13748, Fragen 1 bis 3. Allerdings findet sich in der Blockchain-Strategie der Bundesregierung ein Hinweis auf Pilotvorhaben für den Einsatz der Blockchain-Technologie im Bereich der Zollwertbestimmung. S. Bundesregierung, Blockchain-Strategie der Bundesregierung. Wir stellen die Weichen für die Token-Ökonomie, BT-Drs. 19/13433, S. 21.

¹¹⁴⁵ S. II.3.c.

b. Verfahrensmäßige Erleichterungen

Wie bei auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen (elektronisch erbrachten Dienstleistungen)¹¹⁴⁶ gibt es auch für den Internethandel mit Waren (Fernverkäufe) verfahrensmäßige Erleichterungen, wenn sich der Ort einer Lieferung an einen „Endverbraucher“ im Bestimmungsland befindet. Diese können sich auch hier positiv auf die grundsätzliche Bereitschaft zur Erfüllung umsatz-/mehrwertsteuerrechtlicher Pflichten auswirken¹¹⁴⁷. Wie bei auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen (elektronisch erbrachten Dienstleistungen)¹¹⁴⁸ können sich auch hier die (monetären und nichtmonetären) Befolgungskosten für „Unternehmer“ reduzieren¹¹⁴⁹, weil sie nicht – was andernfalls erforderlich wäre¹¹⁵⁰ – mit den Finanzbehörden von bis zu 27 Mitgliedstaaten zu tun haben. Ungeachtet dessen sind auch hier Unterschiede im materiellen Umsatz-/Mehrwertsteuerrecht (z.B. bei den Steuersätzen) zu beachten und ein Vorsteuerabzug ist auch hier nicht möglich¹¹⁵¹. Zudem wird befürchtet, dass das besondere Besteuerungsverfahren für den Internethandel mit Waren (Fernverkäufe) schon von den Entwicklungen im Bereich der Technologie und von digitalisierungsgetriebenen Geschäftsmodellen überholt wurde, etwa weil zwischenunternehmerische Umsätze trotz zunehmender Bedeutung im Vorfeld von Lieferungen an „Endverbraucher“ (noch¹¹⁵²) nicht in das besondere Besteuerungsverfahren einbezogen werden können¹¹⁵³.

¹¹⁴⁶ S. IV.2.b.

¹¹⁴⁷ S. IV.2.b.

¹¹⁴⁸ S. IV.2.b.

¹¹⁴⁹ Vgl. Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 – JStG 2020), BR-Drs. 503/20, S. 138, zur „einzigen Anlaufstelle für den Import“ (eAI; engl.: „*Import One Stop Shop*“; IOSS) nach § 18k UStG n.F.; *Gothmann/Luther*, DB 2020, Heft 35, Gastkommentar, M4 (M5).

¹¹⁵⁰ Vgl. *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.450; *Oldiges/Mateev*, DSStR 2020, 1937 (1938 f.).

¹¹⁵¹ S. IV.2.b.

¹¹⁵² Dies könnte sich ändern mit der Etablierung des endgültigen Mehrwertsteuersystems in der Europäischen Union (EU). S. unten im Text und II.3.c.bb.bbb.

¹¹⁵³ Vgl. *Gothmann/Luther*, DB 2020, Heft 35, Gastkommentar, M4 (M4) („Das erweiterte (Mini-)One-Stop-Shop-Verfahren ist vor der Einführung bereits veraltet.“); ferner Bundesregierung, Antwort auf die Kleine Anfrage der Abgeordneten Till Mansmann, Christian Dürr, Dr. Florian Toncar, weiterer Abgeordneter und der Fraktion der FDP – Drucksache 19/31513 –, BT-Drs. 19/31978, Vorbemerkung der Fragesteller; *Gothmann*, UStB 2020, 363 (364); *Oldiges/Mateev*, DSStR 2020, 1937 (1944); *Widmann*, MwStR 2021, 6 (11).

Seit dem 01.07.2021¹¹⁵⁴ (und damit wegen der Covid-19-Pandemie nicht wie ursprünglich geplant seit dem 01.01.2021¹¹⁵⁵) gibt es für sog. „innergemeinschaftliche Fernverkäufe“, die sehr häufig über das Internet abgeschlossen werden¹¹⁵⁶ und für die sich der Ort der Lieferung nach § 3c Abs. 1 S. 1 UStG n.F. im Inland befindet, in § 18j UStG n.F.¹¹⁵⁷ dieselbe unionsrechtlich¹¹⁵⁸ fundierte verfahrensmäßige Erleichterung, die für auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen (elektronisch erbrachte Dienstleistungen)¹¹⁵⁹ zur Verfügung steht (§ 18j Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG n.F.). In den Anwendungsbereich sind ausdrücklich auch die Lieferungen von nach § 3 Abs. 3a S. 1 UStG n.F. in die Leistungskette „eingeschalteten“ „Plattformbetreibern“ einbezogen (§ 18j Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG n.F.)¹¹⁶⁰. Wegen dieser und weiterer¹¹⁶¹ umfangmäßiger Erweiterungen des Anwendungsbereichs wird nunmehr nicht mehr von der „kleinen einzigen Anlaufstelle“ (keA; engl.: „*Mini One Stop Shop*“; MOSS) gesprochen, die zunächst nur für auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen (elektronisch erbrachte Dienstleistungen) galt¹¹⁶², sondern von der „einzigen Anlaufstelle“ (eA; engl.: „*One Stop Shop*“; OSS)¹¹⁶³. Im Falle der beabsichtigten Etablierung des endgültigen Mehrwertsteuersystems in der EU¹¹⁶⁴ würden sicherlich auch die entsprechenden Umsätze zwischen „Unternehmern“ („*business-to-business*“;

¹¹⁵⁴ S. § 27 Abs. 34 S. 1 UStG; eingefügt durch Art. 14 Nr. 22 Buchst. b) des Jahressteuergesetzes 2020 (JStG 2020) v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096; ferner Art. 1 Nr. 1 Buchst. a) und b) und Nr. 3 Buchst. a) und b) des Beschlusses 2020/1109 des Rates v. 20.07.2020 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 244 v. 29.07.2020, S. 3.

¹¹⁵⁵ S. Art. 2 Nr. 21 bis 29 und Art. 4 Abs. 1 UAbs. 2 und 4 der Richtlinie 2017/2455 des Rates v. 05.12.2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen, ABl. L 348 v. 29.12.2017, S. 7.

¹¹⁵⁶ S. II.3.c.aa.

¹¹⁵⁷ Eingefügt durch Art. 13 Nr. 2 des Jahressteuergesetzes 2020 (JStG 2020) v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096.

¹¹⁵⁸ S. Art. 369a ff. der Richtlinie 2006/112/EG des Rates v. 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L 347 v. 11.12.2006, S. 1 (MwStSystRL); eingefügt durch Art. 5 Nr. 15 Richtlinie 2008/8/EG des Rates v. 12.02.2008 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG bezüglich des Ortes der Dienstleistung, ABl. L 44 v. 20.02.2008, S. 11; geändert durch Art. 2 Nr. 21 bis 29 der Richtlinie 2017/2455 des Rates v. 05.12.2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen, ABl. L 348 v. 29.12.2017, S. 7 sowie Art. 1 Nr. 8 bis 13 der Richtlinie 2019/1995 des Rates v. 21.11.2019 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf Vorschriften für Fernverkäufe von Gegenständen und bestimmte inländische Lieferungen von Gegenständen, ABl. L 310 v. 02.12.2019, S. 1.

¹¹⁵⁹ S. IV.2.b.

¹¹⁶⁰ S. IV.3.d.

¹¹⁶¹ S. IV.2.b.

¹¹⁶² S. II.2. und IV.2.b.

¹¹⁶³ S. II.2. und IV.2.b.

¹¹⁶⁴ S. II.2.

B2B) mit Ort der Lieferung im Bestimmungsland in das besondere Besteuerungsverfahren einbezogen werden¹¹⁶⁵.

Daneben gibt es für die ebenfalls zunehmenden Fernverkäufe von Gegenständen, die aus Drittgebieten oder Drittländern eingeführt werden, in § 18k UStG n.F.¹¹⁶⁶ seit dem 01.07.2021¹¹⁶⁷ (und damit wegen der Covid-19-Pandemie nicht wie ursprünglich geplant seit dem 01.01.2021¹¹⁶⁸) eine eigenständige Sonderregelung auf unionsrechtlicher¹¹⁶⁹ Grundlage, wenn die Gegenstände der Sendungen höchstens einen Sachwert von EUR 150 haben (§ 18k Abs. 1 S. 1 UStG n.F.). In den Anwendungsbereich sind ausdrücklich auch die Lieferungen von nach § 3 Abs. 3a S. 2 UStG n.F. in die Leistungskette „eingeschalteten“ „Plattformbetreibern“ einbezogen (§ 18k Abs. 1 S. 1 UStG n.F.). Diese Form eines besonderen Besteuerungsverfahrens ist nicht nur terminologisch¹¹⁷⁰ kein Teil der „einzigen Anlaufstelle“ (eA; engl.: „*One Stop Shop*“; OSS), sondern steht auch sachlich selbstständig daneben¹¹⁷¹ als sog. „einzige Anlaufstelle für den Import“¹¹⁷² (eAI; engl.: „*Import One Stop*

¹¹⁶⁵ Vgl. Kommission, Mitteilung v. 07.04.2016, Aktionsplan im Bereich der Mehrwertsteuer. Auf dem Weg zu einem einheitlichen europäischen Mehrwertsteuerraum: Zeit für Reformen, COM(2016) 148 final, S. 11 f.; Kommission, Mitteilung v. 04.10.2017, Follow-up zum Aktionsplan im Bereich der Mehrwertsteuer Auf dem Weg zu einem einheitlichen europäischen Mehrwertsteuerraum: Zeit zu handeln, COM(2017) 566 final, S. 10; Kommission, Vorschlag v. 04.10.2017 für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Harmonisierung und Vereinfachung bestimmter Regelungen des Mehrwertsteuersystems und zur Einführung des endgültigen Systems der Besteuerung des Handels zwischen Mitgliedstaaten, COM(2017) 569 final, S. 14; Kommission, Vorschlag v. 25.05.2018 für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Einführung der detaillierten technischen Maßnahmen für die Anwendung des endgültigen Mehrwertsteuersystems für die Besteuerung des Handels zwischen Mitgliedstaaten, COM(2018) 329 final, S. 11 ff.; ferner s. II.3.c.bb.bbb.

¹¹⁶⁶ Eingefügt durch Art. 13 Nr. 2 des Jahressteuergesetzes 2020 (JStG 2020) v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096.

¹¹⁶⁷ S. § 27 Abs. 34 S. 1 UStG; eingefügt durch Art. 14 Nr. 22 Buchst. b) des Jahressteuergesetzes 2020 (JStG 2020) v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096; ferner Art. 1 Nr. 1 Buchst. a) und b) und Nr. 3 Buchst. a) und b) des Beschlusses 2020/1109 des Rates v. 20.07.2020 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 244 v. 29.07.2020, S. 3.

¹¹⁶⁸ S. Art. 2 Nr. 30 und Art. 4 Abs. 1 UAbs. 2 und 4 der Richtlinie 2017/2455 des Rates v. 05.12.2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen, ABl. L 348 v. 29.12.2017, S. 7.

¹¹⁶⁹ S. Art. 369I ff. der Richtlinie 2006/112/EG des Rates v. 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L 347 v. 11.12.2006, S. 1 (MwStSystRL); eingefügt durch Art. 2 Nr. 30 der Richtlinie 2017/2455 des Rates v. 05.12.2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen, ABl. L 348 v. 29.12.2017, S. 7.

¹¹⁷⁰ Wohl Einordnung als spezieller Fall der „einzigen Anlaufstelle“ (eA; engl.: „*One Stop Shop*“; OSS) bei *Lamensch/Ceci*, VAT fraud. Economic impact, challenges and policy issues, European Parliament Study, 2018, S. 32.

¹¹⁷¹ So wohl Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 – JStG 2020), BR-Drs. 503/20, S. 143 („ähnliche Sonderregelung“). Mitunter werden auch die besonderen Besteuerungsverfahren nach § 18i und § 18j UStG n.F. als getrennte Formen der „einzigen Anlaufstelle“ angesehen, so dass es insgesamt drei Formen geben kann. Vgl. *Englisch*, in: *Tipke/Lang, Steuerrecht*, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.450.

¹¹⁷² Anders als für den „*Mini One Stop Shop*“ (MOSS) bzw. „*One Stop Shop*“ (OSS) mit der „kleinen einzigen Anlaufstelle“ (keA) bzw. „einzigen Anlaufstelle“ (eA) hat sich für den „*Import One Stop Shop*“ (IOSS) (noch) keine deutsche Übersetzung für den Begriff (samt Abkürzung) durchgesetzt. Die deutsche Übersetzung (samt Abkürzung) im Text sind ein Vorschlag, der bislang beispielsweise vom Bundesfinanzministerium (BMF) verwendet wird. Vgl. BMF, Schreiben v. 01.04.2021 – III C 3 – S 7340/19/10003 :022, BStBl. I. 2021, 629 (630). Andere Vorschläge für eine deutsche Übersetzung (samt Abkürzung) sind noch weniger gebräuchlich. Denkbar wäre die Übersetzung „einzige Anlaufstelle für Einführen“ (eAE).

Shop“; IOSS)¹¹⁷³. Die Sonderbehandlung von Fernverkäufen in Drittstaaten-sachverhalten resultiert aus dem Zusammenspiel des Umsatz- und Einfuhrumsatzsteuerrechts mit dem in diesen Fällen ebenfalls relevanten Zollrecht. Die Begrenzung auf EUR 150 ist Folge der Zollbefreiung für Waren mit Wert bis einschließlich EUR 150¹¹⁷⁴, wegen der für solche Waren keine Zollabfertigung erfolgt¹¹⁷⁵. Sie hat keine Rückwirkung auf die materiellrechtlichen Voraussetzungen der in § 3c Abs. 2 S. 1 und Abs. 3 S. 1 UStG n.F. geregelten Fälle, denn sie gilt nicht für die von § 3c Abs. 2 UStG n.F. geregelten Sachverhalte¹¹⁷⁶. Nach § 18k Abs. 1 S. 3 UStG n.F. ist eine Teilnahme an dem besonderen Besteuerungsverfahren für nicht im Gemeinschaftsgebiet (eigentlich: Unionsgebiet) ansässige „Unternehmer“ nur zulässig, wenn das Drittland, in dem sie ansässig sind, in der Durchführungsverordnung¹¹⁷⁷ entsprechend Art. 369m Abs. 3 MwStSystRL aufgeführt ist oder wenn sie einen im Gemeinschaftsgebiet (eigentlich: Unionsgebiet) ansässigen Vertreter (Fiskalvertreter) vertraglich bestellt und dies der Finanzbehörde angezeigt haben. Dadurch sollen ausweislich der Gesetzesbegründung die „Steuereinnahmen der Mitgliedstaaten [ge]schütz[t]“ werden¹¹⁷⁸, bezeichnenderweise ohne zugleich auf die grundrechtliche, insbesondere gleichheitsrechtliche, Notwendigkeit des effektiven und gleichmäßigen Gesetzesvollzugs¹¹⁷⁹ hinzuweisen.

Anders als die Regelungen über das besondere Besteuerungsverfahren für auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen (elektronisch erbrachte Dienstleistungen) in § 18i und § 18j UStG n.F.¹¹⁸⁰ sind die Regelungen über das besondere Besteuerungsverfahren für den Internethandel mit Waren (Fernverkäufe) neu und können deshalb keinen für diese festgestellten Verbesserungsbedarf berücksichtigen. Wie die Erstgenannten weisen auch die Letztgenannten eine erhebliche Komplexität auf, was auch hier

¹¹⁷³ Zu dieser Terminologie s. Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 – JStG 2020), BR-Drs. 503/20, S. 61, 138; *Lamensch/Ceci*, VAT fraud. Economic impact, challenges and policy issues, European Parliament Study, 2018, S. 32; *Oldiges/Mateev*, DStR 2020, 1937 (1939).

¹¹⁷⁴ S. Art. 23 Abs. 1 und 2 der Verordnung Nr. 1186/2009 des Rates v. 16.11.2009 über das gemeinschaftliche System der Zollbefreiungen (kodifizierte Fassung), ABl. L 324 v. 10.12.2009, S. 23.

¹¹⁷⁵ Vgl. Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 – JStG 2020), BR-Drs. 503/20, S. 143, 150; Europäischer Rechnungshof, Sonderbericht Nr. 12/2019: Elektronischer Handel: Zahlreiche Herausforderungen bei der Erhebung von MwSt. und Zöllen müssen noch angegangen werden, 2019, Tz. 10; *Erdbrügger*, DStR 2018, 593 (597).

¹¹⁷⁶ S. II.3.c.cc.

¹¹⁷⁷ Diese ist noch nicht erlassen. Vgl. *Widmann*, MwStR 2021, 6 (11).

¹¹⁷⁸ Vgl. Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 – JStG 2020), BR-Drs. 503/20, S. 143.

¹¹⁷⁹ S. III.3.

¹¹⁸⁰ S. IV.2.b.

nicht zuletzt auf die Verweisung¹¹⁸¹ in § 18j Abs. 1 S. 1 und § 18k Abs. 1 S. 1 UStG n.F. als Ausgangsnorm¹¹⁸² auf die maßgeblichen, ebenfalls ausdifferenzierten Vorgaben der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie¹¹⁸³ als Bezugsnorm¹¹⁸⁴ zurückzuführen ist¹¹⁸⁵.

Die Regelungen in § 18j und § 18k UStG n.F. gelten aus denselben Gründen¹¹⁸⁶ wie die Regelungen für auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen (elektronisch erbrachte Dienstleistungen) in § 18i und § 18j UStG n.F. seit dem 01.04.2021¹¹⁸⁷. Ungeachtet dessen können die verfahrensmäßigen Erleichterungen erst auf Umsätze angewendet werden, die nach dem 30.06.2021 ausgeführt werden¹¹⁸⁸.

Die Nutzung der besonderen Besteuerungsverfahren der „einzigen Anlaufstelle“ und der „einzigen Anlaufstelle für den Import“ hängt wie bei auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen (elektronisch erbrachten Dienstleistungen)¹¹⁸⁹ von der Ausübung des Wahlrechts¹¹⁹⁰ ab (§ 18j Abs. 1 S. 1 und § 18k Abs. 1 S. 1 UStG n.F.: „wenn [...] teilnimmt“). Wegen der Verteilung des Umsatzsteueraufkommens zwischen den beteiligten Staaten¹¹⁹¹, die von dem Staat, der die „einzige Anlaufstelle“ bzw. „einzige Anlaufstelle für den Import“ unterhält, vorzunehmen ist, machen solche verfahrensmäßigen Erleichterungen gleichwohl die Bestimmung des Leistungsorts erforderlich. Zudem setzt die Einbeziehung in das besondere Besteuerungsverfahren die Bestimmung des Status des Leistungsempfängers voraus („Unternehmer“ mit der Folge der zumindest derzeit noch vorgesehenen

¹¹⁸¹ Zum Begriff der „Verweisung“ s. *Dürschmidt*, Verweisungen in formellgesetzlichen Rechtsnormen auf andere formellgesetzliche Rechtsnormen, 2019, S. 9.

¹¹⁸² Zum Begriff der „Ausgangsnorm“ s. *Dürschmidt*, Verweisungen in formellgesetzlichen Rechtsnormen auf andere formellgesetzliche Rechtsnormen, 2019, S. 9.

¹¹⁸³ Vgl. *Leonard/Heidner*, in: Bunjes, UStG, 19. Aufl., 2020, § 18h, Rn. 21; *Widmann*, MwStR 2014, 495 (499); *Widmann*, MwStR 2021, 6 (11), der deutliche Kritik an dieser Vorgehensweise übt; ferner s. IV.2.b.; allgemein zur Problematik der Umsetzung von Richtlinienvorgaben durch Verweisung s. *Dürschmidt*, Verweisungen in formellgesetzlichen Rechtsnormen auf andere formellgesetzliche Rechtsnormen, 2019, S. 51 ff.

¹¹⁸⁴ Zum Begriff der „Bezugsnorm“ s. *Dürschmidt*, Verweisungen in formellgesetzlichen Rechtsnormen auf andere formellgesetzliche Rechtsnormen, 2019, S. 9.

¹¹⁸⁵ Vgl. *Widmann*, MwStR 2021, 6 (11).

¹¹⁸⁶ S. IV.2.b.; ferner BMF, Schreiben v. 01.04.2021 – III C 3 – S 7340/19/10003 :022, BStBl. I. 2021, 629 (630).

¹¹⁸⁷ S. Art. 50 Abs. 5 des Jahressteuergesetzes 2020 (JStG 2020) v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096.

¹¹⁸⁸ S. § 27 Abs. 33 S. 1 UStG; eingefügt durch Art. 13 Nr. 3 des Jahressteuergesetzes 2020 (JStG 2020) v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096.

¹¹⁸⁹ S. IV.2.b.

¹¹⁹⁰ Zur Einordnung als „Wahlrecht“ s. Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 – JStG 2020), BR-Drs. 503/20, S. 143, 145, wo die Einordnung als „Wahlrecht“ nur für den Fall des § 18 Abs. 4f S. 7 UStG ausgeschlossen wird; ferner BMF, Schreiben v. 01.04.2021 – III C 3 – S 7340/19/10003 :022, BStBl. I. 2021, 629 (630) („optionaler“); *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.4.

¹¹⁹¹ Vgl. *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 97.

