

Brettschneider, Jörg

Preprint

Steuerbetrug im Rahmen von Overseas E-Commerce als gesetzgeberische Aufgabe - Verbesserung der Kontrolle und Vereinfachung der Compliance -

Suggested Citation: Brettschneider, Jörg (2017) : Steuerbetrug im Rahmen von Overseas E-Commerce als gesetzgeberische Aufgabe - Verbesserung der Kontrolle und Vereinfachung der Compliance -, ZBW - Deutsche Zentralbibliothek für Wirtschaftswissenschaften, Leibniz-Informationszentrum Wirtschaft, Kiel und Hamburg

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/170491>

Standard-Nutzungsbedingungen:

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

Terms of use:

Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.

You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.

If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.

Steuerbetrug im Rahmen von Overseas E-Commerce als gesetzgeberische Aufgabe – Verbesserung der Kontrolle und Vereinfachung der Compliance –

Dr. Jörg Brettschneider, Hattstedt¹

A. Overseas E-Commerce vor dem Hintergrund abgabenrechtlicher Pflichten

Eine Vielzahl von Händlern aus Drittländern (§ 1 Abs. 2a Satz 3 UStG), vor allem Händler aus der V. R. China², und dort aus der Hauptstadt der E-Commerce-Händler Shenzhen³, bieten auf Online-Marktplätzen (E-Commerce-Plattformen)⁴ wie Amazon und eBay Waren in den EU-Mitgliedstaaten, der USA und Australien an. Die Händler aus der V. R. China dominieren den Overseas E-Commerce⁵, weil einerseits die V. R. China ein sehr wichtiger exportorientierter Produktionsstandort ist und andererseits der E-Commerce in der V. R. China – als E-Commerce-Nation – selbst eine sehr hohe Bedeutung besitzt (Stichwort: Alibaba und Tabao)⁶. Der E-Commerce ist dort mit der erwirtschafteten Umsatzhöhe zu einem sehr erfolgreichen und dynamischen Markt geworden, der regelmäßig neue mittels Umsatzvolumina definierte E-Commerce-Stars⁷ hervorbringt. Ein nach Größe mittlerer chinesischer Händler setzt Waren im Wert von ca. 1 Mio. EUR pro Monat um. Aufgrund der Marktbedeutung der chinesischen Händler stehen sie ganz im Vordergrund der folgenden Betrachtung.⁸ Zielgruppe der Händler sind vor allem Verbraucher (B2C), denn E-Commerce ist bislang vor allem Phänomen des B2C-Handels.

¹ Der Verfasser ist ein auf die wirtschaftsrechtliche Beratung chinesischer Mandanten spezialisierter Rechtsanwalt. Er dankt Herrn Peng Lu, Hamburg, für seine äußerst wertvollen Hinweise und Erläuterungen zur Praxis des Overseas E-Commerce, die diesen Aufsatz geprägt haben. Er hat den Verfasser in die Welt des Overseas E-Commerce eingeführt und mit dem Verfasser stundenlang das hier behandelte Thema diskutiert. Zudem gilt dem Hessischen Finanzministerium Dank für ein ausführliches Gespräch mit Herrn Peng Lu und dem Verfasser am 12.10.2017 in Wiesbaden. Herr Finanzminister Dr. Schäfer hat dieses Gespräch ermöglicht. Ein wertvolles Gespräch wurde auch mit der Steuerfahndung Hamburg geführt. Weitere wertvolle Gespräche führten Herr Peng Lu und der Verfasser mit Herrn Roger Gothmann von der taxdoo GmbH und Herrn Gordian Brockstedt von der Accountone UG (haftungsbeschränkt). Für alle etwaigen Fehler, Ungenauigkeiten etc. ist selbstverständlich der Verfasser allein verantwortlich.

² Vgl. zur Entwicklung des Cross-Border E-Commerce in China: *Jiang*, Chapter 1, Development of China's Logistics Market, in: Wang/Lee/Chen/Jiang/Liu (Hrsg.), *Contemporary Logistics in China*, 2016, S. 1, S. 6 f. Zur Bedeutung der Digitalisierung in der V. R. China: *Boos/Peters*, Digitales Wachstum in China am Beispiel von Alibaba, in: Heinemann/Gehrckens/Wolters/dgroup GmbH, *Digitale Transformation oder digitale Disruption im Handel, Vom Point-of-Sale zum Point-of-Decision im Digital Commerce*, 2016, S. 127-151.

³ Ein weiteres wichtiges E-Commerce-Zentrum ist Hangzhou in Zhejiang mit dem Sitz der Alibaba Group Holding Ltd.

⁴ Vgl. zu E-Commerce-Plattformen: *Billing/Berger/D. Emde*, Online Verkaufsplattformen, in: Bräutigam/Rücker (Hrsg.), *E-Commerce, Rechtshandbuch*, Teil 4.

⁵ Eine Spielart des E-Commerce ist der M-Commerce, also E-Commerce, der mobil abgewickelt wird (vgl. *Heckmann*, in: Heckmann (Hrsg.), *jurisPK-Internetrecht*, 5. Aufl., Kap. 4.1, Rn. 9).

⁶ Vgl. International Trade Centre, *E-Commerce in China, Opportunities for Asian Firms*, 2016.

⁷ Vgl. <http://www.wanghon.com/dianpu>.

⁸ Eine Diskriminierung chinesischer Händler oder gar des chinesischen Volkes ist damit keinesfalls beabsichtigt. Der Verfasser hat äußerste Hochachtung vor den Leistungen des chinesischen Volkes und schätzt u.a. Gastfreundschaft und Freundlichkeit in China außerordentlich. Der Verfasser hat jeden seiner Aufenthalte in der V.R. China genossen.

Bei den Händlern mit Sitz in der V. R. China handelt es sich zum Teil um Unternehmen mit mehreren hundert Mitarbeitern. Jeder Mitarbeiter eines solchen Unternehmens betreut oft jeweils einen Account, d.h. bietet selbständig mittels einer gewählten Bezeichnung Waren an. Dadurch ist das jeweilige Unternehmen mittels einer *Vielzahl* von Accounts auf den E-Commerce-Plattformen aktiv. E-Commerce Unternehmen mittlerer Größe besitzen mindestens 100 Accounts. Es werden dabei einzelne Waren über die Accounts verkauft als auch Webshops auf den Plattformen betrieben, in denen wiederum die gleichen Händler unter ggfs. anderen Accounts oder andere Händler Waren verkaufen. Zum Teil sind die Accounts auch auf Strohfirmen bzw. Strohleute registriert.

In der EU ist der deutsche Markt (vor dem britischen Markt) für diese Händler am wichtigsten. Demgegenüber steckt z. B. der spanische Markt gerade in den Anfängen der Entwicklung mit positiver Aussicht. Andere mitgliedstaatliche Märkte spielen demgegenüber keine Rolle. Vor diesem Hintergrund kommt aus Perspektive der Händler mit Sitz in der V. R. China und der Plattform-Betreiber der deutschen Reaktion auf die Abgabenhinterziehungen eine ganz wesentliche Bedeutung zu. Der deutsche Markt kann von den chinesischen Händlern keinesfalls ignoriert werden, wobei eine andere Frage ist, in welchem Mitgliedstaat das Fulfillment vorgenommen wird. Auch vor diesem Hintergrund kommt der Schaffung der zukünftigen deutschen Regelung zentrale Bedeutung zu.

I. Direktversand

Auf der einen Seite findet ein Direktversand von Waren von einem Drittland (vgl. § 1 Abs. 2, Abs. 2a UStG) und insbesondere der V. R. China aus an Kunden statt.⁹

Die Lieferzeiten betragen in der Regel mindestens 5 Tage, häufig länger. Ursache für diese Lieferzeiten ist, dass Waren zum Zwecke des Direktversandes typischerweise erst einmal gesammelt und zu einer Luftfrachtsendung zusammengestellt (konsolidiert) werden und als Sammelsendung für den Lufttransport vorbereitet werden. Der Overseas Direktversand von China nach Deutschland entspricht angesichts der Länge der Lieferzeiten damit nicht den Anforderungen des modernen E-Commerce,¹⁰ wobei zukünftig die Ansprüche in Bezug auf Schnelligkeit wahrscheinlich noch steigen werden¹¹. Zudem stellt sich im Rahmen des Direktversands das Problem der Abwicklung von Retouren.¹²

Der Zollanmelder (vgl. Art. 4 Nr. 18 ZK¹³)¹⁴ ist verpflichtet bei der Einfuhr von Waren aus einem Drittland (im Sinne des Überführens der Waren in den freien Verkehr¹⁵) Zölle

⁹ o. V., Die Milliarden-Lücke, c't 01/2017, S. 16, <https://www.heise.de/ct/ausgabe/2017-1-Behoerden-nehmen-Online-Haendler-ins-Visier-3575021.html>.

¹⁰ Zu dem positiven Einfluss der Einschaltung von Fulfillment-Dienstleistern auf die Kundenzufriedenheit vgl. Köcher, Determinanten und Wirkungen des Fulfillment im Electronic Commerce, 2005.

¹¹ Vgl. Turban/King, Introduction to E-Commerce, 2003, S. 444.

¹² Vgl. Turban/King, Introduction to E-Commerce, 2003, S. 446.

¹³ Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften.

¹⁴ Vgl. BFH, Urteil vom 29.01.2015, Az. V R 5/14, Rn. 30 ff.; BFH, Urteil vom 21.03.2007, Az. V R 32/05, Rn. 41 ff.

(Art. 201 ZK) und die Einfuhrumsatzsteuer nach nationalem Umsatzsteuersatz (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG) zu zahlen (Art. 201 Abs. 3 Satz 1 ZK, § 13a Abs. 2 UStG iVm § 21 Abs. 2 UStG; Art. 70 MwStSystRL).¹⁶ Dabei stellt die Einfuhrumsatzsteuer¹⁷ den größten Betrag dar, sofern Zölle und Einfuhrumsatzsteuer überhaupt anfallen. Es ergibt sich ein großes Steuerhinterziehungspotential durch die Angabe zu niedriger Zollwerte¹⁸ und der fälschlichen Deklaration von Waren als Sendungen mit geringem Wert (Kleinsendungen),¹⁹ denn für Waren mit einem Wert von unter 150 EUR muss gemäß grundsätzlich kein Zoll (Art. 23 Zollbefreiungsverordnung²⁰) und für Waren von unter 22 EUR keine Einfuhrumsatzsteuer (§ 1a EUStBV) gezahlt werden.²¹ Die Befreiung gilt auch dann, wenn mehrere Sendungen des Absenders an den Empfänger versendet werden²² oder Waren mittels Sammelsendungen eingeführt werden, sofern jede Ware einzeln verpackt und adressiert ist.²³ Derartige Gestaltungen können ihre Grenze aber im Mißbrauch gemäß § 42 AO finden.²⁴ Es gilt aber bei Zollanmeldung seitens des Versenders bzw. durch seinen Beauftragten gemäß § 3 Abs. 8 UStG als Ort der Lieferung das Inland und damit fällt die Umsatzsteuer (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG) an.²⁵

Im Postverkehr (Beförderung durch die Deutsche Post AG²⁶) gilt der Empfänger als Anmelder (Art. 237 Abs. 2 Satz 1 ZK-DVO)²⁷ und ist damit Schuldner auch der

¹⁵ *Radeisen*, in: Schwarz/Widmann/Radeisen, Umsatzsteuergesetz Kommentar, § 1 Rn. 361 f. (168. Lfg. 5/2013).

¹⁶ Vgl. *Radeisen*, in: Schwarz/Widmann/Radeisen, Umsatzsteuergesetz Kommentar, § 1 Rn. 353 (168. Lfg. 5/2013); *Stöcker*, in: Peter/Burhoff/Stöcker, Umsatzsteuer Kommentar, § 1 UStG Rn. 484/1 (88. Lfg. 2010 - § 1 -); *Höink*, in: Adick/Höink/Kurt, Umsatzsteuer und Strafrecht, Strafrechtliche Aspekte im Umsatzsteuer- und Zollrecht, 16. Aufl., Kap. 4 Rn. 207 ff.; *Robisch*, in: Bunjes (Begründer), Umsatzsteuergesetz Kommentar, 16. Aufl., § 1 Rn. 157; *Thoma/Böhm/Kirchhainer*, Zoll und Umsatzsteuer, 3. Aufl., 2.2, S. 80 ff.

¹⁷ Zu den Begrifflichkeiten: Auf deutscher Ebene wird von Umsatzsteuer gesprochen, auf EU-Ebene von Mehrwertsteuer (*Robisch*, in: Bunjes (Begründer), Umsatzsteuergesetz Kommentar, Vor § 1 Rn. 13).

¹⁸ *Brüggemann*, Wie Chinesen beim Online-Handel Steuern umgehen,

http://www.nw.de/nachrichten/regionale_politik/20611669_Chinesen-umgehen-Steuern.html.

¹⁹ Vgl. Kommission, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss, über einen Aktionsplan im Bereich der Mehrwertsteuer, Auf dem Weg zu einem einheitlichen europäischen Mehrwertsteuerbereich: Zeit für Reformen, COM(2016) 148 final, S. 6; National Audit Office, Investigation into overseas sellers failing to charge VAT on online sales, 19. April 2017, S. 14 Nr. 1.9 f.; *Robisch*, in: Bunjes (Begründer), Umsatzsteuergesetz Kommentar, 16. Aufl., § 5 Rn. 11.

²⁰ Verordnung (EG) Nr. 1186/2009 des Rates vom 16. November 2009 über das gemeinschaftliche System der Zollbefreiungen, ABl. EU Nr. L 324, S. 23 ff.

²¹ *Raudszus*, in: Schwarz/Widmann/Radeisen, Umsatzsteuergesetz Kommentar, Bd. 2, § 5 Rn. 68 ff. (162. Lfg. 6/2012).

Robisch, in: Bunjes (Begründer), Umsatzsteuergesetz Kommentar, 16. Aufl., § 5 Rn. 11.

²² *Raudszus*, in: Schwarz/Widmann/Radeisen, Umsatzsteuergesetz Kommentar, Bd. 2, § 5 Rn. 68 (162. Lfg. 6/2012); kritisch: *Robisch*, in: Bunjes (Begründer), Umsatzsteuergesetz Kommentar, 16. Aufl., § 5 Rn. 11.

²³ *Raudszus*, in: Schwarz/Widmann/Radeisen, Umsatzsteuergesetz Kommentar, Bd. 2, § 5 Rn. 68 (162. Lfg. 6/2012); kritisch: *Robisch*, in: Bunjes (Begründer), Umsatzsteuergesetz Kommentar, 16. Aufl., § 5 Rn. 11. Vgl. aber: *Kampf*, in: Witte, Zollkodex mit Durchführungsverordnung und Zollbefreiungsverordnung, 6. Aufl., Anh 1, Art. 23 ZollbefVO Rn. 42.

²⁴ *Martin Robisch*, in: Bunjes (Begründer), Umsatzsteuergesetz Kommentar, 16. Aufl., § 5 Rn. 11.

²⁵ *Walkenhorst*, Ort der Lieferung – Teil II, UStB 2017, S. 208, 210.

²⁶ *Henke*, in: Witte (Hrsg.), Zollkodex mit Durchführungsverordnung und Zollbefreiungsverordnung, Art. 61 Rn. 41.

²⁷ BFH, Urteil vom 29.01.2015, Az. V R 5/14, Rn. 40; *Henke*, in: Witte (Hrsg.), Lehrbuch des Europäischen Zollrechts, 7. Aufl., Kapitel D, Rn. 326; *Kampf*, in: Witte/Wolfgang (Hrsg.), Lehrbuch des Europäischen Zollrechts, Kapitel E., V., Rn. 1648; *Henke*, in: Witte (Hrsg.), Zollkodex mit Durchführungsverordnung und Zollbefreiungsverordnung, Art. 61 Rn. 42.

Einfuhrumsatzsteuer (vgl. § 21 Abs. 2 UStG iVm § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG). Die Deutsche Post AG ist berechtigt in Vertretung des Empfängers (Art. 5 Abs. 2 ZollVG) Zollanmeldungen abzugeben, wenn die Waren nach dem ZK zu gestellen sind (Art. 238 ZK-DVO).²⁸ Andere Paketdienste handeln in Bezug auf die Anmeldung auf Grundlage rechtsgeschäftlicher Vertretung des Einführers.²⁹ Dabei können unverhältnismäßig hohe Kosten³⁰ anfallen (wie z.B. im Fall der Einschaltung der GDSK³¹ in Höhe von 26,95 EUR pro Sendung).

Der Versender kann jedoch die Übernahme der Verzollung und Einfuhrumsatzsteuerzahlung übernehmen. Dabei gilt, dass der Anmelder (vgl. Art. 4 Nr. 18 ZK) grundsätzlich eine in der EU ansässige Person sein muss (Art. 64 Abs. 2 b) ZK), die damit auch für die Zollschuld haftet.³² Damit soll die „Prüfbarkeit der zollrechtlichen Vorgänge“ und die Durchsetzbarkeit von abgabenrechtlichen Ansprüchen sichergestellt werden.³³ Bei nur gelegentlichen Anmeldungen kann von der Regelung befreit werden,³⁴ wobei das Merkmal einer „nur gelegentlichen“ Anmeldung erfüllt ist, wenn weniger als 10 Anmeldungen im Jahr erfolgen³⁵.

II. Versand mittels Einschaltung Overseas Warehouses

1) Funktionsweise

Auf der anderen Seite werden die Waren auch bereits zum Zeitpunkt des Verkaufes in den Zielländern bzw. in anderen EU-Mitgliedstaaten gelagert und verwaltet, um eine sehr schnelle Zustellung zu gewährleisten. Die ursprüngliche Barriere der räumlichen Entfernung des Händlers zu den Käufern wird damit aufgehoben. Ermöglicht wird dieses Angebot durch *Overseas Warehouses* (so die gängige Bezeichnung in der V. R. China³⁶) bzw. durch *Fulfillment-Dienstleister*³⁷, die die Waren nach dem Verkauf über E-Commerce-Plattformen wie Amazon oder eBay³⁸ oder Rakuten vom Mitgliedstaat aus, in dem der Verbraucher wohnt, bzw. von einem Nachbarland aus im Auftrag der Händler versenden.³⁹ Vor dem

²⁸ Henke, in: Witte (Hrsg.), Zollkodex mit Durchführungsverordnung und Zollbefreiungsverordnung, Art. 61 Rn. 44.

²⁹ Henke, in: Witte (Hrsg.), Zollkodex mit Durchführungsverordnung und Zollbefreiungsverordnung, Art. 61 Rn. 44.

