

1. Einleitung

1.1. Dienstleistungen über Internetplattformen als Herausforderung für den Staat

Im Zuge der Globalisierung und Digitalisierung der Wirtschaftswelt ist der Dienstleistungssektor massiv gewachsen und erfolgt heutzutage zu großen Teilen über das Internet. Wirtschaftsteilnehmer können über internetbasierte Plattformen¹ Kontakt aufnehmen und Dienstleistungen² im umsatzsteuerrechtlichen Sinn anbieten und in Anspruch nehmen.³ Über Internetplattformen⁴ werden Geschäfte abgeschlossen und vielfach auch – unkörperlich – ausgeführt.⁵ Dies erfolgt häufig grenzüberschreitend. Der Plattformbetreiber übernimmt die Rolle eines Intermediärs, indem er Nutzer befähigt, sich über die Online-Infrastruktur zu koordinieren, sich auszutauschen, Netzwerke zu bilden und Geschäftsbeziehungen herzustellen. Dadurch können ein Leistungsaustausch und folglich Dienstleistungen im umsatzsteuerrechtlichen Sinn nicht nur zwischen dem Plattformbetreiber und dessen Nutzern, sondern auch direkt zwischen den Nutzern stattfinden.⁶ Oftmals wird in diesem Zusammenhang von der „Sharing Economy“ gesprochen;⁷ für die Zwecke der vorliegenden Arbeit wird aufgrund des weiter gefassten Untersuchungsgegenstands der Begriff der Plattformökonomie verwendet.⁸

-
- 1 Diese können technisch unterschiedlich ausgestaltet sein: Wird der Begriff der „Internetplattform“ weit verstanden, so kann dieses in zentral ausgestaltete und distribuierte Internetplattformen unterteilt werden. Vgl zur Blockchain als Form einer distribuierten Internetplattform unter Abschnitt 1.4.2.1.
 - 2 Die Begriffe „sonstige Leistung“ und „Dienstleistung“ werden in dieser Arbeit synonym verwendet.
 - 3 Die weltweit erzielten E-Commerce-Einzelhandelsumsätze beliefen sich im Jahr 2021 auf ca USD 5,2 Billionen. Bis 2026 könnten diese USD 8,1 Billionen erreichen; *Statista*, Retail e-commerce sales worldwide from 2014 to 2026 (2022).
 - 4 Die Begriffe „internetbasierte Plattform“, „Internetplattform“ und „Plattform“ werden in dieser Arbeit synonym verwendet.
 - 5 Vgl zum Begriff des „Online-E-Commerce“ im Unterschied zum „Offline-E-Commerce“ R. Müller, Bekämpfung der Mehrwertsteuerhinterziehung bei grenzüberschreitend erbrachten digitalen Dienstleistungen an Verbraucher mit Hilfe der Blockchain-Technologie (2022) 20 f.
 - 6 Vgl bspw *France Stratégie*, Tirer parti de la révolution numérique (2016), <http://www.strategie.gouv.fr/sites/strategie.gouv.fr/files/atoms/files/17-27-revolution-numerique-web.pdf> und *Fiscalité du numérique* (2016), http://www.strategie.gouv.fr/sites/strategie.gouv.fr/files/atoms/files/note-26-fs-fiscalite-numerique_0.pdf (jeweils abgerufen am 15.4.2022).
 - 7 „Sharing Economy“ ist ein Sammelbegriff für Unternehmen, Geschäftsmodelle, Internetplattformen, Online-Netzwerke und Praktiken, die es Personen ermöglichen, auf teilweise oder gänzlich ungenutzte Waren und Dienstleistungen zuzugreifen. *Rifkin* spricht in diesem Zusammenhang von „Zugriff statt Eigentum“; *Rifkin*, Die Null-Grenzkosten-Gesellschaft (2016) 329 f; vgl auch die Definitionen in *OECD*, The Sharing and Gig Economy: Taxation of Platform Sellers (2019) 21 f.
 - 8 Dies auch aus dem Grund, dass die Sharing Economy nach einigen Autoren nur *peer-to-peer* bzw *consumer-to-consumer* Transaktionen umfassen soll; vgl *Goudin*, The Cost of Non-Europe in the Sharing Economy, Europäisches Parlament (2016) 46 f mwN. Zur Definition und den charakteristischen Merkmalen der hier behandelten Plattformen unter Abschnitt 1.4.1.

1. Einleitung

Die Besteuerung von Dienstleistungen über Internetplattformen stellt den Staat vor zahlreiche Herausforderungen. So verschwimmen etwa die Sphären des aktiven Wirtschaftsteilnehmers und des Verbrauchers. Anbieter erreichen über Internetplattformen eine größere Anzahl an potenziellen Konsumenten und ersparen sich die Kosten eines eigenen Internetauftritts. Ihnen wird es ermöglicht, ihre Tätigkeit nebenberuflich auszuüben, ohne ein professionelles Unternehmen im klassischen Sinn zu führen. Aus diesem Grund sehen sie sich selbst auch vielfach als Private. Landläufig werden die Nutzer von Internetplattformen – Unternehmer wie Private – einheitlich als *peers* (deutsch: Ebenbürtige) bezeichnet. Die über die Internetplattformen ermöglichten Rechtsgeschäfte sind vielfältig: *peers* bieten die Vermietung leerstehender Zimmer, „Taxifahrten“ mit dem eigenen Pkw, die Ausführung von Reinigungsarbeiten und eine Vielzahl anderer Dienstleistungen an. Die Koordinierung dieser Leistungen über das Internet eröffnet den Wirtschaftsteilnehmern bislang nie dagewesene Möglichkeiten. Bei derartigen, komplizierten (mehrseitigen) Leistungsbeziehungen stellt sich aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht zunächst die Frage, wer welche wirtschaftliche Tätigkeit iSd § 2 Abs 1 UStG⁹ bzw Art 9 Abs 1 MwStRL¹⁰ ausübt. Als Unternehmer iSd Umsatzsteuerrechts („Steuerpflichtiger“ iSd Mehrwertsteuerrechts¹¹) kommen die Plattformbetreiber sowie die Nutzer in Betracht.