Einordnung als innergemeinschaftlicher Erwerb¹¹⁹² bzw. Annahme des Leistungsorts im Inland in bestimmten Fällen¹¹⁹³ oder „Endverbraucher“ mit der Folge der Annahme des Leistungsorts im Inland in bestimmten Fällen¹¹⁹⁴), denn derzeit¹¹⁹⁵ ist dies nur für Lieferungen an „Endverbraucher“ möglich. Die Schwierigkeiten bei der Bestimmung des Leistungsorts, die im Zusammenhang mit auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen (elektronisch erbrachten Dienstleistungen)¹¹⁹⁶ festzustellen sind, treten hier allerdings nicht in dem gleichen Maße auf, denn der maßgebliche Anknüpfungspunkt ist häufig der einfacher festzustellende Ort, an dem die Beförderung bzw. Versendung endet¹¹⁹⁷.

Die Wahlmöglichkeiten für „Unternehmer“ im besonderen Besteuerungsverfahren sind allerdings eingeschränkt. Für EU-Sachverhalte gelten in Bezug auf die Wahl des Mitgliedstaats der Anzeige der Teilnahme am besonderen Besteuerungsverfahren dieselben Regelungen wie bei auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen (elektronisch erbrachten Dienstleistungen)¹¹⁹⁸ (§ 18j Abs. 2 S. 1 Hs. 1 und S. 2 Hs. 1 UStG n.F.). Unterschiede zeigen sich jedoch bei den einbezieharen Umsätzen. Lieferungen in anderen Mitgliedstaaten können anders als bei sonstigen Leistungen¹¹⁹⁹ nicht nur einbezogen werden, wenn die „Unternehmer“ dort weder einen Sitz noch eine Betriebsstätte haben (Umkehrschluss aus § 18j Abs. 1 S. 4 Hs. 2 und Abs. 2 S. 1 Hs. 2 UStG n.F.). Nur im Drittlandstaaten ansässige „Unternehmer“ können den Mitgliedstaat der Anzeige der Teilnahme am besonderen Besteuerungsverfahren grundsätzlich frei wählen (§ 18k Abs. 1 S. 1 UStG n.F.)¹²⁰⁰. Anderes gilt jedoch bei im übrigen Gemeinschaftsgebiet (eigentlich: Unionsgebiet) bzw. im Inland „ansässigen“ „Unternehmern“, wenn sie entsprechende Umsätze tätigen¹²⁰¹ und diesbezüglich die „einzige Anlaufstelle für den Import“ (eAI; engl.: „*Import One Stop Shop*“; IOSS) nutzen können, denn hier kommt eine Anzeige der Teilnahme grundsätzlich nur im Ansässigkeitsstaat in Betracht (§ 18k Abs. 2 S. 1 und 2 UStG n.F.).

¹¹⁹² S. II.3.c.bb.bbb.

¹¹⁹³ S. II.3.c.cc.

¹¹⁹⁴ S. II.3.c.bb.ccc. und II.3.c.cc.

¹¹⁹⁵ S. oben im Text.

¹¹⁹⁶ S. IV.2.c.

¹¹⁹⁷ S. II.3.c.bb.ccc.

¹¹⁹⁸ S. IV.2.b.

¹¹⁹⁹ S. IV.2.b.

¹²⁰⁰ Vgl. *Oldiges/Mateev*, DStR 2020, 1937 (1939).

¹²⁰¹ Zu solchen Umsätzen s. II.3.c.cc.

Nimmt ein leistender „Unternehmer“ in Drittstaatsachverhalten nicht am besonderen Besteuerungsverfahren nach § 18k UStG n.F. teil¹²⁰², gibt es in § 21a UStG n.F.¹²⁰³ auf einer unionsrechtlichen Grundlage¹²⁰⁴ eine („optionale“¹²⁰⁵) Sonderregelung (sog. „*Special Arrangement*“)¹²⁰⁶ mit einer weiteren verfahrensmäßigen Erleichterung¹²⁰⁷ für die Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer. In diesen Fällen greift die Steuerbefreiung für die Einfuhrumsatzsteuer in § 5 Abs. 1 Nr. 7 UStG n.F.¹²⁰⁸ nicht, was zugleich Voraussetzung der Sonderregelung für die Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer ist (§ 21a Abs. 1 S. 1 UStG n.F.). Die Inanspruchnahme der Sonderregelung ist antragsgebunden (§ 21a Abs. 1 S. 1 und 2 UStG n.F.). Die Vereinfachung besteht darin, dass die Person, die die Gegenstände beim Zoll gestellt, also regelmäßig der Beförderer, etwa Post- oder Expresskurierdienstleister, die Sendung in Vertretung (ohne Vertretungsmacht) und für Rechnung des Empfängers anmeldet (§ 21a Abs. 2 S. 1 UStG n.F.)¹²⁰⁹. Dadurch kommt es nicht zu einer (ungewollten) Doppelbesteuerung im Inland, wenn im Falle der Nichtanwendung des besonderen Besteuerungsverfahrens der „einzigen Anlaufstelle für den Import“ nach § 18k UStG n.F. eine Voraussetzung der Ortsbestimmungsregel aus § 3c Abs. 3 S. 1 UStG n.F. fehlt¹²¹⁰. In Fällen des § 3c Abs. 2 S. 1 UStG n.F. unterliegen aus einem Drittland eingeführte Gegenstände in einem anderen Mitgliedstaat der Einfuhrumsatzsteuer, so dass die (deutsche) Sonderregelung in § 21a UStG nicht angewendet werden und es zumindest im Inland nicht zu einer Doppelbesteuerung kommen

¹²⁰² Vgl. Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 – JStG 2020), BR-Drs. 503/20, S. 138.

¹²⁰³ Eingefügt durch Art. 14 Nr. 14 des Jahressteuergesetzes 2020 (JStG 2020) v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096.

¹²⁰⁴ S. Art. 369y ff. der Richtlinie 2006/112/EG des Rates v. 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L 347 v. 11.12.2006, S. 1 (MwStSystRL); eingefügt durch Art. 2 Nr. 31 der Richtlinie 2017/2455 des Rates v. 05.12.2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen, ABl. L 348 v. 29.12.2017, S. 7 und Art. 1 Nr. 14 der Richtlinie 2019/1995 des Rates v. 21.11.2019 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf Vorschriften für Fernverkäufe von Gegenständen und bestimmte inländische Lieferungen von Gegenständen, ABl. L 310 v. 02.12.2019, S. 1.

¹²⁰⁵ Dazu BMF, Schreiben v. 01.04.2021 – III C 3 – S 7340/19/10003 :022, BStBl. I. 2021, 629 (630).

¹²⁰⁶ Zur Terminologie s. BMF, Schreiben v. 01.04.2021 – III C 3 – S 7340/19/10003 :022, BStBl. I. 2021, 629 (630) (ohne Hervorhebung im Original).

¹²⁰⁷ Vgl. Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 – JStG 2020), BR-Drs. 503/20, S. 159.

¹²⁰⁸ Zu dieser Steuerbefreiung s. II.3.c.cc.

¹²⁰⁹ Vgl. Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 – JStG 2020), BR-Drs. 503/20, S. 138, 159 („Auf eine gesonderte Bevollmächtigung durch den Sendungsempfänger und eines Nachweises darüber kann im Interesse schneller und unbürokratischer Abläufe verzichtet werden.“); BMF, Schreiben v. 01.04.2021 – III C 3 – S 7340/19/10003 :022, BStBl. I. 2021, 629 (630); *Oldiges/Mateev*, DStR 2020, 1937 (1939); *Widmann*, MwStR 2021, 6 (14).

¹²¹⁰ Vgl. Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 – JStG 2020), BR-Drs. 503/20, S. 138, 149; *Joost/Oldenburger*, MwStR 2020, 879 (880).

kann, selbst wenn das besondere Besteuerungsverfahren nach § 18k UStG n.F. angewendet wird.

Die Nutzung des besonderen Besteuerungsverfahrens nach § 18j und § 18k UStG n.F. geht bei Fernverkäufen wie bei auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen (elektronisch erbrachten Dienstleistungen)¹²¹¹ mit Aufzeichnungspflichten einher. Neben den allgemeinen Aufzeichnungspflichten aus § 22 UStG¹²¹² sind dies spezifische Aufzeichnungspflichten (s. § § 18j Abs. 6 S. 1 und § 18k Abs. 6 S. 1 UStG n.F.). Für diese gibt es in Art. 369k¹²¹³ Abs. 1 und Art. 369x¹²¹⁴ Abs. 1 MwStSystRL richtlinienrechtliche Vorgaben, die an sich nach Art. 288 Abs. 3 AEUV in innerstaatliches Recht umzusetzen wären. Tatsächlich sind sie nur Bezugsnormen einer Verweisung in Ausgangsnormen des innerstaatlichen Rechts (s. § 18j Abs. 6 S. 1 und § 18k Abs. 6 S. 1 UStG n.F.)¹²¹⁵.

c. Vermutungsregeln

Im Vergleich zu auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen (elektronisch erbrachten Dienstleistungen)¹²¹⁶ sind beim Internethandel mit Waren (Fernverkäufe) Vermutungsregeln für die Bestimmung des Leistungsorts nicht gleichermaßen wichtig. Bei Anknüpfungen wie dem Ort des Beginns oder der Beendigung einer Beförderung oder Versendung (s. § 3 Abs. 6 S. 1 UStG oder § 3c Abs. 1 S. 1 UStG n.F.) kann der Leistungsort vergleichsweise einfach festgestellt werden¹²¹⁷. Auch der umsatz-/mehrwertsteuerrechtliche Status des Leistungsempfängers ist für den leistenden „Unternehmer“ einfacher zu ermitteln. Der Internethandel mit Waren findet nicht in demselben Umfang wie auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen (elektronisch erbrachte Dienstleistungen) in der virtuellen Welt des Internets statt. So erfolgt insbesondere die Leistungserbringung (Liefere-

¹²¹¹ S. IV.2.b.

¹²¹² Vgl. *Widmann*, MwStR 2021, 6 (13).

¹²¹³ Eingefügt durch Art. 5 Nr. 15 Richtlinie 2008/8/EG des Rates v. 12.02.2008 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG bezüglich des Ortes der Dienstleistung, ABl. L 44 v. 20.02.2008, S. 11; Absatz 1 geändert durch Art. 2 Nr. 29 der Richtlinie 2017/2455 des Rates v. 05.12.2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen, ABl. L 348 v. 29.12.2017, S. 7.

¹²¹⁴ Eingefügt durch Art. 2 Nr. 30 der Richtlinie 2017/2455 des Rates v. 05.12.2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen, ABl. L 348 v. 29.12.2017, S. 7.

¹²¹⁵ Zur Problematik der Umsetzung von Richtlinienvorgaben durch Verweisung s. oben im Text.

¹²¹⁶ S. IV.2.c.

¹²¹⁷ Vgl. *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 86.

rung) hier „analog“ und damit eben nicht „digital“ in der Anonymität des Internets. Im Falle eines Bedürfnisses nach verfahrenserleichternden Vermutungsregeln gibt es solche jedoch auch beim Internethandel mit Waren (Fernverkäufe), konkret z.B. bei der „Einschaltung“ von „Plattformbetreibern“ in die Leistungskette¹²¹⁸ in Art. 5d MwStDVO hinsichtlich des umsatz-/mehrwertsteuerrechtlichen Status des Leistungsempfängers (Käufer) und des eigentlichen Leistungserbringers (Verkäufer). Für die Vereinbarkeit der Vermutungsregeln mit den Vorgaben aus übergeordnetem Recht dürfte hier dasselbe gelten wie bei auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen (elektronisch erbrachten Dienstleistungen)¹²¹⁹.

d. „Einschaltung“ eines „Plattformbetreibers“ in die Leistungskette und Aufzeichnungspflichten

Anders als die verfahrensmäßigen Erleichterungen¹²²⁰, aber wie die Vermutungsregeln¹²²¹ setzt die vom Bundesrechnungshof¹²²² goutierte „Einschaltung“ eines „Plattformbetreibers“ wie bei auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen (elektronisch erbrachten Dienstleistungen)¹²²³ auch bei Fernverkäufen, die häufig über das Internet abgeschlossen werden¹²²⁴ (Internethandel mit Waren), beim materiellen Recht an. Nach dem unionsrechtlich¹²²⁵ fundierten § 3 Abs. 3a S. 1 UStG n.F.¹²²⁶ wird seit dem 01.07.2021¹²²⁷ (und damit wegen der Covid-19-Pandemie nicht wie ursprünglich geplant seit

¹²¹⁸ Dazu s. IV.3.d.

¹²¹⁹ S. IV.2.c.

¹²²⁰ S. IV.3.b.

¹²²¹ S. IV.3.c.

¹²²² Vgl. Bundesrechnungshof, Bericht nach § 99 BHO über Maßnahmen zur Verbesserung der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung – Chancen der Digitalisierung nutzen, 2020, S. 35 f.

¹²²³ S. IV.2.d.; ferner *Hammerl/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 107 (112, 131), auch zu Unterschieden hinsichtlich der Voraussetzungen; *Hammerl/Zechner*, Taxing Profit and Consumption in Market Jurisdictions: Equity and Administrability in the Digital Era, Graz Law Working Paper No 06-2021, S. 16 f. („effects [...] comparable“ und „similar results“); *Hidien*, DSrR 2020, 257 (261) („funktional vergleichbare Regelung“).

¹²²⁴ S. II.3.c.aa.

¹²²⁵ S. Art. 14a Abs. 2 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates v. 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L 347 v. 11.12.2006, S. 1 (MwStSystRL); eingefügt durch Art. 2 Nr. 2 der Richtlinie 2017/2455 des Rates v. 05.12.2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen, ABl. L 348 v. 29.12.2017, S. 7.

¹²²⁶ Eingefügt durch Art. 14 Nr. 2 Buchst. a) des Jahressteuergesetzes 2020 (JStG 2020) v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096.

¹²²⁷ S. § 27 Abs. 34 S. 1 UStG; eingefügt durch Art. 14 Nr. 22 Buchst. b) des Jahressteuergesetzes 2020 (JStG 2020) v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096; ferner Art. 1 Nr. 1 Buchst. a) und b) und Nr. 3 Buchst. a) und b) des Beschlusses 2020/1109 des Rates v. 20.07.2020 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 244 v. 29.07.2020, S. 3.

dem 01.01.2021¹²²⁸) auch ein „Unternehmer“¹²²⁹ „fiktiv“¹²³⁰ in die Leistungskette¹²³¹ „eingeschaltet“, wenn er die „Lieferung eines Gegenstands, dessen Beförderung und Versendung im Gemeinschaftsgebiet [eigentlich: Unionsgebiet] beginnt oder endet, durch einen nicht in der Gemeinschaft ansässigen Steuerpflichtigen an einen Empfänger nach § 3a Abs. 5 Satz 1 [mittels seiner elektronischen Schnittstelle] unterstützt“. Er wird „kommissionsähnlich“¹²³² so behandelt, als ob er den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen (im Rahmen einer „B2B“-Vorleistung) selbst erhalten und (im Rahmen einer „B2C“-Leistung) geliefert hätte (§ 3 Abs. 3a S. 1 UStG n.F.), so dass er selbst Steuerschuldner¹²³³ wird. Eine „elektronische Schnittstelle“ in diesem Sinne ist „ein elektronischer Marktplatz, eine elektronische Plattform, ein elektronisches Portal oder Ähnliches“ (§ 3 Abs. 3a S. 3 UStG n.F.)¹²³⁴. Nach dem Willen des Gesetzgebers soll der Begriff „sehr weit“ zu verstehen sein¹²³⁵. Der Begriff „unterstützt“ ist verordnungsrechtlich im nach Art. 288 Abs. 2 S. 1 und 2 AEUV¹²³⁶ allgemein gültigen, verbindlichen und unmittelbar

¹²²⁸ S. Art. 2 Nr. 2 und Art. 4 Abs. 1 UAbs. 2 und 4 der Richtlinie 2017/2455 des Rates v. 05.12.2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen, ABl. L 348 v. 29.12.2017, S. 7.

¹²²⁹ Die Eigenschaft als „Unternehmer“ ist zwingend erforderlich. Vgl. Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 – JStG 2020), BR-Drs. 503/20, S. 146.

¹²³⁰ Vgl. BMF, Schreiben v. 01.04.2021 – III C 3 – S 7340/19/10003 :022, BStBl. I. 2021, 629 (629) („fiktive Lieferkette“, „fingiert“ und „Lieferkettenfiktion“); *Englisch*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band 1, 2018, S. 1491 (1510) („Fiktion“); *Hammerl/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 107 (113, 131) („Fiktion“ und „fingiert“); *Hammerl/Zechner*, Taxing Profit and Consumption in Market Jurisdictions: Equity and Administrability in the Digital Era, Graz Law Working Paper No 06-2021, S. 16 f. („*deemed*“); *Hidien*, PISStB 2019, 305 (306) („fiktive Lieferkette“); *Hidien*, DStR 2020, 257 (258) („fingierte Lieferkette“); *Joost/Oldenburger*, MwStR 2020, 773 (773) („Lieferfiktion“); *Karg*, SteuerStud 2019, 308 (308) („fingiert“); *Prätzler*, DB 2020, 1977 (1979) („Lieferkettenfiktion“); *Sterzinger*, UR 2020, 941 (950) („fingiert“); *Zugmaier/Oldiges*, DStR 2019, 15 (15) („fingiert“).

¹²³¹ Zur Fiktion einer „Leistungskette“ bzw. „Lieferkette“ s. *Hammerl/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 107 (131); *Hidien*, DStR 2020, 257 (260); *Karg*, SteuerStud 2019, 308 (308).

¹²³² Vgl. *Hammerl/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 107 (113); *Hidien*, PISStB 2019, 305 (306); *Hidien*, DStR 2020, 257 (259 f.); *Joost/Oldenburger*, MwStR 2020, 773 (774); *Karg*, SteuerStud 2019, 308 (308); *Widmann*, MwStR 2021, 6 (12); *Zugmaier/Oldiges*, DStR 2019, 15 (15).

¹²³³ Vgl. BMF, Schreiben v. 01.04.2021 – III C 3 – S 7340/19/10003 :022, BStBl. I. 2021, 629 (929); *Sterzinger*, UR 2020, 941 (950).

¹²³⁴ A.A. *Widmann*, MwStR 2021, 6 (12), der wohl versehentlich auf § 25e Abs. 5 UStG n.F. (dazu s. IV.2.f.) verweist.

¹²³⁵ Vgl. Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 – JStG 2020), BR-Drs. 503/20, S. 146.

¹²³⁶ Eingefügt durch Art. 1 Nr. 1 Buchst. b) der Durchführungsverordnung 2019/2026 des Rates v. 21.11.2019 zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 bezüglich der über elektronische Schnittstellen unterstützten Lieferung von Gegenständen oder Erbringung von Dienstleistungen sowie bezüglich der Sonderregelungen für Steuerpflichtige, die Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige erbringen sowie Fernverkäufe von Gegenständen und bestimmte Lieferungen von Gegenständen innerhalb der Union tätigen, ABl. Nr. L 313 v. 04.12.2019, S. 14.

anwendbaren¹²³⁷ Art. 5b MwStDVO¹²³⁸ konkretisiert¹²³⁹. Anders als bei auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen (elektronisch erbrachten Dienstleistungen)¹²⁴⁰ ist die Regelung hier ausdrücklich auf Lieferungen an „Endverbraucher“ und bestimmte gleichgestellte Leistungsempfänger beschränkt (s. Verweis in § 3 Abs. 3a S. 1 UStG n.F. auf § 3a Abs. 5 S. 1 UStG)¹²⁴¹. Der maßgebliche Gegenstand muss sich dabei schon im Gemeinschaftsgebiet (eigentlich: Unionsgebiet) befinden¹²⁴², weil die Regelung in § 3 Abs. 3a S. 1 UStG n.F. nur gilt, wenn die Beförderung oder Versendung im Gemeinschaftsgebiet (eigentlich: Unionsgebiet) „beginnt und endet“. In persönlicher Hinsicht ist die Regelung jedoch auf Drittstaatensachverhalte (d.h. „Unternehmer“ nicht im Gemeinschaftsgebiet (eigentlich: Unionsgebiet) ansässig) beschränkt¹²⁴³, die sich in Bezug auf den Gesetzesvollzug als besonders „problembehaftet“¹²⁴⁴ erwiesen haben¹²⁴⁵.

Zudem wird nach dem unionsrechtlich¹²⁴⁶ fundierten § 3 Abs. 3a S. 2 UStG n.F. seit dem 01.07.2021¹²⁴⁷ (und damit wegen der Covid-19-Pandemie nicht wie ursprünglich geplant seit dem 01.01.2021¹²⁴⁸) unter Beifall des Bundes-

¹²³⁷ Allgemein zu dieser Wirkung der Mehrwertsteuer-Durchführungsverordnung (MwStDVO) s. II.3.b.cc.

¹²³⁸ Eingefügt durch Art. 1 Nr. 1 Buchst. b) der Durchführungsverordnung 2019/2026 des Rates v. 21.11.2019 zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 bezüglich der über elektronische Schnittstellen unterstützten Lieferung von Gegenständen oder Erbringung von Dienstleistungen sowie bezüglich der Sonderregelungen für Steuerpflichtige, die Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige erbringen sowie Fernverkäufe von Gegenständen und bestimmte Lieferungen von Gegenständen innerhalb der Union tätigen, ABl. L 313 v. 4.12.2019, S. 14.

¹²³⁹ Vgl. Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 – JStG 2020), BR-Drs. 503/20, S. 146; *Hammerl/Zechner*, Taxing Profit and Consumption in Market Jurisdictions: Equity and Administrability in the Digital Era, Graz Law Working Paper No 06-2021, S. 16 f.; *Hidien*, DStR 2020, 257 (260); *Joost/Oldenburg*, MwStR 2020, 773 (775); *Storzinger*, UR 2020, 941 (950); ausführlich dazu s. *Hammerl/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 107 (114 ff., 132 ff.); a.A. *Widmann*, MwStR 2021, 6 (11 f.), der wohl versehentlich auf § 25e Abs. 6 UStG n.F. (dazu s. IV.3 f.) verweist; ferner *Hammerl/Zechner*, SWK 2020, 1233 (1234), zur Rechtslage in Österreich.