³⁰ Vgl. Commission, VAT Aspects of cross-border e-commerce – Options for modernisation, Final Report – Lot 1, Economic analysis of VAT aspects of e-commerce, October 2015, S. 52.

³¹ <https://www.gdsk.de/index.php?ID=0>.

³² Lux/Schrömbges, Zoll und Mehrwertsteuer, Praxisleitfaden unter Einschluss der Verbrauchsteuern, S. 46.

³³ Henke, in: Witte (Hrsg.), Zollkodex mit Durchführungsverordnung und Zollbefreiungsverordnung, Art. 64 Rn. 8.

³⁴ Henke, in: Witte (Hrsg.), Zollkodex mit Durchführungsverordnung und Zollbefreiungsverordnung, Art. 64 Rn. 11.

³⁵ Henke, in: Witte (Hrsg.), Zollkodex mit Durchführungsverordnung und Zollbefreiungsverordnung, Art. 64 Rn. 11.

³⁶ Vgl. o. V., 海外仓(hǎiwài cāng): Overseas warehouse, http://www.chinadaily.com.cn/opinion/2016-03/22/content_24006713.htm.

³⁷ Vgl. Turban/King, Introduction to E-Commerce, 2003, S. 435 ff.; Köcher, Determinanten und Wirkungen des Fulfillment im Electronic Commerce, 2005, S. 1.

³⁸ Vgl. zu E-Commerce-Plattformen: Billing/Berger/D. Emde, Online Verkaufsplattformen, in: Bräutigam/Rücker (Hrsg.), E-Commerce, Rechtshandbuch, Teil 4.

³⁹ o. V. 海外仓(hǎiwài cāng): Overseas warehouse, http://www.chinadaily.com.cn/opinion/2016-03/22/content_24006713.htm; vgl. auch: http://www.gov.cn/guowuyuan/2016-03/05/content_5049372.htm (auf

Hintergrund der sich damit eröffnenden Möglichkeiten wird der Aufbau von Overseas Warehouses im Ausland durch die chinesische Regierung im Rahmen der „One Belt and one Road“-Strategie⁴⁰ („Neue Seidenstraße“⁴¹) ausdrücklich unterstützt.⁴²

Das Leistungsangebot chinesischer Service-Anbieter (wie z.B. seitens der BFE Corp., Ltd. Hong Kong/Guangzhou) bezieht sich dabei auch auf Importabwicklungen für chinesische Händler und Fulfillment über von ihnen selbst initiierte Gesellschaften. Es handelt sich damit um ein Komplettpaket. Chinesische Händler zahlen dafür an chinesische Dienstleister sehr oft Pauschalpreise für den Transport und Import und damit auch zur Abgeltung der Einfuhrabgaben nach kg (!). Gängig sind zurzeit für ein Komplettpaket 4 EUR pro kg. bei Beförderung mittels Luftfracht.⁴³ Fulfillment-Dienstleister wie Amazon⁴⁴ sind hingegen an der Importabwicklung und der umsatzsteuerrechtliche Compliance ausdrücklich nicht beteiligt.⁴⁵

Wenn chinesische Dienstleister involviert sind, spalten diese ihre Aktivitäten auf verschiedene Gesellschaften auf.⁴⁶ Es existiert eine chinesische Gesellschaft, die die Verträge mit den Händlern schließt und die Einnahmen generiert. Die Lager in den Zielländern werden durch weitere Gesellschaften betrieben.⁴⁷ Es kann sich um Tochtergesellschaften handeln oder um Gesellschaften, deren Anteile über Strohleute gehalten werden. Als zollrechtliche Anmelderin der Waren⁴⁸, die persönlich u.a. für die Richtigkeit der Angaben haftet (Art. 199

Englisch: http://language.chinadaily.com.cn/2016-03/18/content_23944369.htm); Section 79, in: Draft provisions for Finance Bill 2017, S. 74 ff.,

https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/574680/newbook_book.pdf; HM Revenue & Customs, Fulfillment House Due Diligence Scheme, Consultation document, 2016, S. 6, 11, 12, https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/507610/Fulfilment_House_Due_Diligence_Scheme_-_HMRC_consultation.pdf.; HM Revenue & Customs, Fulfillment House Due Diligence Scheme, Summary of Responses, 2016, S. 4 f.,

https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/574573/Fulfilment_House_Due_Diligence_Scheme_-_summary_of_responses.pdf.; National Audit Office, Investigation into overseas sellers failing to charge VAT on online sales, 19. April 2017, S. 4 Nr. 2; Bürgerschaft der Freien und Hansestadt Hamburg, 21. Wahlperiode, Antrag der Abgeordneten Hansjörg Schmidt et al, Betr.: Umsatzsteuerbetrug im Onlinehandel unterbinden, Drs. 21/8513, 29.03.17, S. 1.

⁴⁰ Vgl. Jiang, Chapter 1, Development of China's Logistics Market, in: Wang/Lee/Chen/Jiang/Liu (Hrsg.), Contemporary Logistics in China, 2016, S. 1-31, 1, 8-10.

⁴¹ Vgl. Zand, "Neue Seidenstraße", Wie China mit 900 Milliarden Dollar die Welt erobern will, <http://www.spiegel.de/politik/ausland/china-entwicklungsprogramm-neue-seidenstrasse-a-1147588.html>.

⁴² Vgl. <https://www.cfr.org/blog/beijings-silk-road-goes-digital>; http://news.xinhuanet.com/english/2017-04/29/c_136245718.htm.

⁴³ Das Chartern eines Flugzeugs mit 100 t Frachtkapazität mit Flug von China nach Deutschland kostet ca. 250.000 EUR.

⁴⁴ Vgl. zu den Fulfillment-Dienstleistungen von Amazon: https://services.amazon.de/programme/versand-durch-amazon/merkmale-und-vorteile.html?ld=SEDEFBAAdGog_Branded-Adgroup_amazon-fba_fba-by-amazon_b_194089542475_c.

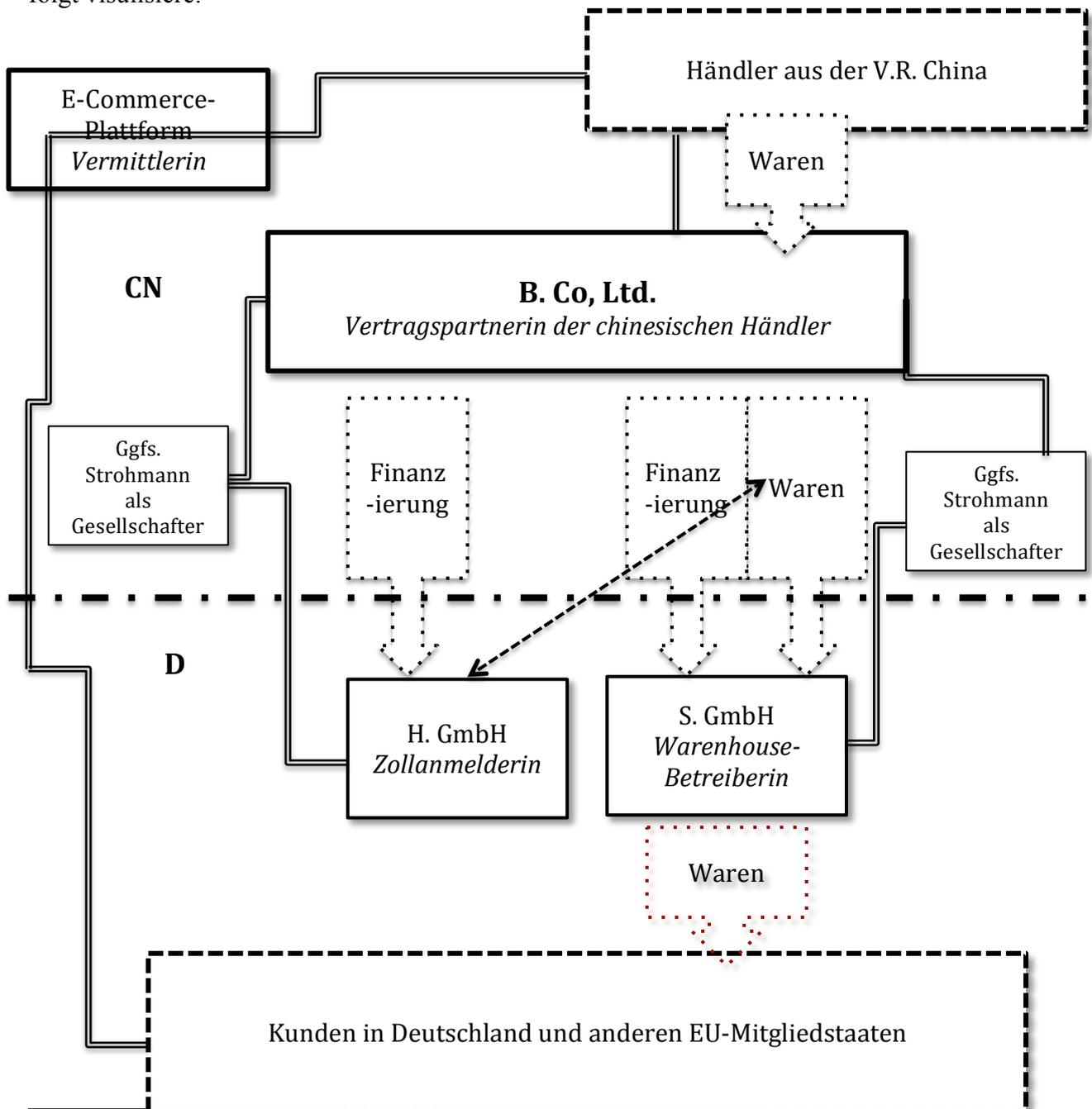
⁴⁵ Vgl. <https://services.amazon.de/programme/versand-durch-amazon/steuerinformationen.html>.

⁴⁶ Vgl. van Duyne, VAT Fraud and the Policy of Global Ignorance, European Journal of Law Reform 1(4) (1999), S. 425, 430-432.

⁴⁷ Vgl. LG Hamburg, Beschluss vom 20.03.2017, 333 O 26/17, abrufbar unter: <http://www.landesrecht-hamburg.de/jportal/portal/page/bshaprod.psm!?feed=bsha-r&st=ent&showdoccase=1¶mfromHL=true&doc.id=JURE170030941#focuspoint> (der Verfasser war Vertreter des Antragstellers).

⁴⁸ Vgl. Thoma/Böhm/Kirchhainer, Zoll und Umsatzsteuer, 3. Aufl., 1.5, S. 8 ff.

Abs. 1 ZK-DVO)⁴⁹ und Schuldnerin der Einfuhrabgaben ist⁵⁰, kann eine weitere Gesellschaft auftreten⁵¹ (als Anmelder/in muss wie angedeutet eine in der EU ansässige Person agieren, vgl. Art. 4 Nr. 2 ZK). Der Nachweis, wer wirklich hinter den Geschäften steckt, ist aufgrund dieser Verschachtelung problematisch und kann staatliches Einschreiten erheblich erschweren.⁵² Grafisch lässt sich das Zusammenspiel der verschiedenen Gesellschaften wie folgt visualisieren:



⁴⁹ Thoma/Böhm/Kirchhainer, Zoll und Umsatzsteuer, 3. Aufl., 1.5, S. 8.

⁵⁰ Thoma/Böhm/Kirchhainer, Zoll und Umsatzsteuer, 3. Aufl., 1.5, S. 8.

⁵¹ Vgl. LG Hamburg, Beschluss vom 20.03.2017, 333 O 26/17, abrufbar unter: <http://www.landesrecht-hamburg.de/jportal/portal/page/bshaprod.psm!feed=bshar&st=ent&showdoccase=1¶mfromHL=true&doc.id=JURE170030941#focuspoint> (der Verfasser war Vertreter des Antragstellers).

⁵² Vgl. LG Hamburg, Beschluss vom 20.03.2017, 333 O 26/17, abrufbar unter: <http://www.landesrecht-hamburg.de/jportal/portal/page/bshaprod.psm!feed=bshar&st=ent&showdoccase=1¶mfromHL=true&doc.id=JURE170030941#focuspoint> (der Verfasser war Vertreter des Antragstellers).

2) Rechtliche Pflichten der Händler

Bei einer Lagerung der Waren in Deutschland (wie es bei der Inanspruchnahme Fulfillment-Dienstleistungen in Deutschland der Fall ist) und dem Verkauf an einen Empfänger in Deutschland sind die Händler neben der Entrichtung von Zöllen (Art. 201 ZK) und Einfuhrumsatzsteuer (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG) zusätzlich verpflichtet, die Umsatzsteuer zu zahlen. Der Umsatz wird im Inland ausgeführt (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG)⁵³, da der Ort der Leistung das Inland ist (§ 3 Abs. 6 Satz 1 UStG).⁵⁴ Es ist eine deutsche Steuernummer erforderlich. Die gezahlte Einfuhrumsatzsteuer kann dann als Vorsteuer geltend gemacht werden (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 UStG).⁵⁵ Die Waren können auch in einem anderen Mitgliedstaat (z.B. Polen oder der Tschechien) gelagert werden und von dort aus nach Deutschland versendet werden. Die Angabe „Artikelstandort: Frankfurt/Oder“ deutet dabei darauf hin, dass sich die Waren in einem Warehouse jenseits der Grenze in Polen befinden. Bei Überschreiten von Lieferschwelen (§ 3c Abs. 3 UStG) oder im Falle des Verzichts auf die Lieferschwelenwertregelung (§ 3c Abs. 3, Abs. 4 UStG) muss die Umsatzsteuer am Sitz des Verbrauchers gezahlt werden (§ 3c Abs. 1, Abs. 2 UStG; Art. 33 Richtlinie 2006/112/EG),⁵⁶ so dass auch hier ein Bestimmungslandprinzip⁵⁷ gilt. Auch in dem Land aus, in dem sich das Lager befindet, muss eine umsatzsteuerliche Registrierung erfolgen.⁵⁸ Es steht aber oft vorher noch gar nicht fest, in welchem Mitgliedstaat Artikel gelagert werden. Es kann auch der Fall gegeben sein, dass vom Fulfillment-Dienstleister für Händler A identische Waren des Händlers B versandt werden, z.B. weil die Waren des Händlers B in einem Lager liegen, das

⁵³ Vgl. *Radeisen*, in: Schwarz/Widmann/Radeisen, Umsatzsteuergesetz Kommentar, § 1 Rn. 4 (168. Lfg. 5/2013).

⁵⁴ Vgl. *Nieskens*, in: Rau/Dürrwächter (Begründer), Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, § 1 Rn. 1416 (UKM Lfg. 168 Juli 2016); *Flückiger*, in: Schwarz/Widmann/Radeisen, Umsatzsteuergesetz Kommentar, § 3 Abs. 6 Rn. 11 f. (168. Lfg. 5/2013).

⁵⁵ Vgl. *Thoma/Böhm/Kirchhainer*, Zoll und Umsatzsteuer, 3. Aufl., 2.2.2.1, S. 82 f., 2.2.3, S. 89 ff.; *Raudszus*, in: Schwarz/Widmann/Radeisen, Umsatzsteuergesetz Kommentar, Bd. 2, § 5 Rn. 3 (162. Lfg. 6/2012); *Stöcker*, in: Peter/Burhoff/Stöcker, Umsatzsteuer Kommentar, § 1 UStG Rn. 486 (88. Lfg. 2010 - § 1 -).

⁵⁶ *Robisch*, in: Bunjes (Begründer), Umsatzsteuergesetz Kommentar, 16. Aufl., § 1 Rn. 158, § 1a Rn. 1 ff.; *Walter/Lohse/Dürner*, Innergemeinschaftliche Lieferung und Mehrwertsteuerhinterziehung in Deutschland und im EU-Ausland – Zugleich Besprechung von BGH wistra 2012, 114 und EuGH wistra 2011, 99 –, wistra 4/2012, S. 125-132; Berger/Kindl/Wakounig (Hrsg.), Mehrwertsteuersystemrichtlinie, Praxiskommentar, 2009, Art. 31-61, S. 154.

⁵⁷ Kommission, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss, COM(2016) 148 final, S. 4 f., 13 f.; Kommission, Grünbuch über die Zukunft der Mehrwertsteuer, Wege zu einem einfacheren, robusteren und effizienteren MwSt-System, KOM(2010) 695 endg., S. 8-10; OECD, International VAT/GST Guidelines, 2017, Tz. 1.8 ff., S. 15-17, Tz. 3.1 ff., S. 38 ff.; *Englisch*, Seminar G: VAT and Direct Taxation of the Digital Economy, IStR 2016, S. 717, 718; *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl., § 17 Rn. 393 f.; *Quitau*, Besteuerung von E-Commerce – Lösungen gesucht, Deutsche Bank Research, Economics, Nr. 29, 17. Juli 2002, S. 2 f.; *Walter/Lohse/Dürner*, Innergemeinschaftliche Lieferung und Mehrwertsteuerhinterziehung in Deutschland und im EU-Ausland – Zugleich Besprechung von BGH wistra 2012, 114 und EuGH wistra 2011, 99 –, wistra 4/2012, S. 125, 125; *Bleuel/Stewen*, Grundlegende Probleme einer Besteuerung von Internet-Transaktionen, Wirtschaftsdienst 78(2) (1998), S. 104, 107; *Agrawal/Fox*, Taxes in an E-Commerce Generation, CESifo Working Paper, No. 6050; *Robisch*, in: Bunjes (Begründer), Umsatzsteuergesetz Kommentar, 16. Aufl., Vor § 1, Rn. 26, § 1a Rn. 1; *Höink*, in: Adick/Höink/Kurt, Umsatzsteuer und Strafrecht, Strafrechtliche Aspekte im Umsatzsteuer- und Zollrecht, 2016, Kapitel 4, Rn. 74; Vgl. auch: *Wohlfahrt*, Umsatzsteuerbetrug und Umsatzsteuerausfall in der EU, Eine rechtliche und ökonomische Analyse, Diss. Universität Mannheim 2013, S. 18-20.