Die meisten internetbasierten Plattformen, wie bspw Airbnb,¹² Uber,¹³ Willhaben¹⁴ oder Facebook¹⁵ werden zentral von einer Gesellschaft, einer juristischen Person bzw den zu deren Vertretung befugten natürlichen Personen beherrscht. Die Plattformbetreiber können häufig mühelos als Unternehmer iSd § 2 Abs 1 UStG (Art 9 Abs 1 MwStRL) qualifiziert werden. Manche internetbasierten Plattformen, wie etwa die Bitcoin-Blockchain,¹⁶ werden allerdings von all ihren Nutzern gemeinsam „distribuiert“ verwaltet.¹⁷ Solche Plattformen bestehen aus einer Gruppe an

9 BG über die Besteuerung der Umsätze (Umsatzsteuergesetz 1994 – UStG 1994), BGBl 1994/663 idF BGBl I 2022/10.

10 RL 2006/112/EG des Rates v 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl L 2006/347, 1 idF RL (EU) 2021/1159 des Rates v 18.2.2019, ABl L 2021/250, 1 (MwStRL).

11 Vgl für eine Übersicht der europäischen bzw deutschen Terminologien *Lohse*, Die Hauptpersonen im Umsatz- und Mehrwertsteuerrecht, UR 2006, 92 (92 ff).

12 Airbnb gehört zu den bekanntesten Internetplattformen für Kurzzeitvermietung; vgl *Airbnb Ireland UC*, <https://www.airbnb.at/> (abgerufen am 15.4.2022). Hierzu näher unter Abschnitt 1.4.2.2.2.

13 Uber ist eine der bekanntesten Plattformen für Personenbeförderung in unterschiedlichen Ausgestaltungen; vgl *Uber Austria GmbH*, <https://www.uber.com/de-AT/> (abgerufen am 15.4.2022). Hierzu näher unter Abschnitt 1.4.2.2.1.

14 Willhaben ist das größte „Anzeigenportal“ Österreichs; vgl *willhaben internet service GmbH & Co KG*, <https://www.willhaben.at/> (abgerufen am 15.4.2022). Hierzu näher unter Abschnitt 1.4.2.2.3.

15 Facebook ist der weltweit am weitesten verbreitete Social-Networking-Dienst; *Meta Platforms Ireland Ltd*, <https://www.facebook.com> (abgerufen am 15.4.2022). Hierzu näher unter Abschnitt 1.4.2.2.5.

16 *Nakamoto*, Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System (2008) 1, <https://bitcoin.org/bitcoin.pdf> (abgerufen am 15.4.2022); Download Bitcoin Core, <https://bitcoin.org/de/download> (abgerufen am 15.4.2022).

17 Vgl zur Blockchain-Technologie gleich unter Abschnitt 1.4.2.1.

1.1. Dienstleistungen über Internetplattformen als Herausforderung für den Staat

Nutzern, die durch eine Online-Infrastruktur vernetzt ist. Der Quellcode ist häufig öffentlich (*open source*) und keiner verantwortlichen Rechtsperson zuordenbar – das Nutzernetzwerk allein hat idR keine Rechtspersönlichkeit. Hier ist fraglich, ob dem Kollektiv hinter der Plattform Unternehmereigenschaft idS § 2 Abs 1 UStG (Art 9 Abs 1 MwStRL) zugesprochen werden kann.

Der Grundsatz der Medienneutralität des Rechts gilt auch in der Umsatzsteuer und wird durch die wirtschaftliche Betrachtungsweise umgesetzt.¹⁸ Aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise kann das Umsatzsteuerrecht mit Dienstleistungen über Internetplattformen – bei denen es zu einer Sphärenvermischung „Unternehmer – Verbraucher“ kommen kann und die der (Unions-)Gesetzgeber bei Schaffung der umsatzsteuerrechtlichen Kategorien noch nicht vorhersehen konnte – grundsätzlich umgehen. Eine rechtssichere materiellrechtliche Einordnung der gegenständlichen internetbasierten Wirtschaftsentwicklungen erscheint derzeit jedoch unmöglich.