¹²⁴⁰ S. IV.2.d.

¹²⁴¹ Vgl. Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 – JStG 2020), BR-Drs. 503/20, S. 146; *Joost/Oldenburg*, MwStR 2020, 773 (774).

¹²⁴² Vgl. *Joost/Oldenburg*, MwStR 2020, 773 (774).

¹²⁴³ Vgl. BMF, Schreiben v. 01.04.2021 – III C 3 – S 7340/19/10003 :022, BStBl. I. 2021, 629 (629).

¹²⁴⁴ Vgl. *Hammerl/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 107 (131).

¹²⁴⁵ Zur Problematik s. II.2.

¹²⁴⁶ S. Art. 14 Abs. 4 Nr. 2 und Art. 14a Abs. 1 MwStSystRL; eingefügt durch Art. 2 Nr. 1 und 2 der Richtlinie 2017/2455 des Rates v. 05.12.2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen, ABl. L 348 v. 29.12.2017, S. 7.

¹²⁴⁷ S. § 27 Abs. 34 S. 1 UStG; eingefügt durch Art. 14 Nr. 22 Buchst. b) des Jahressteuergesetzes 2020 (JStG 2020) v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096; ferner Art. 1 Nr. 1 Buchst. a) und b) und Nr. 3 Buchst. a) und b) des Beschlusses 2020/1109 des Rates v. 20.07.2020 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 244 v. 29.07.2020, S. 3.

¹²⁴⁸ S. Art. 2 Nr. 1 und 2 und Art. 4 Abs. 1 UAbs. 2 und 4 der Richtlinie 2017/2455 des Rates v. 05.12.2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen, ABl. L 348 v. 29.12.2017, S. 7.

rechnungshofs¹²⁴⁹ auch ein „Unternehmer“ in die Leistungskette „eingeschaltet“, wenn er „den Fernverkauf von aus dem Drittlandsgebiet eingeführten Gegenständen in Sendungen mit einem Sachwert von höchstens EUR 150 [mittels seiner elektronischen Schnittstelle] unterstützt“. Die Begrenzung auf den Höchstwert von EUR 150 beruht darauf, dass höherwertige Waren nicht von „Eingangsabgaben“¹²⁵⁰ wie „Zöllen“ befreit sind¹²⁵¹ und deshalb bereits im Rahmen der Zollabfertigung erfasst werden. Auf die Ansässigkeit kommt es hier anders als bei schon sich im Gemeinschaftsgebiet (eigentlich: Unionsgebiet) befindlichen Gegenständen (s. § 3 Abs. 3a S. 1 UStG n.F.)¹²⁵² nicht an¹²⁵³. Während für den Begriff der „elektronischen Schnittstelle“ hier wie für § 3 Abs. 3a S. 1 UStG n.F.¹²⁵⁴ die Definition in § 3 Abs. 3a S. 3 UStG n.F. gilt, ist für Zwecke von § 3 Abs. 3a S. 2 UStG n.F. der Begriff des „Fernverkaufs“ in § 3 Abs. 3a S. 4 UStG n.F. gesondert definiert als „Lieferung eines Gegenstands, der durch den Lieferer oder für dessen Rechnung aus dem Drittlandsgebiet an einen Erwerber in einem Mitgliedstaat befördert oder versendet wird, einschließlich jener Lieferung, an deren Beförderung oder Versendung der Lieferer indirekt beteiligt ist“. Diese Begriffsbestimmung wird verordnungsrechtlich im nach Art. 288 Abs. 2 S. 1 und 2 AEUV allgemein gültigen, verbindlichen und unmittelbar anwendbaren¹²⁵⁵ Art. 5a MwStDVO¹²⁵⁶ weiter konkretisiert¹²⁵⁷. Der Kreis der Erwerber wird für Zwecke der Begriffsbestimmung in § 3 Abs. 3a S. 4 UStG n.F. durch Verweisung auf § 3a Abs. 5 S. 1 und § 1a Abs. 3 Nr. 1 UStG abgegrenzt (s. § 3 Abs. 3a S. 5 UStG n.F.)¹²⁵⁸. Er umfasst deshalb weitergehend als in den Fällen des § 3 Abs. 3a S. 1 UStG n.F.¹²⁵⁹ auch bestimmte „Unternehmer“ (z.B. „Unterneh-

¹²⁴⁹ Vgl. Bundesrechnungshof, Bericht nach § 99 BHO über Maßnahmen zur Verbesserung der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung – Chancen der Digitalisierung nutzen, 2020, S. 33.

¹²⁵⁰ Zum Begriff der „Eingangsabgaben“ s. Art. 2 Abs. 1 Buchst. a) der Verordnung Nr. 1186/2009 des Rates v. 16.11.2009 über das gemeinschaftliche System der Zollbefreiungen (kodifizierte Fassung), ABl. L 324 v. 10.12.2009, S. 23.

¹²⁵¹ S. Art. 23 Abs. 1 und 2 der Verordnung Nr. 1186/2009 des Rates v. 16.11.2009 über das gemeinschaftliche System der Zollbefreiungen (kodifizierte Fassung), ABl. L 324 v. 10.12.2009, S. 23. Vgl. Europäischer Rechnungshof, Sonderbericht Nr. 12/2019: Elektronischer Handel: Zahlreiche Herausforderungen bei der Erhebung von MwSt. und Zöllen müssen noch angegangen werden, 2019, Tz. 10; *Joost/Oldenburg*, MwStR 2020, 773 (774 f.).

¹²⁵² S. oben im Text.

¹²⁵³ Vgl. *Joost/Oldenburg*, MwStR 2020, 773 (774).

¹²⁵⁴ S. oben im Text.

¹²⁵⁵ Allgemein zu dieser Wirkung der Mehrwertsteuer-Durchführungsverordnung (MwStDVO) s. II.3.b.cc.

¹²⁵⁶ S. II.3.c.bb.ccc.

¹²⁵⁷ Vgl. Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 – JStG 2020), BR-Drs. 503/20, S. 146 f.; *Joost/Oldenburg*, MwStR 2020, 773 (775); ausführlich dazu *Hammerl/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 107 (114 ff., 132 ff.). Eine weitere Konkretisierung ergibt sich aus Mehrwertsteuer-Ausschuss, Leitlinien aus der Sitzung v. 04./05.06.2015 – Dokument C – taxud.c.1(2015)4820441 – 876, 4.2, Nr. 2; zur Bedeutung solcher Veröffentlichungen s. I.

¹²⁵⁸ Vgl. *Joost/Oldenburg*, MwStR 2020, 773 (776).

¹²⁵⁹ S. oben im Text.

mer“ mit steuerfreien Umsätzen oder Kleinunternehmer i.S.d. § 19 Abs. 1 UStG; s. § 1a Abs. 3 Nr. 1 Buchst. a) und b) UStG)¹²⁶⁰. Auch diese Konstellation betrifft Drittstaatsverhältnisse, wenn auch nicht in persönlicher Hinsicht (d.h. der Staat der „Ansässigkeit“ des liefernden „Unternehmers“ ist unerheblich)¹²⁶¹, sondern nur in sachlicher, weil sich diese in Bezug auf den Gesetzesvollzug als besonders „problembehaftet“¹²⁶² erwiesen haben¹²⁶³.

Durch die „Einschaltung“ von „Plattformbetreibern“ in die Leistungskette kommt es zu einem Reihengeschäft¹²⁶⁴ aus Lieferungen, für das – ggf. abweichend von den Grundsätzen aus § 3 Abs. 6a UStG¹²⁶⁵ – nach § 3 Abs. 6b UStG n.F. auf unionsrechtlicher¹²⁶⁶ Grundlage die Beförderung oder Versendung der Lieferung des „eingeschalteten“ „Unternehmers“, also des „Plattformbetreibers“, zugeschrieben wird (sog. „warenbewegte Lieferung“)¹²⁶⁷. Für diese Lieferung erfolgt die Bestimmung des Orts nach den Ortsbestimmungsregeln in § 3c Abs. 1 bis 3 UStG n.F.¹²⁶⁸, die das Bestimmungslandprinzip verwirklichen sollen¹²⁶⁹. Im Falle einer „Einschaltung“ eines „Plattformbetreibers“ in die Leistungskette nach § 3 Abs. 3a S. 2 UStG n.F. ist das Erfordernis der Erklärung „im besonderen Besteuerungsverfahren gemäß § 18k“ keine Voraussetzung der Ortsbestimmungsregel in § 3c Abs. 3 S. 1 UStG n.F., wenn einer Lieferung nach § 3 Abs. 6b UStG n.F. die Beförde-

¹²⁶⁰ Vgl. *Joost/Oldenburger*, *MwStR* 2020, 773 (776).

¹²⁶¹ Vgl. BMF, Schreiben v. 01.04.2021 – III C 3 – S 7340/19/10003 :022, *BStBl. I* 2021, 629 (629); *Joost/Oldenburger*, *MwStR* 2020, 773 (774).

¹²⁶² Vgl. *Hammerl/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, *Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt*, ifSt-Schrift 538 (2021), S. 107 (131).

¹²⁶³ Zur Problematik s. II.2.

¹²⁶⁴ Vgl. Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 – JStG 2020), BR-Drs. 503/20, S. 147; *Hidien*, *DStR* 2020, 257 (260); *Joost/Oldenburger*, *MwStR* 2020, 773 (777); *Oldiges/Mateev*, *DStR* 2020, 1937 (1937, 1940); *Sterzinger*, *UR* 2020, 941 (950 f.); zur Legaldefinition des Begriffs des „Reihengeschäfts“ s. § 3 Abs. 6a S. 1 UStG; ferner *Meyering/Hintzen/Meißner*, *DStR* 2021, 257 (260).

¹²⁶⁵ Vgl. *Oldiges/Mateev*, *DStR* 2020, 1937 (1940); *Sterzinger*, *UR* 2020, 941 (950 f.).

¹²⁶⁶ S. Art. 36b der Richtlinie 2006/112/EG des Rates v. 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, *ABl. L* 347 v. 11.12.2006, S. 1 (MwStSystRL); eingefügt durch Art. 1 Nr. 1 der Richtlinie 2019/1995 des Rates v. 21.11.2019 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf Vorschriften für Fernverkäufe von Gegenständen und bestimmte inländische Lieferungen von Gegenständen, *ABl. L* 310 v. 02.12.2019, S. 1.

¹²⁶⁷ Vgl. Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 – JStG 2020), BR-Drs. 503/20, S. 147.

¹²⁶⁸ Vgl. *Hammerl/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, *Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt*, ifSt-Schrift 538 (2021), S. 107 (121, 123 f.); *Joost/Oldenburger*, *MwStR* 2020, 773 (778, 780); *Oldiges/Mateev*, *DStR* 2020, 1937 (1940); *Sterzinger*, *UR* 2020, 941 (951).

¹²⁶⁹ Vgl. *Oldiges/Mateev*, *DStR* 2020, 1937 (1938); ferner *Hidien*, *DStR* 2020, 257 (260), zur unionsrechtlichen Grundlage in Art. 33 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates v. 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, *ABl. L* 347 v. 11.12.2006, S. 1 (MwStSystRL), die durch Art. 2 Nr. 3 der Richtlinie 2017/2455 des Rates v. 05.12.2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen, *ABl. L* 348 v. 29.12.2017, S. 7 neugefasst wurde.

zung oder Versendung zugeschrieben wird (§ 3c Abs. 3 S. 3 UStG n.F.)¹²⁷⁰. Die vorangegangene Lieferung an den in die Leistungskette „eingeschalteten“ „Unternehmer“ mit Leistungsort am Ort des Beginns der „warenbewegten“ Lieferung (§ 3 Abs. 7 S. 2 Nr. 1 UStG n.F.; sog. „ruhende Lieferung“)¹²⁷¹ ist im Falle von sich bereits im Gemeinschaftsgebiet (eigentlich: Unionsgebiet) befindlichen Gegenständen (§ 3 Abs. 3a S. 1 UStG n.F.) entsprechend den unionsrechtlichen Vorgaben¹²⁷² nach § 4 Nr. 4c UStG n.F. steuerfrei¹²⁷³. Für den Fall, dass sich der Gegenstand der Lieferung noch nicht im Gemeinschaftsgebiet (eigentlich: Unionsgebiet) befindet, gibt es keine entsprechende Regelung für die vorangegangene Lieferung. Mangels Steuerbarkeit der vorangegangenen Lieferung (§ 3 Abs. 7 S. 2 Nr. 1 UStG n.F.) im Gemeinschaftsgebiet (eigentlich: Unionsgebiet) bei Beginn der Lieferung im Drittland (§ 3 Abs. 3a S. 2 UStG n.F.)¹²⁷⁴ besteht im Umsatz-/Mehrwertsteuerrecht der Mitgliedstaaten jedoch keine Notwendigkeit für eine Steuerbefreiung¹²⁷⁵.

Die Fernverkäufe von nach § 3 Abs. 3a S. 1 und 2 UStG n.F. in die Leistungskette „eingeschalteten“ „Plattformbetreibern“ können nach den maßgeblichen Regelungen im Rahmen des besonderen Besteuerungsverfahrens der „einzigen Anlaufstelle“ (eA; engl.: „*One Stop Shop*“; OSS) bzw. „einzigen Anlaufstelle für den Import“ (eAI; engl.: „*Import One Stop Shop*“; IOSS) erklärt werden (§ 18j Abs. 1 S. 1 Nr. 1 und § 18k Abs. 1 S. 1 UStG n.F.)¹²⁷⁶.

¹²⁷⁰ Zur Verhinderung einer „Besteuerungslücke“ als Hintergrund dieser Besonderheit s. Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 – JStG 2020), BR-Drs. 503/20, S. 149; ferner *Joost/Oldenburg*, MwStR 2020, 773 (781); *Sterzinger*, UR 2020, 941 (951), noch zum nicht Gesetz gewordenen § 3 Abs. 8 S. 2 UStG-E.

¹²⁷¹ Vgl. Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 – JStG 2020), BR-Drs. 503/20, S. 149.

¹²⁷² S. Art. 136a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates v. 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L 347 v. 11.12.2006, S. 1 (MwStSystRL); eingefügt durch Art. 1 Nr. 3 der Richtlinie 2019/1995 des Rates v. 21.11.2019 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf Vorschriften für Fernverkäufe von Gegenständen und bestimmte inländische Lieferungen von Gegenständen, ABl. L 310 v. 02.12.2019, S. 1.

¹²⁷³ Es handelt sich um eine „echte“ Steuerbefreiung, weil der Vorsteuerabzug nicht ausgeschlossen ist (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 Buchst. a) UStG). Vgl. *Hammerl/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 107 (120); *Oldiges/Mateev*, DStR 2020, 1937 (1940). Diese Einordnung ist unionsrechtlich geboten. S. Art. 169 Buchst. b) der Richtlinie 2006/112/EG des Rates v. 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L 347 v. 11.12.2006, S. 1 (MwStSystRL); geändert durch Art. 1 Nr. 4 der Richtlinie 2019/1995 des Rates v. 21.11.2019 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf Vorschriften für Fernverkäufe von Gegenständen und bestimmte inländische Lieferungen von Gegenständen, ABl. L 310 v. 02.12.2019, S. 1.

¹²⁷⁴ Vgl. *Oldiges/Mateev*, DStR 2020, 1937 (1940).

¹²⁷⁵ Vgl. *Joost/Oldenburg*, MwStR 2020, 773 (777).

¹²⁷⁶ Vgl. Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 – JStG 2020), BR-Drs. 503/20, S. 138, 142; *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.450; *Hammerl/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 107 (123); *Oldiges/Mateev*, DStR 2020, 1937 (1939 f.); *Sterzinger*, UR 2020, 941 (949, 954).

Die Anwendung der Regelung über die „Einschaltung“ in die Leistungskette wird für „Plattformbetreiber“ durch die nach Art. 288 Abs. 2 AEUV allgemein gültige, verbindliche und unmittelbar anwendbare¹²⁷⁷ Vermutungsregel in Art. 5d MwStDVO¹²⁷⁸ erleichtert¹²⁷⁹, die den umsatz-/mehrwertsteuerrechtlichen Status der Personen betrifft, die über „Plattformen“ verkaufen bzw. kaufen. Anders als die Vermutungsregel in Art. 18 Abs. 2 UAbs. 2 MwStDVO¹²⁸⁰ für die Ortsbestimmung unter anderem im Anwendungsbereich von Art. 9a MwStDVO¹²⁸¹, der die „Einschaltung“ von „Plattformbetreibern“ in die Leistungskette bei auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen (elektronisch erbrachten Dienstleistungen) betrifft, ist die Regelung hier nicht auf Leistungsempfänger beschränkt, die innerhalb der Gemeinschaft (eigentlich: Union) ansässig sind¹²⁸². Sie erscheint geeignet, die Verhältnismäßigkeit der Pflichten von „Plattformbetreibern“ zu wahren, die aus der Steuerpflicht als Folge ihrer „Einschaltung“ in die Leistungskette resultieren¹²⁸³.

Für die Wirkungen, die hier nach dem ausdrücklichen Willen des Richtliniengabers¹²⁸⁴ auf die „effiziente Erhebung der Mehrwertsteuer“ und die „Verringerung des Verwaltungsaufwands für Verkäufer, Steuerverwaltung und Erwerber“ gerichtet ist, für die Häufigkeit¹²⁸⁵ der „Einschaltung“ eines „Unternehmers“ in die Leistungskette und für die Anforderungen des übergeordneten Rechts gelten die Ausführungen zum vergleichbaren Vorgehen

¹²⁷⁷ Allgemein zu dieser Wirkung der Mehrwertsteuer-Durchführungsverordnung (MwStDVO) s. II.3.b.cc.

¹²⁷⁸ Eingefügt durch Art. 1 Nr. 1 Buchst. b) der Durchführungsverordnung 2019/2026 des Rates v. 21.11.2019 zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 bezüglich der über elektronische Schnittstellen unterstützten Lieferung von Gegenständen oder Erbringung von Dienstleistungen sowie bezüglich der Sonderregelungen für Steuerpflichtige, die Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige erbringen sowie Fernverkäufe von Gegenständen und bestimmte Lieferungen von Gegenständen innerhalb der Union tätigen, ABl. Nr. L 313 v. 04.12.2019, S. 14.

¹²⁷⁹ Vgl. *Hammerl/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 107 (118); *Hammerl/Zechner*, Taxing Profit and Consumption in Market Jurisdictions: Equity and Administrability in the Digital Era, Graz Law Working Paper No 06-2021, S. 18; *Joost/Oldenburg*, MwStR 2020, 773 (774); ferner s. IV.3.c.; a.A. *Sterzinger*, UR 2020, 941 (950), der wohl versehentlich Art. 18 Abs. 2 UAbs. 2 MwStDVO anwenden will; ferner *Hammerl/Zechner*, SWK 2020, 1233 (1234), zur Rechtslage in Österreich.

¹²⁸⁰ S. IV.2.c.

¹²⁸¹ S. IV.2.d.

¹²⁸² Vgl. *Hammerl/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 107 (119).

¹²⁸³ Ähnlich wohl *Hammerl/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 107 (119).

¹²⁸⁴ S. Erwägungsgrund 7 der Richtlinie 2017/2455 des Rates v. 05.12.2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen, ABl. L 348 v. 29.12.2017, S. 7.

¹²⁸⁵ Speziell zur faktischen Bedeutung s. *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 17 (17 ff.) („Massenphänomen“); *Englisch*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band 1, 2018, S. 1491 (1508).

bei auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen (elektronisch erbrachten Dienstleistungen)¹²⁸⁶ entsprechend. Der Bundesrechnungshof¹²⁸⁷ erachtet die „Einschaltung“ von „Plattformbetreibern“ in die Leistungskette jedenfalls als wirksam.

Wie bei auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen (elektronisch erbrachten Dienstleistungen)¹²⁸⁸ dürfte die „Einschaltung“ von „Plattformbetreibern“ in die Leistungskette insbesondere von der Gestaltungsfreiheit des unionalen und des mitgliedstaatlichen Gesetzgebers gedeckt sein. Der Annahme einer willkürlichen Einbeziehung der „Plattformbetreiber“, etwa weil dadurch – was als wertungsfreie Beschreibung der Regelung zutreffend ist – „eine materielle B2C-Lieferung praktisch in zwei Lieferungen aufgeteilt“¹²⁸⁹ wird, steht auch hier der Umstand entgegen, dass diese mit dem Betrieb der „Plattform“ selbst einen Anknüpfungspunkt dafür setzen¹²⁹⁰. Zudem sieht Art. 5c MwStDVO¹²⁹¹ eine Ausnahme von der „Einschaltung“ von „Plattformbetreibern“ in die Leistungskette als „Entlastungsregelung“¹²⁹² für Fälle vor, in denen der „Plattformbetreiber“ seine umsatz-/mehrwertsteuerrechtlichen Pflichten nicht oder nur unter erschwerten Bedingungen erfüllen kann¹²⁹³. Dieser Ausschluss kann die Regelung verhältnismäßig machen¹²⁹⁴. Wegen der Vielzahl der über „Plattformen“ angebotenen Fern-

¹²⁸⁶ S. IV.2.d.

¹²⁸⁷ Vgl. Bundesrechnungshof, Abschließende Prüfungsmitteilung an das Bundesministerium der Finanzen „Umsatzsteuerliche Behandlung des E-Commerce – Offline-Umsätze durch Internethändler aus dem Drittland, 2018, S. 11 f.

¹²⁸⁸ S. IV.2.d.

¹²⁸⁹ Vgl. *Hidien*, DStR 2020, 257 (260); ferner *Hammerl/Zechner*, Taxing Profit and Consumption in Market Jurisdictions: Equity and Administrability in the Digital Era, Graz Law Working Paper No 06-2021, S. 17.

¹²⁹⁰ Ebenso *Hammerl/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 107 (132 f.).