⁵⁸ *Gothmann/Speetjens/Pawlik*, Umsatzsteuerliche Aspekte beim Verkauf über Online-Handelsplattformen und Online-Versandhändler, UVR 2016, S. 380, 381; <http://blog.taxdoo.com/4-umsatzsteuer-themen-die-du-als-fba-handler-kennen-solltest/>.

eine schnellere Belieferung erlaubt.⁵⁹ Dabei kann sich das Lager von dem aus geliefert wird, in einem anderen Mitgliedstaat befinden⁶⁰, was zu zusätzlichem ganz erheblichem Aufwand in Bezug auf die umsatzsteuerrechtliche Compliance führt.⁶¹

Tatsächlich wird die Umsatzsteuer oft nicht gezahlt. Kunden erhalten oft auch nicht einmal eine Rechnung⁶², wobei die Rechnungsstellung mit dem Ausweis der Umsatzsteuer nicht bedeutet, dass diese auch abgeführt wird. Es bleibt dann bei der Zahlung der typischerweise viel zu niedrig angesetzten Einfuhrumsatzsteuer.

III. Quantitative Bedeutung der Abgabenhinterziehungen

Es handelt sich bei Hinterziehung von Abgaben durch Händler aus Drittstaaten um ein Problem sehr großen Ausmaßes. Der Bundesrechnungshof spricht im Zusammenhang mit dem Angebot von Internetleistungen (womit wohl digitale Dienstleistungen gemeint sind) von einer „Steuerose Internet“.⁶³ Es wird in Deutschland im Overseas E-Commerce mit Abgabenhinterziehungen in Höhe von 800 Mio. EUR bis 1 Mrd. EUR pro Jahr gerechnet.⁶⁴ Zum Vergleich soll die Mehrwertsteuerlücke insgesamt (unter Einschluss anderer Sachverhalte als hier erörtert⁶⁵) in Deutschland im Jahr 2015 bei über 2,2 Mrd. EUR betragen haben⁶⁶. In Großbritannien wird der Ausfall an VAT auf über 1 Mrd. Pfund⁶⁷ oder auf 12,2 Mrd. Pfund, was 10 Prozent der VAT-Einnahmen entspricht⁶⁸, geschätzt. Folge der Abgabenhinterziehungen im E-Commerce sind ökonomisch Wettbewerbsverzerrungen durch Nichtentrichtung der Umsatzsteuer zum Nachteil sich rechtstreu verhaltender Händler.⁶⁹

⁵⁹ *Gothmann/Speetjens/Pawlik*, Umsatzsteuerliche Aspekte beim Verkauf über Online-Handelsplattformen und Online-Versandhändler, UVR 2016, S. 380, 382 f.

⁶⁰ *Gothmann/Speetjens/Pawlik*, Umsatzsteuerliche Aspekte beim Verkauf über Online-Handelsplattformen und Online-Versandhändler, UVR 2016, S. 380, 382.

⁶¹ *Gothmann/Speetjens/Pawlik*, Umsatzsteuerliche Aspekte beim Verkauf über Online-Handelsplattformen und Online-Versandhändler, UVR 2016, S. 380, 382 f.

⁶² Vgl. *Windeck/Wölbelt*, Maximaler Profit, minimales Risiko, Amazons unfaires China-Business, [ct 20/2015, S. 88](https://www.heise.de/ct/ausgabe/2015-20-Amazons-unfares-China-Business-2794664.html), <https://www.heise.de/ct/ausgabe/2015-20-Amazons-unfares-China-Business-2794664.html>; Bürgerschaft der Freien und Hansestadt Hamburg, 21. Wahlperiode, Antrag der Abgeordneten Hansjörg Schmidt et al, Betr.: Umsatzsteuerbetrug im Onlinehandel unterbinden, Drs. 21/8513, 29.03.17, S. 1; *Schäfer*, China-Händler bei Amazon, <http://schaemicon.de/china-haendler-bei-amazon/>; *Stanley-Smith*, International Tax Review 6/19/2017, S. 7.

⁶³ Bundesrechnungshof, Bemerkungen 2015 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes, Tz. 82 (abrufbar unter: <https://www.bundesrechnungshof.de/de/veroeffentlichungen/bemerkungen-jahresberichte/jahresberichte/2015/inhalt/2015-bemerkungen-gesamtbericht-pdf>). Vgl. auch: *Köhler/Arndt/Fetzer*, Recht des Internet, 7. Aufl., S. 165, Rn. 513: „faktische Nichtbesteuerung“.

⁶⁴ Deutscher Bundestag, 18. Wahlperiode, Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses (7. Ausschuss) zu dem Antrag der Abgeordneten Dr. Thomas Gambke et al, Umsatzsteuerbetrug auf Online-Handelsplattformen wirksam bekämpfen – Plattformbetreiber in Haftung nehmen, BT-Drs. 18/12963, 28.06.2017, S. 3 f.

⁶⁵ Center für Social and Economic Research/Institute for Advanced Studies, Study and Reports o the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report, TAXUD/2015/CC/131, 18. September 2017, S. 9.

⁶⁶ Center für Social and Economic Research/Institute for Advanced Studies, Study and Reports o the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report, TAXUD/2015/CC/131, 18. September 2017, S. 19.

⁶⁷ HM Revenue & Customs, Fulfillment House Due Diligence Scheme, 2016, S. 5, https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/507610/Fulfilment_House_Due_Diligence_Scheme_-_HMRC_consultation.pdf.

⁶⁸ National Audit Office, Investigation into overseas sellers failing to charge VAT on online sales, 19. April 2017, S. 18 Nr. 1.17.

⁶⁹ National Audit Office, Investigation into overseas sellers failing to charge VAT on online sales, 19. April

womit aus juristischer Perspektive die Rechtsanwendungsgleichheit⁷⁰ nicht gewährleistet ist.⁷¹ Diese Wettbewerbsverzerrungen erzeugen in wesentlichem Maße den heutigen politischen Handlungsdruck, der stärker ist als der Rechtfertigungsbedarf für den Entgang der Steuereinnahmen als solche.

Die Wettbewerbsungleichheit besteht dabei auch gegenüber sich rechtstreu verhaltenden Händlern und Komplett-Dienstleistern mit Sitz im Ausland und insbesondere in der V. R. China, was wiederum erhebliche Anreize zu Abgabenhinterziehungen dieser Gruppe verstärkt und zu Unsicherheiten führt. In China besteht ein intensiver Wettbewerb zwischen Herstellern und Zwischenhändlern, wobei die umsatzsteuerliche Compliance ein sehr wichtiger Wettbewerbsparameter darstellen kann. Den Gesetzesvollzug in Deutschland sicherzustellen, liegt deswegen auch im Interesse der Händler aus der V. R. China bzw. aus Drittstaaten, die sich rechtstreu verhalten wollen.

Zu berücksichtigen ist in diesem Zusammenhang auch, dass der grenzüberschreitende E-Commerce⁷² stark wächst. Das Problem von Abgabenhinterziehungen könnte sich dadurch immer weiter verschärfen. Auch der Umsatz mit digitalen Dienstleistungen⁷³ wird wachsen, wobei angesichts des fehlenden physischen Transportes⁷⁴ ein weiter erhöhtes Potential für Abgabenhinterziehung besteht.⁷⁵ Digitale Dienstleistungen sind hier aber nicht Gegenstand der Betrachtung.

2017, S. 20 Nr. 1.22; Bürgerschaft der Freien und Hansestadt Hamburg, 21. Wahlperiode, Antrag der Abgeordneten Hansjörg Schmidt et al, Betr.: Umsatzsteuerbetrug im Onlinehandel unterbinden, Drs. 21/8513, 29.03.17, S. 1; *Englisch*, Seminar G: VAT and Direct Taxation of the Digital Economy, IStR 2016, S. 717, 718; *Windeck/Wölbelt*, Maximaler Profit, minimales Risiko, Amazons unfaires China-Business, c't 20/2015, S. 88, <https://www.heise.de/ct/ausgabe/2015-20-Amazons-unfares-China-Business-2794664.html>; „gigantische Wettbewerbsverzerrung“; *Schäfer*, China-Händler bei Amazon, <http://schaemicon.de/china-haendler-bei-amazon/>; *Kartschall/Pohl*, Steuerhinterziehung bei Online-Marktplätzen wie Amazon und Ebay – Bundesregierung verzichtet auf Hunderte Millionen Euro, <http://www.rbb-online.de/kontraste/archiv/kontraste-vom-23-02-2017/amazon-bundesregierung-verzichtet-auf-hunderte-millionen-euro.html>; *de la Feria/Foy*, Italmoda, the birth of the principle of third-party liability for VAT fraud, *British Tax Review* 2016(3), S. 270, 280 m.w.N. in Fn. 52.

⁷⁰ Vgl. BVerfG, Urteil vom 19.03.1991, Az. 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, 268 ff., „Eine Steuerbelastung, die nahezu allein auf der Erklärungs**bereitschaft** des Steuerpflichtigen beruht, weil die Erhebungsregelungen Kontrollen der Steuererklärungen weitgehend ausschließen, trifft nicht mehr alle und verfehlt damit die steuerliche Lastengleichheit“ (273); BFH, Urteil vom 16.05.2013, Az. II R 15/12, Rn. 34; *Hey*, in: *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 22. Aufl., § 3 Rn. 111 ff., S. 94 f.; Klaus *Tipke*, *Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis*, Vom politischen Schlagwort zum Rechtsbegriff und zur praktischen Anwendung, 1981, S. 52 ff.; *Samson/Langrock*, Der „gläserne“ Bankkunde?, Automatisierter Abruf von Kontoinformationen und Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung, S. 43; *Kirchhof*, Steueranspruch und Informationseingriff, in: *Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag*, 1995, S. 27, 36.

⁷¹ *Englisch*, Seminar G: VAT and Direct Taxation of the Digital Economy, IStR 2016, S. 717, 718; *Köhler/Arndt/Fetzer*, *Recht des Internet*, 7. Aufl., S. 169, Rn. 526.

⁷² *Bräutigam*, Die Weiterentwicklung der E-Commerce zum E-Commerce 2.0, in: *Bräutigam/Rücker* (Hrsg.), *E-Commerce*, *Rechtshandbuch*, 1. Teil A. Rn. 6.

⁷³ *Kemper*, Das Internet als „Steueroase“ bei digitalen Dienstleistungen? – Die Durchsetzung der Umsatzbesteuerung bei grenzüberschreitenden digitalen Dienstleistungen –, *Umsatzsteuerrundschau* 2017, S. 169-174.

⁷⁴ *Bleuel/Stewen*, Grundlegende Probleme einer Besteuerung von Internet-Transaktionen, *Wirtschaftsdienst* 78(2) (1998), S. 104, 107.

⁷⁵ *Englisch*, in: *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 22. Aufl., § 17 Rn. 394; OECD, *International VAT/GST Guidelines*, 2017, Tz. 3.112, S. 65.

IV. Kosten der umsatzsteuerrechtlichen Compliance

Die Umsatzsteuer im Rahmen des Verkaufes abzuführen, ist für die Händler mit erheblichen Aufwand verbunden, zumal es sich häufig um eine Vielzahl von kleinen Umsätzen handelt und die Händler die Umsatzsteuer bzw. Mehrwertsteuer bei Überschreiten des jeweiligen Lieferschwelldwertes auch in anderen EU-Mitgliedstaaten entrichten müssen und die jeweiligen dortigen rechtlichen Pflichten vor Ort erfüllen müssen.⁷⁶ Die EU-Kommission beziffert die Compliance-Kosten in diesem Zusammenhang auf durchschnittlich 8.000 EUR für jeden Mitgliedstaat, in dem Waren verkauft werden⁷⁷ oder durchschnittlich auf 24.000 EUR für jedes grenzüberschreitend tätige Unternehmen⁷⁸. Vor diesem Hintergrund verursachen nicht nur die Abgabehinterziehungen einen finanziellen Schaden, sondern auch die hohen Kosten der Compliance und die diesbezüglichen Rückwirkungen auf die wirtschaftliche Aktivität im E-Commerce.⁷⁹ Dieser Zustand widerspricht dem Ziel einer kostengünstigen Steuererhebung auf Seiten der Steuerpflichtigen⁸⁰.

B. Relevante zukünftige Rechtsetzung auf EU-Ebene

Für die EU stellt sich die Aufgabe, den Ordnungsrahmen des Overseas E-Commerce im Hinblick auf die Durchsetzung der Abgabeansprüche der Mitgliedstaaten zu reformieren.⁸¹ Bereits in der Frühphase des Internets wurden die Durchsetzung der (Umsatzsteuer-) Ansprüche von Staaten im E-Commerce – auch gerade in den USA, wo sich E-Commerce frühzeitig stark entwickelte – intensiv diskutiert.⁸² Diese Diskussion steht auch

⁷⁶ Commission, VAT Aspects of cross-border e-commerce – Options for modernisation, Final Report – Lot 2, Options for modernisation, March 2016, S. 33 ff.; *Huschens*, in: Schwarz/Widmann/Radeisen, Umsatzsteuergesetz Kommentar, Bd. 4, EU-Teil, Rn. 1042 (177. Lfg. 11/2014). Es handelt sich für Unternehmen aus EU-Mitgliedstaaten, die Waren in andere EU-Mitgliedstaaten verkaufen, um das bedeutendste mehrwertsteuerbezogene Hindernis (Commission, VAT Aspects of cross-border e-commerce – Options for modernisation, Final Report – Lot 1, Economic analysis of VAT aspects of e-commerce, October 2015, S. 25).

⁷⁷ Commission, VAT Aspects of cross-border e-commerce – Options for modernisation, Final Report – Lot 1, Economic analysis of VAT aspects of e-commerce, October 2015, S. 34; Kommission, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss, über einen Aktionsplan im Bereich der Mehrwertsteuer, Auf dem Weg zu einem einheitlichen europäischen Mehrwertsteuerraum: Zeit für Reformen, COM(2016) 148 final, S. 6; Kommission, Pressemitteilung, Kommission schlägt neue Steuervorschriften des elektronischen Geschäftsverkehrs vor Online-Unternehmen in der EU vor [sic!], 1.12.2016. Kommission, Ein digitaler Binnenmarkt – Modernisierung der MwSt. für den grenzüberschreitenden Handel, https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/digital-single-market-modernising-vat-cross-border-ecommerce_de. Vgl. Commission, VAT Aspects of cross-border e-commerce – Options for modernisation, Final Report – Lot 1, Economic analysis of VAT aspects of e-commerce, October 2015, S. 24 ff.

⁷⁸ Commission, VAT Aspects of cross-border e-commerce – Options for modernisation, Final Report – Lot 1, Economic analysis of VAT aspects of e-commerce, October 2015, S. 34.

⁷⁹ Commission, VAT Aspects of cross-border e-commerce – Options for modernisation, Final Report – Lot 1, Economic analysis of VAT aspects of e-commerce, October 2015, S. 5.

⁸⁰ *Strunk*, Die Fortentwicklung des Internationalen Steuerrechts am Beispiel notwendiger Änderungen zur Besteuerung von Geschäften im Internet, in: Kleineidam (Hrsg.), Unternehmenspolitik und Internationale Besteuerung, Festschrift für Lutz Fischer zum 60. Geburtstag, 1999, S. 259, 260.

⁸¹ Vgl. bereits: *Quitau*, Besteuerung von E-Commerce – Lösungen gesucht, Deutsche Bank Research, Economics, Nr. 29, 17. Juli 2002.

⁸² Vgl. *Dittmar/Selling*, How to Control Internet Transactions? – A Contribution from the Point of View of German Tax Inspectors, *Intertax* 26(3) (1998), S. 88, 92: „The present German situation in this area is totally unsatisfactory“; *Chan*, Taxation of Global E-Commerce on the Internet: The Underlying Issues and Proposed Plans, *Minnesota Journal of Global Trade* 9 (2000), S. 233-268; *Basu*, Global Perspectives on E-Commerce and

in Zusammenhang mit dem Vorschlag einer „bit tax“⁸³ und dem E-Card-Vorschlag der Clinton-Administration, bei dem es u.a. um die Identifikation des Staates, in dem der Empfänger ansässig ist, mittels einer E-Card als steuerlicher Anknüpfungspunkt geht.⁸⁴ Heute können die Compliance Aufwendungen für Händler, die auf dem US-amerikanischen Markt aktiv sind, auch dort erheblich sein, da Bundesstaaten vor dem Hintergrund der Commerce Clause im Fall eines Nexus sales taxes und use taxes verlangen können.⁸⁵

„Perhaps the foremost tax challenge faced by online retailers today relates to sales and use tax compliance. When an online retailer makes a sale in the United States, it may be shipping its products to one of roughly 10,000 different sales tax jurisdictions. For retailers lacking substantial tax resources, navigating the different sales and use tax laws of these jurisdictions – determining the applicable sales and use tax rates. Ascertaining the correct tax base, collecting tax from customers, filing the appropriate returns, and remitting proper payment – is a nearly insurmountable task“.⁸⁶

Die Schaffung eines gemeinsamen Mehrwertsteuersystems⁸⁷ ist seit langem Ziel auf EU-Ebene, wobei dieses Feld auch vor dem Hintergrund des Einstimmigkeitserfordernisses⁸⁸

Taxation Law, 2007; *Bleuel/Stewen*, Grundlegende Probleme einer Besteuerung von Internet-Transaktionen, Wirtschaftsdienst 78(2) (1998), S. 104, 105 ff. Vgl. *Stehn*, Leviathan in cyberspace: how to tax e-commerce, Kieler Diskussionsbeiträge, No. 384; *Quitau*, Besteuerung von E-Commerce – Lösungen gesucht, Deutsche Bank Research, Economics, Nr. 29, 17. Juli 2002; *Strunk*, Die Fortentwicklung des Internationalen Steuerrechts am Beispiel notwendiger Änderungen zur Besteuerung von Geschäften im Internet, in: Kleineidam (Hrsg.), Unternehmenspolitik und Internationale Besteuerung, Festschrift für Lutz Fischer zum 60. Geburtstag, 1999, S. 259, 261 ff. (das Thema Umsatzsteuer wird in diesem Aufsatz nur am Rande angesprochen).

⁸² Vgl. *Cordell*, New Taxes for a New Economy, <http://library2.usask.ca/gic/v2n4/cordell/cordell.html>. Kritisch: *Chan*, Taxation of Global E-Commerce on the Internet: The Underlying Issues and Proposed Plans, Minnesota Journal of Global Trade 9 (2000), S. 233, 256 ff.; *Stehn*, Leviathan in cyberspace: how to tax e-commerce, Kieler Diskussionsbeiträge, No. 384, S. 14 f.; *Bleuel/Stewen*, Grundlegende Probleme einer Besteuerung von Internet-Transaktionen, Wirtschaftsdienst 78(2) (1998), S. 104-110; *Beck/Prinz*, Should All the World be Taxed?, Taxation and the Internet, Intereconomics 32(March/April) (1997), S. 87, 89 ff.; Clinton-Administration, The Framework for Global Electronic Commerce, <https://clintonwhitehouse4.archives.gov/WH/New/Commerce/read.html>; Kommission, Europäische Initiative für den elektronischen Geschäftsverkehr, KOM(97) 157 endg., Tz. 56 f., S. 29.