Hinsichtlich des Umsatzsteuervollzuges stößt der Staat auf ein zweifaches Problem: erstens können Kontrolldefizite entstehen, da Wirtschaftsvorgänge für den Staat generell von außen nicht ohne weiteres erkennbar sind und zweitens sind Maßnahmen zur Vollziehung der Steuergesetze grundsätzlich auf staatliches Territorium beschränkt.¹⁹ Um dem steuerpolitischen Desiderat der Durchsetzbarkeit des Umsatzsteuerrechts und eines effektiven Steuervollzuges gerecht zu werden, finden zunehmend gesetzliche Vermutungen in Form von Typisierungen Eingang in den Rechtsbestand. Außerdem werden Intermediäre im Rahmen struktureller Mechanismen als „Erfüllungsgehilfen“ in den Steuervollzug eingebunden. Aus Sicht des Steuerstaates sind Intermediäre Unternehmer, die andere bei der Markterschließung unterstützen und in Bezug auf private Beziehungen im Vergleich zum Staat einen Informationsvorsprung haben. Ein Unternehmer, der Geschäfte Dritter unterstützt, kann in Hinblick auf diese Geschäfte als Bindeglied zwischen den Wirtschaftsteilnehmern und dem Staat fungieren (§ 143 BAO²⁰).

Bei Dienstleistungen über Internetplattformen können Plattformbetreiber als Steuerintermediäre dienen, da sie durch ihre Mittlerposition über Informationen verfügen, die für die korrekte Besteuerung von Wirtschaftsvorgängen wertvoll sind. Aufgrund der fließenden Grenzen zwischen aktiven Wirtschaftsteilnehmern und Verbrauchern können Maßnahmen zur Verbesserung der Unternehmer-Compliance notwendig werden. Im unionsweiten Mehrwertsteuersystem zeichnet sich ein Trend hin zur verstärkten Einbindung von Plattformbetreibern in

18 Vgl dazu gleich unter Abschnitt 2.1.1.3.

19 Staatliche Souveränität bedeutet Macht über ein Territorium und Macht über eine bestimmte Gruppe an Menschen; OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – Final Report (2015) 22 f.

20 BG über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (Bundesabgabenordnung – BAO), BGBl 1961/194 idF BGBl I 2021/228.

1. Einleitung

den Vollzug ab. Die Finanzverwaltung kann von dieser Einbeziehung Dritter in zweierlei Hinsicht profitieren: Zum einen erfährt sie eher von den verwirklichten Steuertatbeständen und zum anderen steigert die erhöhte Entdeckungswahrscheinlichkeit die Bereitschaft der Steuerpflichtigen, die für eine potenzielle Abgabepflicht bedeutsamen Umstände *eo ipso* offenzulegen. Dem (Unions-)Gesetzgeber muss es jedoch gelingen, die zu Vereinfachungs- und Kontrollzwecken erlassenen Maßnahmen europa- und verfassungskonform auszugestalten.

Neben der materiell-umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung der gegenständlichen Geschäftsmodelle stehen daher bestehende sowie ggf einzuführende Maßnahmen zur Förderung eines effektiven Vollzugs und damit einer effektiven Besteuerung im Mittelpunkt der vorliegenden Arbeit.

1.2. Methodik

Die Untersuchung erfolgte durch Analyse, Systematisierung und Würdigung der einschlägigen Normen, Judikatur und Literatur.

Innerhalb der Europäischen Union (EU) ist das Umsatzsteuerrecht durch die MwStStRL und die MwStDVO²¹ weitgehend harmonisiert. Dort, wo die Auslegung der unionsrechtlichen Bestimmungen nicht eindeutig ist, konkretisiert sie der EuGH, weshalb seine Judikatur für die vorliegende Arbeit von zentraler Bedeutung ist. Darüber hinaus ist die Judikatur des österreichischen VwGH relevant. Aufgrund der unionsweiten Harmonisierung des Mehrwertsteuersystems und der besonderen Vergleichbarkeit des österreichischen und des deutschen Steuersystems sind zudem jene Entscheidungen des deutschen BFH, die das materielle Umsatzsteuerrecht betreffen, sowie Literatur zur deutschen Rechtslage auch im österreichischen Kontext bedeutsam. Da auch die verfassungsrechtlichen Grundsätze beider Steuersysteme Ähnlichkeiten aufweisen, können für die vorliegende Untersuchung auch Entwicklungen und Forschungsergebnisse in Bezug auf das deutsche Steuerverfahrensrecht relevant sein.

Die MwStStRL ist als RL nur hinsichtlich der zu erreichenden Ziele, nicht aber hinsichtlich der Wahl der Form und Mittel ihrer Umsetzung für die Mitgliedstaaten verbindlich.²² Aufgrund der Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten²³ ist der Umsatzsteuervollzug zurückhaltender geregelt, weshalb die Judikatur des VwGH

21 DVO (EU) 282/2011 des Rates v 15.3.2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur RL 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl L 2011/77, 1 idF DVO (EU) 2020/1112 des Rates v 4.12.2018, ABl L 2020/244, 9.

22 Vgl Art 288 Abs 3 AEUV; Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union, BGBl III 1999/86 idF BGBl III 2013/171.

23 Vgl dazu bspw *van Eijdsden/Killmann/Meussen*, General Part, in *Lang/Pistone/Schuch/Staringer* (Hrsg), *Procedural Rules in Tax Law in the Context of European Union and Domestic Law* (2010) 3 (16 ff); *Pistone*, *The Impact of ECJ Case Law on National Taxation*, *Bulletin for International Taxation* 2010, 412 (416).

und des VfGH zu beachten ist. Auf dieser Ebene sind jedenfalls die Grundrechte und die allgemeinen Rechtsgrundsätze, insb der Effektivität und Äquivalenz,²⁴ zu berücksichtigen. In der MwStStRL, der MwStDVO und der MwStZusammenarbeitsVO²⁵ finden sich auch Verfahrensvorschriften. Da der EuGH in Mehrwertsteuersachen zunehmend Kompetenzen im Bereich des Verfahrensrechts für sich in Anspruch nimmt, ist auch seine Rsp relevant.