¹²⁹¹ Eingefügt durch Art. 1 Nr. 1 Buchst. b) der Durchführungsverordnung 2019/2026 des Rates v. 21.11.2019 zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 bezüglich der über elektronische Schnittstellen unterstützten Lieferung von Gegenständen oder Erbringung von Dienstleistungen sowie bezüglich der Sonderregelungen für Steuerpflichtige, die Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige erbringen sowie Fernverkäufe von Gegenständen und bestimmte Lieferungen von Gegenständen innerhalb der Union tätigen, ABl. Nr. L 313 v. 04.12.2019, S. 14.

¹²⁹² Vgl. *Hidien*, DStR 2020, 257 (260, 262); ähnlich *Joost/Oldenburger*, MwStR 2020, 773 (774) („Vertrauensschutz“).

¹²⁹³ Zur Problematik der Anwendung und der Auswirkungen s. *Hammerl/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 107 (136 f.).

¹²⁹⁴ Nicht nur mit Blick auf Art. 5c MwStDVO die Verhältnismäßigkeit für „Drittlandshändler“ bejahend *Hidien*, DStR 2020, 257 (262). Dagegen verlangen *Hammerl/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 107 (136 ff.) und *Hammerl/Zechner*, Taxing Profit and Consumption in Market Jurisdictions: Equity and Administrability in the Digital Era, Graz Law Working Paper No 06-2021, S. 27 ff. für die Verhältnismäßigkeit der „Einschaltung“ eine Einengung des persönlichen Anwendungsbereichs, die wegen der weiten Auslegung der Regelung in Art. 5b MwStDVO durch die Kommission nicht gegeben sein soll, zumal die Regelung in Art. 5c MwStDVO ihrer Meinung nach nur ausnahmsweise anwendbar sein soll.

verkäufe¹²⁹⁵ dürften die grundrechtlichen Anforderungen an die Typisierung (insbesondere die Zugrundelegung des „typischen Falls“)¹²⁹⁶ erfüllt sein.

Zur „Einschaltung“ in die Leistungskette treten nach § 22f Abs. 3 S. 2 UStG¹²⁹⁷ seit dem 01.07.2021¹²⁹⁸ (und damit wegen der Covid-19-Pandemie nicht wie ursprünglich geplant seit dem 01.01.2021¹²⁹⁹) Aufzeichnungspflichten für „Unternehmer“ hinzu¹³⁰⁰. Diese gelten „in den Fällen des § 3 Absatz 3a“, also dann, wenn ein „Unternehmer“ „mittels einer elektronischen Schnittstelle die Lieferung eines Gegenstands [...] unterstützt“. Sie haben anders als die grundsätzlich¹³⁰¹ bereits¹³⁰² seit dem 01.01.2019¹³⁰³ geltenden Aufzeichnungspflichten aus § 22f Abs. 1 S. 1 UStG a.F.¹³⁰⁴ für „Betreiber eines elektronischen Marktplatzes“ bzw. aus § 22f Abs. 1 S. 1 UStG n.F. für „Betreiber einer elektronischen Schnittstelle“ i.S.d. § 25e Abs. 5 und 6 UStG a.F./n.F. eine unionsrechtliche Grundlage¹³⁰⁵. Diese zusätzlichen Aufzeichnungspflichten gelten weiterhin „in den Fällen des § 25e Absatz 1“ für Lieferungen eines „Unternehmers“, bei denen die Beförderung oder Versendung im Inland beginnt und endet (§ 22f Abs. 1 S. 1 UStG n.F.)¹³⁰⁶. Die Aufzeichnungen sind in den unionsrechtlich determinierten Fällen (s. § 22f

¹²⁹⁵ S. III.3.a.

¹²⁹⁶ S. IV.2.d.

¹²⁹⁷ Eingefügt durch Art. 14 Nr. 16 Buchst. d) des Jahressteuergesetzes 2020 (JStG 2020) v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096.

¹²⁹⁸ S. § 27 Abs. 34 S. 1 UStG; eingefügt durch Art. 14 Nr. 22 Buchst. b) des Jahressteuergesetzes 2020 (JStG 2020) v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096; ferner Art. 1 Nr. 1 Buchst. a) und b) und Nr. 3 Buchst. a) und b) des Beschlusses 2020/1109 des Rates v. 20.07.2020 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 244 v. 29.07.2020, S. 3.

¹²⁹⁹ S. Art. 2 Nr. 11 und Art. 4 Abs. 1 UAbs. 2 und 4 der Richtlinie 2017/2455 des Rates v. 05.12.2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen, ABl. L 348 v. 29.12.2017, S. 7.

¹³⁰⁰ Vgl. *Englisch*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918–2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band 1, 2018, S. 1491 (1508).

¹³⁰¹ Zur Nichtbeanstandungsregelung durch die Finanzverwaltung s. IV.3.f.

¹³⁰² Vgl. *Hammerl/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifSt-Schrift 538 (2021), S. 107 (144).

¹³⁰³ S. Art. 20 Abs. 3 des Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 11.12.2018, BGBl. I 2018, 2338.

¹³⁰⁴ Eingefügt durch S. Art. 9 Nr. 7 des Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 11.12.2018, BGBl. I 2018, 2338.

¹³⁰⁵ S. Art. 242a Abs. 1 S. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates v. 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L 347 v. 11.12.2006, S. 1 (MwStSystRL); eingefügt durch Art. 2 Nr. 11 der Richtlinie 2017/2455 des Rates v. 05.12.2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen, ABl. L 348 v. 29.12.2017, S. 7.

¹³⁰⁶ S. IV.3.f.

Abs. 3 S. 2 UStG n.F.) entsprechend den unionsrechtlichen Vorgaben¹³⁰⁷ zehn Jahre lang aufzubewahren und auf Anforderung des Finanzamts elektronisch zu übermitteln (§ 22f Abs. 4 S. 1 UStG n.F.). Sie müssen nach Art. 242a Abs. 1 S. 2 MwStSystRL so ausführlich sein, dass „die Steuerbehörden des Mitgliedstaats, in dem diese Lieferungen [...] steuerbar sind, feststellen können, ob die Mehrwertsteuer korrekt berücksichtigt worden ist“¹³⁰⁸. Der Begriff „unterstützen“ wird verordnungsrechtlich in Art. 54b MwStDVO¹³⁰⁹ konkretisiert¹³¹⁰, der mit der Begriffsbestimmung in Art. 5b MwStDVO für Zwecke der Regelung über die „Einschaltung“ von „Plattformbetreibern“ in die Leistungskette¹³¹¹ bei Lieferungen inhaltlich übereinstimmt. Der Inhalt der in Fällen des § 3 Abs. 3a UStG n.F. erforderlichen Aufzeichnungen ist in Art. 54c MwStDVO¹³¹² verordnungsrechtlich geregelt¹³¹³, auf den in § 22f Abs. 3 S. 2 und 1 UStG n.F. trotz dessen unmittelbarer Geltung (Art. 288 Abs. 2 S. 1 und 2 AEUV) ausdrücklich verwiesen wird. Während für die nicht unionsrechtlich determinierten Aufzeichnungspflichten in § 22f Abs. 1 S. 1 UStG n.F. dieselben Aufbewahrungs- und Übermittlungspflichten aus § 22f Abs. 4 S. 1 UStG n.F. gelten wie für die unionsrechtlich vorgegebenen

¹³⁰⁷ S. Art. 242a Abs. 2 UAbs. 1 und 2 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates v. 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L 347 v. 11.12.2006, S. 1 (MwStSystRL); eingefügt durch Art. 2 Nr. 11 der Richtlinie 2017/2455 des Rates v. 05.12.2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen, ABl. L 348 v. 29.12.2017, S. 7.

¹³⁰⁸ Art. 242a Abs. 1 S. 2 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates v. 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L 347 v. 11.12.2006, S. 1 (MwStSystRL) wurde eingefügt durch Art. 2 Nr. 11 der Richtlinie 2017/2455 des Rates v. 05.12.2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen, ABl. L 348 v. 29.12.2017, S. 7.

¹³⁰⁹ Eingefügt durch Art. 1 Nr. 4 der Durchführungsverordnung 2019/2026 des Rates v. 21.11.2019 zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 bezüglich der über elektronische Schnittstellen unterstützten Lieferung von Gegenständen oder Erbringung von Dienstleistungen sowie bezüglich der Sonderregelungen für Steuerpflichtige, die Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige erbringen sowie Fernverkäufe von Gegenständen und bestimmte Lieferungen von Gegenständen innerhalb der Union tätigen, ABl. L 313 v. 4.12.2019, S. 14.

¹³¹⁰ Vgl. *Hammerl/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 107 (139 f.); ferner *Hammerl/Zechner*, SWK 2020, 1233 (1234), zur Rechtslage in Österreich.

¹³¹¹ Dazu s. IV.3.d.

¹³¹² Eingefügt durch Art. 1 Nr. 4 der Durchführungsverordnung 2019/2026 des Rates v. 21.11.2019 zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 bezüglich der über elektronische Schnittstellen unterstützten Lieferung von Gegenständen oder Erbringung von Dienstleistungen sowie bezüglich der Sonderregelungen für Steuerpflichtige, die Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige erbringen sowie Fernverkäufe von Gegenständen und bestimmte Lieferungen von Gegenständen innerhalb der Union tätigen, ABl. L 313 v. 4.12.2019, S. 14. Ursprünglich sollte die Regelung ab dem 01.01.2021 anwendbar sein. S. Art. 2 Abs. 2 der Durchführungsverordnung 2019/2026 des Rates v. 21.11.2019 zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 bezüglich der über elektronische Schnittstellen unterstützten Lieferung von Gegenständen oder Erbringung von Dienstleistungen sowie bezüglich der Sonderregelungen für Steuerpflichtige, die Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige erbringen sowie Fernverkäufe von Gegenständen und bestimmte Lieferungen von Gegenständen innerhalb der Union tätigen, ABl. L 313 v. 4.12.2019, S. 14. Wegen der Covid-19-Pandemie ist sie erst seit 01.07.2021 anwendbar. S. Art. 1 Nr. 2 der Durchführungsverordnung 2020/1112 des Rates vom 20.07.2020 zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) 2019/2026 in Bezug auf den Geltungsbeginn als Reaktion auf die COVID-19-Pandemie, ABl. L 244 v. 29.07.2020, S. 9.

¹³¹³ Vgl. *Hammerl/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 107 (141 ff.); *Prätzler*, DB 2020, 1977 (1980).

Aufzeichnungspflichten in § 22f Abs. 3 S. 2 UStG n.F., wurde der Inhalt für die erstgenannten Aufzeichnungspflichten in § 22f Abs. 1 S. 1 UStG n.F./a.F. gesondert geregelt. Dabei wurde der Inhalt jedoch an Art. 54c MwStDVO angepasst¹³¹⁴, so dass die Aufzeichnungspflichten für die verschiedenen Konstellationen inhaltlich weitgehend übereinstimmen¹³¹⁵.

Während im Rahmen des persönlichen Anwendungsbereichs der Regelungen über die Aufzeichnungspflichten mit Art. 54b MwStDVO eine ähnliche verordnungsrechtliche Konkretisierung des Begriffs „unterstützen“ erfolgt wie in Art. 5b MwStDVO für die „Einschaltung“ von „Plattformbetreibern“ in die Leistungskette bei Lieferungen, fehlt im Rahmen des sachlichen Anwendungsbereichs der Aufzeichnungspflichten bei Lieferungen eine den „Plattformbetreiber“ verwaltungstechnisch entlastende Vermutung zum umsatz-/mehrwertsteuerrechtlichen Status der Person des Erbringers und des Empfängers, wie sie für die „Einschaltung“ von „Plattformbetreibern“ in die Leistungskette bei Lieferungen in Art. 5d MwStDVO¹³¹⁶ existiert. Insoweit wird eine analoge Anwendung von Art. 5d MwStDVO erwogen¹³¹⁷. Jedoch dürfte die analoge Anwendung der Vermutungsregeln in Art. 5d MwStDVO die Anwendung des deutschen Umsatzsteuerrechts nicht in jeder Konstellation automatisch vereinfachen, denn dieses enthält neben den unionsrechtlich fundierten Regelungen in § 22f Abs. 3 S. 2 UStG n.F. in § 22f Abs. 1 S. 1 UStG n.F. weitere Aufzeichnungspflichten. Mit Blick auf die angestrebte Angleichung der unionsrechtlich fundierten und der zusätzlichen Aufzeichnungspflichten¹³¹⁸ wäre aber wohl zumindest eine an Art. 5d MwStDVO orientierte Anwendung von § 22f Abs. 1 S. 1 UStG n.F. denkbar¹³¹⁹. Wegen der Ausgestaltung des deutschen Umsatzsteuerrechts scheint dies auf den ersten Blick zwar nicht erforderlich, soweit es um den Status des Verkäufers in den nicht von § 22f Abs. 3 S. 2 UStG n.F. und damit auch nicht von den unionsrechtlichen Vorgaben erfassten Fällen geht. Anders als nach den unionsrecht-

¹³¹⁴ Vgl. Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 – JStG 2020), BR-Drs. 503/20, S. 163 („Gleichklang“); *Hammerl/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 107 (145). Damit ist eine Anwendung von Art. 54c nicht erforderlich; zudem wäre sie nicht zielführend, denn trotz seiner allgemeinen Geltung ist er nur auf die Regelungen zur Umsetzung – hier nicht vorhandener – unionsrechtlicher Vorgaben bezogen. Allgemein zu dieser Wirkung der Mehrwertsteuer-Durchführungsverordnung (MwStDVO) s. II.3.b.cc.; a.A. *Widmann*, *MwStR* 2021, 6 (13).

¹³¹⁵ Vgl. *Hammerl/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 107 (145).

¹³¹⁶ S. oben im Text.

¹³¹⁷ So *Hammerl/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 107 (141), unter Hinweis auf die österreichische Finanzverwaltung.

¹³¹⁸ S. oben im Text.

¹³¹⁹ Zur Problematik der Anwendung der Mehrwertsteuer-Durchführungsverordnung (MwStDVO) bei nicht unionsrechtlich harmonisierten Regelungen s. oben.

lichen Vorgaben in Art. 242a Abs. 1 S. 1 S. 1 MwStSystRL („Steuerpflichtiger“) gelten die Aufzeichnungspflichten in den anderen Fällen nicht nur für Leistungen von einem „Unternehmer“ (§ 22f Abs. 1 S. 1 UStG n.F.), sondern auch für (andere) Rechtsträger mit „Registrierung [...] nicht als Unternehmer“ (§ 22f Abs. 2 S. 1 UStG n.F.). Ein Unterschied besteht jedoch hinsichtlich des Inhalts der Aufzeichnungen bei „Registrierung [...] nicht als Unternehmer“ (§ 22 Abs. 2 S. 1 und 2 UStG n.F.)¹³²⁰.

Hinsichtlich der Rechtfertigung des Eingriffs in Gestalt der Aufzeichnungspflichten neben der Steuerpflicht als Folge der „Einschaltung“ von „Plattformbetreibern“ in die Leistungskette gilt hier dasselbe wie für Aufzeichnungspflichten bei auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen (elektronisch erbrachten Dienstleistungen)¹³²¹. Damit kann wegen des Zusammenhangs der Aufzeichnungen mit dem effektiven Steuervollzug bereits die gleichmäßige Besteuerung Rechtfertigungsgrund sein, der mit Blick auf den Umstand, dass die aufzuzeichnenden Informationen ohnehin schon vorhandenen sind, verhältnismäßig¹³²² verwirklicht wird. Auch hier kommt es anders als für die Einbeziehung von „Finanzintermediären“¹³²³ nicht auf die besonderen Anforderungen für die „Indienstnahme Privater“ an¹³²⁴.

e. Zwischenergebnis: weiterhin Vollzugsdefizite; perspektivisch: Einbeziehung von „Finanzintermediären“ und Nutzung von digitalen Währungen (Kryptowährungen)

Wie bei auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen (elektronisch erbrachten Dienstleistungen)¹³²⁵ verbleiben auch beim Internethandel mit Waren (Fernverkäufe) Vollzugsdefizite. Auch hier hängt die intendierte positive Vereinfachungswirkung des besonderen Besteuerungsverfahrens von der Bereitschaft der „Unternehmer“ zur Mitwirkung und der entsprechenden Ausübung des Wahlrechts (§ 18j Abs. 1 S. 1 und § 18k Abs. 1 S. 1 UStG n.F.: „wenn [...] teilnimmt“) ab¹³²⁶. Im Falle einer Teilnahme stellt sich auch hier gleichwohl die Frage der Steuerehrlichkeit, denn die „Unternehmer“ müs-

¹³²⁰ Vgl. *Hidien*, PStB 2019, 305 (308 f.).

¹³²¹ S. IV.2.d.

¹³²² Vgl. *Hidien*, DStR 2020, 257 (262).

¹³²³ Dazu s. IV.3.f.

¹³²⁴ u den Gründen s. IV.2.d.

¹³²⁵ S. IV.2.e.aa.

¹³²⁶ S. IV.2.e.bb., auch zum Folgenden, zur vergleichbaren Problematik bei auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen (elektronisch erbrachten Dienstleistungen).

sen im Rahmen des besonderen Besteuerungsverfahrens die entsprechenden Umsätze dem Grunde und der Höhe nach vollständig erklären (§ 18j Abs. 4 S. 1 und § 18k Abs. 4 S. 1 UStG n.F.)¹³²⁷. Zudem hängt der effektive und gleichmäßige Gesetzesvollzug auch im besonderen Besteuerungsverfahren im Bereich des Internethandels mit Waren (Fernverkäufe) davon ab, dass die Mitgliedstaaten die „einzige Anlaufstelle“ bzw. die „einzige Anlaufstelle für den Import“ so betreiben, dass auch die anderen Mitgliedstaaten zustehende Umsatz-/Mehrwertsteuer effektiv und gleichmäßig erhoben wird¹³²⁸. Für die Bedeutung der Aufzeichnungspflichten, insbesondere der für das besondere Besteuerungsverfahren aus Art. 369k Abs. 1 und Art. 389x Abs. 1 MwStSystRL, die auch hier durch Verweisung umgesetzt werden (§ 18j Abs. 6 S. 1 und § 18k Abs. 6 S. 1 UStG n.F.)¹³²⁹, gelten die Ausführungen zur parallelen Problematik bei auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen (elektronisch erbrachten Dienstleistungen)¹³³⁰ entsprechend. Auch hier ist eine Effektivierung der grenzüberschreitenden Zusammenarbeit erforderlich, für die es bereits eine Vielzahl von Rechtsgrundlagen¹³³¹ gibt.

Vor diesem Hintergrund können zur Beseitigung weiter bestehender Vollzugsdefizite auch beim Internethandel mit Waren (Fernverkäufe) künftig „Finanzintermediäre“ einbezogen werden¹³³². Dasselbe ist für die Nutzung von Informationen aus der Nutzung der Blockchain-Technologie denkbar, etwa bei der Zahlung mit digitalen Währungen (Kryptowährungen)¹³³³. Hier gelten dieselben Überlegungen wie hinsichtlich der auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen (elektronisch erbrachten Dienstleistungen).

¹³²⁷ Vgl. *Lamensch/Ceci*, VAT fraud. Economic impact, challenges and policy issues, European Parliament Study, 2018, S. 20.

¹³²⁸ Vgl. *Lamensch/Ceci*, VAT fraud. Economic impact, challenges and policy issues, European Parliament Study, 2018, S. 49 ff.

¹³²⁹ S. IV.3.b.

¹³³⁰ S. IV.2.e.cc.

¹³³¹ Zu diesen s. III.2. und IV.2.e.dd.

¹³³² S. IV.2.f., zu auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen (elektronisch erbrachten Dienstleistungen).

¹³³³ S. IV.2.g., zu auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen (elektronisch erbrachten Dienstleistungen).

f. Besondere Pflichten, insbesondere Aufzeichnungspflichten, für Betreiber einer elektronischen Schnittstelle (§ 22f UStG n.F.) und Haftung beim Handel über eine elektronische Schnittstelle (§ 25e UStG n.F.)

Unabhängig von den (erst) seit dem 01.07.2021 geltenden unionsrechtlichen Vorgaben für Aufzeichnungspflichten wurden in der Bundesrepublik Deutschland bereits davor in § 22f Abs. 1 S. 1 UStG a.F. „besondere Pflichten“, insbesondere Aufzeichnungspflichten, geschaffen¹³³⁴, die für „Betreiber eines elektronischen Marktplatzes“ i.S.d. § 25e Abs. 5 und 6 UStG a.F. neben der Haftungsregelung in § 25e Abs. 1 UStG a.F.¹³³⁵ beim „Handel auf einem elektronischen Markt“ galten¹³³⁶. Trotz Wirkung ab dem 01.01.2019¹³³⁷ waren die „besonderen Pflichten“ aus § 22f Abs. 1 S. 1 UStG a.F. nach dem Willen der Finanzverwaltung aus Vereinfachungsgründen erst ab dem 01.03.2019 von Drittlandunternehmern bzw. dem 01.10.2019 von EU-Unternehmern anzuwenden¹³³⁸. Die „besonderen Pflichten“ wurden in § 22f Abs. 1 S. 1 UStG n.F.¹³³⁹ unter einer reformulierten Überschrift¹³⁴⁰ mit Wirkung seit dem 01.07.2021¹³⁴¹ modifiziert¹³⁴² und gelten in den Fällen des § 25e Abs. 1 UStG n.F. für „Betreiber“ i.S.d. Vorschrift, wenn bei den Lieferungen eines (anderen) „Unternehmers“ die Beförderung oder Versendung im Inland beginnt oder endet. „Betreiber“ ist nach der Legaldefinition in § 25e Abs. 1 Hs. 1 UStG n.F. ein Rechtsträger, der „mittels einer elektronischen Schnittstelle die Lieferung eines Gegenstands unterstützt“ („Plattformbetreiber“)¹³⁴³. Die „besonderen Pflichten“ sind auf die Aufzeichnung von im Einzelnen spezifizierten Angaben gerichtet (§ 22f Abs. 1 S. 1 UStG a.F./n.F.). Sie basier(t)en

¹³³⁴ S. IV.3.d.; ferner s. *Hammerl/Zechner*, SWK 2020, 1233 (1235 f.); *Spilker*, UR 2019, 729 (733), zu einer Haftungsregelung in Österreich.