⁸³ Vgl. *Cordell*, New Taxes for a New Economy, <http://library2.usask.ca/gic/v2n4/cordell/cordell.html>. Kritisch: *Chan*, Taxation of Global E-Commerce on the Internet: The Underlying Issues and Proposed Plans, Minnesota Journal of Global Trade 9 (2000), S. 233, 256 ff.; *Stehn*, Leviathan in cyberspace: how to tax e-commerce, Kieler Diskussionsbeiträge, No. 384, S. 14 f.; *Bleuel/Stewen*, Grundlegende Probleme einer Besteuerung von Internet-Transaktionen, Wirtschaftsdienst 78(2) (1998), S. 104-110; *Beck/Prinz*, Should All the World be Taxed?, Taxation and the Internet, Intereconomics 32 (March/April) (1997), S. 87, 89 ff.; ablehnend: Clinton-Administration, The Framework for Global Electronic Commerce, <https://clintonwhitehouse4.archives.gov/WH/New/Commerce/read.html>; Kommission, Europäische Initiative für den elektronischen Geschäftsverkehr, KOM(97) 157 endg., Tz. 56 f., S. 29.

⁸⁴ Vgl. *Chan*, Taxation of Global E-Commerce on the Internet: The Underlying Issues and Proposed Plans, Minnesota Journal of Global Trade 9 (2000), S. 233, 262 ff.

⁸⁵ Vgl. *Howsare*, The New Normal for Sales and Use Tax in the United States: Will a State Challenge to Supreme Court Precedent Overhaul Sales and Use Tax Compliance for Online Retailers, Pittsburgh Tax Review 14 (2017), S. 151-171.

⁸⁶ *Howsare*, The New Normal for Sales and Use Tax in the United States: Will a State Challenge to Supreme Court Precedent Overhaul Sales and Use Tax Compliance for Online Retailers, Pittsburgh Tax Review 14 (2017), S. 151, 151.

⁸⁷ Vgl. *Huschens*, in: Schwarz/Widmann/Radeisen, Umsatzsteuergesetz Kommentar, Bd. 4, EU-Teil, Rn. 1 ff. (177. Lfg. 11/2014).

⁸⁸ Kommission, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss, über einen Aktionsplan im Bereich der Mehrwertsteuer, Auf dem Weg zu einem einheitlichen europäischen Mehrwertsteuerrecht: Zeit für Reformen, COM(2016) 148 final, S. 4; Kommission, Grünbuch über die Zukunft der Mehrwertsteuer, Wege zu einem einfacheren, robusteren und

durch eine Geschichte von Verzögerungen geprägt ist, die bis heute fortauern. Die Kommission hat im Jahr 1987 in Bezug auf die Verwirklichung des Binnenmarktes zum Jahresbeginn 1993 gefordert, ein umsatzsteuerrechtliches Herkunftslandprinzip⁸⁹ einzuführen⁹⁰ und ist bei diesem Ansatz lange geblieben⁹¹, was sich im Nachhinein als ein zu ambitionierter und deswegen nicht zu verwirklichender Plan darstellte⁹². Die Kommission formulierte im Jahr 1997 das Ziel, einen „einheitliche[n] ordnungspolitische[n] Rahmen für den elektronischen Geschäftsverkehr“ zu schaffen.⁹³ Es wurde ausdrücklich das Problem genannt, dass Internetanbieter verschiedenen nationalen Regelungen⁹⁴ unterliegen.⁹⁵ Dies führt zu einer Kumulation rechtlicher Anforderungen,⁹⁶ die gerade im E-Commerce aufgrund seines grenzüberschreitenden Charakters höchst problematisch ist. Im Bereich der Mehrwertsteuer sind die Erfolge einer Koordinierung jedoch sehr gering. Die Besteuerung ist von der E-Commerce-Richtlinie⁹⁷ ausdrücklich ausgenommen (Art. 1 Abs. 5, Erwägungsgründe 12, 13). Die Kommission möchte mit dem von ihr 2016 vorgelegten Aktionsplan eine Diskussion mit den Mitgliedstaaten und dem Europäischen Parlament anstoßen und sie wollte bereits im Jahr 2016 entsprechende Vorschläge in Bezug auf die Anpassung der mehrwertsteuerrechtlichen Regelungen an die Bedürfnisse der Digitalisierung unterbreiten.⁹⁸ Die Kommission hat angekündigt in diesem Jahr einen Gesetzesvorschlag zur Einführung eines endgültigen (vgl. Art. 402 Richtlinie 2006/112/EG⁹⁹) Mehrwertsteuersystems für den grenzüberschreitenden Handel vorzulegen.¹⁰⁰ Bekannt ist, dass die Kommission die Schaffung eines auf Waren bezogenen Systems einer einzigen

effizienteren MwSt-System, KOM(2010) 695 endg., S. 15; *Gebauer*, Steuerausfälle im Bereich der Mehrwertsteuer: Gründe, Ausmaß und Abhilfemöglichkeiten, S. 13.

⁸⁹ Vgl. Commission, Summary Report of the Outcome of the Public Consultation on the Green Paper on the Future of VAT, Towards a simpler, more robust and efficient VAT System, taxud.c.1(2011)1417007, S. 6 f., 50; *Wohlfahrt*, Umsatzsteuerbetrug und Umsatzsteuerausfall in der EU, Eine rechtliche und ökonomische Analyse, Diss. Universität Mannheim 2013, S. 20-22.

⁹⁰ Kommission, Mitteilung der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament, Strategie zur Verbesserung der Funktionsweise des MwSt-Systems im Binnenmarkt, KOM(2000)348 endg., S. 3 f.; vgl. auch: Kommission, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss, über einen Aktionsplan im Bereich der Mehrwertsteuer, Auf dem Weg zu einem einheitlichen europäischen Mehrwertsteuerraum: Zeit für Reformen, COM(2016) 148 final, S. 5.

⁹¹ *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl., § 17 Rn. 449 ff.

⁹² Vgl. Kommission, Grünbuch über die Zukunft der Mehrwertsteuer, Wege zu einem einfacheren, robusteren und effizienteren MwSt-System, KOM(2010) 695 endg., S. 7 f.

⁹³ Kommission, Europäische Initiative für den elektronischen Geschäftsverkehr, KOM(97) 157 endg., Tz. 38, S. 23, Tz. 60, S. 30.

⁹⁴ Kommission, Aktionsplan im Bereich der Mehrwertsteuer: Fragen und Antworten, 7. April 2016, Punkt 5, Punkt 17, [http://europa.eu/rapid/press-release MEMO-16-1024_de.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-16-1024_de.htm).

⁹⁵ Kommission, Europäische Initiative für den elektronischen Geschäftsverkehr, KOM(97) 157 endg., Tz. 41 S. 25.

⁹⁶ Vgl. *Gothmann/Speetjens/Pawlik*, Umsatzsteuerliche Aspekte beim Verkauf über Online-Handelsplattformen und Online-Versandhändler, UVR 2016, S. 380-383. In Bezug auf das Unlauterkeitsrecht vor Erlass der E-Commerce-Richtlinie: *Dethloff*, Marketing im Internet und Internationales Wettbewerbsrecht, NJW 1998, S. 1596, 1601 ff.

⁹⁷ Richtlinie 2000/31/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 8. Juni 2000 über bestimmte rechtliche Aspekte der Dienste der Informationsgesellschaft, insbesondere des elektronischen Geschäftsverkehrs, im Binnenmarkt („Richtlinie über den elektronischen Geschäftsverkehr“), ABl. EG L 178/1 ff.

⁹⁸ Kommission, Aktionsplan im Bereich der Mehrwertsteuer: Fragen und Antworten, 7. April 2016, Punkt 3, http://europa.eu/rapid/press-release MEMO-16-1024_de.htm.

⁹⁹ Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. EU L 347/1 ff.

¹⁰⁰ Kommission, Aktionsplan im Bereich Mehrwertsteuer, https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/action-plan-vat_de.

Anlaufstelle plant und die Befreiung von Einfuhrumsatzsteuer für Sendungen mit geringem Wert streichen will. Weitere Vorschläge zur Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs durch Händler aus Drittstaaten hat die Kommission bislang (Stand 1. Oktober 2017) nicht unterbreitet.¹⁰¹ Es ist bereits jetzt absehbar, dass eine Regelung auf EU-Ebene nicht kurzfristig erreichbar ist, zumal die weiteren Lösungsansätze auf EU-Ebene noch nicht veröffentlicht wurden. Der politische Prozess steht am Anfang.

I. Schaffung eines Systems einer einzigen Anlaufstelle

Auf Basis gegenwärtiger Situation erscheint die Etablierung eines Systems einer einzigen Anlaufstelle (One-Stop-Shop – OSS) zur Entrichtung der Umsatzsteuer für die Erleichterung der Compliance (und damit für die Schaffung der Voraussetzungen eines „digitalen Binnenmarktes“¹⁰²) sehr wichtig. Damit müssen Unternehmen die Umsatzsteuer in einem einzigen Mitgliedstaat zum Mehrwertsteuersatz des Bestimmungslandes der Warenlieferung¹⁰³ entrichten und somit tritt eine Zentralisation der umsatzsteuerlichen Pflichten für die Unternehmer ein (vgl. Art. 402 Abs. 1 Richtlinie 2006/112/EG¹⁰⁴), wobei die Einnahmen mittels eines Clearing-Systems an die jeweiligen Bestimmungsländer (gegen Kostenpauschale für den einziehenden Mitgliedstaat¹⁰⁵) verteilt werden würden¹⁰⁶. Eine mehrwertsteuerrechtliche Registrierung müsste damit nur noch in einem Mitgliedstaat erfolgen. Es würde für Anbieter aus anderen EU-Staaten sozusagen ein freiwilliges Herkunftslandprinzip¹⁰⁷ in Bezug auf die *organisatorische Abwicklung* der Steuerentrichtung und für Anbieter aus Drittländern die Möglichkeit, die Steuerzahlung in einem Mitgliedstaat

¹⁰¹ Vgl. Kommission, Ein digitaler Binnenmarkt – Modernisierung der MwSt. für den grenzüberschreitenden elektronischen Handel, https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/digital-single-market-modernising-vat-cross-border-ecommerce_de

¹⁰² European Commission, Communication from the Commission to the European Parliament, The Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions, A Digital Single Market Strategy for Europe, COM(2015) 192 final; European Commission, Modernising VAT for cross-border B2C e-commerce, Proposal for a Council Regulation (EU) No 904/2010 on administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax, COM(2016) 755; zu den weiteren Themen vgl. Kommission, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat, den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss und den Ausschuss der Regionen, Arbeitsprogramm der Kommission 2017, Für ein Europa, das schützt, stärkt und verteidigt, COM(2016) 710 final., S. 7 f.

¹⁰³ Kommission, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss, über einen Aktionsplan im Bereich der Mehrwertsteuer, Auf dem Weg zu einem einheitlichen europäischen Mehrwertsteerraum: Zeit für Reformen, COM(2016) 148 final, S. 5.

¹⁰⁴ Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. EU L 347/1 ff.

¹⁰⁵ Kommission, Modernisierung der Mehrwertsteuer für den grenzübergreifenden elektronischen Geschäftsverkehr zwischen Unternehmen und Verbrauchern (B2C), Vorschlag für eine Verordnung des Rates zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 904/2010 des Rates über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer, COM(2016) 755 final, S. 5.

¹⁰⁶ *Huschens*, in: Schwarz/Widmann/Radeisen, Umsatzsteuergesetz Kommentar, Bd. 4, EU-Teil, Rn. 906 (177. Lfg. 11/2014); Kommission, Mitteilung der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament, Strategie zur Verbesserung der Funktionsweise des MwSt-Systems im Binnenmarkt, KOM(2000) 348 endg., S. 3; Kommission, Aktionsplan im Bereich der Mehrwertsteuer: Fragen und Antworten, 7. April 2016, Punkt 6, http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-16-1024_de.htm.

¹⁰⁷ Vgl. *Huschens*, in: Schwarz/Widmann/Radeisen, Umsatzsteuergesetz Kommentar, EU-Teil, Rn. 900 ff. (177. Lieferung. 11/2014).

ihrer Wahl abzuwickeln,¹⁰⁸ geschaffen. Die allgemeine Schaffung eines ist ausdrückliches Ziel der Kommission,¹⁰⁹ die dieses Prinzip bereits 1996 formulierte¹¹⁰. Die genaue Ausgestaltung eines solchen Systems steht allerdings noch nicht fest.¹¹¹

Es ist bereits seit dem Besteuerungszeitraum ab dem 1.1.2015¹¹² mit § 18h UStG eine einzige Anlaufstelle für die Erbringung von Telekommunikations-, Rundfunk-, Fernsehdienstleistungen und elektronisch erbrachten Dienstleistungen wie Glücksspielangebote¹¹³ (vgl. § 3a Abs. 5 UStG)¹¹⁴ für Unternehmer, die im Inland ansässig sind und die Leistungen in einem anderen EU-Mitgliedstaat erbringen¹¹⁵, vorhanden (Mini-One-Stop-Shop – MOSS), wobei die Inanspruchnahme dieser Regelung freiwillig ist¹¹⁶.

¹⁰⁸ Vgl. Schwarz/Widmann/Radeisen, UStG, MwStSystRL, Rz. 906, https://www.haufe.de/steuern/steuer-office-premium/schwarzwidmannradeisen-ustg-mwstsysrl-einfuehrung-in-5-endgueltiges-mehrwertsteuersystem-nach-dem-ursprungslandprinzip_idesk_P111940_HI7251409.html.

¹⁰⁹ Kommission, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss, COM(2016) 148 final, S. 6; Commission, Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions, A Digital Single Market Strategy for Europe, COM(2015) 192 final, S. 8; Commission, VAT Aspects of cross-border e-commerce – Options for modernisation, Final Report, Lot 3, November 2016, S. 21; Kommission, Pressemitteilung, Kommission schlägt neue Steuervorschriften des elektronischen Geschäftsverkehrs vor [sic!] Online-Unternehmen in der EU vor, 1.12.2016; Kommission, Grünbuch über die Zukunft der Mehrwertsteuer, Wege zu einem einfacheren, robusteren und effizienteren MwSt-System, KOM(2010) 695 endg., S. 20 f.; Kommission, Modernisierung der Mehrwertsteuer für den grenzübergreifenden elektronischen Geschäftsverkehr zwischen Unternehmen und Verbrauchern (B2C), Vorschlag für eine Verordnung des Rates zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 904/2010 des Rates über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer, COM(2016) 755 final, S. 2; Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG hinsichtlich der Vereinfachung der mehrwertsteuerlichen Pflichten; Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Regelung der Erstattung der Mehrwertsteuer gemäß der Richtlinie 77/388/EWG an nicht im Inland, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige; Vorschlag für eine Verordnung des Rates zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 1798/2003 hinsichtlich der Einführung von Verwaltungsvereinbarungen im Zusammenhang mit der Regelung der einzigen Anlaufstelle und dem Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer, KOM(2004) 728 endg., S. 4 ff.; Kommission, Mitteilung der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament, Strategie zur Verbesserung der Funktionsweise des MwSt-Systems im Binnenmarkt, KOM(2000)348 endg., S. 5, Rn. 12; Kommission, Ein digitaler Binnenmarkt – Modernisierung der MwSt. für den grenzüberschreitenden elektronischen Handel, https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/digital-single-market-modernising-vat-cross-border-e-commerce_de. Auch der DIHK spricht sich dafür aus (DIHK, Gemeinsam Verantwortung übernehmen – Europas Zukunft gestalten, Europapolitische Positionen 2016 der IHK-Organisation, 2016, S. 19).

¹¹⁰ Kommission, Mitteilung der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament, Strategie zur Verbesserung der Funktionsweise des MwSt-Systems im Binnenmarkt, KOM(2000)348 endg., S. 4.

¹¹¹ Vgl. Commission, Summary Report of the Outcome of the Public Consultation on the Green Paper on the Future of VAT, Towards a simpler, more robust and efficient VAT System, taxud.c.1(2011)1417007, S. 52 f.

¹¹² Leonhard, in: Bunjes (Begründer), Umsatzsteuergesetz Kommentar, 16. Aufl., § 18h Rn. 4.

¹¹³ Vgl. Center für Social and Economic Research/Institute for Advanced Studies, Study and Reports o the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report, TAXUD/2015/CC/131, 18. September 2017, S. 17, 55.

¹¹⁴ Kommission, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss, über einen Aktionsplan im Bereich der Mehrwertsteuer, Auf dem Weg zu einem einheitlichen europäischen Mehrwertsteuerraum: Zeit für Reformen, COM(2016) 148 final, S. 5; Kommission, Grünbuch über die Zukunft der Mehrwertsteuer, Wege zu einem einfacheren, robusteren und effizienteren MwSt-System, KOM(2010) 695 endg., S. 20; Ehrmann/von Wallis, in: Hoeren/Sieber/Holznapel (Hrsg.), Handbuch Multimedia-Recht, Rechtsfragen des elektronischen Geschäftsverkehrs, Teil 27, Steuerrechtliche Aspekte von Online-Transaktionen, Rn. 100.

¹¹⁵ Vgl. Leonard, in: Bunjes (Begründer), Umsatzsteuergesetz Kommentar, 16. Aufl., § 18h Rn. 9 f.

¹¹⁶ Zu den Umsetzungsproblemen in Deutschland: Bundesrechnungshof, Bemerkungen 2016 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes, Band I, Tz. 67 (S. 569 ff.) (im Internet abrufbar unter:

<https://www.bundesrechnungshof.de/de/veroeffentlichungen/bemerkungen-jahresberichte/jahresberichte/2016/inhalt/2016-bemerkungen-band-i-teilband-3>). Zu einer Bewertung:

Bereits seit 2003 war eine Option für Unternehmen aus Drittsaaten vorhanden.¹¹⁸ Eine ähnliche Regelung enthält § 18 Abs. 4c, 4d UStG in Bezug auf die Erbringung elektronischer Leistungen durch Unternehmer, die nicht in der EU ansässig sind.¹¹⁹

Die Kosten für die Entrichtung der Umsatzsteuer für die grenzüberschreitend tätigen Marktteilnehmer würde damit erheblich sinken,¹²⁰ wobei ein geeignetes Webportal¹²¹ mit Funktionen zur Vereinfachung der Compliance die Kosten der Marktteilnehmer noch weiter vermindern könnte. So können möglicherweise Schnittstellen zu E-Commerce-Plattformen angeboten werden, über die Daten ggfs. direkt an die Finanzbehörden übermittelt werden können.