Eines der Ziele des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ist die möglichst einheitliche Anwendung des materiellen Umsatzsteuerrechts unter den Mitgliedstaaten.²⁶ Die gegenständlichen Geschäftsmodelle sind viel neuer als die in den 1960er Jahren entstandenen Kategorien des Umsatzsteuerrechts.²⁷ Zudem entstehen und verändern sich plattformbasierte Geschäftsmodelle mit einer hohen Dynamik. In der Anwendung des Umsatzsteuerrechts auf die gegenständlichen Dienstleistungen drohen somit ein gewisses Maß an Rechtsunsicherheit und unterschiedlichen Beurteilungsergebnissen unter den Mitgliedstaaten, was zu Wettbewerbsverzerrungen zwischen analogen und digitalen Geschäftsmodellen führen kann.

Wie noch zu zeigen sein wird, lassen sich die Rsp des EuGH als höchsten Interpreten des Mehrwertsteuerrechts und die Rsp der nationalen Höchstgerichte, die idR über Jahrzehnte gewachsen ist, häufig in Einklang bringen.²⁸ Historisch bedingte terminologische Unterschiede müssen bei der Rechtsanwendung erkannt und durch besondere Berücksichtigung der unionsrechtskonformen Interpretation gedanklich überwunden werden. Im Übrigen sind die Bestimmungen des UStG und der MwStStRL mithilfe der allgemein anerkannten Methoden – der Wortlautinterpretation, der systematischen, der historischen und der teleologischen Interpretation²⁹ – auszulegen.

Die vorliegende Arbeit stützt sich auf eine breite Literaturbasis. Die Analyse baut auf die allgemeinen österreichischen bzw deutschen Kommentierungen der MwStStRL

-
- 24 Das bedeutet, die Regelungen dürfen „nicht ungünstiger“ sein „als diejenigen, die gleichartige Sachverhalte regeln, die dem innerstaatlichen Recht unterliegen“ (Äquivalenzgrundsatz) und „die Ausübung der durch das Unionsrecht verliehenen Rechte nicht praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren“ (Effektivitätsgrundsatz); vgl EuGH 26.4.2017, C-564/15, Farkas Rn 31 mwN; vgl auch 6.10.2005, C-291/03, MyTravel Rn 17; 15.3.2007, C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken Rn 37; 11.4.2019, C-691/17, PORR Építési Rn 39; vgl dazu *Englisch* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht²⁴ (2021) Rn 4.41 f; *Kahl* in *Callies/Ruffert*, EUV-AEUV⁶ (2022) Art 4 EUV Rn 128.
- 25 VO (EU) 904/2010 des Rates v 7.10.2010 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer, ABl L 2010/268, 1.
- 26 Ein Plädoyer für eine weitere Harmonisierung des Mehrwertsteuerrechts hält *Cornielje*, *The Costly Stalemate of EU VAT Harmonization*, *EC Tax Review* 2022, 85 (85 ff).
- 27 Vgl die Erste RL des Rates v 11.4.1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer (67/227/EWG).
- 28 Vgl zu den Auslegungsmethoden des EuGH grundlegend *Conway*, *The Limits of Legal Reasoning and the European Court of Justice* (2012) 19 ff; *Maduro*, *Interpreting European Law: Judicial Adjudication In A Context Of Constitutional Pluralism*, *European Journal of Legal Studies* 2007, 137 (139 ff); *Fennelly*, *Legal Interpretation at the European Court of Justice*, *Fordham International Law Journal* 1996, 656 (656 ff).
- 29 Statt aller *F. Bydlinski*, *Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff* (1991) 437 ff; *Larenz*, *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*⁶ (1991) 320 ff; *Schenke*, *Die Rechtsfindung im Steuerrecht* (2007) 51.

und des österreichischen bzw deutschen UStG sowie weitere systematisierende Werke im Bereich des Steuerrechts bzw des Steuervollzugs auf.³⁰ Einige Werke nehmen direkt auf die Digitalisierung der Wirtschaftswelt Bezug.³¹ Konkret mit der Sharing Economy aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht haben sich Autoren bereits auseinandergesetzt.³² Auch Untersuchungen zu Kryptowährungen und Dienstleistungen im Rahmen von distribuierten Netzwerken existieren.³³ Zudem wird die Steuerbarkeit von sog kostenlosen Onlinediensten im Schrifttum kontrovers diskutiert.³⁴