¹³³⁵ Zu dieser s. unten im Text.

¹³³⁶ Zur Gesamtkonzeption der Aufzeichnungspflichten aus § 22f UStG a.F. und der Haftungsregelung aus § 25e UStG a.F. s. *Karg*, SteuerStud 2019, 308 (308 ff.).

¹³³⁷ S. Art. 20 Abs. 3 des Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 11.12.2018, BGBl. I 2018, 2338; ferner *Hidien*, PISfB 2019, 305 (310); *Oldiges/Mateev*, DStR 2020, 1937 (1942); *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 7; *Widmann*, MwStR 2021, 6 (13).

¹³³⁸ S. BMF, Schreiben v. 28.01.2019 – III C 5-S 7420/19/10002:002, BStBl. I 2019, 106, Rn. 21; ferner BMF, Schreiben v. 21.02.2019 – III C 5-S 7420/19/10002:002, BStBl. I 2019, 203, mit einer weiteren Nichtbeanstandungsregel für Drittlandunternehmer.

¹³³⁹ Eingefügt durch Art. 14 Nr. 16 des Jahressteuergesetzes 2020 (JStG 2020) v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096.

¹³⁴⁰ Vgl. Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 – JStG 2020), BR-Drs. 503/20, S. 145, 162.

¹³⁴¹ S. § 27 Abs. 34 S. 1 UStG.

¹³⁴² Vgl. *Hammerl/Zechner*, in: *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 107 (144 f.).

¹³⁴³ Zu „Plattformbetreibern“ s. IV.3.d.

nicht auf der mittlerweile bestehenden unionsrechtlichen Grundlage¹³⁴⁴, die nur die Fälle der Unterstützung der Erbringung sonstiger Leistungen an Empfänger i.S.d. § 3a Abs. 5 S. 1 UStG (§ 22f Abs. 3 S. 1 UStG n.F.)¹³⁴⁵ und des § 3 Abs. 3a UStG n.F., d.h. der „Einschaltung“ von „Plattformbetreibern“ in die Leistungskette bei Lieferungen (§ 22f Abs. 3 S. 2 UStG n.F.)¹³⁴⁶, umfasst.

Es dürfte unionskompetenzrechtlich unproblematisch sein, dass die Aufzeichnungspflichten in § 22f Abs. 1 UStG n.F. hinsichtlich Grund und Inhalt nicht unionsrechtlich fundiert sind. Das betrifft zunächst den Umstand, dass sie nicht nur wie die unionsrechtlichen Vorgaben für die Aufzeichnungspflichten in § 22f Abs. 3 S. 2 UStG n.F. Lieferungen an „Endverbraucher“ (genau: nach § 3 Abs. 3a S. 1 UStG n.F. Lieferungen „an einen Empfänger nach § 3a Absatz 5“) erfassen, sondern mangels entsprechender Einschränkungen auch Lieferungen an „Unternehmer“¹³⁴⁷. Dies gilt aber auch für die Erstreckung der Aufzeichnungspflichten auf den Fall, dass die „Registrierung auf der elektronischen Schnittstelle nicht als Unternehmer [erfolgt]“ (§ 22f Abs. 2 S. 1 UStG a.F./n.F.), so dass die „besonderen Pflichten“ für die „Plattformbetreiber“, insbesondere die Aufzeichnungspflichten, auch in Bezug auf „Nichtunternehmer“ („Endverbraucher“) als Verkäufer (vermeintliche: „Leistungserbringer“) gelten. Mit Blick auf die Verfahrensautonomie¹³⁴⁸ der Mitgliedstaaten dürften richtlinienrechtliche Vorgaben für verfahrensrechtliche Mitwirkungspflichten nur „Mindeststandards“ sein, über die die Mitgliedstaaten hinausgehen dürfen (sog. „Gold plating“)¹³⁴⁹. In der Folge können die Aufzeichnungspflichten in § 22f Abs. 1 S. 1 UStG n.F. als verfahrensrechtliche Mitwirkungspflichten dem Grunde und dem Inhalt nach über die unionsrechtlichen Vorgaben hinausgehen, wenn wie hier in § 22f Abs. 3 S. 1 und 2 UStG n.F. die verbindlichen Vorgaben eingehalten sind¹³⁵⁰.

¹³⁴⁴ S. Art. 242a Abs. 1 MwStSysRL; eingefügt durch Art. 2 Nr. 11 der Richtlinie 2017/2455 des Rates v. 05.12.2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen, ABl. L 348 v. 29.12.2017, S. 7.

¹³⁴⁵ S. IV.2.d.

¹³⁴⁶ S. IV.3.d.

¹³⁴⁷ Vgl. *Hammerl/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifSt-Schrift 538 (2021), S. 107 (145).

¹³⁴⁸ S. III.3.c.bb.bbb. und III.3.c.bb.ccc.

¹³⁴⁹ Vgl. *Hammerl/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifSt-Schrift 538 (2021), S. 107 (145); allgemein, d.h. auch außerhalb des Verfahrensrechts, dazu EuGH, Urt. v. 08.04.2003 – C-44/01, *Pipig Augenoptik/Hartlauer*, Slg. 2003, I-3095, ECLI:EU:2003:205, Rn. 40, 44; *Burmester/Staebe*, EuR 2009, 444 (444 ff.); *Leidenmühler*, EuR 2019, 383 (383 ff.).

¹³⁵⁰ Vgl. *Hammerl/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifSt-Schrift 538 (2021), S. 107 (145).

Hinsichtlich der sonstigen Vorgaben aus übergeordnetem Recht für die zusätzlichen Aufzeichnungspflichten aus § 22f Abs. 1 S. 1 UStG n.F. dürfen hier dieselben Überlegungen wie für die unionsrechtlich fundierten Aufzeichnungspflichten aus § 22f Abs. 3 S. 1 und 2 UStG n.F.¹³⁵¹ gelten. Dies gilt freilich mit der Maßgabe, dass wegen der fehlenden unionsrechtlichen Determinierung die relevanten Vorgaben, insbesondere die Grundrechte, dem Grundgesetz und nicht dem Unionsrecht zu entnehmen sind. Wesentliche inhaltliche Unterschiede dürften damit jedoch nicht verbunden sein¹³⁵². Dies gilt ungeachtet dessen, dass hier mangels „Einschaltung“ der „Plattformbetreiber“ in die Leistungskette diese regelmäßig nicht selbst Steuerschuldner sind und solche Informationen deshalb nicht ohnehin schon für umsatz-/mehrwertsteuerrechtliche Zwecke vorhanden sind. Jedoch dürften sie häufig zumindest für andere Zwecke vorliegen. Zudem ist es auch hier so, dass die „Plattformbetreiber“ selbst den Anknüpfungspunkt für die Aufzeichnungspflichten setzen und es deshalb nicht willkürlich und unverhältnismäßig erscheint, „Plattformbetreibern“ solche verfahrensrechtlichen Mitwirkungspflichten aufzuerlegen.

Die Unterscheidung der verschiedenen Aufzeichnungspflichten (mit und ohne unionsrechtliche Rechtsgrundlage) ist unabhängig von der sogleich¹³⁵³ behandelten Frage der Zulässigkeit von im Unionsrecht nicht vorgesehenen Haftungsregelungen deshalb wichtig, weil nur im Falle der nicht unionsrechtlich fundierten Aufzeichnungspflichten aus § 22f Abs. 1 S. 1 UStG n.F. die Regelungen über eine „Haftung beim Handel über eine elektronische Schnittstelle“ (§ 25e UStG n.F.¹³⁵⁴) hinzutreten¹³⁵⁵. Diese sind hinsichtlich ihrer Anwendungsvoraussetzungen durch die Verweisung in § 22f Abs. 1 S. 1 UStG n.F. auf § 25e Abs. 1 UStG n.F. mit den Aufzeichnungspflichten verknüpft. Die neuen Regelungen, die seit dem 01.07.2021¹³⁵⁶ gelten, entsprechen weitgehend den früheren Regelungen über die „Haftung beim Handel auf einem elektronischen Marktplatz“ (§ 25e UStG a.F.¹³⁵⁷)¹³⁵⁸, die

¹³⁵¹ S. IV.2.d. und IV.3.c.

¹³⁵² Zu Parallelen im Inhalt s. III.3.b.cc.

¹³⁵³ S. unten im Text.

¹³⁵⁴ Eingefügt durch Art. 14 Nr. 17 des Jahressteuergesetzes 2020 (JStG 2020) v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096.

¹³⁵⁵ Vgl. *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.468.

¹³⁵⁶ S. Art. 50 Abs. 6 des Jahressteuergesetzes 2020 (JStG 2020) v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096; ferner BMF, Schreiben v. 20.04.2021 – III C 5 -S 7420/19/10002 :013, BStBl. I 2021, 705 (705).

¹³⁵⁷ S. Art. 9 Nr. 8 des Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 11.12.2018, BGBl. I 2018, 2338.

¹³⁵⁸ Zu Unterschieden in der Reichweite der verschiedenen Gesetzesfassungen s. *Prätzler*, DB 2020, 1977 (1980); *Sterzinger*, UR 2020, 941 (957 f.); *Vobbe/Dietsch*, BB 2019, 535 (536 ff.).

auf dieselbe Weise mit den schon früher geltenden Aufzeichnungspflichten aus § 22f Abs. 1 S. 1 UStG a.F.¹³⁵⁹ zusammenhängen und mit Wirkung¹³⁶⁰ ab dem 01.03.2019 für Drittlandunternehmer bzw. dem 01.10.2019 für EU-Unternehmer galten. Die Haftung ist bzw. war als „verschuldensunabhängige Gefährdungshaftung“¹³⁶¹ auf die nicht entrichtete Steuer aus einer Lieferung bezogen, wenn die Lieferung „mittels einer elektronischen Schnittstelle unterstützt wird“ (§ 25e Abs. 1 Hs. 1 UStG n.F.) bzw. die Lieferung auf dem von dem Betreiber „bereitgestellten Marktplatz rechtlich begründet worden ist“ (§ 25e Abs. 1 UStG a.F.). Die Begriffe der „elektronischen Schnittstelle“ und des „Unterstützens“ sind für Zwecke der geltenden Haftungsregelung (§ 25e UStG n.F.) in § 25e Abs. 5 und 6 UStG n.F. definiert¹³⁶². Dabei sollen die Begriffe des deutschen Umsatzsteuerrechts der richtlinienrechtlichen Begriffsbestimmung in Art. 242a Abs. 1 MwStSystRL¹³⁶³ für Zwecke der Regelung über die Aufzeichnungspflichten von „Plattformbetreibern“ bzw. der verordnungsrechtlichen Begriffsbestimmung in Art. 5b MwStDVO¹³⁶⁴ für Zwecke der Regelung über die „Einschaltung“ von „Plattformbetreibern“ in die Leistungskette bei Lieferungen entsprechen¹³⁶⁵. Eine einfachgesetzliche Regelung macht hier auch in Bezug auf die letztgenannte Regelung trotz ihrer aus Art. 288 Abs. 2 S. 1 und 2 AEUV¹³⁶⁶ folgenden Eigenschaft als allgemein gültig, verbindlich und unmittelbar anwendbar¹³⁶⁷ Sinn, weil diese nur auf den unionsrechtlich vorgegebenen Begriff „unterstützen“ in der Regelung in § 3 Abs. 3a S. 1 und 2 UStG n.F. über die „Einschaltung“ von „Plattformbetreibern“ in die Leistungskette bei Lieferungen bezogen ist¹³⁶⁸. Die Haftungsregelung in § 25e Abs. 1 (Hs. 1) UStG a.F./n.F. wird vom

¹³⁵⁹ Zu diesen s. IV.3.c.

¹³⁶⁰ S. § 27 Abs. 25 S. 4 UStG a.F.; jetzt: § 27 Abs. 25 S. 3 UStG n.F., wegen Aufhebung des Satz 3 durch Art. 14 Nr. 2 Buchst. a) Doppelbuchst. bb) des Jahressteuergesetzes 2020 (JStG 2020) v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096.

¹³⁶¹ Vgl. *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.468; *Hidien*, PISb 2019, 305 (309); *Oldiges/Mateev*, DStR 2020, 1937 (1942); *Zugmaier/Oldiges*, DStR 2019, 15 (18).

¹³⁶² Vgl. Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 – JStG 2020), BR-Drs. 503/20, S. 165.

¹³⁶³ Dazu s. IV.3.d.

¹³⁶⁴ Dazu s. IV.3.d.

¹³⁶⁵ Vgl. Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 – JStG 2020), BR-Drs. 503/20, S. 165.

¹³⁶⁶ Eingefügt durch Art. 1 Nr. 1 Buchst. b) der Durchführungsverordnung 2019/2026 des Rates v. 21.11.2019 zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 bezüglich der über elektronische Schnittstellen unterstützten Lieferung von Gegenständen oder Erbringung von Dienstleistungen sowie bezüglich der Sonderregelungen für Steuerpflichtige, die Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige erbringen sowie Fernverkäufe von Gegenständen und bestimmte Lieferungen von Gegenständen innerhalb der Union tätigen, ABl. Nr. L 313 v. 04.12.2019, S. 14.

¹³⁶⁷ Allgemein zu dieser Wirkung der Mehrwertsteuer-Durchführungsverordnung (MwStDVO) s. II.3.b.cc.

¹³⁶⁸ S. IV.3.d.

Bundesrechnungshof zwar für erfolgreich gehalten, jedoch nicht als ausreichend¹³⁶⁹.

Wie die zusätzlichen Aufzeichnungspflichten in § 22f Abs. 1 S. 1 UStG a.F./n.F., die trotz der nunmehr bestehenden unionsrechtlichen¹³⁷⁰ Vorgaben für Aufzeichnungspflichten zumindest in dieser Form weiterhin nicht unionsrechtlich abgesichert sind¹³⁷¹, ist die Haftung beim „Handel über eine elektronische Schnittstelle“ bzw. früher beim „Handel über einen elektronischen Marktplatz“ nach § 25e Abs. 1 (Hs. 1) UStG a.F./n.F. unionsrechtlich wohl überhaupt nicht vorgesehen¹³⁷². Zwar bezieht sich der Gesetzgeber in der Gesetzesbegründung auf unionsrechtliche Grundlagen zur „Einschaltung“ von „Plattformbetreibern“¹³⁷³ in die Leistungskette. So soll die Änderung der Begrifflichkeit „elektronischer Marktplatz“ in „elektronische Schnittstelle“ ausdrücklich in „Anlehnung“ an in anderen Zusammenhängen umzusetzende richtlinienrechtliche Vorgaben erfolgt sein, nämlich die „Einschaltung“ von „Plattformbetreibern“ in die Leistungskette bei Lieferungen¹³⁷⁴. Zudem soll die Änderung der Überschrift von § 25e UStG a.F. mit Blick auf die Vorgaben in Art. 14a MwStSystRL für die „Einschaltung“ von „Plattformbetreibern“ in die Leistungskette sogar „erforderlich“ gewesen sein¹³⁷⁵. Auch die Begriffsbestimmungen in § 25e Abs. 5 und 6 UStG n.F. entsprechen bewusst dem in anderen Zusammenhängen maßgeblichen unionsrechtlichen Verständnis¹³⁷⁶. Durch eine solche Orientierung am Unionsrecht bei der Schaffung von unionsrechtlich nicht geforderten Regelungen des Rechts der Mitgliedstaaten be- bzw. entsteht jedoch keine unionsrechtliche Grundlage. Insoweit stellt sich deshalb die Frage, ob gegenüber den unionsrechtlichen Vorgaben weitergehende Regelungen der Mitgliedstaaten überhaupt zulässig sind. Unproblematisch sind jedenfalls die Fälle, in denen bei Lieferungen „Plattformbetreiber“ nach § 3 Abs. 3a S. 1 und 2 UStG n.F. zur Umsetzung

¹³⁶⁹ Vgl. Bundesrechnungshof, Bericht nach § 99 BHO über Maßnahmen zur Verbesserung der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung – Chancen der Digitalisierung nutzen, 2020, S. 27, 33.

¹³⁷⁰ S. IV.2.d.

¹³⁷¹ Vgl. *Hammerl/Zechner*, in: Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, ifst-Schrift 538 (2021), S. 107 (144).

¹³⁷² Vgl. *Hidien*, PISStB 2019, 305 (310); *Hidien*, DStR 2020, 257 (257) („Im Alleingang hat der deutsche Steuergesetzgeber [...]“); *Karg*, SteuerStud 2019, 308 (308) („Insbesondere wegen des neu erlassenen und zum 1.1.2021 in Kraft tretenden Art. 14a MwStSystRL mag die Vorgehensweise des deutschen Gesetzgebers irritieren.“; ohne Hervorhebung im Original).

¹³⁷³ Zu diesen s. IV.3.d.

¹³⁷⁴ Dazu s. IV.3.d.

¹³⁷⁵ Vgl. Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 – JStG 2020), BR-Drs. 503/20, S. 164.

¹³⁷⁶ S. oben im Text.

unionsrechtlicher Vorgaben¹³⁷⁷ in die Leistungskette „eingeschaltet“ werden, denn dann gilt die Haftungsregelung in § 25e Abs. 1 Hs. 1 UStG n.F. nach dem Ausschlusstatbestand in § 25e Abs. 1 Hs. 2 UStG n.F.¹³⁷⁸ ausdrücklich nicht. Eine eigenständige Bedeutung hat die Haftungsregelung deshalb nur außerhalb des Anwendungsbereichs der Regelung in § 3 Abs. 3a S. 1 und 2 UStG n.F. über die „Einschaltung“ von „Plattformbetreibern“ in die Leistungskette bei Lieferungen¹³⁷⁹.

Die Antwort auf die unionskompetenzrechtliche Frage der Zulässigkeit unionsrechtlich nicht ausdrücklich vorgesehener Haftungsregelungen im Bereich des Umsatz-/Mehrwertsteuerrechts scheint hier schwieriger zu sein als hinsichtlich zusätzlicher Aufzeichnungspflichten¹³⁸⁰ und nicht allein in dem Hinweis auf die große Bedeutung der Vermeidung von Steuerausfällen¹³⁸¹ bestehen zu können. Eine Haftungsregelung gehört nicht wie Mitwirkungspflichten in Gestalt von Aufzeichnungspflichten zum („dienenden“¹³⁸²) Verfahrensrecht, für das sich die Mitgliedstaaten auf ihre Verfahrensautonomie berufen können¹³⁸³, sondern zum materiellen Recht. Insoweit ist zu berücksichtigen, dass es spätestens seit dem 01.07.2021 ein „Gesamtkonzept“¹³⁸⁴ für die Verhinderung von Umsatz-/Mehrwertsteuerausfällen gibt, zu dem insbesondere die Regelungen über die „Einschaltung“ von „Plattformbetreibern“ in die Leistungskette¹³⁸⁵ gehören. Neben weiteren Punkten¹³⁸⁶ wie der Verhältnismäßigkeit und der Effizienz der Haftungsregelungen sowie ihren Auswirkungen auf den „Zugang europäischer Unternehmen zum deutschen Markt“ schien die Kommission in einer mit Gründen versehenen Stellungnahme als erstem Schritt eines Vertragsverletzungsverfahrens (Art. 258 Abs. 1 und 2 AEUV) sogar schon für die Zeit vor Beginn des zeitlichen

¹³⁷⁷ S. IV.3.d.

¹³⁷⁸ Eingefügt durch Art. 14 Nr. 17 Buchst. b) des Jahressteuergesetzes 2020 (JStG 2020) v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096.

¹³⁷⁹ Vgl. Bundesrechnungshof, Bericht nach § 99 BHO über Maßnahmen zur Verbesserung der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung – Chancen der Digitalisierung nutzen, 2020, S. 36, *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.468, jeweils mit dem Hinweis der eingeschränkten Bedeutung der Regelung über die „Einschaltung“ von „Plattformbetreibern“ in die Leistungskette in EU-Sachverhalten; ferner BMF, Schreiben v. 01.04.2021 – III C 3 – S 7340/19/10003 :022, BStBl. I. 2021, 629 (629) („Fernverkauf innerhalb des Gemeinschaftsgebiets über eine elektronische Schnittstelle von im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmern an Nichtunternehmer“).

¹³⁸⁰ S. oben im Text.

¹³⁸¹ Zur Bedeutung der Beseitigung von Steuerausfällen s. III.3.b. und III.3.c.

¹³⁸² Zur Eigenschaft des Verfahrensrechts als „dienendes“ Recht s. III.3.c.cc.ccc.

¹³⁸³ S. oben im Text, zu Aufzeichnungspflichten.

¹³⁸⁴ Vgl. *Hidien*, DStR 2020, 257 (260) („Die Neuregelung ab 1.1.2021 ist in ein neues Gesamtkonzept zur Besteuerung von Fernverkäufen an Private eingebettet.“), auch mit einer Aufzählung der Elemente des Gesamtkonzepts sowie seiner Zielsetzung.

¹³⁸⁵ S. IV.3.d.

¹³⁸⁶ Zu diesen s. unten im Text.