Nach derzeitigem Stand der Planung ist die Verwirklichung eines allgemeinen Systems einer einzigen Anlaufstelle auf EU-Ebene kurzfristig aber nicht erreichbar.¹²² Eine solche Regelung ist zwar von der EU-Kommission zwar für 2021 geplant,¹²³ es ist aber überaus fraglich, ob dieser Zeitplan realistisch ist. Wahrscheinlich wird es aber zu Verzögerungen um einige Jahre kommen. Es muss zunächst sichergestellt werden, dass die Koordination zwischen den Mitgliedstaaten und die Ausübung von Kontrolle gegenüber den Anbietern funktioniert. Soweit die steuerlichen Prüfungen nur von dem Staat der gewählten einzigen Anlaufstelle durchgeführt werden (wie es sinnvoll wäre),¹²⁴ sollte eine Angleichung des Vollzugs der

Commission, VAT Aspects of cross-border e-commerce – Options for modernisation, Final Report, Lot 3, November 2016, S. 83 ff. Zu den Auswirkungen auf das Mehrwertsteueraufkommen in Luxemburg und Malta vgl. Center für Social and Economic Research/Institute for Advanced Studies, Study and Reports o the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report, TAXUD/2015/CC/131, 18. September 2017, S. 17, 55 ff.

¹¹⁷ Center für Social and Economic Research/Institute for Advanced Studies, Study and Reports o the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report, TAXUD/2015/CC/131, 18. September 2017, S. 17.

¹¹⁸ *Ehrmann/von Wallis*, in: Hoeren/Sieber/Holznapel (Hrsg.), Handbuch Multimedia-Recht, Rechtsfragen des elektronischen Geschäftsverkehrs, Teil 27, Steuerrechtliche Aspekte von Online-Transaktionen, Rn. 102; Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG hinsichtlich der Vereinfachung der mehrwertsteuerlichen Pflichten; Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Regelung der Erstattung der Mehrwertsteuer gemäß der Richtlinie 77/388/EWG an nicht im Inland, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige; Vorschlag für eine Verordnung des Rates zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 1798/2003 hinsichtlich der Einführung von Verwaltungsvereinbarungen im Zusammenhang mit der Regelung der einzigen Anlaufstelle und dem Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer, KOM(2004) 728 endg., S. 4.

¹¹⁹ *Leonard*, in: Bunjes (Begründer), Umsatzsteuergesetz Kommentar, 16. Aufl., § 18 Rn. 31 ff., § 18h Rn. 3.

¹²⁰ Commission, VAT Aspects of cross-border e-commerce – Options for modernisation, Final Report – Lot 1, Economic analysis of VAT aspects of e-commerce, October 2015, S. 57.

¹²¹ Kommission, Aktionsplan im Bereich der Mehrwertsteuer: Fragen und Antworten, 7. April 2016, Punkt 6, http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-16-1024_de.htm; Kommission, Summary Report of the Outcome of the Public Consultation on the Green Paper on the Future of VAT, Towards a simpler, more robust and efficient VAT System, taxud.c.1(2011)1417007, S. 52; Kommission, Pressemitteilung, Kommission schlägt neue Steuervorschriften des elektronischen Geschäftsverkehrs vor Online-Unternehmen in der EU vor [sic!], 1.12.2016; Kommission, VAT Aspects of cross-border e-commerce – Options for modernisation, Final Report, Lot 3, November 2016, S. 22.

¹²² Vgl. Europäische Kommission, Ein digitaler Binnenmarkt – Modernisierung der MwSt. für den grenzüberschreitenden elektronischen Handel, https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/digital-single-market-modernising-vat-cross-border-ecommerce_de.

¹²³ Europäische Kommission, Ein digitaler Binnenmarkt – Modernisierung der MwSt. für den grenzüberschreitenden elektronischen Handel, https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/digital-single-market-modernising-vat-cross-border-ecommerce_de; *Englisch*, Seminar G: VAT and Direct Taxation of the Digital Economy, IStR 2016, S. 717, 720.

¹²⁴ Vgl. Kommission, Modernisierung der Mehrwertsteuer für den grenzüberschreitenden elektronischen Geschäftsverkehr zwischen Unternehmen und Verbrauchern (B2C), Vorschlag für eine Verordnung des Rates

steuerrechtlichen Regelungen Voraussetzung sein, da Unternehmer ansonsten in denjenigen Mitgliedstaaten ihre Steuer entrichten wollen, in denen die Prüfungsintensität schwächer ausgeprägt ist, was auch ein Grund für die Verzögerungen auf diesem Gebiet ist¹²⁵. Bemerkenswerterweise begründet die Kommission die Zeitdauer eines allgemeinen Systems einer einzigen Anlaufstelle mit der Notwendigkeit der Entwicklung von IT-Infrastruktur,¹²⁶ wobei die folgenden Ausführungen gerade ein Appell für den Einsatz von IT-gestützten Lösungen in Bezug auf eine Verbesserung der Kontrolle und der Erleichterung der Compliance darstellen.

II. Abschaffung der Kleinbetragsregelung in Bezug auf Einfuhrumsatzsteuer

Die Kommission will die auf die Einfuhrumsatzsteuer bezogene Kleinbetragsregelung für Sendungen mit geringem Wert in Art. 23 Abs. 1 Richtlinie 2009/132/EG¹²⁷ für Drittlandsanbieter abschaffen (vgl. auch die mitgliedstaatliche Option in Bezug auf Versandhandel in Art. 23 Abs. 2 Richtlinie 2009/132/EG). Die Schwellen liegen zwischen 10 und 22 EUR.¹²⁸ Unternehmen aus Drittstaaten können Waren unter Berufung auf die Kleinbetragsregelung günstiger anbieten als Unternehmern aus EU-Mitgliedstaaten, was zu Wettbewerbsverzerrungen führt¹²⁹ und nach Einschätzung der OECD sogar Anreize zu Standortverlagerungen seitens von Händlern schaffen kann¹³⁰. Die Kommission stellt fest, dass im Jahr 2015 150 Mio. Sendungen unter Berufung auf die Kleinbetragsregelung

zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 904/2010 des Rates über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer, COM(2016) 755 final, S. 3; Kommission, Aktionsplan im Bereich der Mehrwertsteuer: Fragen und Antworten, 7. April 2016, Punkt 18, http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-16-1024_de.htm; Kommission, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss, über einen Aktionsplan im Bereich der Mehrwertsteuer, Auf dem Weg zu einem einheitlichen europäischen Mehrwertsteuerraum: Zeit für Reformen, COM(2016) 148 final, S. 6; Kommission, Pressemitteilung, Kommission schlägt neue Steuervorschriften des elektronischen Geschäftsverkehrs vor Online-Unternehmen in der EU vor [sic!], 1.12.2016.

¹²⁵ Vgl. Kommission, Mitteilung der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament, Strategie zur Verbesserung der Funktionsweise des MwSt-Systems im Binnenmarkt, KOM(2000)348 endg., S. 4, Rn. 9.

¹²⁶ Europäische Kommission, Ein digitaler Binnenmarkt – Modernisierung der MwSt. für den grenzüberschreitenden elektronischen Handel, https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/digital-single-market-modernising-vat-cross-border-ecommerce_de.

¹²⁷ Richtlinie 2009/132/EG des Rates vom 19. Oktober 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 Nr. L 292/5 ff.

¹²⁸ Kommission, VAT Aspects of cross-border e-commerce – Options for modernisation, Final Report – Lot 1, Economic analysis of VAT aspects of e-commerce, October 2015, S. 61.

¹²⁹ Kommission, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss, COM(2016) 148 final, S. 6; Kommission, Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions, A Digital Single Market Strategy for Europe, COM(2015) 192 final, S. 8; Kommission, VAT Aspects of cross-border e-commerce – Options for modernisation, Final Report – Lot 2, Options for modernisation, March 2016, S. 35; Kommission, Pressemitteilung, Kommission schlägt neue Steuervorschriften des elektronischen Geschäftsverkehrs vor Online-Unternehmen in der EU vor [sic!], 1.12.2016; Kommission, Ein digitaler Binnenmarkt – Modernisierung der MwSt. für den grenzüberschreitenden elektronischen Handel, https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/digital-single-market-modernising-vat-cross-border-ecommerce_de; OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, 2015, Tz. 1 f., S. 182, Tz. 10, S. 184.

¹³⁰ OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, 2015, Tz. 10, S. 184. Vgl. auch: Kommission, VAT Aspects of cross-border e-commerce – Options for modernisation, Final Report – Lot 1, Economic analysis of VAT aspects of e-commerce, October 2015, S. 51.

umsatzsteuerfrei in die EU eingeführt wurden.¹³¹ Die Regelung hat damit praktisch eine sehr hohe Bedeutung erlangt, was auch ihre Problematik begründet.¹³² Es wird diese Regelung ausgenutzt, indem die Warenwerte als zu niedrig angegeben werden.¹³³ Nach der EU-Kommission „enthalten die Einfuhrunterlagen für hochwertige Waren wie Smartphones und Tablets systematisch zu niedrige Wertangaben oder falsche Warenbeschreibungen, damit diesen die Mehrwertsteuerbefreiung gewährt wird“.¹³⁴ Der Schaden für die Mitgliedstaaten durch Missbrauch der Regelung wird von der Kommission auf 4 Mrd. EUR geschätzt.¹³⁵ Es stellen sich in diesem Zusammenhang ganz erhebliche Kontrollprobleme.¹³⁶ Die EU-Kommission will die Erschwernisse, die mit der Abschaffung der Regelung einhergehen mit der Etablierung eines allgemeinen Systems einer einzigen Anlaufstelle kompensieren¹³⁷. Dies zeigt deutlich, dass auch die Abschaffung der Kleinbetragsregelung kurzfristig nicht erreichbar ist. Die Revised Kyoto Convention der World Customs Organization (WCO) sieht zudem in General Annex Chapter 4, 4.13 eine Freistellung für geringwertige Güter vor, wobei die Höhe des Schwellenwertes nicht vorgeschrieben wird.¹³⁸ Die EU als auch die Bundesrepublik Deutschland sind Vertragsstaaten.¹³⁹ Es wäre (auch gerade auf Seiten der

¹³¹ Kommission, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss, COM(2016) 148 final, S. 6; Kommission, Aktionsplan im Bereich der Mehrwertsteuer: Fragen und Antworten, 7. April 2016, Punkt 20, http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-16-1024_de.htm; Kommission, Pressemitteilung, Kommission schlägt neue Steuervorschriften des elektronischen Geschäftsverkehrs vor Online-Unternehmen in der EU vor [sic!], 1.12.2016.

¹³² OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, 2015, Annex C, Tz. 2, S. 182, Tz. 10, S. 184; Kommission, VAT Aspects of cross-border e-commerce – Options for modernisation, Final Report – Lot 1, Economic analysis of VAT aspects of e-commerce, October 2015, S. 61.

¹³³ Kommission, VAT Aspects of cross-border e-commerce – Options for modernisation, Final Report – Lot 2, Options for modernisation, March 2016, S. 35; Kommission, VAT Aspects of cross-border e-commerce – Options for modernisation, Final Report – Lot 1, Economic analysis of VAT aspects of e-commerce, October 2015, S. 51, 62; Kommission, Ein digitaler Binnenmarkt – Modernisierung der MwSt. für den grenzüberschreitenden elektronischen Handel, https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/digital-single-market-modernising-vat-cross-border-ecommerce_de; Kommission, Pressemitteilung, Kommission schlägt neue Steuervorschriften des elektronischen Geschäftsverkehrs vor Online-Unternehmen in der EU vor [sic!], 1.12.2016; Mayr, Durchsuchungen bei Amazon, <http://www.sueddeutsche.de/wirtschaft/steuerfahndung-durchsuchungen-bei-amazon-1.3282238>; Wölbert, Die Milliarden-Lücke, Behörden nehmen Online-Händler ins Visier, c't 01/2017, S. 16, <https://www.heise.de/ct/ausgabe/2017-1-Behoerden-nehmen-Online-Haendler-ins-Visier-3575021.html>.

¹³⁴ Kommission, Pressemitteilung, Kommission schlägt neue Steuervorschriften des elektronischen Geschäftsverkehrs vor Online-Unternehmen in der EU vor [sic!], 1.12.2016.

¹³⁵ Kommission, Ein digitaler Binnenmarkt – Modernisierung der MwSt. für den grenzüberschreitenden elektronischen Handel, https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/digital-single-market-modernising-vat-cross-border-ecommerce_de.

¹³⁶ Kommission, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss, COM(2016) 148 final, S. 6; Kommission, VAT Aspects of cross-border e-commerce – Options for modernisation, Final Report – Lot 2, Options for modernisation, March 2016, S. 35.

¹³⁷ Kommission, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss, über einen Aktionsplan im Bereich der Mehrwertsteuer, Auf dem Weg zu einem einheitlichen europäischen Mehrwertsteuer Raum: Zeit für Reformen, COM(2016) 148 final, S. 6; *Englisch*, Seminar G: VAT and Direct Taxation of the Digital Economy, IStR 2016, S. 717, 720. Zu weiteren möglichen Regelungen vgl. Kommission, VAT Aspects of cross-border e-commerce – Options for modernisation, Final Report – Lot 2, Options for modernisation, March 2016, S. 92 ff.

¹³⁸ http://www.wcoomd.org/en/topics/facilitation/instrument-and-tools/conventions/pf_revised_kyoto_conv/kyoto_new/gach4.aspx; OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, 2015, C.1.2., Tz 5, S. 185 Box C.1.

¹³⁹ Zu den Vertragsstaaten vgl. http://www.wcoomd.org/en/Topics/Facilitation/Instrument%20and%20Tools/Conventions/pf_revised_kyoto_conv/Instruments.

Mitgliedstaaten) zu untersuchen, welche Möglichkeiten die Digitalisierung bietet, um Sendungen mit geringem Wert besser kontrollieren zu können, was unten angerissen wird.

C. Gesetzgeberische Maßnahmen in Großbritannien und deren Übertragbarkeit auf Deutschland

In Großbritannien forderten die heimischen Händler aufgrund von Wettbewerbsverzerrungen ein gesetzgeberisches Tätigwerden und starteten die Gruppen „Campaign Against VAT Fraud on eBay & Amazon in the UK“ und „Retailers Against VAT Abuse Schemes (RAVAS)“¹⁴⁰. Vor diesem Hintergrund wurde der Finance (No. 2) Bill 2016 im September 2016 verabschiedet, wobei diesbezüglich die geschaffene Haftung von Plattform-Betreibern relevant ist. Der Finance Bill 2017 enthält Regulierungen in Bezug auf Fulfillment-Dienstleister und ist derzeit im Gesetzgebungsverfahren. Großbritannien ist damit in der EU Vorreiter, den Umsatzsteuerbetrug im (Overseas) E-Commerce zu bekämpfen, wobei damit keine Aussage über den Erfolg der Maßnahmen getroffen werden soll. Auch in Deutschland besteht erheblicher Druck auf die Politik seitens der heimischen E-Commerce-Händler.

I. Haftung von Onlineplattform-Betreibern

1) Darstellung

Großbritannien hat unter den zu erläuternden Voraussetzungen eine Haftung von Onlineplattform-Betreibern (die ja grundsätzlich nicht Vertragspartner der Transaktionen werden¹⁴¹) für die Hinterziehung der britischen VAT bei Verkäufen über Online-Plattformen seitens nicht in Großbritannien ansässigen Händlern gesetzlich mittels des Finance (No. 2) Bill 2016 als „Intermediarhaftung“¹⁴² verankert.¹⁴³ Gemäß dem neuen Sec. 77B Abs. 2 Value Added Tax Act 1994 – VATA (= Sec. 113 des Finance (No. 2) Bill 2016) erhält die HM Revenue & Customs (HMRC) die Möglichkeit in Bezug auf bestimmte ausländische Händler ohne Sitz in Großbritannien eine *Notice* gegenüber dem Onlineplattform-Betreiber abzugeben („*liability notice*“). Der Betreiber der Plattform wird dann nach einer bestimmten in der Notice genannten Frist (i.d.R. nach 30 Tagen¹⁴⁴) haftbar für die Umsatzsteuer durch Verkäufe der entsprechenden Händler für die Dauer der Gültigkeit der Notice, *wenn der Plattform-Betreibers nicht die Verkaufsaktivitäten des entsprechenden Händlers unterbunden hat* (Sec. 77B Abs. 3, Abs. 5 VATA).¹⁴⁵ Die Abgabe einer Notice führt dann praktisch zur

¹⁴⁰ Vgl. <http://www.vatfraud.org>; <http://www.ravas.org.uk>; Stanley-Smith, International Tax Review 6/19/2017, S. 7; National Audit Office, Investigation into overseas sellers failing to charge VAT on online sales, 19. April 2017, S. 5 Nr. 6, S. 12 Nr. 1.6 ff.

¹⁴¹ OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, 2015, Tz. 26, S. 188.

¹⁴² Klein, Haftung von Social-Sharing-Plattformen – Diensteanbieter zwischen Content- und Host-Providing –, 2012, S. 139.

¹⁴³ Vgl. HM Treasury, Finance (No. 2) Bill 2016, Explanatory Notes, Volume 2, Clauses 82 to 179, Clause 112, Clause 113. Vgl. bereits: Dittmar/Selling, How to Control Internet Transactions? – A Contribution from the Point of View of German Tax Inspectors, Intertax 26(3) (1998), S. 88, 89 (letzter Satz).

¹⁴⁴ National Audit Office, Investigation into overseas sellers failing to charge VAT on online sales, 19. April 2017, S. 31 Fn. 25.

¹⁴⁵ HM Treasury, Finance (No. 2) Bill 2016, Explanatory Notes, Volume 2, Clauses 82 to 179, Clause 113: VAT: joint and several liability of operators of online marketplaces, Nr. 6.

Kündigung der Geschäftsbeziehung durch Online-Plattformen mit den entsprechenden Händlern, wenn diese nicht in der Zwischenzeit auf eine Rücknahme der Notice hinwirken können (vgl. Sec. 77B Abs. 3 VATA).¹⁴⁶ Vor der Abgabe einer Notice erfolgt als Warnung eine Pre-Notice des Händlers und des Plattform-Betreibers als Warnung.¹⁴⁷

2) Bewertung und Vorbildcharakter der britischen Regelung für Deutschland?