-
- 30 Statt aller *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht Band II⁸ (2019); *Ruppe/Achatz*, Umsatzsteuergesetz Kommentar⁵ (2017); *Terra/Kajus*, A Guide to the European VAT Directives: Introduction to European VAT, Volume 1 (2022); *Rau/Dürrwächter*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz Loseblattwerk; *Tipke/Lang*, Steuerrecht²⁴; *Schinnerl*, Die Bedeutung der Form im europäischen Umsatzsteuerrecht (2020); *Nellen*, Information Asymmetries in EU VAT (2017); *Oellerich*, Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechts (2008); *Ehrke-Rabel*, Gemeinschaftsrecht und österreichisches Abgabenverfahren (2006); *Gunacker-Slawitsch*, Amtswegigkeit und Mitwirkung im Abgabenverfahren (2020); *Drüen*, Die Indienstrafe Privater für den Vollzug von Steuergesetzen (2012); *G. Kirchhof*, Die Erfüllungspflichten des Arbeitgebers im Lohnsteuerverfahren (2005).
- 31 *R. Müller*, Bekämpfung der Mehrwertsteuerhinterziehung bei grenzüberschreitend erbrachten digitalen Dienstleistungen an Verbraucher mit Hilfe der Blockchain-Technologie; *Kollmann*, Taxable Supplies and Their Consideration in European VAT: With Selected Examples of the Digital Economy (2019); *Lamensch*, Value Added Tax and the Digital Economy (2015).
- 32 *Beretta*, European VAT and the Sharing Economy (2019); *Beretta*, VAT and the Sharing Economy, *World Tax Journal* 2018, 381 (381 ff); *Beretta*, Taxation of Individuals in the Sharing Economy, *Intertax* 2017, 2 (2 ff); *Grlica*, How the Sharing Economy is Challenging the VAT System, *International VAT Monitor* 2017, 124 (124 ff).
- 33 *Hötzel*, Virtuelle Währungen im System des deutschen Steuerrechts (2018); *Scarcella*, Taxing cryptocurrencies: The VAT treatment of bitcoin as a case study, Dissertation Karl-Franzens-Universität Graz (2020). Erste umsatzsteuerrechtliche Einordnungen lieferten *Pfeiffer*, Zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Bitcoins, *ÖStZ* 2014, 434 (434 ff); *Wolf*, Bitcoin and EU VAT, *International VAT Monitor* 2014, 254 (254 ff); *Capaccioli*, Forum VAT & Bitcoin, *EC Tax Review* 2014, 361 (361 ff); *Bal*, Taxing Virtual Currency: Challenges and Solutions, *Intertax* 2015, 380 (380 ff); *Sankey*, VAT Treatment of Bitcoin – A Proxy for Other Cryptocurrencies, *European Law Reporter* 2016, 223 (223 ff); *Henkow*, VAT and Virtual Reality: How Should Cryptocurrencies Be Treated for VAT Purposes? in *Lang/Lejeune* (Hrsg), VAT/GST in a Global Digital Economy, *Eucotax Series on European Taxation* (2015) 45 (55 ff); *Henkow*, VAT and Virtual Reality: How Should Cryptocurrencies Be Treated for VAT Purposes? in *Lamensch/Traversa/van Thiel* (Hrsg), Value Added Tax and The Digital Economy, *Eucotax Series on European Taxation* (2016) 135 (145 ff).
- 34 Die Steuerbarkeit bejahend *Melan/Wecke*, Umsatzsteuerpflicht von „kostenlosen“ Internetdiensten und Smartphone-Apps (Teil I), *DStR* 2015, 2267 (2267 ff); *Melan/Wecke*, Einzelfragen der Umsatzsteuerpflicht „kostenloser“ Internetdienste und Smartphone-Apps (Teil II), *DStR* 2015, 2811 (2811 ff); *Pfeiffer*, VAT on „Free“ Electronic Services, *International VAT Monitor* 2015, 158 (158 ff); *Ehrke-Rabel/Pfeiffer*, Umsatzsteuerbarer Leistungsaustausch durch „entgeltlose“ digitale Dienstleistungen, *SWK* 2017, 532 (532 ff); verneinend *Grambeck*, Keine Umsatzsteuerpflicht bei kostenlosen Internetdiensten und Smartphone-Apps, *DStR* 2016, 2026 (2026 ff); *Grambeck*, Auf elektronischem Wege erbrachte Dienstleistungen, *NWB* 2016, 3931 (3936 ff); *Looks/Bergau*, Tauschähnlicher Umsatz mit Nutzerdaten – Kein Stück vom Kuchen, *MwStR* 2016, 864 (864 ff); *Aigner/Bräumann/Kofler/Tumpel*, Digitale Leistungen ohne Geldzahlung im Internet – Unterliegen Gratis-Dienste und Apps der Umsatzsteuer? *SWK* 2017, 349 (349 ff); offenlassend *Radeisen*, Zum Vorliegen von „auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen“ beim Bereitstellen einer Datenbank („Suchmaschine“) im Internet, *MwStR* 2016, 875 (875 ff), *Kußmaul/Naumann*, Grenzüberschreitende elektronische Dienstleistungen in der USt, *DB* 2016, 2566 (2567) und *Englisch*, „Kostenlose“ Online-Dienstleistungen: tauschähnlicher Umsatz? *UR* 2017, 875 (875 ff).

Eine breiter angelegte Erforschung der umsatzsteuerrechtlichen Behandlung von Dienstleistungen über Internetplattformen in der EU bzw in Österreich wurde bis *dato* jedoch nicht durchgeführt. Die vorliegende Abhandlung geht der Frage nach, ob die bestehenden umsatzsteuerrechtlichen Kategorien geeignet sind, plattformbasierte Dienstleistungen zu erfassen und das anwendbare Umsatzsteuerrecht zu vollziehen. Es wird daher analysiert, mit welchen rechtlichen Instrumenten der Unionsgesetzgeber auch in einer digitalisierten Wirtschaftswelt versucht, dem steuerpolitischen Ziel eines vollziehbaren Umsatzsteuersystems gerecht zu werden. Des Weiteren werden faktische Probleme bei der Vollziehung des geltenden Umsatzsteuerrechts identifiziert und Maßnahmen zur Bekämpfung dieser Probleme diskutiert.