Anwendungsbereichs das Nebeneinander mit den (damals noch künftigen) Regelungen zur „Einschaltung“ von „Plattformbetreibern“ in die Leistungskette zu bemängeln¹³⁸⁷. Auch wenn die „Vorwirkung“¹³⁸⁸ von Richtlinien allgemein anerkannt ist und deshalb die richtlinienrechtlichen Vorgaben¹³⁸⁹ für die „Einschaltung“ von „Plattformbetreibern“ in die Leistungskette schon frühzeitig eine „Sperrwirkung“¹³⁹⁰ für solche Regelungen des Rechts der Mitgliedstaaten gehabt haben mögen, weil sie ebenfalls auf die Verhinderung von Umsatz-/Mehrwertsteuerausfällen gerichtet sind, so stellt sich die Problematik mittlerweile anders dar. Die Haftungsregelung gilt nach § 25e Abs. 1 Hs. 2 UStG n.F. gerade nicht in den unionsrechtlich determinierten Fällen des § 3 Abs. 3a S. 1 und 2 UStG n.F., sondern nur in Konstellationen ohne unionsrechtliche Vorgaben¹³⁹¹. Damit kann es nicht zu brisanten Situationen kommen, in denen Belastungen aus Regelungen des nationalen Rechts der Mitgliedstaaten zur Umsetzung des Unionsrechts und aus zusätzlichen Regelungen des nationalen Rechts in unverhältnismäßiger Weise kumulieren¹³⁹² oder umgekehrt sich solche Regelungen in ihrer Wirkung konterkarieren.

Unabhängig davon, ob solche drastischen Folgen für die Annahme der Unionsrechtswidrigkeit materiellrechtlicher Regelungen im Umsatz-/Mehrwertsteuerrecht der Mitgliedstaaten überhaupt erforderlich sind, wären hier wohl in einigen Fällen sogar ohne den Ausschlussstatbestand in § 25e Abs. 1 Hs. 2 UStG n.F. weder eine unverhältnismäßige Kumulation unionsrechtlich determinierter und nicht determinierter Regelungen noch eine Konterkarierung unionsrechtlich determinierter Regelungen zu besorgen. Ist nämlich der „Plattformbetreiber“ in bestimmten Konstellationen schon nach den allgemeinen Regeln der Zurechnung von Leistungen¹³⁹³ zunächst selbst Leistungsempfänger der Lieferung des eigentlichen „Leistungserbringers“ und wird

¹³⁸⁷ S. Kommission, Mitteilung v. 10.10.2019, INF/19/5950; dazu *Hidien*, DStR 2020, 257 (258).

¹³⁸⁸ Vgl. EuGH, Urt. v. 26.05.2011 – C-165/09, C-166/09, C-167/09, Stichting Natuur en Milieu und andere/College van Gedeputeerde Staten van Groningen bzw. College van Gedeputeerde Staten van Zuid-Holland, Slg 2011, I-4599, ECLI:EU:C:2011:348, Tz. 78. Die „Vorwirkung“ von Richtlinien dürfte vom Bundesverfassungsgericht (BVerfG) gebilligt sein. Vgl. BVerfG, Beschl. v. 06.07.2010 – 2 BvR 2661/06, BVerfGE 126, 286 (311 f.).

¹³⁸⁹ S. Art. 14a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates v. 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L 347 v. 11.12.2006, S. 1 (MwStSystRL); eingefügt durch Art. 2 Nr. 2 der Richtlinie 2017/2455 des Rates v. 05.12.2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen, ABl. L 348 v. 29.12.2017, S. 7.

¹³⁹⁰ Vgl. *Hidien*, DStR 2020, 257 (259 ff.).

¹³⁹¹ S. oben im Text.

¹³⁹² Allgemein zur Kumulation von Belastungen aufgrund von Regelungen des Rechts der Mitgliedstaaten und des Unionsrechts s. *Dürschmidt*, in: Ismer/Reimer/Rust/Waldhoff (Hrsg.), Territorialität und Personalität, Festschrift für Moris Lehner, 2019, S. 393 (403 f., 411, 414).

¹³⁹³ S. IV.2.d.

er dann als Leistender selbst Steuerschuldner hinsichtlich der „abwälzbaren“ Umsatz-/Mehrwertsteuer auf seine Lieferung an den „Endverbraucher“, könnte er hinsichtlich der vom eigentlichen „Leistungserbringer“ geschuldeten Umsatzsteuer auf den an ihn bewirkten Umsatz Haftungsschuldner sein, weil er insoweit in Übereinstimmung mit den allgemeinen Grundsätzen des Steuerhaftungsrechts für eine fremde Steuerschuld¹³⁹⁴ eintreten muss. So betrachtet „liefe“ der Haftungstatbestand in § 25e Abs. 1 UStG nicht „leer“¹³⁹⁵. Vielmehr bestünden die (eigene) Steuerschuld¹³⁹⁶ als Folge der „Einschaltung“ von „Plattformbetreibern“ in die Leistungskette, die wegen der freiwilligen Setzung eines Anknüpfungspunkts nicht willkürlich ist¹³⁹⁷, und die Haftungsschuld (für eine fremde Steuerschuld) nebeneinander. Wegen der Möglichkeit der „Abwälzung“ der Umsatz-/Mehrwertsteuer auf den „Endverbraucher“ würde beim „Plattformbetreiber“ wirtschaftlich „nur“ die Haftungsschuld verbleiben, die jedoch endgültig. Da diese eine Haftungsschuld und damit eine (fremde) Schuld des „Unternehmers“ ist, kommt es im Ergebnis zu einer „Verschiebung der Steuerzahllast“, was für Mechanismen der Betrugsbekämpfung allgemein zwar nicht ungewöhnlich¹³⁹⁸, zugleich aber auch nicht unproblematisch ist. Dieselbe (nicht unproblematische, zugleich aber auch nicht ungewöhnliche) Wirkung hinsichtlich der „Steuerzahlungslast“ tritt im Übrigen ein, wenn die „Plattformbetreiber“ nicht nach den allgemeinen Regelungen in die Leistungskette eingeschaltet sind und „in der starken Form der Haftung für fremde Steuerschulden“¹³⁹⁹ belastet werden.

Ungeachtet des Umstands, dass es durch die Haftungsregelung in § 25e Abs. 1 Hs. 1 UStG n.F. nicht zwingend zu „Verwerfungen“ kommen muss, könnte eine fehlende unionsrechtliche Grundlage der Haftungsregelung in § 25e Abs. 1 Hs. 1 UStG n.F. gleichwohl entgegenstehen, auch wenn sie gerade nicht in Fällen gilt, in denen Umsatz-/Mehrwertsteuerausfälle bereits durch eine andere Regelung, nämlich diejenige über die „Einschaltung“ von „Plattformbetreibern“ in die Leistungskette, vermieden werden sollen. Das

¹³⁹⁴ Vgl. BFH, Urt. v. 11.07.2001 – VII R 28/99, BStBl. II 2002, 267 (267); *Driien*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Loseblatt, § 33 AO, Rn. 5 (155. Lieferung; Stand: 02/2019); *Driien*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Loseblatt, § 37 AO, Rn. 7 (135. Lieferung; Stand: 01/2014); *Loose*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Loseblatt, Vor § 69 AO (151. Lieferung; Stand: 02/2018), Rn. 10; *Nacke*, Haftung für Steuerschulden, 4. Aufl., 2017, 1.1.; *Rüsken*, in: Klein, Abgabenordnung, 14. Aufl., 2018, § 33 AO, Rn. 26.

¹³⁹⁵ Womöglich a.A. *Prätzler*, DB 2020, 1977 (1980); *Sterzinger*, UR 2020, 941 (957).

¹³⁹⁶ S. IV.3.d.

¹³⁹⁷ S. IV.2.d. und IV.3.d.

¹³⁹⁸ Allgemein zu diesem Effekt bei Mechanismen zur Betrugsbekämpfung s. *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.31; *Ismer/Schwarz*, MwStR 2019, 348 (351).

¹³⁹⁹ Vgl. *Hidien*, PIStB 2019, 305 (312).

erwähnte¹⁴⁰⁰ „Gesamtkonzept“ ist so kleinteilig ausdifferenziert, dass es wohl als abschließend angesehen werden kann und muss¹⁴⁰¹. Die womöglich in Betracht kommenden unionsrechtlichen Rechtsgrundlagen in Art. 205 MwStSystRL¹⁴⁰², Art. 273 MwStSystRL¹⁴⁰³ und Art. 395 MwStSystRL¹⁴⁰⁴ sind hinsichtlich ihrer Eignung als Rechtsgrundlage für die Haftungsregelung in § 25e Abs. 1 Hs. 1 UStG n.F. nicht unumstritten¹⁴⁰⁵. Nach Art. 205 MwStSystRL können die Mitgliedstaaten in bestimmten Fällen bestimmen, dass eine andere Person als der Steuerschuldner die Steuer gesamtschuldnerisch zu entrichten hat. Die Art. 206 bis 273 MwStSystRL (Titel XI Kap. 1 Abschn. 2 und Kap. 2 bis 7) regeln insbesondere Anzeige-, Aufzeichnungs-, Erklärungs-, Rechnungsstellungs- und Aufbewahrungspflichten der Steuerpflichtigen („Unternehmer“). Dabei ermöglicht es Art. 273 MwStSystRL den EU-Mitgliedstaaten, auch weitere Pflichten für Personen festzulegen, die anstatt des leistenden „Unternehmers“ die Umsatzsteuer schulden, sofern sie dies zur Sicherstellung der genauen Steuererhebung oder zur Vermeidung von Steuerhinterziehung für erforderlich halten. Art. 395 MwStSystRL erlaubt unter bestimmten Voraussetzungen die Ermächtigung von Mitgliedstaaten zur Einführung von Sondermaßnahmen, um die Steuererhebung zu vereinfachen oder Steuerhinterziehungen oder -umgehungen zu verhindern. Die Bedenken gegen die Eignung von Art. 205 MwStSystRL¹⁴⁰⁶, Art. 273 MwStSystRL¹⁴⁰⁷ und Art. 395 MwStSystRL¹⁴⁰⁸ als Rechtsgrundlage gründen vor allem auf den bei ihrer Anwendung zu beachtenden Anforderungen an die Verhältnismäßigkeit und Rechtssicherheit, die einer allzu strengen Aus-

¹⁴⁰⁰ S. oben im Text.

¹⁴⁰¹ Wohl a.A. *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.468.

¹⁴⁰² So wohl der Richtliniengeber, wobei sich entsprechende Maßnahmen „als unzureichend erwiesen“ haben sollen. Vgl. Erwägungsgrund 7 der Richtlinie 2017/2455 des Rates v. 05.12.2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen, ABl. L 348 v. 29.12.2017, S. 7; dazu *Hidien*, DStR 2020, 257 (262 f.); *Karg*, SteuerStud 2019, 308 (308 f.).

¹⁴⁰³ Vgl. *Heidner*, in: Bunjes, UStG, 19. Aufl., 2020, § 22f, Rn. 58; *Heuermann*, in: Sölch/Ringleb, UStG, Loseblatt, § 22f, Rn. 4 (85. EL; Stand: 03/2019).

¹⁴⁰⁴ Vgl. *Hidien*, PIStB 2019, 305 (311).

¹⁴⁰⁵ Kritisch insoweit *Hidien*, DStR 2020, 257 (262 f.).

¹⁴⁰⁶ So EuGH, Urt. v. 11.05.2006 – C-384/04, Federation of Technological Industries, Slg. 2006, I-4191, ECLI:EU:C:2006:309, Tz. 29, zu Art. 21 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates v. 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, ABl. Nr. L 145 v. 13.06.1977, S. 1 (Sechste Richtlinie) als Vorgängerregelung zu Art. 205 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates v. 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L 347 v. 11.12.2006, S. 1 (MwStSystRL).

¹⁴⁰⁷ Vgl. EuGH, Urt. v. 08.05.2019 – C-712/17, EN.SA. Srl/Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale Lombardia Ufficio Contenzioso, ECLI:EU:C:2019:374, Tz. 39.

¹⁴⁰⁸ Vgl. *Hidien*, PIStB 2019, 305 (311 f.).

gestaltung der Regelungen entgegensteht¹⁴⁰⁹. Sollte es nicht möglich sein, die Haftungsregelung in § 25e Abs. 1 Hs. 1 UStG n.F. argumentativ auf eine unionsrechtliche Kompetenzgrundlage zu stützen, müsste der vom Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH)¹⁴¹⁰ geforderte und vom Bundesverfassungsgericht (BVerfG)¹⁴¹¹ mit Blick auf Art. 23 Abs. 1 S. 1 und 2 GG grundsätzlich anerkannte Anwendungsvorrang des Unionsrechts bemüht werden, um ein unionsrechtliches „Gesamtkonzept“ wie das bestehende mit der „Einschaltung“ eines „Plattformbetreibers“ in die Leistungskette vor einer (allerdings wohl nur vermeintlich) gegenläufigen mitgliedstaatlichen Regelung wie dem Haftungstatbestand aus § 25e Abs. 1 Hs. 1 UStG n.F. zu schützen.

Die Lösung des Gesetzes für den Haftungstatbestand in § 25e Abs. 1 Hs. 1 UStG n.F. durch die Anordnung der Nichtanwendbarkeit in § 25e Abs. 1 Hs. 2 UStG n.F. in den unionsrechtlich determinierten¹⁴¹² Fällen des § 3 Abs. 3a S. 1 und 2 UStG n.F. entspricht derjenigen bei der vergleichbaren Problematik des Zusammenspiels¹⁴¹³ des Haftungstatbestands in § 25d Abs. 1 S. 1 UStG a.F. und der Rechtsprechung des EuGH bei missbräuchlichen Gestaltungen¹⁴¹⁴. Im Zuge der Einfügung von § 25f UStG n.F.¹⁴¹⁵ zur Kodifizierung dieser Rechtsprechung¹⁴¹⁶ für Voranmeldungs- und Besteuerungszeiträume, die nach dem 31.12.2019 enden¹⁴¹⁷, wurde (zeitgleich) zum 01.01.2020¹⁴¹⁸ § 25d UStG a.F. aufgehoben¹⁴¹⁹. Der Gesetzgeber ging davon aus, dass § 25d UStG a.F. und § 25f UStG n.F. kumulativ anwendbar gewesen wären, was er auf Grund des Übermaßverbots und auch der Rechtsklar-

¹⁴⁰⁹ So jeweils dezidiert *Hidien*, PISTB 2019, 305 (310 f.); *Hidien*, DStR 2020, 257 (262 f.).

¹⁴¹⁰ Vgl. EuGH, Urt. v. 15.07.1964 – Rs. 6-64, Flaminio Costa gegen E.N.E.L., Slg. 1964, 1253 (1269 f.), ECLI:EU:C:1964:66.

¹⁴¹¹ Vgl. BVerfG, Urt. v. 05.05.2020 – 2 BvR 859/15, 2 BvR 1651/15, 2 BvR 2006/15, 2 BvR 980/16, BVerfGE 154, 17 (151; Rn. 234).

¹⁴¹² S. IV.3.d.

¹⁴¹³ Dazu s. *Drüen*, MwStR 2015, 841 (841 ff.).

¹⁴¹⁴ Dazu s. EuGH, Urt. v. 18.12.2014 – C-131/13, C-163/13 und C-164/13, Schoenimport „Italmoda“, ECLI:EU:C:2014:2455.

¹⁴¹⁵ Eingefügt durch Art. 12 Nr. 19 des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, BGBl. I 2019, 2451.

¹⁴¹⁶ Vgl. Bundesregierung, Entwurf eines Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, BR-Drs. 356/19, S. 76; *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.466 („positiviert“; ohne Hervorhebung im Original); *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 391.

¹⁴¹⁷ S. § 27 Abs. 30 UStG.

¹⁴¹⁸ S. Art. 39 Abs. 2 des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, BGBl. I 2019, 2451.

¹⁴¹⁹ S. Art. 12 Nr. 18 des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, BGBl. I 2019, 2451.

heit nicht wollte¹⁴²⁰. In der Gesetzesbegründung zu § 25e Abs. 1 Hs. 2 UStG n.F.¹⁴²¹ findet sich diese Begründung jedoch ebenso wenig wie eine andere.

Neben der unionskompetenzrechtlichen Frage ist auch die Vereinbarkeit der Haftungsregelung in § 25e Abs. 1 Hs. 1 UStG n.F. mit materiellrechtlichen Vorgaben aus übergeordnetem Recht nicht unproblematisch. Diesbezüglich wird von der Kommission¹⁴²² und anderen¹⁴²³ die Unverhältnismäßigkeit der Haftungsregelung und die Erschwerung des Marktzugangs durch diese geltend gemacht. Dabei muss der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz unabhängig von der Quelle (Verfassungs- oder Unionsrecht) auf Rechtspositionen bezogen sein, in die eben nur in verhältnismäßiger Weise eingegriffen werden darf. Soweit es um den „Zugang europäischer Unternehmen zum deutschen Markt“ geht, können diese Rechtspositionen die Grundfreiheiten des AEUV der „Plattformbetreiber“ (z.B. Art. 56 i.V.m. Art. 62 und 54 AEUV) und der eigentlichen Leistungserbringer (z.B. Art. 28 Abs. 1 AEUV) sein¹⁴²⁴. Im Übrigen greift die Haftungsregelung auch in Grundrechte ein. Unabhängig von der Frage nach der unionskompetenzrechtlichen Zulässigkeit einer materiellrechtlichen Regelung im Umsatz-/Mehrwertsteuerrecht eines Mitgliedstaats¹⁴²⁵, das (wenn auch mit Umsetzungsspielräumen für die Mitgliedstaaten) unionsrechtlich durchharmonisiert ist¹⁴²⁶, wäre eine unionsrechtlich nicht vorgesehene Regelung wohl keine „Durchführung des Rechts der Union“, die an den Unionsgrundrechten zu messen wäre, insbesondere denen der Grundrechtecharta (s. Art. 51 Abs. 1 S. 1 GRCh). Damit wären die Grundrechte des Grundgesetzes maßgeblich¹⁴²⁷. Diese Auswahl der anwendbaren Grundrechte entspricht der Auswahl hinsichtlich anderer verfahrensrechtlicher Mitwirkungspflichten, etwa Mitteilungspflichten bei grenzüberschreitenden Steuergestaltungen (§§ 138d ff. AO), wenn und soweit diese nicht auf unionsrechtlichen Vorgaben wie der zuletzt wirksam

¹⁴²⁰ Vgl. Bundesregierung, Entwurf eines Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, BR-Drs. 356/19, S. 76; ähnlich *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.466 („konsequenterweise“); *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 19. Aufl., 2021, Rn. 391.

¹⁴²¹ Vgl. Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 – JStG 2020), BR-Drs. 503/20, S. 164.

¹⁴²² S. Kommission, Mitteilung v. 10.10.2019, INF/19/5950; dazu *Hidien*, DStR 2020, 257 (258).

¹⁴²³ Vgl. *Hidien*, DStR 2020, 257 (261 f.); *Hufeld*, DStZ 2018, 755 (768 ff.); *Zugmaier/Oldiges*, DStR 2019, 15 (19 f.).

¹⁴²⁴ Vgl. *Hidien*, DStR 2020, 257 (262).

¹⁴²⁵ S. oben im Text.

¹⁴²⁶ S. II.1.

¹⁴²⁷ So auch *Hufeld*, DStZ 2018, 755 (766).

gewordenen Änderungsrichtlinie¹⁴²⁸ („DAC 6“) zur Amtshilferichtlinie beruhen¹⁴²⁹. Es kann allerdings nicht ausgeschlossen werden, dass diese Auswahl der anwendbaren Grundrechte angezweifelt wird. Der EuGH nimmt unter bestimmten Voraussetzungen auch im Falle einer „überschießenden“ Umsetzung von Richtlinienvorgaben eine eigene Auslegungskompetenz an¹⁴³⁰, was in der Folge den Anwendungsbereich der Unionsgrundrechte eröffnen könnte¹⁴³¹. Dafür könnte hier sprechen, dass sich die Ausgestaltung der Aufzeichnungspflichten (§ 22f Abs. 1 S. 1 UStG a.F./n.F.) und – zumindest hinsichtlich der verwendeten Begriffe – der Haftungsregelung (§ 25e Abs. 1 (Hs. 1) UStG a.F./n.F.) am Unionsrecht orientiert¹⁴³². Für die – nach hier bevorzugter Auffassung maßgeblichen – Grundrechte des Grundgesetzes ist zu prüfen, ob für konkrete „Plattformbetreiber“ und (eigentliche) „Leistungserbringer“ der persönliche Anwendungsbereich eröffnet ist. Mit Blick auf Bürger- bzw. Deutschengrundrechte wie die Berufsfreiheit aus Art. 12 Abs. 1 S. 1 und 2 GG, die nur für deutsche Staatsangehörige (Art. 116 Abs. 1 GG) gilt, und die Beschränkung der „Grundrechtsträgerschaftserweiterung“ aus Art. 19 Abs. 3 GG auf „inländische“ juristische Personen, kann dies für nichtdeutsche Staatsangehörige bzw. „ausländische“ juristische Personen nicht der Fall sein. In EU-Sachverhalten verlangen die unionsrechtlichen Diskriminierungsverbote (z.B. Art. 18 oder Art. 49 i.V.m. Art. 54 bzw. Art. 56 i.V.m. Art. 62 und 54 AEUV) allerdings Modifizierungen¹⁴³³. Demnach müssen auch Staatsangehörigen von EU-Mitgliedstaaten Bürger- und Deutschengrundrechte zustehen. Alternativ muss die (an sich einfacher einschränkbare¹⁴³⁴) allgemeine Handlungsfreiheit aus Art. 2 Abs. 1 GG als auch nichtdeutschen Staatsangehörigen zustehendes Menschenrecht¹⁴³⁵ ein vergleichbares Schutzniveau wie Bürger- und Deutschengrundrechte bieten. Zudem muss die „Grundrechtsträgerschaftserweiterung“ aus Art. 19 Abs. 3 GG auch auf „ausländische“ juristische Personen mit Sitz der Haupt-

¹⁴²⁸ S. Richtlinie 2018/822 des Rates v. 25.05.2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen, ABl. L 139 v. 05.06.2018, 1 („DAC 6“).

¹⁴²⁹ S. IV.3.d.