Die Haftungsregelung bestimmt die politische Diskussion in Deutschland, wobei jedoch nicht die Voraussetzungen einer möglichen Haftung genannt werden. Damit entsteht leicht der Eindruck, als sei damit bereits eine Problemlösung in Form „der Haftung“ bereits vorhanden. Es fragt sich deswegen, ob die britische Regelung tatsächlich zum Vorbild taugt.

Europarechtlich ist die Schaffung der Haftungsregelung für zukünftige Steuerausfälle zulässig.¹⁴⁸ Diesbezüglich ist auf Art. 205 Richtlinie 2006/112¹⁴⁹ zu verweisen, wonach in bestimmten Fällen vorgesehen werden kann, dass „eine andere Person“ für die Steuerschuld gesamtschuldnerisch haftet.¹⁵⁰ Die mit dem Overseas E-Commerce verbundene Nichtgreifbarkeit der Steuerschuldner, die hervorgehobene Rolle der Plattformen und die gesammelten negativen Erfahrungen hinsichtlich der Kooperation mit den Plattform-Betreibern können es rechtfertigen, die Plattform-Betreiber als „eine andere Person“ im Sinne des Art. 205 Richtlinie 2006/112 anzusehen.¹⁵¹ Die Regelung ist auch angesichts der damit verbundenen relativ geringen Belastung der Plattform-Betreiber und des Schadensausmaßes in Bezug auf Umsatzsteuerhinterziehungen verhältnismäßig¹⁵² und es besteht die Möglichkeit für die Plattform-Betreiber die Haftung mittels Löschung der entsprechenden Accounts (und damit auf relativ einfache Art und Weise) abzuwenden.¹⁵³

Es kann angenommen werden, werden, dass die E-Commerce-Richtlinie¹⁵⁴ keine Anwendung beansprucht, da die Besteuerung ausdrücklich ausgenommen ist (Art. 1 Abs. 5,

¹⁴⁶ Vgl. National Audit Office, Investigation into overseas sellers failing to charge VAT on online sales, 19. April 2017, S. 31, 33.

¹⁴⁷ National Audit Office, Investigation into overseas sellers failing to charge VAT on online sales, 19. April 2017, S. 31 f.

¹⁴⁸ *de la Feria/Foy* argumentieren für ein aus dem EU-Recht folgendes Haftungsprinzip: *de la Feria/Foy*, *Italmoda: the birth of the principle of third-party liability for VAT fraud*, *British Tax Review* 2016(3), S. 270, 277 ff. Vgl. dazu: National Audit Office, Investigation into overseas sellers failing to charge VAT on online sales, 19. April 2017, S. 33 f.

¹⁴⁹ Vgl. *Huschens*, in: Schwarz/Widmann/Radeisen, *Umsatzsteuergesetz Kommentar*, Bd. 4, EU-Teil, Rn. 276 (177. Lfg. 11/2014).

¹⁵⁰ Richtlinie 2006/112/EG vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. EU L 347/1 ff.; vgl. *de la Feria/Foy*, *Italmoda: the birth of the principle of third-party liability for VAT fraud*, *British Tax Review* 2016(3), S. 270, 277 ff.

¹⁵¹ Vgl. zu dem Merkmal „andere Person“: Berger/Kindl/Wakounig (Hrsg.), *Mehrwertsteuersystemrichtlinie*, *Praxiskommentar*, 2009, S. 456.

¹⁵² EuGH, Urteil vom 11.05.2006, Rs. C-384/04, Rn. 29 ff.; EuGH, Urteil vom 21.12.2011, Rs. C-499/10, Rn. 20 ff.; EuGH, Urteil vom 21.02.2008, Rs. C-271/06 Rn. 18 ff.

¹⁵³ Vgl. EuGH, Urteil vom 21.12.2011, Rs. C-499/10, Rn. 24; EuGH, Urteil vom 11.05.2006, Rs. C-384/04, Rn. 32; *Huschens*, in: Schwarz/Widmann/Radeisen, *Umsatzsteuergesetz Kommentar*, Bd. 4, EU-Teil, Rn. 276 (177. Lfg. 11/2014).

¹⁵⁴ Richtlinie 2000/31/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 8. Juni 2000

Erwägungsgründe 12, 13). Es geht bei der hier vorgeschlagenen Regelung (wie den weiteren nachfolgend vorgeschlagenen Regelungen) um die Durchsetzung des staatlichen Steueranspruchs und es fragt sich, ob und welche Maßnahmen zur Bekämpfung von Steuerhinterziehungen unter der E-Commerce-Richtlinie möglich sind. Die Durchsetzung des staatlichen Steueranspruchs ist für das staatliche Steuerrecht zentral, weswegen (verhältnismäßige) Maßnahmen in diese Richtung nicht von der E-Commerce-Richtlinie ausgeschlossen werden dürfen. Selbst bei Anwendbarkeit der E-Commerce-Richtlinie¹⁵⁵ könnten Maßnahmen zur Bekämpfung von Steuerhinterziehungen gemäß Art. 3 Abs. 4 a) i) – Verhütung von Straftaten – gerechtfertigt werden, wobei dann allerdings nicht in erster Linie direkt gegen die steuerhinterziehenden Händler vorgegangen würde. Zudem wäre auf Art. 14 E-Commerce-Richtlinie zu verweisen.

Problematisch ist die Notice im Fall von im Ausland ansässigen Plattform-Betreibern. Sie könnte als extraterritorial wirkendes Verwaltungshandeln begriffen werden.¹⁵⁶ Zulässig ist zwar eine Benachrichtigung der im Ausland ansässigen Plattform-Betreiber über bestimmte Vorgänge.¹⁵⁷ Die Notice stellt aber keineswegs eine bloße Information der Plattform-Betreiber dar,¹⁵⁸ da sich Rechtswirkungen an sie knüpfen und es sich dabei faktisch um eine sanktionsbewehrte Löschanordnung handelt. Es wird in diesem Zusammenhang auf die Ausführungen zum Vorschlag der verpflichtenden Bestellung eines inländischen Repräsentanten bzw. der Gründung einer inländischen Tochtergesellschaft unter Gliederungspunkt E. V. 1) verwiesen.

Hintergrund für die britische Haftungsregelung ist einerseits, dass (wie im Rahmen des NetzDG¹⁵⁹) Verantwortung bei den Plattform-Betreibern gesucht werden sollte, die im Unterschied zu den Händlern aus Drittstaaten greifbarer sind, aber andererseits auch nicht zu weit gegangen werden sollte. Die Plattform-Betreiber haben in der Vergangenheit aus Geschäftsinteresse oft bewusst in Bezug auf Umsatzsteuerhinterziehungen weggeschaut, was die Haftungsregelung in Großbritannien begünstige. In der Gegenwart besteht jedoch – auch in Anbetracht der britischen Regelung, einer möglichen strafrechtlichen Relevanz¹⁶⁰ und öffentlichem Druck – durchaus Ansätze einer Kooperationsbereitschaft der großen Plattform-

über bestimmte rechtliche Aspekte der Dienste der Informationsgesellschaft, insbesondere des elektronischen Geschäftsverkehrs, im Binnenmarkt („Richtlinie über den elektronischen Geschäftsverkehr“), ABl. EG L 178/1 ff.

¹⁵⁵ Vgl. die Begründung zum NetzDG im Hinblick auf die Vorgaben der E-Commerce-Richtlinie: Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD, Entwurf eines Gesetzes zur Verbesserung der Rechtsdurchsetzung in sozialen Netzwerken (Netzwerkdurchsetzungsgesetz – NetzDG), BT-Drs. 18/12356, S. 13-15.

¹⁵⁶ Vgl. *Verdross/Simma*, Universelles Völkerrecht, Theorie und Praxis, 3. Aufl., §§ 1188 ff.; *Seer*, in: *Tipke/Kruse* (Begründer), Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung Kommentar, § 93 Rn. 10 (TK Lfg. 132 Mai 2013).

¹⁵⁷ *Schaumburg/Schaumburg*, Grenzüberschreitende Sachverhaltsaufklärung im finanzgerichtlichen Verfahren: Der Zeuge im Ausland, Finanz-Rundschau 1997, S. 749, 750.

¹⁵⁸ Vgl. zu dem Problem der extraterritorialen Rechtsanwendung: *Schaumburg/Schaumburg*, Grenzüberschreitende Sachverhaltsaufklärung im finanzgerichtlichen Verfahren: Der Zeuge im Ausland, Finanz-Rundschau 1997, S. 749, 750.

¹⁵⁹ *Guggenberger*, Das Netzwerkdurchsetzungsgesetz in der Anwendung, NJW 2017, S. 2577, 2577.

¹⁶⁰ Vgl. *Ceffinato*, Die strafrechtliche Verantwortlichkeit von Internetplattformbetreibern, JuS 2017, S. 403-408 (in Bezug auf Äußerungsdelikte und insbesondere Haßkommentare); allgemein zur Beihilfe zur Steuerhinterziehung: *Krumm*, *Tipke/Kruse* (Begründer), § 370 Rn. 171 ff. (TK Lfg. 146 Oktober 2016).

Betreiber, die im Fall von Abgabenhinterziehungen auch Accounts sperren bzw. löschen, wobei nicht klar ist, unter welchen Voraussetzungen eine derartige Löschung erfolgt. Die Plattform-Betreiber sollten sich im Eigeninteresse diesbezüglich Regeln geben und diese nach außen kommunizieren, um sich nicht als Zielscheibe staatlicher Regulierung zu exponieren.

Positiv zu bewerten ist (auch aus Sicht der Plattform-Betreiber), dass die Haftungsregelung klar definiert, wann eine Haftung gegeben ist und wann nicht. Es zeigt sich auch, dass die Haftung der Plattform-Betreiber sehr eng umrissen ist und sehr leicht zu vermeiden ist. Es drohen deswegen angesichts des sehr engen Haftungstatbestandes auf Seiten der deutschen Politik und in der Öffentlichkeit leicht Mißverständnisse in Bezug auf den Inhalt der britischen Haftungsregelung. Keineswegs müssen Plattform-Betreiber auf ihren Plattformen Ausschau nach Steuersündern halten (vgl. Art. 15 Abs. 1 E-Commerce-Richtlinie, die jedoch im Bereich der Besteuerung keine Anwendung findet, Art. 1 Abs. 5 a) E-Commerce-Richtlinie)¹⁶¹ und bestimmten Verkehrspflichten genügen. Für die Plattform-Betreiber ist die Regelung deshalb gut handhabbar – im Gegensatz zu den unsicheren¹⁶² Kriterien einer *privatrechtlichen* Haftung von Social-Media-Plattformen wie facebook für Inhalte unter dem Stichwort Störerhaftung¹⁶³ und Verkehrspflichten¹⁶⁴¹⁶⁵ (wobei auch die §§ 7 ff. TMG zu beachten sind) und in Bezug auf eine mögliche strafrechtliche Verantwortung von Mitarbeitern¹⁶⁶. Die Plattform-Betreiber eBay und Amazon bewerten die Regelung vor diesem Hintergrund als effektives Mittel, um Umsatzsteuerbetrug zu einzudämmen, sofern die Regelungen in Bezug auf alle Plattform-Betreiber angewandt werden.¹⁶⁷ Südkorea führte Mitte 2015 hingegen eine allgemeine Haftung der Plattform-Betreiber für die Mehrwertsteuer auf digitale Dienstleistungen ein,¹⁶⁸ womit die dortige Haftung wesentlich weiter als die britische Haftung in Bezug auf den Warenvertrieb geht. Auch vor diesem Hintergrund erscheint die britische Regelung für die Plattform-Betreiber attraktiv.

Es handelt sich bei der „Haftungsregelung“ letztlich eine *Regelung zur Löschung von Accounts durch Plattform-Betreiber*. Großbritannien verlangt zwar nicht explizit eine Löschung von den Plattform-Betreibern, sondern statuiert im Falle der Nichtlöschung innerhalb der gesetzten Frist, eine Haftung, was dann aber praktisch immer zu einer staatlich

¹⁶¹ Vgl. auch in Bezug auf von Dritten veröffentlichter Informationen auf Social-Media-Plattformen: § 7 Abs. 2 TMG; Roggenkamp/Stadler, in: Heckmann, jurisPK-Internetrecht, 5. Aufl., Kap. 10 Rn. 96 ff.

¹⁶² Roggenkamp/Stadler, in: Heckmann, jurisPK-Internetrecht, 5. Aufl., Kap. 10 Rn. 1. Rn. 1; Heinz, Störerhaftung eines Plattformbetreibers bei Urheberrechtsverletzungen Dritter, jurisPR-ITR 17/2009 Anm. 3, Abschnitt D: „Die bestehende Rechtsunsicherheit in Bezug auf die Voraussetzungen der Störerhaftung stellt für die Betreiber innovativer Geschäftsmodelle weiterhin als ‚Damoklesschwert‘ ihrer wirtschaftlichen Existenz dar“.

¹⁶³ BGH, Urteil vom 11.03.2004, Az. I ZR 304/01, BGHZ 158, 236, 249 ff.; Heinz, Störerhaftung eines Plattformbetreibers bei Urheberrechtsverletzungen Dritter, jurisPR-ITR 17/2009 Anm. 3.

¹⁶⁴ BGH, Urteil vom 12.07.2007, Az. I ZR 18/04, BGHZ 173, 188, 194 ff. (Rn. 22 ff.).

¹⁶⁵ Vgl. Klein, Haftung von Social-Sharing-Plattformen – Diensteanbieter zwischen Content- und Host-Providing –, 2012, S. 95 ff.; Köhler/Arndt/Fetzer, Recht des Internet, 7. Aufl., S. 259 ff., Rn. 783 ff.

¹⁶⁶ Ceffinato, Die strafrechtliche Verantwortlichkeit von Internetplattformbetreibern, JuS 2017, S. 403-408; Bode, Das Providerprivileg aus §§ 7, 10 TMG als gesetzliche Regelung der Beihilfe durch „Neutrale“ Handlungen, ZSTW127 (2015), S. 937-990.

¹⁶⁷ National Audit Office, Investigation into overseas sellers failing to charge VAT on online sales, 19. April 2017, S. 34 Nr. 3.10, S. 34 Nr. 3.12.

¹⁶⁸ McBride, 10% VAT in Korea to hit top e-commerce companies on July 1, International Tax Review 2015, S. 9.

verordneten Löschung der Accounts durch Plattform-Betreiber führt. Im Fall von im Ausland ansässigen Plattform-Betreibern erscheint eine Notice wesentlich schwächer zu sein als eine Lösungsverfügung, so dass über diese Regelungstechnik das Verbot der extraterritorialen Rechtsanwendung formulierungstechnisch zu entschärfen versucht. Es könnte andererseits ein direkter Lösungsanspruch gegen Plattform-Betreiber bzw. ihres Repräsentanten und Händler statuiert werden, der dann im Fall der Verweigerung der Löschung eine Haftung der Plattform-Betreiber begründet. Accounts könnten dabei vor Löschung von staatlicher Seite auch in eine Art Quarantäne geschickt werden, wenn es hinreichende Verdachtsmomente gegen die jeweiligen Händler gibt. Mit der Bezeichnung Lösungsanspruch wäre jedenfalls wesentlich klarer, um was es hier tatsächlich geht.

Es wird seitens der HMRC von einem Abschreckungseffekt in Bezug auf Abgabenhinterziehungen ausgegangen.¹⁶⁹ Hervorgehoben wird als Argument für die Haftungsregelung, dass es in Großbritannien zu einer erheblichen Steigerung von Anträgen zum Erhalt einer britischen VAT-No. gekommen ist.¹⁷⁰ Dies bedeutet jedoch nicht automatisch, dass den steuerlichen Pflichten seitens der Händler in Zukunft nachgekommen wird.¹⁷¹ Die Effektivität der Regelung hängt von den Ermittlungserfolgen der britischen Behörden und den Befürchtungen der Händler in Bezug auf die Entdeckungswahrscheinlichkeit ab. Es stellt sich aus Sicht der Händler die Frage, wie hoch die Wahrscheinlichkeit einer Entdeckung und wie hoch die Kosten einer Compliance sind. Ist die Wahrscheinlichkeit sehr gering, kurzfristig mit einer Notice konfrontiert zu werden, kann es für Händler lohnend sein, das Risiko einzugehen, ihre Accounts und damit die zugehörige Bewertungshistorie¹⁷² (sie ist für die Händler auch sehr wichtig für ein prioritäres Listing auf der jeweiligen Plattform) zu verlieren, zumal auch Accounts zum Zwecke der Risikostreuung auch über andere Gesellschaften bzw. Strohleute gehalten werden können. Die Notice soll in Bezug auf alle Accounts einer ins Visier geratenen Person und ggfs. auch gegenüber anderen Plattform-Betreibern ausgesprochen werden,¹⁷³ was sehr wichtig ist. Dem Einsatz von verschiedenen Gesellschaften bzw. Strohleuten kann damit aber nicht verhindert werden.

¹⁶⁹ HM Revenue & Customs, Alternative method of VAT collection, Call for evidence, S. 4; National Audit Office, Investigation into overseas sellers failing to charge VAT on online sales, 19. April 2017, S. 8 Nr. 8, S. 33 Nr. 3.5.

¹⁷⁰ HM Treasury/HM Revenue & Customs/Jane Ellison, HMRC tackles online VAT fraud in time for Christmas, <https://www.gov.uk/government/news/hmrc-tackles-online-vat-fraud-in-time-for-christmas>; National Audit Office, Investigation into overseas sellers failing to charge VAT on online sales, 19. April 2017, S. 36 f. Nr. 3.15; Bürgerschaft der Freien und Hansestadt Hamburg, 21. Wahlperiode, Antrag der Abgeordneten Hansjörg Schmidt et al, Betr.: Umsatzsteuerbetrug im Onlinehandel unterbinden, Drs. 21/8513, 29.03.17, S. 1.

¹⁷¹ o. V., What New UK Laws Mean for VAT Fraud, <https://efficientera.com/blog/2017/01/what-new-uk-laws-mean-for-vat-fraud.html>.