Für diese Untersuchung werden einige dem steuerrechtlichen „Soft Law“³⁵ zuzuordnenden Dokumente berücksichtigt. Dazu gehören im Kontext dieser Arbeit insb die Veröffentlichungen der Europäischen Kommission sowie die Berichte der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) zum digitalisierten grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehr und den damit verbundenen Herausforderungen für die Umsatzsteuer.³⁶ Darüber hinaus werden bei der Diskussion von Vollzugsmaßnahmen *de lege ferenda* Ansätze aus anderen Rechtsordnungen untersucht, mitunter aus dem Vereinigten Königreich, Kanada und den Vereinigten Staaten von Amerika. Ein Rechtsvergleich wird nicht vorgenommen.

1.3. Gang der Untersuchung

Ziel der vorliegenden Abhandlung ist es, festzustellen, ob die bestehenden Kategorien des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems Dienstleistungen der Plattformökonomie erfassen können und wo der Steuervollzug an faktische und rechtliche Grenzen stößt.

Für diese Analyse wurden sechs konkrete Geschäftsmodelle ausgewählt, die ein breites Spektrum an plattformbasierten Geschäftsmodellen abdecken sollen. Im Rahmen von Abschnitt 1 werden die ausgewählten Geschäftsmodelle, bei denen allesamt Dienstleistungen über Internetplattformen erbracht werden, dargestellt:

35 „Soft law“ umfasst Erkenntnisquellen für das Recht, die nicht rechtsverbindlich sind, jedoch wie Recht wirken können. Vgl etwa *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018) § 1 Rn 29; *Lamensch*, Soft Law and EU VAT: From informal to inclusive governance? *World Journal of VAT/GST Law* 2016, 9 (9); *Sarmiento*, The Function of EU Soft Law, in *Weber* (Hrsg), *Traditional and Alternative Routes to European Tax Integration* (2010) 53 (56); *Christians*, *Hard Law & Soft Law in International Taxation*, *Wisconsin International Law Journal* 2007, 325 (325 ff).

36 Statt vieler *OECD*, *The Impact of the Growth of the Sharing and Gig Economy on VAT/GST Policy and Administration* (2021); *OECD*, *Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales* (2019); *OECD*, *Mechanisms For The Effective Collection of VAT/GST Where the Supplier Is Not Located In the Jurisdiction of Taxation* (2017); *IMF*, *Working Paper Taxation of the P2P Economy* (2017).

Dabei handelt es sich um die in Österreich angebotenen „Standardgeschäftsmodelle“ von Uber, Airbnb, Willhaben, LocalBitcoins und Facebook. Zusätzlich wird die umsatzsteuerrechtliche Relevanz des Bitcoin-Netzwerks³⁷ analysiert. Da die konkrete Ausgestaltung des jeweiligen Geschäftsmodells dessen umsatzsteuerrechtliche Beurteilung maßgeblich prägt, werden deren für die Subsumtion relevanten Elemente auch bei der umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung kurz erläutert. Hierbei wird zunächst die Bitcoin-Blockchain beschrieben, da Kenntnis ihrer Funktionsweise für die rechtliche Beurteilung der LocalBitcoins-Plattform erforderlich ist.

Abschnitt 2 beginnt mit einer Darstellung zweier prägender Leitgedanken des innerhalb der EU harmonisierten Mehrwertsteuersystems, dem Verbrauchsteuercharakter der Umsatzsteuer und der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, und ihrer Bedeutung für die Auslegung der Umsatzsteuervorschriften. Im Anschluss daran werden die rechtlichen Rahmenbedingungen für eine unionsweit einheitliche Anwendung der unionsrechtlich vorgegebenen Vorschriften dargelegt. Danach werden die ausgewählten Geschäftsmodelle einer materiellrechtlichen Beurteilung unterzogen. Unter Bezugnahme auf die jeweiligen Leistungsbeziehungen werden die Unternehmer-eigenschaft der Akteure, die Leistungsarten und die Leistungsorte untersucht sowie festgestellt, ob Steuerbefreiungen einschlägig bzw welche Steuersätze anwendbar sind und welche Formalverpflichtungen für die Unternehmer bestehen. Hierfür wird zunächst die für diese Beurteilung jeweils maßgebende Rechtslage unter Berücksichtigung der einschlägigen Rsp des EuGH, des VwGH und des deutschen BFH dargestellt. Die Ergebnisse aus der materiellrechtlichen Einordnung der ausgewählten Beispiele werden nachfolgend abstrahierend bewertet. Hierbei wird untersucht, mit welchen Instrumenten der Unionsgesetzgeber auch in einer digitalisierten Wirtschaftswelt versucht, dem steuerpolitischen Desiderat der Durchsetzbarkeit des Umsatzsteuerrechts gerecht zu werden. Diese vereinfachenden Bestimmungen werden analysiert und vor dem Hintergrund des unionsweit und national geltenden Gleichheitssatzes bewertet. Zudem werden Probleme bei der Vollziehung des anwendbaren Umsatzsteuerrechts *de lege lata* identifiziert.