¹⁴³⁰ Z.B. EuGH, Urt. v. 17.07.1997 – Rs. C-28/95, Leur-Bloem, Slg. 1997, I-4161, Tz. 32.

¹⁴³¹ Zur Problematik s. *Hey*, FR 2018, 633 (634 f.), zu nationalen Mitteilungspflichten bei grenzüberschreitenden Steuergestaltungen.

¹⁴³² S. oben im Text.

¹⁴³³ Vgl. *Dürschmidt*, Verweisungen in formellgesetzlichen Rechtsnormen auf andere formellgesetzliche Rechtsnormen, 2019, S. 49; *Huber*, EuR 2013, 637 (641).

¹⁴³⁴ Vgl. *di Fabio*, in: Maunz/Dürig, GG, Loseblatt, Art. 2, Rn. 33 (Lfg. 39; Stand: 07/2001); *Dürschmidt*, Verweisungen in formellgesetzlichen Rechtsnormen auf andere formellgesetzliche Rechtsnormen, 2019, S. 49.

¹⁴³⁵ Vgl. *di Fabio*, in: Maunz/Dürig, GG, Loseblatt, Art. 2, Rn. 10, 28 ff. (Lfg. 39; Stand: 07/2001); *Dürschmidt*, Verweisungen in formellgesetzlichen Rechtsnormen auf andere formellgesetzliche Rechtsnormen, 2019, S. 49.

verwaltung¹⁴³⁶ in einem EU-Mitgliedstaat¹⁴³⁷ angewendet werden¹⁴³⁸. Die Inanspruchnahme als Haftungsschuldner ist ein Eingriff in die Berufsausübungsfreiheit (Art. 12 Abs. 1 S. 2 GG)¹⁴³⁹ bzw. zumindest in die allgemeine Handlungsfreiheit (Art. 2 Abs. 1 GG)¹⁴⁴⁰, der freilich gerechtfertigt sein kann. Wegen der Ausgestaltung der gesetzlichen Regelung als „bloßer“ Haftungstatbestand, für den nur unter den weiteren Voraussetzungen des § 25e Abs. 8 UStG a.F./n.F. die Subsidiaritätsregelung aus § 219 S. 1 AO suspendiert ist¹⁴⁴¹, werden „Plattformbetreiber“ nach dem Willen des Gesetzgebers nicht selbst als Steuerschuldner in Anspruch genommen, sondern „nur“ als „Vierte“¹⁴⁴² (weitere Beteiligte: der Leistungserbringer¹⁴⁴³, der Staat und der Leistungsempfänger). Damit müssen hier ähnlich wie bei der Rechtfertigung einer „Indienstnahme Privater“, die häufig „Dritte“ (wie beispielsweise der Arbeitgeber neben dem Arbeitnehmer und dem Staat als weiteren Beteiligten) sind, erhöhte Anforderungen an die Rechtfertigung gestellt werden¹⁴⁴⁴. Dies gilt zumal dann, wenn „Plattformbetreiber“ aus rechtlicher Sicht nicht in die Leistungserbringung eingebunden sind. Für die Frage nach der Rechtfertigung von Beeinträchtigungen der Grundfreiheiten bzw. von Eingriffen in Grundrechte kann auch hier¹⁴⁴⁵ der effektive und gleichmäßige Gesetzesvollzug als Rechtfertigungsgrund herangezogen werden, der freilich nur bei Wahrung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes relevant sein kann. Die erforderliche Beurteilung der Geeignetheit und Erforderlichkeit sowie der Angemessenheit im Rahmen der abschließenden Abwägungsentscheidung kann dabei je nach Definition der Zielsetzung (z.B. Vermeidung von Umsatz-/ Mehrwertsteuerausfällen allgemein oder nur in Bezug auf EU- bzw. Dritt-

¹⁴³⁶ Zur Maßgeblichkeit des „Sitzes der Hauptverwaltung“ mangels einer Art. 116 GG vergleichbaren Regelung für nichtnatürliche Personen s. *Huber*, in: von Mangoldt/Klein/Starck, GG, 7. Aufl., 2018, Art. 19 GG, Rn. 296; *Wollenschläger*, in: Schmidt/Wollenschläger (Hrsg.), Kompendium Öffentliches Wirtschaftsrecht, 4. Aufl., 2016, § 2, Rn. 19.

¹⁴³⁷ Wegen der im Wesentlichen inhaltsgleichen „Freiheiten“ des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) gilt für juristische Personen aus Staaten des EWR dasselbe wie für Staaten aus der EU. Allgemein zur weitgehenden Übereinstimmung von Grundfreiheiten des AEUV und Freiheiten des EWR-Abkommens s. *Dürschmidt/Wobst*, IStR 2013, 202 (202). Innerhalb der EU bzw. des EWR hat die Beschränkung „inländisch“ deshalb kaum begrenzte Bedeutung mehr. Vgl. *Kotzur*, DÖV, 192 (196), noch zu Art. 12 EGV und kritisch zu den methodischen Begründungsansätzen.

¹⁴³⁸ Vgl. BVerfG, Urt. v. 06.12.2016 – 1 BvR 2821/11, 1 BvR 321/12, 1 BvR 1456/12, BVerfGE 143, 246 (317 f.; Rn. 196 ff.); *Huber*, EuR 2013, 637 (642); *Wollenschläger*, in: Schmidt/Wollenschläger (Hrsg.), Kompendium Öffentliches Wirtschaftsrecht, 4. Aufl., 2016, § 2, Rn. 18.

¹⁴³⁹ Vgl. *Hufeld*, DSStZ 2018, 755 (762, 765 f.).

¹⁴⁴⁰ Vgl. *Hufeld*, DSStZ 2018, 755 (762, 765 f.).

¹⁴⁴¹ Vgl. *Hidien*, PISStB 2019, 305 (309); *Hufeld*, DSStZ 2018, 755 (765); *Karg*, SteuerStud 2019, 308 (311); *Spilker*, UR 2019, 729 (731 f.).

¹⁴⁴² Vgl. *Hidien*, DSStR 2020, 257 (263); *Hufeld*, DSStZ 2018, 755 (761 ff.).

¹⁴⁴³ Nach § 44 Abs. 1 S. 1 AO sind Steuer- und Haftungsschuldner Gesamtschuldner.

¹⁴⁴⁴ Vgl. *Hufeld*, DSStZ 2018, 755 (762 f.) („Verantwortungsferne“).

¹⁴⁴⁵ Zur Rechtfertigung von Grundrechtseingriffen auf der Grundlage der Sicherstellung eines effektiven und gleichmäßigen Gesetzesvollzugs s. III.3.b.cc. und IV.2.f.

staatensachverhalte), Gewichtung einzelner Aspekte (z.B. Bedeutung des gleichmäßigen und effektiven Gesetzesvollzugs¹⁴⁴⁶ sowie des administrativen Aufwands im Hinblick auf die Nutzung von Exkulpationsmöglichkeiten¹⁴⁴⁷), Abmilderungsmöglichkeiten (z.B. bei der Ausübung des Haftungsermessens nach § 191 Abs. 1 S. 1 AO¹⁴⁴⁸) und der konkreten Ausgestaltung der beurteilten Gesetzesfassung unterschiedlich ausfallen¹⁴⁴⁹. Im Falle einer Unionsrechts- und Verfassungskonformität wären die Belastungen als Folge der Haftungsregelung in § 25e Abs. 1 (Hs. 1) UStG a.F./n.F. in eine zweite Verhältnismäßigkeitsprüfung einzubeziehen, in der eine Gesamtschau aller („kumulativen“) Belastungen aus verschiedenen, „additiven“ bzw. „kumulativen“ Grundrechtseingriffen¹⁴⁵⁰ auf Ebene der betroffenen „Plattformbetreiber“ vorgenommen wird.

¹⁴⁴⁶ Vgl. *Karg*, *SteuerStud* 2019, 308 (312).

¹⁴⁴⁷ Vgl. *Karg*, *SteuerStud* 2019, 308 (311).

¹⁴⁴⁸ Vgl. *Karg*, *SteuerStud* 2019, 308 (312).

¹⁴⁴⁹ Die Verhältnismäßigkeit der alten Fassung der Haftungsregelung in § 25e Abs. 1 UStG a.F. bejahend z.B. *Karg*, *SteuerStud* 2019, 308 (312); wohl auch *Englisch*, in: *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 24. Aufl., 2020, Rn. 17.468; dagegen kritisch zur Verhältnismäßigkeit z.B. *Hidien*, *PIStB* 2019, 305 (311 f.), insbesondere mit dem – sicherlich berechtigten – Hinweis auf die womöglich noch nicht ausgeschöpften Ermittlungsmöglichkeiten des Staats; *Hidien*, *DStR* 2020, 257 (261 f.); *Hufeld*, *DSiZ* 2018, 755 (766 ff.).

¹⁴⁵⁰ Zu „additiven“ bzw. „kumulativen“ Grundrechtseingriffen s. IV.2.e.ee.

V. Fazit und Ausblick auf das Ertragsteuerrecht

Die obigen Ausführungen haben zunächst gezeigt, dass der Gesetzesvollzug bei grenzüberschreitenden Leistungen (Umsätze) an „Endverbraucher“ („*business-to-consumer*“; B2C) erheblich defizitär und deshalb eine „unbewältigte Herausforderung“ des Umsatz-/Mehrwertsteuerrechts durch die Digitalisierung ist. Ein wesentlicher Grund besteht darin, dass die materiellrechtlichen Regelungen zum grenzüberschreitenden „elektronischen Geschäftsverkehr“ (*E-Commerce*) als „bewältigte Herausforderung“ bereits das Bestimmungslandprinzip verwirklichen. Dabei ist der defizitäre Gesetzesvollzug nicht lediglich *staatsbezogen* als steuerstaatliches und haushaltsrechtliches bzw. -wirtschaftliches Problem als Folge des Ausfalls von Umsatz-/Mehrwertsteuereinnahmen zu sehen, sondern (auch) *menschenbezogen* als (unions-)grundrechtliches, insbesondere gleichheitsrechtliches. Auch eine *innenmarktbezogene* Betrachtung, die mit Blick auf unionsrechtliche Vorgaben für das Umsatz-/Mehrwertsteuerrecht erforderlich ist, kann daran nichts ändern.

Die Digitalisierung ist jedoch nicht nur Teil des „Problems“ und „Herausforderung“ für die Ausgestaltung des materiellen Umsatz-/Mehrwertsteuerrechts unter Einschluss seines effektiven und gleichmäßigen Vollzugs, sondern sie muss auch als Teil der „Lösung“ und „Chance“ für die Bewältigung bislang unbewältigter Herausforderungen für den effektiven und gleichmäßigen Gesetzesvollzug im Bereich des Umsatz-/Mehrwertsteuerrechts verstanden werden¹⁴⁵¹. Diese Erkenntnis gilt für bestimmte digitalisierungsspezifische Herausforderungen wie bei auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen (elektronisch erbrachten Dienstleistungen). Sie kann

¹⁴⁵¹ So auch Kommission, Mitteilung v. 15.07.2020, Aktionsplan für eine faire und einfache Besteuerung zur Unterstützung der Aufbastrategie, COM(2020) 312 final, S. 6 f. („Die Digitalisierung der Wirtschaft und der nationalen Behörden sollte auch als Chance verstanden werden.“; ohne Hervorhebung im Original); Bundesrechnungshof, Bericht nach § 99 BHO über Maßnahmen zur Verbesserung der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung – Chancen der Digitalisierung nutzen, 2020, S. 6 f., 14, 37 ff., 44, wobei er schon im Titel des Berichts zum Ausdruck bringt, dass in der Digitalisierung „Chancen“ liegen, die mit Blick auf die Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung genutzt werden sollten, und er zudem die Abbildung 3 auf Seite 14 mit „Kampf gegen Windmühlen – Analoge Betrugsbekämpfungsinstrumente reichen nicht aus“ überschreibt; OECD, Committee on Fiscal Affairs, Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions: The 2003 Report, 2003, Tz. 36; konkretisierend dazu OECD, Committee on Fiscal Affairs, Report on Automating Consumption Tax Collection Mechanisms, 2003; OECD, Committee on Fiscal Affairs, Facilitating Collection of Consumption Taxes on Business To Consumer Cross Border E Commerce Transactions, 2003; OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, 2018, 2015, S. 202 ff.; *Englisch*, IStR 2016, 717 (721); *Hidien*, DStR 2020, 257 (264) („Internationales und nationales Steuerrecht und nationaler Steuervollzug müssen sich [...] nicht nur (weiter) europäisieren und internationalisieren, sondern auch ihrerseits neue Formen der Digitalisierung (Blockchain-Technik, Künstliche Intelligenz) für ihre Funktionen instrumentalisieren.“); ferner *Ismar/Schwarz*, MwStR 2019, 348 (348 ff.), speziell zum Umsatz-/Mehrwertsteuerbetrug in der Leistungskette; allgemein *G. Kirchhof*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band 1, 2018, S. 361 (362, 364 f.), freilich auch mit deutlichen Hinweisen auf Grenzen; *Mellinghoff*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band 1, 2018, S. 421 (422) („Die aktuellen Anwendungen schöpfen allerdings das Potential der modernen Informationstechnologie nur teilweise aus.“).

aber auch bei digitalisierungsunspezifischen Herausforderungen helfen, den Gesetzesvollzug zu effektivieren. Dies betrifft den Internethandel mit Waren als besonderer Form des Fernverkaufs, der lediglich über das Internet angebahnt wird, daneben aber auch allgemein die Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs wie bei „Umsatzsteuerkarussellen“, selbst wenn hierbei ansonsten keine Bezüge zur Digitalisierung als bedeutsamer Entwicklung in der Lebenswirklichkeit festzustellen sind. Neben vorhandenen Mechanismen, die konsequent genutzt und ggf. verbessert werden müssen, sind auch neue Instrumente zu entwickeln. Erfolgversprechend scheint in Bezug auf die Fortentwicklung bestehender Instrumente beispielsweise der verstärkte Einsatz des automatischen Informationsaustauschs zwischen Mitgliedstaaten der Europäischen Union (EU)¹⁴⁵² zu sein, der derzeit von der Kommission geprüft wird. Im Falle der Nutzung elektronischer Systeme dürfte der automatische Informationsaustausch einfacher zu handhaben und schon deshalb effektiver sein als der manuelle Informationsaustausch. Neue Instrumente werden bzw. könnten etwa die Nutzung von Informationen für umsatz-/mehrwertsteuerrechtliche Zwecke sein, die bei „Finanzintermediären“ vorhanden sind¹⁴⁵³ oder die im Rahmen der Verwendung der Blockchain-Technologie gesammelt werden, etwa bei der Zahlung mit digitalen Währungen (Kryptowährungen). Trotz der Notwendigkeit solcher Entwicklungen sind hierbei auch Grenzen zu beachten, insbesondere die limitierenden Anforderungen des Datenschutzrechts, aber auch diejenigen aus Grundrechten für die „Indienstnahme Privater“ im Falle der Schaffung von Pflichten für „Finanzintermediäre“. Darüber hinaus prüft die Kommission derzeit auch, den Ressourceneinsatz der Finanzbehörden auf der Grundlage eines „risikobasierten Ansatzes“ zu steuern, der mit Erleichterungen für steuererhörliche „Unternehmer“ verbunden sein könnte¹⁴⁵⁴.

Die Suche nach Lösungsmöglichkeiten für die Beseitigung des defizitären Gesetzesvollzugs im Bereich des Umsatz-/Mehrwertsteuerrechts ist besonders dringlich, weil das materielle Umsatz-/Mehrwertsteuerrecht bereits nach Maßgabe des Bestimmungslandprinzips ausgestaltet ist. Zwar hat die Bundesregierung auch die Digitalisierung der Finanzverwaltung im Blick¹⁴⁵⁵, jedoch scheinen zumindest im Rahmen ihrer gesamtstaatlichen Digitalisierungsstrategie Bemühungen um die Effektivierung des Gesetzesvollzugs im

¹⁴⁵² Vgl. Kommission, Mitteilung v. 15.07.2020, Aktionsplan für eine faire und einfache Besteuerung zur Unterstützung der Aufbastrategie, COM(2020) 312 final, S. 15.

¹⁴⁵³ S. IV.2.f. und IV.3.e.

¹⁴⁵⁴ Vgl. Kommission, Mitteilung v. 15.07.2020, Aktionsplan für eine faire und einfache Besteuerung zur Unterstützung der Aufbastrategie, COM(2020) 312 final, S. 15.

¹⁴⁵⁵ Vgl. Bundesregierung, Digitalisierung gestalten. Umsetzungsstrategie der Bundesregierung, 5. Aufl., 2020, S. 219 f.

Bereich des Umsatz-/Mehrwertsteuerrechts nicht im Vordergrund zu stehen¹⁴⁵⁶. Das ressortzuständige Bundesfinanzministerium geht für seinen Ressortbereich trotz der Kritik des Bundesrechnungshofs¹⁴⁵⁷ und in einer Vielzahl von Literaturbeiträgen¹⁴⁵⁸ sowie eines bei ihm vorhandenen Bewusstseins um die Problematik¹⁴⁵⁹ bisweilen offenbar von ausreichenden dahingehenden Aktivitäten aus¹⁴⁶⁰. Jedenfalls scheinen die Möglichkeiten zur Vermeidung eines defizitären Gesetzesvollzugs bei weitem noch nicht ausgeschöpft zu sein. Solange diesbezüglich noch Verbesserungspotential besteht, kann die materiellrechtliche Ausgestaltung der Regelungen für den grenzüberschreitenden „elektronischen Geschäftsverkehr“ (*E-Commerce*) nicht Ursache für ein „strukturelles“ Vollzugsdefizit in dem Sinne sein, dass das materielle Umsatz-/Mehrwertsteuerrecht der Mitgliedstaaten und die Vorgaben des Mehrwertsteuerrechts der EU rechtswidrig und unwirksam sind.

Die Bedeutung von Erkenntnissen über faktische und rechtliche Grenzen von Lösungsmöglichkeiten für die Sicherstellung des effektiven und gleichmäßigen Gesetzesvollzugs (sowie zu technischen Anforderungen an die Umsetzbarkeit), die aus der Ausgestaltung und dem Vollzug des Umsatz-/Mehrwertsteuerrechts gewonnen werden, sind nicht auf diesen Bereich des Steuerrechts begrenzt¹⁴⁶¹. Vielmehr sind diese auch für das Ertragsteuerrecht relevant¹⁴⁶², etwa „digitalisierungsspezifische“ Steuern und Anknüpfungen,

¹⁴⁵⁶ Vgl. Bundesrechnungshof, Bericht nach § 99 BHO über Maßnahmen zur Verbesserung der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung – Chancen der Digitalisierung nutzen, 2020, S. 37.

¹⁴⁵⁷ Vgl. Bundesrechnungshof, Bericht nach § 99 BHO über Maßnahmen zur Verbesserung der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung – Chancen der Digitalisierung nutzen, 2020.

¹⁴⁵⁸ Allgemein z.B. s. *Mellinghoff*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918–2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band 1, 2018, S. 421 (422) („Die aktuellen Anwendungen schöpfen allerdings das Potential der modernen Informationstechnologie nur teilweise aus.“).

¹⁴⁵⁹ Vgl. Bundesregierung, Antwort auf die Kleine Anfrage u.a. der Fraktion Die Linke (BT-Drs. 19/10449), BT-Drs. 19/13748, Vorbemerkung der Bundesregierung („Gleichzeitig hat die Verwaltung weiterhin eine gerechte Besteuerung sicherzustellen.“ und „Die verstärkte Nutzung der Informationstechnik dient der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und den rechtstaatlichen Erfordernissen des Steuervollzugs.“); zu Maßnahmen der Bundesregierung Fortentwicklung des KONSENS-Verbands und Integration ins Bundeszentralamt für Steuern zur Beschleunigung der Digitalisierung in der Steuerverwaltung s. Bundesregierung, Antwort auf die Kleine Anfrage der Abgeordneten Katja Hessel, Christian Dürr, Dr. Florian Toncar, weiterer Abgeordneter und der Fraktion der FDP – Drucksache 19/29055 –, BT-Drs. 19/30138.

¹⁴⁶⁰ Vgl. Bundesregierung, Antwort auf die Kleine Anfrage u.a. der Fraktion Die Linke (BT-Drs. 19/10449), BT-Drs. 19/13748, Vorbemerkung der Bundesregierung; ferner Bundesrechnungshof, Bericht nach § 99 BHO über Maßnahmen zur Verbesserung der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung – Chancen der Digitalisierung nutzen, 2020, S. 45 ff.

¹⁴⁶¹ Für eine breitere Perspektive s. *Hammerl/Zechner*, Taxing Profit and Consumption in Market Jurisdictions: Equity and Administrability in the Digital Era, Graz Law Working Paper No 06-2021.