¹⁷² National Audit Office, Investigation into overseas sellers failing to charge VAT on online sales, 19. April 2017, S. 33 Nr. 3.5. Die Bewertungshistorie z. B. bei Amazon kann auch *gefälscht* werden, indem ein Händler Scheingeschäfte in großem Umfang mit Dritten schließen und die Waren tatsächlich nie geliefert werden, sondern z. B. zurückgegeben werden (Pseudo Einkäufe). Auf diese Weise kann eine Vielzahl von Scheinbewertungen gesammelt werden mit der Folge eines besseren Listings auf den Plattformen und eines Vertrauensvorschusses der Kunden. Accounts können bei Amazon i.d.R. nicht auf andere Händler übertragen werden. Hintergrund ist, dass ansonsten das Geschäft mit Accounts, die eine Vielzahl von Fake-Bewertungen gesammelt haben, attraktiver werden würde.

¹⁷³ National Audit Office, Investigation into overseas sellers failing to charge VAT on online sales, 19. April 2017, S. 33.

Die britische Regulierung wird von den heimischen Händlern als nicht weitgehend genug betrachtet, da Händler ihre Waren nach der Notice an ihre Waren unter anderem Namen und Account über die Online-Plattformen weiter verkaufen könnten („phoenixing“).¹⁷⁴ Waren können umgelagert werden und der Verfolgbarkeit der Waren sind erhebliche Grenzen gesetzt.

Es ist richtig, dass die Plattform-Betreiber mittels einer Sanktion in Form einer Haftung zur Löschung von Accounts zu zwingen. Die negativen Erfahrungen mit Sammelauskunftsersuchen¹⁷⁵ und der Ansässigkeit von großen Plattformbetreibern im Ausland stehen im Hintergrund und sprechen für eine ergänzende Haftung der Plattform-Betreiber bzw. deren Repräsentanten für zukünftige Abgabenhinterziehungen, falls die Plattform-Betreiber diesem Löschungsanspruch nicht entsprechen. Auch die Verhängung von Geldbußen kommt in Betracht (vgl. auch: § 4 NetzDG¹⁷⁶). Sollte die jeweilige Haftungsforderung oder die Geldbuße nicht beglichen werden, kommt als Sanktion auch eine Sperrung der Webseite auf gesetzlicher Grundlage in Betracht, was im Fall der Fälle ggfs. zu einem Rechtsstreit auch vor dem EuGH führen würde. Eine Nichtlöschung könnte im Rahmen einer zu schaffenden Rechtsnorm ausdrücklich auch als Beihilfe zu Umsatzsteuerhinterziehungen (im Inland¹⁷⁷) gewertet werden, was aber die Plattform-Betreiber bzw. die handelnden Personen darüber hinaus nicht aus der strafrechtlichen Verantwortung entlassen soll. Die Haftungsregelung führt auch dazu, dass die Plattform-Betreiber selbst ein gesteigertes Interesse an der Compliance ihrer Händler haben, was die Kooperationsbereitschaft der Plattform-Betreiber sichern und erhöhen kann. Zu berücksichtigen ist in diesem Zusammenhang auch der große Einfluss der Plattform-Betreiber auf ihre Händler, z.B. durch Bereitstellung von Informationen.

Um eine Notice abzugeben, bedürfte es zunächst entsprechender erfolgreicher Ermittlungen der Finanzbehörden. Der Kern des Problems, nämlich Kontrolldefizite der Finanzbehörden und Schwierigkeiten der Compliance seitens der Händler, wird durch die Haftungsregelung nicht gelöst. Wesentlich ist im Zusammenhang mit einer Haftungsregelung deshalb zugleich die Stärkung der Ermittlungseffektivität.¹⁷⁸

Es darf vor dem geschilderten Hintergrund nicht erwartet werden, dass die Schaffung einer Haftungsregelung/Löschungsregelung automatisch zu Fortschritten in der Bekämpfung der Abgabenhinterziehungen im Overseas E-Commerce im Vergleich zum gegenwärtigen Stand

¹⁷⁴ Vgl. *Burns*, Online marketplaces now liable for trader VAT fraud, <https://www.accountingweb.co.uk/tax/business-tax/online-marketplaces-now-liable-for-trader-vat-fraud>; *Stanley-Smith*, International Tax Review 6/19/2017, S. 7; National Audit Office, Investigation into overseas sellers failing to charge VAT on online sales, 19. April 2017, S. 33 Nr. 3.5.

¹⁷⁵ Vgl. Niedersächsisches FG, Urteil vom 23.02.2012 – 5 K 397/10 (dazu: BFH, Urteil von 16.05.2013, Az. II R 15/12 (Revision); Niedersächsisches FG, Urteil vom 30.06.2015, Az. 9 K 343/14).

¹⁷⁶ Gesetz zur Verbesserung der Rechtsdurchsetzung in sozialen Netzwerken (Netzwerkdurchsetzungsgesetz – NetzDG, Vom 1. September 2017, BGBl. 2017, Teil 1, Nr. 61, S. 3352 ff.; *Guggenberger*, Das Netzwerkdurchsetzungsgesetz in der Anwendung, NJW 2017, S. 2577-2582; *Frenzel*, Aktuelles Gesetzgebungsvorhaben: Verbesserung der Rechtsdurchsetzung in sozialen Netzwerken (NetzDG), JuS 2017, S. 414-416.

¹⁷⁷ Vgl. *Heckmann*, in: Heckmann (Hrsg.), jurisPK-Internetrecht, 5. Aufl., Kap. 8, Rn. 10 ff.

¹⁷⁸ Vgl. Kommission, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss, COM(2016) 148 final, S. 7-9.

führt. Auf Grundlage einer zu optimistischen Einschätzung könnte auch wertvolle Zeit verloren gehen, um das Problem wirklich zu lösen. Die Regelung bedarf deswegen ergänzender Regelungen im Hinblick auf Kontrolle und Vereinfachung der Compliance.

II. Pflicht zur Bestellung eines haftenden Repräsentanten und zur Sicherheitsleistung

Großbritannien kann von ausländischen Händlern, die Benennung eines Repräsentanten in Großbritannien verlangen, der für die VAT persönlich haftet (Sec. 48 Abs. 3 (c), Abs. 4 VATA 1994).¹⁷⁹ Hintergrund ist, dass die Rechtsverfolgung im Fall von Abgabenhinterziehung durch EU-ausländische Händler fast unmöglich ist¹⁸⁰. Es wird gemäß Art. 204 Abs. 1 UAbs. 2 Richtlinie 2006/112/EG den Mitgliedstaaten gestattet, einen Steuervertreter in Bezug auf Unternehmen aus Drittstaaten vorzuschreiben, sofern mit dem Sitzstaat kein Abkommen zur Amtshilfe vorliegt.¹⁸¹

Es kann eine Sicherheit von Händlern in Bezug auf VAT-Verpflichtungen verlangt werden (Sec. 48 Abs. 7 VATA 1994).¹⁸² Es besteht die Gefahr, dass die Rolle der Repräsentanten von kapitalschwachen Gesellschaften und Shell Firms übernommen wird, die von Händlern oder Importdienstleistern initiiert wurden. Deswegen ist die Möglichkeit, von den Händlern eine Sicherheitsleistung zu verlangen, zu begrüßen. Eine derartige Regelung sollte auch für Deutschland in Betracht gezogen werden.

III. Due Diligence Scheme für Fulfillment-Dienstleister

1) Darstellung

In Großbritannien sind rechtliche Pflichten der Fulfillment-Dienstleister in Bezug auf die Bekämpfung von Umsatzsteuerhinterziehungen geplant,¹⁸³ die im Rahmen des Finance Bill 2017 in Part 3 (ehemals Part 5) – „Fulfillment Businesses“ – (Sec. 48-59, ehemals Sec. 79-89) umgesetzt werden sollen.¹⁸⁴ Das Gesetz wird gerade (Mitte Oktober 2017) im House of

¹⁷⁹ Vgl. HM Treasury, Finance (No. 2) Bill 2016, Explanatory Notes, Volume 2, Clauses 82 to 179, Clause 112: VAT representatives and security; HM Revenue & Customs, Alternative method of VAT collection, Call for evidence, S. 3.

¹⁸⁰ Vgl. National Audit Office, Investigation into overseas sellers failing to charge VAT on online sales, 19. April 2017, S. 29 Nr. 2.19; HM Treasury, Finance (No. 2) Bill 2016, Explanatory Notes, Volume 2, Clauses 82 to 179, Clause 112: VAT representatives and security.

¹⁸¹ *Huschens*, in: Schwarz/Widmann/Radeisen, Umsatzsteuergesetz Kommentar, Bd. 4, EU-Teil, Rn. 275 (177. Lfg. 11/2014);

¹⁸² Vgl. HM Treasury, Finance (No. 2) Bill 2016, Explanatory Notes, Volume 2, Clauses 82 to 179, Clause 112: VAT representatives and security; vgl. auch: *Crawford/Keen/Smith*, Value Added Tax and Excises, in: Stuart Adam et al (Ed.), Dimensions of Tax Design, The Mirrlees Review, S. 275, 315.

¹⁸³ Vgl. HM Revenue & Customs, Fulfillment House Due Diligence Scheme, Consultation document, 2016, https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/507610/Fulfillment_House_Due_Diligence_Scheme_-_HMRC_consultation.pdf; HM Revenue & Customs, Fulfillment House Due Diligence Scheme, Summary of Responses, 2016, https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/574573/Fulfillment_House_Due_Diligence_Scheme_-_summary_of_responses.pdf. Vgl. in Bezug auf den Stand des Gesetzgebungsprozesses: <https://services.parliament.uk/bills/2017-19/finance.html>.

¹⁸⁴ Draft provisions for Finance Bill 2017, S. 74 ff., https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/574680/newbook_book.pdf. Vgl.

Commons beraten.¹⁸⁵ In dem Entwurf findet sich für die Zwecke des Gesetzes zunächst eine Definition von Fulfillment-Dienstleistern in Sec. 48 Abs. 1, 2 (ehemals 79 Abs. 1), wobei es ausschließlich um Fulfillment-Dienstleistungen betreffend von Waren aus Drittstaaten (vgl. Sec. 48 Abs. 4, ehemals 79 Abs. 4) geht. Reine Transportleistungen werden nicht erfasst (Sec. 48 Abs. 3, ehemals Sec. 79 Abs. 3). Geplant ist eine Erlaubnispflicht für den Betrieb eines Fulfillmentgeschäfts (Sec. 49 Abs. 1, ehemals Sec. 80 Abs. 1), wobei es für die Erteilung einer Erlaubnis darauf ankommt, ob es sich um Einschätzung der Behörde um eine „fit and proper person“ handelt (Sec. 49 Abs. 2), wobei die Zulassung von den Commissioners zusätzlichen Regeln unterworfen werden können (Sec. 51, 57). Die Bedingungen des Betreibs eines Fulfillmentgeschäfts können von den Commissioners aus vernünftigen Gründen jederzeit geändert werden (Sec. 49 Abs. 4). Es können von vornherein bestimmte Bedingungen für den Betrieb gestellt werden (Sec. 49 Abs. 3). Es ist die Unterhaltung eines Registers von zugelassenen Fulfillment-Dienstleistern (Sec. 50, ehemals Sec. 81 – „Register of approved persons“) geplant, wobei die im Register hinterlegten Informationen veröffentlicht werden können (Sec. 50 Abs. 3, 4, ehemals Sec. 81 Abs. 3, 4). Die Commissioners sollen zugelassenen Fulfillment-Dienstleistern Informationen der HMRC zur Unterstützung ihrer Compliance zur Verfügung stellen können (Sec. 52 Abs. 1, 2), die nur für diesen Zweck verwendet werden dürfen und nicht weitergegeben werden dürfen (Sec. 52 Abs. 3). Wer Fulfillment-Dienstleistungen ohne Erlaubnis betreibt, soll gemäß Sec. 53 – „Offence“ (ehemals Sec. 83) strafrechtlich verfolgt werden können und in Sec. 55 Abs. 3 (ehemals Sec. 84) ist die Möglichkeit der Verhängung einer Geldbuße bis zu 3.000 Pfund (Sec. 85 Abs. 4) vorgesehen (was sehr wenig ist). Wenn keine Erlaubnis des Fulfillment-Dienstleisters vorliegt, unterliegen die gelagerten Waren der Beschlagnahme (Sec. 54 – „Forfeiture“, ehemals Sec. 84).¹⁸⁶ Fulfillment-Dienstleistungen sollen im Falle der Nichterfüllung ihrer Pflichten aus dem Register gestrichen werden mit der Folge der Schließung und auch

Im Rahmen der vorherigen rechtspolitischen Diskussion wurden Sorgfaltspflichten für Fulfillment-Dienstleister in Bezug auf ihre Kunden¹⁸⁷ und

<https://www.gov.uk/government/collections/finance-bill-2017>;
https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/600791/Finance_Bill_2017_Explanatory_Notes.pdf. HM Revenue & Customs, Fulfillment House Due Diligence Scheme, Summary of Responses, 2016, S. 4,

https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/574573/Fulfilment_House_Due_Diligence_Scheme_-_summary_of_responses.pdf.; National Audit Office, Investigation into overseas sellers failing to charge VAT on online sales, 19. April 2017, S. 36 Nr. 3.16;

<https://publications.parliament.uk/pa/bills/cbill/2017-2019/0102/18102.pdf>;

https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/642806/finance_bill_september_2017_explanatory_notes.pdf.

¹⁸⁵ Vgl. <https://services.parliament.uk/bills/2017-19/finance.html>.

¹⁸⁶ HM Revenue & Customs, Fulfillment House Due Diligence Scheme, Summary of Responses, 2016, S. 8 f., https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/574573/Fulfilment_House_Due_Diligence_Scheme_-_summary_of_responses.pdf.

¹⁸⁷ HM Revenue & Customs, Fulfillment House Due Diligence Scheme, Consultation document, 2016, S. 5 f., 10 ff.,

https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/507610/Fulfilment_House_Due_Diligence_Scheme_-_HMRC_consultation.pdf.

Aufzeichnungspflichten¹⁸⁸ gefordert. So sollten Fulfillment-Dienstleister Aufzeichnungen über den Namen und die Adresse der Eigentümer der Waren, die Importdaten, die VAT registration number (VRN) und die Liefersdokumente für die Lieferung an den Kunden aufbewahren.¹⁸⁹ Fulfillment-Dienstleister sollten Name und die Adresse des Kunden prüfen, dafür sorgen, dass die gelagerten Waren und ihr Eigentümer identifiziert werden können und der Fulfillment-Dienstleister eine Information mit den rechtlichen Verpflichtungen der Kunden unter Androhung der Beendigung der Geschäftsbeziehung.¹⁹⁰ Über eine strafrechtliche Sanktion in Bezug auf die Nichterfüllung von Pflichten wurde nachgedacht.¹⁹¹ Es wird auch von der Verpflichtung von Logistikunternehmen, das Register vor Lieferungen an Fulfillment Houses zu konsultieren, aus praktischen Gründen abgesehen.¹⁹²

2) Bewertung und rechtspolitische Bedeutung für Deutschland

Da Fulfillment-Dienstleister z.T. von chinesischen Gesellschaften, die an der Umsatzsteuerhinterziehung beteiligt sind, initiiert werden und als Instrument der Umsatzsteuerhinterziehung eingesetzt werden,¹⁹³ ist der Schritt einer Regulierung der Overseas Warehouses konsequent. Problematisch ist die Rolle von Overseas Warehouses bzw. Fulfillment-Dienstleistern dann, wenn die Betreiber oder ihre Muttergesellschaften in die Abgabenhinterziehung aktiv verwickelt sind, wobei die Anteile der Betreiber von Overseas Warehouses z.T. auch durch Strohleute gehalten werden. Auf den ersten Blick und aus formaljuristischer Betrachtung liegen dann drei von einander unabhängige Gesellschaften vor. Die Aufspaltung der Aktivitäten auf verschiedene Gesellschaften erschwert die Rechtsverfolgung, denn den Overseas Warehouses an sich können dann keine Rechtsverstöße nachgewiesen werden, auch wenn sie geradezu ein Teil einer Organisation zur Abgabenhinterziehung sind.¹⁹⁴ Auch in Deutschland sollte eine Anzeigepflicht mit dem für

¹⁸⁸ HM Revenue & Customs, Fulfillment House Due Diligence Scheme, Consultation document, 2016, S. 6, 14, https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/507610/Fulfilment_House_Due_Diligence_Scheme_-_HMRC_consultation.pdf.

¹⁸⁹ HM Revenue & Customs, Fulfillment House Due Diligence Scheme, Summary of Responses, 2016, S. 7, https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/574573/Fulfilment_House_Due_Diligence_Scheme_-_summary_of_responses.pdf.

¹⁹⁰ HM Revenue & Customs, Fulfillment House Due Diligence Scheme, Summary of Responses, 2016, S. 7, https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/574573/Fulfilment_House_Due_Diligence_Scheme_-_summary_of_responses.pdf.

¹⁹¹ HM Revenue & Customs, Fulfillment House Due Diligence Scheme, Summary of Responses, 2016, S. 10, https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/574573/Fulfilment_House_Due_Diligence_Scheme_-_summary_of_responses.pdf; HM Revenue & Customs, Fulfillment House Due Diligence Scheme, Consultation document, 2016, S. 10, 16 f., https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/507610/Fulfilment_House_Due_Diligence_Scheme_-_HMRC_consultation.pdf.

¹⁹² HM Revenue & Customs, Fulfillment House Due Diligence Scheme, Summary of Responses, 2016, S. 7, https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/574573/Fulfilment_House_Due_Diligence_Scheme_-_summary_of_responses.pdf.

¹⁹³ Vgl. LG Hamburg, Beschluss vom 20.03.2017, 333 O 26/17, abrufbar unter: <http://www.landesrecht-hamburg.de/jportal/portal/page/bshaprod.psml?feed=bsha-r&st=ent&showdoccase=1¶mfromHL=true&doc.id=JURE170030941#focuspoint> (der Verfasser war Vertreter des Antragstellers).

¹⁹⁴ Vgl. LG Hamburg, Beschluss vom 20.03.2017, 333 O 26/17, abrufbar unter: <http://www.landesrecht-hamburg.de/jportal/portal/page/bshaprod.psml?feed=bsha-r&st=ent&showdoccase=1¶mfromHL=true&doc.id=JURE170030941#focuspoint> (der Verfasser war Vertreter des Antragstellers).

Fulfillment-Dienstleister erörtert werden, wobei die Definition von Overseas Warehouses bzw. Fulfillment-Dienstleistern wie in Großbritannien nicht zu weit gefasst werden sollte.