Abschnitt 3 behandelt zukunftsgerichtete Maßnahmen für die Umsatzsteuer in der Plattformökonomie. In diesem Abschnitt werden Maßnahmen für das materielle Umsatzsteuerrecht sowie den Umsatzsteuervollzug vorgeschlagen bzw diskutiert. Unter den Maßnahmen zur Verbesserung des Umsatzsteuervollzugs finden sich Regelungen, die bereits eingeführt wurden, sowie Lösungsansätze *de lege ferenda*. Die neuen Regeln zur Einbindung von Plattformbetreibern als Intermediäre in den Umsatzsteuervollzug werden im Detail analysiert und anhand der bereits unter Abschnitt 2 herangezogenen Beispiele gewürdigt. Auch die Analyse dieser Maßnahmen nimmt auf grundrechtliche Vorgaben für die Inpflichtnahme

37 Dazu gleich unter Abschnitt 1.4.2.1.

von Steuerpflichtigen Bezug, insb den Gleichheitssatz auf europäischer sowie nationaler Ebene und der Judikatur von EuGH und VfGH.

Vor diesem Hintergrund befasst sich die Arbeit mit grundsätzlichen Umsatzsteuer- und Vollzugsfragen iZm Dienstleistungen über Internetplattformen. Die Bezugnahme auf den österreichischen Rechtsrahmen ist als ein Anwendungsbeispiel zu sehen, das auf andere Rechtsordnungen übertragbar sein kann. Eine abschließende Beurteilung der Plattformökonomie kann und soll nicht Ziel dieser Abhandlung sein. Die in der Arbeit vorgenommene Systematisierung der materiell-umsatzsteuerrechtlichen Einordnung gewisser Dienstleistungen über Internetplattformen kann jedoch einen Beitrag zur besseren Anwendbarkeit des Umsatzsteuerrechts und zu einem einheitlichen Vorgehen unter den Mitgliedstaaten leisten.

1.4. Sozio-technologische Grundlagen

1.4.1. Internetbasierte Plattformen

1.4.1.1. Vorbemerkung

Als Triebfedern des grenzüberschreitenden Geschäftsverkehrs spielen internetbasierte Plattformen eine wesentliche Rolle. Für sie gibt es auf Unionsebene keine einheitliche Definition.³⁸ Das Europäische Parlament definiert Internetplattformen als Basis für die Ansammlung und Zurverfügungstellung von Dienstleistungen/Inhalten, die zwischen Anbietern von Dienstleistungen/Inhalten und Leistungsempfängern vermittelt.³⁹ Die Europäische Kommission hingegen spricht von einer Unternehmung in einem „zwei-“ oder „mehreseitigen“ Markt, die mithilfe des Internets eine Interaktion zwischen zwei oder mehreren voneinander abhängigen Kundengruppen ermöglicht und für zumindest eine der Gruppen Wert generiert. Manche Plattformbetreiber seien Anbieter von Vermittlungsdiensten.⁴⁰ Nach einer Definition der OECD ermöglicht eine Plattform auf elektronischem Wege Interaktionen zwischen zwei oder mehreren Gruppen – typischerweise zwischen Verkäufern und Käufern – und alle Gruppen sind jeweils auf eine gewisse Weise Kunden des Plattformbetreibers.⁴¹

38 *Europäische Kommission*, Public Consultation on the Regulatory Environment for Platforms, Online Intermediaries, Data and Cloud Computing and the Collaborative Economy (2015) 1.

39 Übersetzung der Autorin aus dem Englischen; *van Gorp/Batura*, Challenges for Competition in A Digitalized Economy, Study for the ECON Committee, Europäisches Parlament (2015) 7 f; *van Eijk/Fahy/van Til/Nooren/Stokking/Gelevert*, Digital Platforms: an analytical framework for identifying and evaluating policy options, TNO Report (2015) 11.

40 Übersetzung der Autorin aus dem Englischen; *Europäische Kommission*, Public Consultation on the Regulatory Environment for Platforms, online intermediaries, data and cloud computing and the collaborative economy I. Diese Definition wird nach Ansicht der Autorin zurecht als zu weit und vage angesehen: vgl *Blackman/Bosc*, What is a platform and should they be regulated? Summary Report (2015) 2; *Lynskey*, Regulating 'Platform Power', LSE Law, Society and Economy Working Papers 2017, 5.

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

Zum Zweck einer möglichst breiten Erforschung von plattformbasierten Dienstleistungen wird dem Begriff der Plattform in dieser Arbeit ein weites Verständnis zugrunde gelegt. Eine Internetplattform ist demnach eine Plattform, die auf elektronischem Wege Interaktionen zwischen zwei oder mehreren Kundengruppen ermöglicht. Dadurch entstehen regelmäßig zwei- bzw. mehrseitige Märkte, sodass es für den Plattformbetreiber wirtschaftlich sinnvoll sein kann, eine asymmetrische Preisgestaltung zu wählen und die Plattform einer Kundengruppe kostenlos zur Verfügung zu stellen ohne ein monetäres Entgelt zu verlangen.⁴²

Von dieser weiten Definition sind die in der MwStRL und der MwStDVO enthaltenen Begriffe des „Portals“ und der „elektronischen Schnittstelle“ erfasst. Unter „Portal“ versteht die Europäische Kommission „jegliche Art von elektronischen Shops, Websites oder ähnlichen Umgebungen, die dem Verbraucher elektronische Dienstleistungen direkt anbieten, ohne ihn für die Abwicklung des Vorgangs z. B. auf die Website oder das Portal eines anderen Dienstleistungserbringers umzuleiten“.⁴³ Unter „elektronische Schnittstelle“ versteht sie ein breit gefasstes Konzept, „das es zwei unabhängigen Systemen oder einem System und dem Endnutzer ermöglicht, mithilfe eines Geräts oder Programms miteinander zu kommunizieren. Eine elektronische Schnittstelle könnte eine Website, ein Portal, ein Gateway, ein Marktplatz, eine Anwendungsprogrammchnittstelle (API) oder Ähnliches sein“.⁴⁴