¹⁴⁶² Vgl. OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, 2018, 2015, S. 19, 189 („Further, it was recognised that the measures developed in the BEPS Project would mitigate some aspects of the broader tax challenges and that the implementation of the measures to address the VAT/GST challenges that were included in the 2015 Action 1 Report, particularly the International VAT/GST Guidelines, would lead to a more effective and efficient collection of these taxes in the market jurisdiction.“); *Englisch*, ISiR 2016, 717 (721 ff.) („vergleichbare Herausforderungen an eine praktikable und auch für die Steuerverwaltung vollziehbare Ausgestaltung der Besteuerung im Staat des Absatzmarktes“); *Haydl*, ISiR 2015, 587 (587) („Wechselbeziehungen zwischen Mehrwertsteuer und direkten Steuern“).

wenn diesen ein „nachfrage-“ bzw. „wertschöpfungsorientiertes“ Bestimmungslandprinzip¹⁴⁶³ zu Grunde liegt¹⁴⁶⁴. Dies betrifft¹⁴⁶⁵ etwa die erste Säule („*Pillar One*“)¹⁴⁶⁶ im Rahmen des Zwei-Säulen-Ansatzes der OECD zur Bewältigung der steuerlichen Herausforderungen der digitalen Wirtschaft¹⁴⁶⁷. Dabei geht es um (neue) „Anknüpfungsregeln“ für die Bestimmung des Orts, an dem Steuern zu zahlen sind, und deshalb um einen grundlegend neuen Ansatz zur zwischenstaatlichen Aufteilung der Besteuerungszuständigkeit¹⁴⁶⁸. Dies soll es nicht mehr nur¹⁴⁶⁹, aber insbesondere auch ermöglichen, dass auch hochdigitalisierte oder verbraucherorientierte multinationale Unternehmen in Staaten Steuern zahlen, in denen sie einer in zeitlicher und umfangmäßiger Hinsicht wesentlichen Geschäftstätigkeit nachgehen und dadurch manchmal substantielle Gewinne erzielen, obwohl sie dort keine signifikante physische Präsenz haben („Marktstaaten“)¹⁴⁷⁰. In diesem Kontext steht auch eine in einigen (Mitglied-)Staaten wie Frankreich¹⁴⁷¹ oder Österreich¹⁴⁷² schon unilateral¹⁴⁷³ eingeführte und von der EU¹⁴⁷⁴ zunächst als „Zwischenlösung“¹⁴⁷⁵ vorgeschlagene „Digitalsteuer“ („*Digital Services*

¹⁴⁶³ Zum daraus folgenden Zusammenhang der Entwicklungen im Umsatz-/Mehrwertsteuerrecht und (Internationalem) Ertragsteuerrecht s. *Hidien*, DStR 2020, 257 (264); ferner *Englisch*, IStR 2017, 717 (717 ff.).

¹⁴⁶⁴ Für einen Überblick über dahingehende Überlegungen s. *Raden*, Digitalisierung und Internationales Steuerrecht, 2018, S. 195 ff.; ferner *F. Kirchhof*, BB 2020, 2775 (2775 ff.).

¹⁴⁶⁵ Vgl. *Hidien*, DStR 2020, 257 (264).

¹⁴⁶⁶ S. OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2020.

¹⁴⁶⁷ Zu diesem s. S. OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2020, und OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2020.

¹⁴⁶⁸ Vgl. *Fehling/Koch*, IStR 2021, 561 (561 f.); *Schön*, IStR 2019, 647 (647 ff.).

¹⁴⁶⁹ Die Reformbestrebungen sind nicht mehr auf die „Digitalwirtschaft“ beschränkt, weil „grundsätzlich alle Wirtschaftsbe-
reiche erfasst sein sollen und es nicht mehr auf die Art der Tätigkeit ankommt“. Vgl. *Fehling/Koch*, IStR 2021, 561 (564).

¹⁴⁷⁰ Vgl. BMF, Monatsbericht Juli 2021, S. 8 (10); *Hammerl/Zechner*, Taxing Profit and Consumption in Market Jurisdictions: Equity and Administrability in the Digital Era, Graz Law Working Paper No 06-2021, S. 9 f.; *Schön*, IStR 2019, 647 (647 ff.).

¹⁴⁷¹ Zum Gesetz s. <http://www.assemblee-nationale.fr/15/pdf/projets/pl1737.pdf> (21.06.2021).

¹⁴⁷² S. Digitalsteuergesetz 2020 (DiStG 2020), das als Art. 1 des Abgabenänderungsgesetz 2020 – AbgÄG 2020, 6BGBl. I Nr. 91/2019, erlassen wurde; dazu s. *Hammerl/Zechner*, Taxing Profit and Consumption in Market Jurisdictions: Equity and Administrability in the Digital Era, Graz Law Working Paper No 06-2021, S. 32 ff.; zum Gesetzentwurf s. *Kirchmayr*, FR 2019, 800 (800 ff.); *Mayr*, BB 2019, 1245 (1245 ff.); *Schmidt*, IStR-LB 2019, 55 (55 ff.).

¹⁴⁷³ Vgl. *Hidien*, DK 2021, 146 (146); *F. Kirchhof*, BB 2020, 2775 (2775); für weitere, teilweise nicht umgesetzte Überlegungen s. *Raden*, Digitalisierung und Internationales Steuerrecht, 2018, S. 27.

¹⁴⁷⁴ Vgl. Kommission, Vorschlag v. 21.03.2018 für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen, COM(2018) 148 final; ausführlich dazu s. *Kofler/Sinnig*, in: Haslehner/Kofler/Pantazatou/Rust (Hrsg.), Tax and the Digital Economy, 2019, 101 (101 ff.). Der Entwurf wurde mittlerweile zurückgezogen. S. unten im Text.

¹⁴⁷⁵ S. Erwägungsgrund 6 des (mittlerweile zurückgezogenen) Vorschlags v. 21.03.2018 für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen, COM(2018) 148 final.

Tax“; DST)¹⁴⁷⁶ oder eine ebenfalls von der EU vorgeschlagene Anknüpfung des Ertragssteuerrechts an eine „signifikante digitale Präsenz“¹⁴⁷⁷ („digitale Betriebsstätte“). Die bisher angestellten Reformüberlegungen auf Ebene der OECD und der EU unterscheiden sich erheblich¹⁴⁷⁸. Trotz des Bekenntnisses der EU zur Umsetzung der Ergebnisse auf OECD-Ebene¹⁴⁷⁹, was an sich eine „Abkehr vom Digitalsteuerkonzept implizieren“¹⁴⁸⁰ und wohl dem Bestreben der G7- und G20-Finanzminister entsprechen¹⁴⁸¹ würde, steht weiterhin eine „Digitalabgabe“ („*Digital Levy*“)¹⁴⁸² zur Diskussion, die neuerdings sogar zu den Eigenmitteln der EU gehören soll¹⁴⁸³. Die künftige „Digitalabgabe“ ist derzeit noch nicht konkretisiert¹⁴⁸⁴ und inhaltlich vom Vorschlag

¹⁴⁷⁶ Für einen „Zwischenbericht“ s. *Hölschl/Inzinger/Loibl/Reinold*, *beck digitax* 2020, Beihefter 1, S. 1 (1 ff.).

¹⁴⁷⁷ Vgl. Kommission, Vorschlag v. 21.03.2018 für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz, COM(2018) 147 final; ausführlich dazu s. *Bräumann*, in: Hasleher/Köfler/Pantazatos/Rust (Hrsg.), *Tax and the Digital Economy*, 2019, 147 (147 ff.).

¹⁴⁷⁸ Vgl. *Englisch*, in: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 24. Aufl., 2020, Rn. 4.72; *Mellinghoff*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), *100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018*. Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band 1, 2018, S. 421 (429); ferner *Raden*, *Digitalisierung und Internationales Steuerrecht*, 2018, S. 27 (in Bezug auf die OECD-Überlegungen: „Neue Anknüpfungsmerkmale, z.B. digitale Betriebsstätten, werden aber nicht empfohlen.“).

¹⁴⁷⁹ Vgl. Kommission, Mitteilung v. 18.05.2021, Eine Unternehmensbesteuerung für das 21. Jahrhundert, COM(2021) 251 final, S. 1 f., 8 ff.; ferner Kommission, Mitteilung v. 15.07.2020, Aktionsplan für eine faire und einfache Besteuerung zur Unterstützung der Aufbaustrategie, COM(2020) 312 final, S. 2, wo eigene Vorschläge auf EU-Ebene (nur) für den Fall einer Nichteinigung auf OECD-Ebene angekündigt werden.

¹⁴⁸⁰ Vgl. *Englisch*, in: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 24. Aufl., 2020, Rn. 4.72.

¹⁴⁸¹ Vgl. G7 Finance Ministers and Central Bank Governors' Communiqué v. 05.06.2021, Tz. 16 („*removal of all Digital Services Taxes*“), abrufbar unter: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/2021-06-05-Kommunique-G7-London.pdf?__blob=publicationFile&v=14 (21.06.2021), und Italian G20 Presidency, 3rd Finance Ministers and Central Banks Governors' Meeting, 9-10 July, Communiqué, S. 2, abrufbar unter: <https://www.g20.org/wp-content/uploads/2021/07/Communique-Third-G20-FMTCBG-meeting-9-10-July-2021.pdf> (30.08.2021), unter Bezugnahme auf OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy v. 01.07.2021, S. 3 („*removal of all Digital Service Taxes*“).

¹⁴⁸² Die Terminologie „Abgabe“ („*Levy*“) anstatt „Steuer“ („*Tax*“) dürfte mit Blick auf die wenigen Kompetenzen der EU auf dem Gebiet des Steuerrechts und die Unklarheiten hinsichtlich der Frage der Zulässigkeit von EU-Steuern, d.h. Steuern mit Aufkommensberechtigung der EU (dazu s. *Dürschmidt*, *SteuerStud* 2021, 88 (91)), bewusst gewählt sein. Dies liegt zumindest nach einem Vergleich mit anderen „Abgaben“ nahe. So ist die „neue Eigenmittelkategorie [...] auf der Grundlage nicht recycelter Kunststoffabfälle“ („*new category of own resources [...] on the basis of non-recycled plastic packaging waste*“; auch: „Kunststoffabgabe“ („*Plastic Levy*“); umgangssprachlich: „Plastiksteuer“) nach Auffassung der Bundesregierung keine „Steuer“, sondern eine Methode zur Ermittlung der Beiträge der Mitgliedstaaten zum EU-Haushalt. Vgl. BT-Drs. 19/22653, S. 2. In der Folge wird sie wohl aus dem Bundeshaushalt finanziert und ohne Umlage auf Unternehmen an die EU abgeführt. Vgl. *Dürschmidt*, *SteuerStud* 2021, 88 (89, 91). Zwischenzeitlich verwendet die Kommission jedoch wieder den deutschen Begriff der „Digitalsteuer“, während es beim englischen Begriff der „*Digital Levy*“ bleibt. Vgl. Kommission, Mitteilung v. 18.05.2021, Eine Unternehmensbesteuerung für das 21. Jahrhundert, COM(2021) 251 final, S. 6.

¹⁴⁸³ S. Erwägungsgrund 8 des Beschlusses (EU, Euratom) 2020/2053 des Rates v. 14.12.2020 über das Eigenmittelsystem der Europäischen Union und zur Aufhebung des Beschlusses 2014/335/EU, Euratom, ABl. L 424 v. 15.12.2020, 1; Kommission, Mitteilung v. 18.05.2021, Eine Unternehmensbesteuerung für das 21. Jahrhundert, COM(2021) 251 final, S. 6.

¹⁴⁸⁴ Vgl. *Hidien*, DK 2021, 146 (147 f.). Die Ausgestaltung der „Digitalabgabe“ („*Digital Levy*“; zur Terminologie s. oben) soll unabhängig von den Ergebnissen auf OECD-Ebene erfolgen. Vgl. Kommission, Mitteilung v. 18.05.2021, Eine Unternehmensbesteuerung für das 21. Jahrhundert, COM(2021) 251 final, S. 6 („Sie wird unabhängig von der angekündigten globalen Vereinbarung über die Reform der internationalen Körperschaftsteuer gestaltet werden.“ und „Sie wird parallel zur Umsetzung einer OECD-Vereinbarung über die Aufteilung eines Teils des Steueraufkommens der größten multinationalen Unternehmen existieren, wenn letztere ratifiziert und in EU-Recht umgesetzt wurde.“).

für eine „Digitalsteuer“¹⁴⁸⁵ abgegrenzt¹⁴⁸⁶, der mittlerweile von der Kommission ebenso wie der Vorschlag für eine „signifikante digitale Präsenz“ („digitale Betriebsstätte“) zurückgezogen wurde¹⁴⁸⁷. Zwar stellen sich wegen der Einordnung als Eigenmittel und der daraus folgenden Aufkommensberechtigung der EU die steuerstaatlichen bzw. haushaltsrechtlichen und -wirtschaftlichen Fragen hinsichtlich einer (künftigen) „Digitalabgabe“ („*Digital Levy*“) etwas anders als hinsichtlich der Umsatz-/Mehrwertsteuer. Jedoch müsste auch insoweit ein defizitärer Gesetzesvollzug vermieden werden. Dabei darf die Perspektive wiederum nicht nur *staats-* und *binnenmarktbezogen*, sondern muss auch *menschenbezogen* sein, denn auch hinsichtlich solcher Abgaben erfordern grundrechtliche, insbesondere gleichheitsrechtliche Vorgaben einen effektiven und gleichmäßigen Gesetzesvollzug.

Die Idee solcher „digitalisierungsspezifischer“ Ertragsteuern¹⁴⁸⁸ oder Anknüpfungen besteht darin, dass die (Ertrags-)Besteuerung am „Ort der Wertschöpfung“¹⁴⁸⁹ erfolgt, der bei (digitalen) Geschäftsmodellen mit „Nutzerbeteiligung“ auch in einem Staat ohne „physische Präsenz“ liegen kann, wenn ein Nutzer, der bestimmte (digitale) Dienstleistungen in Anspruch nimmt, in diesem Staat „ansässig“ ist (s. z.B. Art. 5 Abs. 1 UAbs. 1 und Abs. 2 des (mittlerweile zurückgezogenen) Entwurfs der Richtlinie zur „Digitalsteuer“ und Art. 4 Abs. 3 und 4 des (mittlerweile zurückgezogenen) Entwurfs der Richtlinie zur „signifikanten digitalen Präsenz“). Die Einordnung als „Ansässigkeitsstaat“ setzt voraus, dass der „Nutzer“ ein Gerät in diesem Staat nutzt. Der „Nutzungsstaat“ wird dabei beispielsweise mithilfe der „Internet-Protokoll-Adresse (IP-Adresse) des Geräts oder, falls dies genauer ist, über eine andere Methode der Geolokalisierung bestimmt“ (s. z.B. Art. 5 Abs. 5 des (mittlerweile zurückgezogenen) Entwurfs der

¹⁴⁸⁵ Vgl. Kommission, Vorschlag v. 21.03.2018 für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen, COM(2018) 148 final; ferner Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz, COM(2018) 147 final.

¹⁴⁸⁶ Die neu vorzuschlagende „Digitalsteuer“ („*Digital Levy*“; zur Terminologie s. oben) soll sich von den schon vorhandenen Vorschlägen für eine „Digitalsteuer“ und eine „digitale Betriebsstätte“ unterscheiden. Vgl. Kommission, Mitteilung v. 18.05.2021, Eine Unternehmensbesteuerung für das 21. Jahrhundert, COM(2021) 251 final, S. 6 (Fn. 20).

¹⁴⁸⁷ Vgl. Kommission, Mitteilung v. 18.05.2021, Eine Unternehmensbesteuerung für das 21. Jahrhundert, COM(2021) 251 final, S. 6 (Fn. 20).

¹⁴⁸⁸ Zur Problematik der steuersystematischen Einordnung einer „Digitalsteuer“ s. *Dürschmidt*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Loseblatt, § 10 KStG (Lfg. 302; Stand: 02/2021), Anm. 65; *Farruggia-Weber*, DStR 2019, 638 (642 ff.); *Mellinghoff*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band 1, 2018, S. 421 (429 f.); *Valta*, IStR 2018, 765 (766 ff.).

¹⁴⁸⁹ Vgl. Erwägungsgrund 2 des (mittlerweile zurückgezogenen) Vorschlags für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen, COM(2018) 148 final, zur „Digitalsteuer“; Erwägungsgrund 3 des (mittlerweile zurückgezogenen) Vorschlags für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz, COM(2018) 147 final, zur „signifikanten digitalen Präsenz“ („digitale Betriebsstätte“); ausführlich zur Besteuerung und Wertschöpfung s. *Haslehner/Lamensch* (Hrsg.), *Taxation and Value Creation*, 2021.

Richtlinie zur „Digitalsteuer“ und Art. 4 Abs. 6 des (mittlerweile zurückgezogenen) Entwurfs der Richtlinie zur „signifikanten digitalen Präsenz“¹⁴⁹⁰. Diese Anknüpfungspunkte sind auch im Rahmen der Umsatz-/Mehrwertsteuer relevant¹⁴⁹¹, so dass sich die damit zusammenhängenden Fragen, etwa in Bezug auf die Manipulierbarkeit der IP-Adresse¹⁴⁹², auch hier stellen. Die Übertragbarkeit von Fragestellungen würde auch bestehen, wenn wie im Bereich des Umsatz-/Mehrwertsteuerrechts weitere Anknüpfungspunkte¹⁴⁹³, etwa der Ländercode einer verwendeten SIM-Karte, herangezogen würden. Ungeachtet von vergleichbaren Fragestellungen wie Manipulationsmöglichkeiten bei bestimmten Anknüpfungspunkten hängt wie im Rahmen der Umsatz-/Mehrwertsteuer auch bei „digitalisierungsspezifischen“ Ertragsteuern bzw. Anknüpfungen der effektive und gleichmäßige Gesetzesvollzug allgemein in einem erheblichen Maß von der „Steuerehrlichkeit“ der Steuerpflichtigen ab¹⁴⁹⁴. Teilweise sollen auch hier verfahrensmäßige Erleichterungen die Befolgungskosten für Steuerpflichtige reduzieren und damit die Steuerehrlichkeit fördern¹⁴⁹⁵. So kann es für eine unionsrechtlich vorgegebene „Digitalsteuer“ einen „Mitgliedstaat der Identifizierung“ geben (s. z.B. Art. 10 Abs. 1 des (mittlerweile zurückgezogenen) Entwurfs der Richtlinie zur „Digitalsteuer“), in dem eine Steuererklärung abzugeben ist, unter anderem mit den relevanten Angaben für alle Mitgliedstaaten, in denen eine „Digitalsteuer“ geschuldet wird (s. z.B. Art. 14 S. 1 und Art. 15 Abs. 1 Buchst. b) des (mittlerweile zurückgezogenen) Entwurfs der Richtlinie zur „Digitalsteuer“). „Mitgliedstaat der Identifizierung“ könnte der Staat sein, in dem der Steuerpflichtige für den ersten Veranlagungszeitraum einer „Digitalsteuer“ unterliegt (s. z.B. Art. 10 Abs. 3 Buchst. a) des (mittlerweile zurückgezogenen) Entwurfs der Richtlinie zur „Digitalsteuer“). Unterliegt der Steuerpflichtige für diesen Steuerzeitraum in mehreren Mitgliedstaaten der „Digitalsteuer“, könnte der Steuerpflichtige den Mitgliedstaat auswählen (s. z.B. Art. 10 Abs. 3 Buchst. b) des (mittlerweile zurückgezogenen) Entwurfs der Richtlinie zur „Digitalsteuer“). Auch wenn der Steuerpflichtige hier weni-

¹⁴⁹⁰ Ferner s. *Hidien*, DK 2021, 146 (148); *Sinnig*, in: Greve/Gwiasda/Kemper/Moir/Müller/Schönberger/Stöcker/Wagner/Wolff (Hrsg.), 60. ATÖR – Der digitalisierte Staat, 2020, S. 375 (384).

¹⁴⁹¹ S. II.3.b.cc.

¹⁴⁹² S. IV.2.e.bb.

¹⁴⁹³ S. II.3.b.cc.

¹⁴⁹⁴ Der Bundesrechnungshof weist zutreffend darauf hin, dass nicht nur zwischen der inhaltlichen Ausgestaltung des materiellen Umsatz-/Mehrwertsteuerrechts und des materiellen Ertragsteuerrechts ein Zusammenhang besteht, sondern auch beim Gesetzesvollzug, denn aus der umsatz-/mehrwertsteuerrechtlichen Prüfung eines Sachverhalts können sich Erkenntnisse für seine ertragsteuerrechtliche Würdigung ergeben. Vgl. Bundesrechnungshof, Bericht an das Bundesministerium der Finanzen nach § 88 Abs. 2 BHO Umsatzbesteuerung elektronischer Dienstleistungen in der Europäischen Union. Funktionsweise des Mini-One-Stop-Shops in der Praxis, 2018, S. 27.

¹⁴⁹⁵ Allgemein dazu s. *Englisch*, IStR 2016, 717 (722).

ger frei ist als bei der Umsatz-/Mehrwertsteuer mit der freien Wählbarkeit des maßgeblichen Mitgliedstaats zumindest in Drittstaatensachverhalten, könnte für die nähere Ausgestaltung und die praktische Handhabung auf die dort gemachten Erfahrungen mit der „(kleinen) einzigen Anlaufstelle“ ((k) ea; engl.: „(Mini) One Stop Shop“; (M)OSS) zurückgegriffen werden. Das Umsatz-/Mehrwertsteuerrecht könnte vor diesem Hintergrund im Bereich der Besteuerung des grenzüberschreitenden „elektronischen Geschäftsverkehrs“ (*E-Commerce*) allgemein Vorreiter für die Entwicklung (und Erprobung) von Mechanismen zur Sicherstellung eines effektiven und gleichmäßigen Gesetzesvollzugs und damit auch Vorbild für das Ertragsteuerrecht sein¹⁴⁹⁶.

¹⁴⁹⁶ Ähnlich *Hammerl/Zechner*, Taxing Profit and Consumption in Market Jurisdictions: Equity and Administrability in the Digital Era, Graz Law Working Paper No 06-2021, S. 50.

ifst-Schriften 2021 / 2020 / 2019

2021

- Nr. 538 *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt
- Nr. 539 *Valta/Geberth/Fehling*, Besteuerung von international tätigen Unternehmen in Entwicklungsländern – Herausforderungen, Anreize und Rahmenbedingungen für Investitionen
- Nr. 540 *Schnitger/Holst*, Deutsche Abkommenspolitik – Umsetzung des MLI in den deutschen DBA –
- Nr. 541 *Dürrschmidt*, Umsatz-/Mehrwertsteuerrechtliches Bestimmungslandprinzip und defizitärer Gesetzesvollzug beim grenzüberschreitenden „elektronischen Geschäftsverkehr“ (*E-Commerce*)

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?