1.4.1.2. Zentrale oder distribuierte Ausgestaltung

Wird der Begriff der Internetplattform weit verstanden, so kann dieser in zentral ausgestaltete und distribuierte Internetplattformen unterteilt werden. In der vorliegenden Arbeit werden die Geschäftsmodelle unterschiedlicher Plattformbetreiber iW.S. umsatzsteuerrechtlich eingeordnet. Diese umfassen Dienstleistungen in der digitalen sowie in der analogen Wirtschaftswelt. Unstreitig umfasst die Plattformökonomie sowohl Lieferungen als auch Dienstleistungen. Gegenstand dieser Abhandlung sollen aber ausschließlich jene Plattformbetreiber und Anbieter sein, die Dienstleistungen erbringen, darunter elektronisch erbrachte Dienstleistungen. Die Funktion der Plattform reicht vom Marktplatz für Personenbeförderungsleistungen, für Unterkünfte oder für diverse sonstige Leistungen und

42 OECD, Steuerliche Herausforderungen der Digitalisierung – Zwischenbericht 2018 (2018) 30; *Clement/Schreiber/Bossauer/Pakusch*, Internet-Ökonomie⁴ (2019) 262 ff. Wie später noch näher zu erläutern sein wird, müssen diese Kunden idR jedoch in die Erhebung und Verwertung ihrer Daten durch den Plattformbetreiber einwilligen, um die Plattform nutzen zu können.

43 *Europäische Kommission*, Erläuterungen zu den Änderungen der EU-Mehrwertsteuervorschriften bezüglich des Ortes von Telekommunikations-, Rundfunk und elektronischen Dienstleistungen, die 2015 in Kraft treten (2014) 16.

44 *Europäische Kommission*, Erläuterungen zu den Mehrwertsteuervorschriften für den elektronischen Geschäftsverkehr (2020) 9.

elektronische Dienstleistungen über ein soziales Netzwerk bis hin zu einem elektronischen Zahlungssystem, bei dem „niemandem vertraut werden muss“.⁴⁵

Die gegenständlichen Plattformen sind entweder zentral oder distribuiert ausgestaltet. Bei zentralen Plattformen koordiniert ein Rechner (etwa zentraler Server⁴⁶) die (technische) Interaktion zwischen den Nutzern und der Plattform. In einem *peer-to-peer*-System können *peers* direkt miteinander interagieren und gleichzeitig die Funktion des Servers und die Funktion des Nutzers (technisch: Client⁴⁷) einnehmen.⁴⁸ Solche Systeme werden daher als „distribuiert“ bezeichnet.⁴⁹

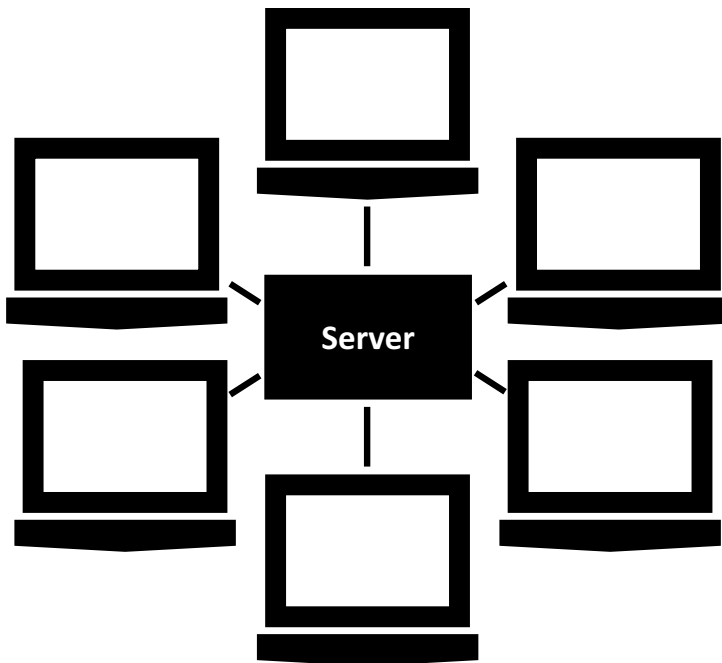


Abb 1: Zentral ausgestaltete Internetplattform (eigene Darstellung)

45 Vgl Nakamoto, Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System 1 ff.

46 Der „Server“ stellt seinem Computernetzwerk Dienste, Daten oder andere Ressourcen zur Verfügung.

47 Ein „Client“ ist eine Software (ein Computerprogramm), die auf einem Finalgerät in einem Computernetzwerk ausgeführt wird und mit dem „Server“ kommuniziert.

48 Schollmeier, A Definition of Peer-to-Peer Networking for the Classification of Peer-to-Peer Architectures and Applications, Proceedings of the First International Conference on Peer-to-Peer Computing (2001) 101 (101 ff).

49 Pak Nian/Lee Kuo Chuen, Introduction to Bitcoin, in Lee Kuo Chuen (Hrsg), Handbook of Digital Currency: Bitcoin Innovation, Financial Instruments and Big Data (2015) 5 (11 f); I. Eisenberger, Digitalisierung und Selbstbestimmung, ALJ 2017, 140 (145) mwN.