Inhaltlich wurde in Großbritannien davon abgesehen, einen weiten Pflichtenkatalog für die Betreiber von Overseas Warehouses zu statuieren. Einerseits wäre es aber zu Ermittlungszwecken sinnvoll, Aufzeichnungspflichten zu schaffen, die es erlauben, Waren Händlern immer zweifelsfrei zuzuordnen. Zudem wäre aus Ermittlungsgründen vorteilhaft, wenn Dokumentations- und Informationspflichten in Bezug auf die Verkaufshistorie verankert werden würden, so dass erkennbar ist, welche Produkte zu welcher Zeit und zu welchem Preis veräußert wurden. Es könnte von Fulfillment-Dienstleistern eine Nummer für jede Transaktion vergeben werden, die nach einem festgelegten Muster aufgebaut ist und die sich auch bei der Umlagerung in andere Lager nicht ändern darf und die auch von Plattform-Betreibern zum Zwecke der durchgehenden Identifikation von Verkaufsvorgängen gespeichert werden müssten. Es könnte den Fulfillment-Dienstleistern vorgeschrieben werden, zu erfassen, unter welchen Accounts auf welchen Plattformen Waren verkauft werden. Diese Informationen könnten im Fall eines Kontrollbedürfnisses im Rechtssinne¹⁹⁵ auch über IT-Schnittstellen den Finanzbehörden übermittelt werden. Auch könnte eine Haftungsregelung wie in Bezug auf Plattform-Betreiber geschaffen werden.

Andererseits ist hier allerdings zwingend der mitgliedstaatliche Standortwettbewerb¹⁹⁶ zu berücksichtigen, der im Bereich von Fulfillment-Leistungen ausgeprägt ist. Amazon kritisiert, dass die britische Regelung zu Compliance-Kosten führe, womit die Fulfillment-Dienstleister in Großbritannien stärker belastet würden als in anderen Ländern und dass Händler direkt Waren liefern könnten, um von der Regulierung nicht betroffen zu sein.¹⁹⁷ Großbritannien hat aufgrund der Insellage in Bezug auf diese Standortargumente zwar größere Freiheiten als andere EU-Mitgliedstaaten wie Deutschland, jedoch zeigt sich, dass Großbritannien wahrscheinlich auch aus Gründen des Erhalts der Standortattraktivität die deutlich gestutzte Version einer möglichen Regulierung von Fulfillment-Dienstleistern umgesetzt hat. Der deutsche Gesetzgeber muss im Blick behalten, dass Händler sehr leicht Waren im nahen EU-Ausland lagern lassen könnten, z.B. in Polen oder Tschechien (wo Amazon-Warehouses für die Belieferung des deutschen Marktes betreiben werden), zumal die Kosten für Fulfillment by Amazon (FBA) dort zur Zeit geringer sind.¹⁹⁸ Mit Abwanderung von Fulfillment-Dienstleistern und Einbußen auf Seiten von Logistikdienstleistern würde ein Schaden für die Logistikwirtschaft entstehen. Es zeigt sich, dass der Regulierung von Overseas Warehouses ganz erhebliche standortpolitische Grenzen gesetzt sind. Würden die rechtlichen Anforderungen zu stark wie z.B. im Fall einer weitreichenden Haftung für Zoll-, Einfuhrumsatzsteuer- und Umsatzsteuerhinterziehungen, würden Fulfillment gar zu einem ganz erheblichen Rechtsrisiko mit der Folge, dass Fulfillment-Dienstleistungen für außerhalb

¹⁹⁵ Vgl. *Seer*, in: Tipke/Kruse (Begründer), Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung Kommentar, § 93 Rn. 15 f. (TK Lfg. 132 Mai 2013); *Seer*, in: Tipke/Kruse (Begründer), Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung Kommentar, § 208 Rn. 32 (TK Lfg. 126 Mai 2011). Vgl. Abschnitt V. 3).

¹⁹⁶ Vgl. *Brettschneider*, Das Herkunftslandprinzip und mögliche Alternativen aus ökonomischer Sicht, Auswirkungen auf und Bedeutung für den Systemwettbewerb, 2015, S. 166 ff.

¹⁹⁷ National Audit Office, Investigation into overseas sellers failing to charge VAT on online sales, 19. April 2017, S. 34 Nr. 3.11.

¹⁹⁸ Vgl. <http://blog.taxdoo.com/4-umsatzsteuer-themen-die-du-als-fba-handler-kennen-solltest/>.

der EU ansässige Händler durch seriöse Anbieter faktisch nicht mehr möglich wären, sondern nur noch durch kapitalschwache Betriebsgesellschaften ausländischer Dienstleister aktiv wären. Eine ganze Branche würde abgewürgt werden.

D. Diskussion um Split Payment

I. Einziehung der Umsatzsteuer durch Banken und Zahlungsdienstleister

Eine Einziehung der Umsatzsteuer durch Banken¹⁹⁹ bzw. Zahlungsdienstleister wie paypal²⁰⁰, die E-Payment²⁰¹ anbieten, oder Kreditkartenunternehmen²⁰² wird in Großbritannien und auf EU-Ebene diskutiert.²⁰³ Teilweise lag das Augenmerk auf die Bekämpfung des innereuropäischen Mehrwertsteuerbetrugs, insbesondere durch Umsatzsteuerkarusselle.²⁰⁴

¹⁹⁹ Vgl. *Sinn/Parsche/Gebauer*, Das info-Modell zur Eindämmung des Mehrwertsteuerbetrugs: Erst zahlen, dann erstatten, ifo Schnelldienst 2/2004, S. 34, 36.

²⁰⁰ Zu Zahlungssystemen wie paypal vgl. *Bräutigam*, Die Weiterentwicklung der E-Commerce zum E-Commerce 2.0, in: *Bräutigam/Rücker* (Hrsg.), E-Commerce, Rechtshandbuch, 1. Teil, D. Rn. 28 f.; *Steinacker/Krauß*, E-Payment und Mobile Payment, in: *Bräutigam/Rücker* (Hrsg.), E-Commerce, Rechtshandbuch, 13. Teil; *Meder/Grabe*, PayPal – Die „Internet-Währung“ der Zukunft?, BKR 2005, S. 467-477.

²⁰¹ Vgl. zum Begriff: *Steinacker/Krauß*, E-Payment and Mobile Payment, in: *Bräutigam/Rücker* (Hrsg.), E-Commerce, Rechtshandbuch, A. Rn. 2.

²⁰² Vgl. HM Revenue & Customs, Alternative method of VAT collection, Call for evidence, S. 6 ff.; PriceWaterhouseCoopers, Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial intermediaries, Final Report – 20. September 2010, S. 47 ff. (mit Verweis auf eine Regelung in der Türkei); *Sinn/Parsche/Gebauer*, Das info-Modell zur Eindämmung des Mehrwertsteuerbetrugs: Erst zahlen, dann erstatten, ifo Schnelldienst 2/2004, S. 34, 35 f.; *Gebauer*, Steuerausfälle im Bereich der Mehrwertsteuer: Gründe, Ausmaß und Abhilfemöglichkeiten, 2008, S. 173; *Ainsworth*, VAT Fraud as a Policy Stimulus – Is the US Watching? VAT Withholding, RTVAT, and the Mittler Model, Boston University School of Law Working Paper No. 11-08 (February 24, 2011), S. 3 (zu Ecuador). Zu Kreditkarten allgemein: *Steinacker/Krauß*, E-Payment and Mobile Payment, in: *Bräutigam/Rücker* (Hrsg.), E-Commerce, Rechtshandbuch, B. Rn. 3 ff.

²⁰³ Vgl. HM Revenue & Customs, Alternative method of VAT collection, Call for evidence, S. 6 ff.; Kommission, Grünbuch über die Zukunft der Mehrwertsteuer, Wege zu einem einfacheren, robusteren und effizienteren MwSt-System, KOM(2010) 695 endg., S. 22; PriceWaterhouseCoopers, Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial intermediaries, Final Report – 20. September 2010, S. 27 ff., 32 ff., 47 ff., 63 ff., 144 ff.; *Lohse/Parsche/Gebauer*, Sicherung des MwSt-Aufkommens durch Ist-Versteuerung mit Quellensteuererhebung, BB 2006, S. 1481, 1481 f.; *Dittmar/Selling*, How to Control Internet Transactions? – A Contribution from the Point of View of German Tax Inspectors, Intertax 26(3) (1998), S. 88, 89 ff.; *Chan*, Taxation of Global E-Commerce on the Internet: The Underlying Issues and Proposed Plans, Minnesota Journal of Global Trade 9 (2000), S. 233, 258 ff.; *Stehn*, Leviathan in cyberspace: how to tax e-commerce, Kieler Diskussionsbeiträge, No. 384, S. 12 f.; *Sinn/Parsche/Gebauer*, Das info-Modell zur Eindämmung des Mehrwertsteuerbetrugs: Erst zahlen, dann erstatten, ifo Schnelldienst 2/2004, S. 34, 35 ff.; *Gebauer*, Steuerausfälle im Bereich der Mehrwertsteuer: Gründe, Ausmaß und Abhilfemöglichkeiten, 2008, S. 172 ff.; Commission, Summary Report of the Outcome of the Public Consultation on the Green Paper on the Future of VAT, Towards a simpler, more robust and efficient VAT System, taxud.c.1(2011)1417007, S. 58-60; *Ainsworth*, VAT Fraud as a Policy Stimulus – Is the US Watching? VAT Withholding, RTVAT, and the Mittler Model, Boston University School of Law Working Paper No. 11-08 (February 24, 2011), S. 3 ff. In Bezug auf Barzahlungen: *Gebauer*, Steuerausfälle im Bereich der Mehrwertsteuer: Gründe, Ausmaß und Abhilfemöglichkeiten, 2008, S. 173 f.; in Bezug auf geringwertige Waren: OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, 2015, Annex C., Tz. 103 ff., S. 204.

²⁰⁴ Vgl. *Sinn/Parsche/Gebauer*, Das info-Modell zur Eindämmung des Mehrwertsteuerbetrugs: Erst zahlen, dann erstatten, ifo Schnelldienst 2/2004, S. 34-38; PriceWaterhouseCoopers, Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial intermediaries, Final Report – 20. September 2010, S. 19. Zu Umsatzsteuerkarussellen: Vgl.

Großbritanniens Ziel ist hingegen ausdrücklich die Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs im E-Commerce und hat diesen Vorschlag auch schon mit der Finanzbranche erörtert.²⁰⁵ Ein *split payment* existiert bereits in lateinamerikanischen Ländern wie Mexiko, Ecuador²⁰⁶ (in Bezug auf Umsätze über Kredit- und Debitkarten), Peru und der Dominikanischen Republik²⁰⁷. Im Rahmen des Geldtransfers würde immer die jeweilige Umsatzsteuer einbehalten und an den (jeweiligen) Staat abgeführt werden.²⁰⁸ Split payment kann dabei sowohl an Zahlung eines Geldbetrages seitens des Kunden als auch an den Erhalt des Geldbetrages seitens des Verkäufers anknüpfen und die Umsatzsteuer kann damit entweder bei Zahlung oder Geldeingang gesplittet werden. Die einzubehaltende Umsatzsteuer würde von Banken bzw. Zahlungsdienstleistern berechnet werden. Banken und Zahlungsdienstleister müssten jedoch über entsprechende Informationen verfügen²⁰⁹ und wissen, welche Geldtransfers tatsächlich auf umsatzsteuerrechtlich relevanten Sachverhalten beruhen²¹⁰ und sie müssten wissen, welchem Umsatzsteuersatz Transaktionen angesichts der Geltung des Bestimmungslandprinzips²¹¹ unterliegen. Split payment wäre nur im Fall einer softwaregestützten Automatisierung praktikabel.²¹² Bei Zahlungen über paypal wären die notwendigen Informationen bereits vorhanden und z.B. mittels einer Software aufzubereiten wie die Software der taxdoo GmbH zeigt. Es könnte auch eine Verknüpfung mit den Transaktionsdaten der Plattform-Betreiber erfolgen. Split Payment auf Ebene der Banken und Zahlungsdienstleister ist grundsätzlich bei Vorliegen entsprechenden Daten auch denkbar, wenn die Einziehung und Auszahlung über Plattformen läuft wie bei Amazon. In diesem Fall könnte das splitting bei Zahlung des Kaufpreises durch den Kunden oder bei Auszahlung

Rödl/Grube, in: Wabnitz/Janovsky (Hrsg.), Handbuch des Wirtschafts- und Steuerstrafrechts, 4. Aufl., Kapitel 21 Rn. 140b ff.; Bülte, in: Graf/Jäger/Wittig, Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, 2. Aufl., 900 AO § 370 Rn. 311.

²⁰⁵ HM Revenue & Customs, Alternative method of VAT collection, Call for evidence, S. 9 ff.

²⁰⁶ Vgl. Ainsworth, VAT Fraud as a Policy Stimulus – Is the US Watching? VAT Withholding, RTVAT, and the Mittler Model, Boston University School of Law Working Paper No. 11-08 (February 24, 2011), S. 2 ff.

²⁰⁷ HM Revenue & Customs, Alternative method of VAT collection, Call for evidence, S. 6-8.

²⁰⁸ HM Revenue & Customs, Alternative method of VAT collection, Call for evidence, S. 6.

²⁰⁹ HM Revenue & Customs, Alternative method of VAT collection, Call for evidence, S. 10; Ainsworth, VAT Fraud as a Policy Stimulus – Is the US Watching? VAT Withholding, RTVAT, and the Mittler Model, Boston University School of Law Working Paper No. 11-08 (February 24, 2011), S. 10 f.

²¹⁰ OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, 2015, Tz. 104 f., S. 204. Vgl.

Lohse/Parsche/Gebauer, Sicherung des MwSt-Aufkommens durch Ist-Versteuerung mit Quellensteuererhebung, BB 2006, S. 1481, 1481 f.

²¹¹ Kommission, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss, COM(2016) 148 final, S. 4 f., 13 f.; Kommission, Grünbuch über die Zukunft der Mehrwertsteuer, Wege zu einem einfacheren, robusteren und effizienteren MwSt-System, KOM(2010) 695 endg., S. 8-10; OECD, International VAT/GST Guidelines, 2017, Tz. 1.8 ff., S. 15-17, Tz. 3.1 ff., S. 38 ff.; Englisch, Seminar G: VAT and Direct Taxation of the Digital Economy, IStR 2016, S. 717, 718; Englisch, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl., § 17 Rn. 393 f.; Quitzau, Besteuerung von E-Commerce – Lösungen gesucht, Deutsche Bank Research, Economics, Nr. 29, 17. Juli 2002, S. 2 f.; Walter/Lohse/Dürer, Innergemeinschaftliche Lieferung und Mehrwertsteuerhinterziehung in Deutschland und im EU-Ausland – Zugleich Besprechung von BGH wistra 2012, 114 und EuGH wistra 2011, 99 –, wistra 4/2012, S. 125, 125; Bleuel/Stewen, Grundlegende Probleme einer Besteuerung von Internet-Transaktionen, Wirtschaftsdienst 78(2) (1998), S. 104, 107; Agrawal/Fox, Taxes in an E-Commerce Generation, CESifo Working Paper, No. 6050; Robisch, in: Bunjes (Begründer), Umsatzsteuergesetz Kommentar, 16. Aufl., Vor § 1, Rn. 26, § 1a Rn. 1; Höink, in: Adick/Höink/Kurt, Umsatzsteuer und Strafrecht, Strafrechtliche Aspekte im Umsatzsteuer- und Zollrecht, 2016, Kapitel 4 Rn. 74; Vgl. auch: Wohlfahrt, Umsatzsteuerbetrug und Umsatzsteuerausfall in der EU, Eine rechtliche und ökonomische Analyse, Diss. Universität Mannheim 2013, S. 18-20.

²¹¹ OECD, International VAT/GST Guidelines, 2017, Tz. 1.8, S. 15.

Robisch, in: Bunjes (Begründer), Umsatzsteuergesetz Kommentar, 16. Aufl., Vor § 1, Rn. 26.

²¹² Ein manuelles Verfahren schlagen vor: Lohse/Parsche/Gebauer, Sicherung des MwSt-Aufkommens durch Ist-Versteuerung mit Quellensteuererhebung, BB 2006, S. 1481, 1481 f.

erfolgen. Zur Vereinfachung könnte Umsatzsteuer in Bezug auf jede Ware, auch wenn sie im Wege des Direktversands geliefert wird, (außer im Fall von Sendungen mit geringem Wert) erhoben werden – mit Berechtigung des Abzugs der Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer. Die Händler und die Empfänger würden dann von den Zahlungsdienstleistern eine Bestätigung über die abgeführte Umsatzsteuer erhalten.²¹³ Es kommt als Ausgestaltungsmöglichkeit auch die verpflichtende Überweisung der Umsatzsteuerbeträge auf ein spezielles Konto in Betracht, das nur für diesen Zweck unterhalten werden muss und über das grundsätzlich nicht verfügt werden kann.²¹⁴

Bei einer Zahlung mit Bitcoin²¹⁵ (auch hier fällt Umsatzsteuer unter denselben Voraussetzungen an²¹⁶) ergeben sich Probleme bei einer Einziehung der Umsatzsteuer, da bei einer Zahlung per Bitcoin keine Bank notwendig ist (Zahlung „Peer-to-Peer“)²¹⁷ und die Zahlungen anonym ablaufen.²¹⁸ Um die Transaktion zu vereinfachen sind aber spezielle Zahlungsdienstleister denkbar²¹⁹, die splitten könnten. Das Steuerhinterziehungspotential mittels Bitcoin ist im Blick zu behalten,²²⁰ was zukünftig Regulierungsfragen aufwirft.

²¹³ Vgl. *Dittmar/Selling*, How to Control Internet Transactions? – A Contribution from the Point of View of German Tax Inspectors, *Intertax* 26(3) (1998), S. 88, 89; *Sinn/Parsche/Gebauer*, Das info-Modell zur Eindämmung des Mehrwertsteuerbetrugs: Erst zahlen, dann erstatten, ifo Schnelldienst 2/2004, S. 34, 36.

²¹⁴ *Gebauer*, Steuerausfälle im Bereich der Mehrwertsteuer: Gründe, Ausmaß und Abhilfemöglichkeiten, 2008, S. 172 ff.; *Crawford/Keen/Smith*, Value Added Tax and Excises, in: Stuart Adam et al (Ed.), *Dimensions of Tax Design*, The Mirrlees Review, S. 275, 315; *PriceWaterhouseCoopers*, Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial intermediaries, Final Report – 20. September 2010, S. 27 ff.; 37 ff., 144 ff., 243 (zur Regelung in Aserbaidschan, S. 163); *Wohlfahrt*, Umsatzsteuerbetrug und Umsatzsteuerausfall in der EU, Eine rechtliche und ökonomische Analyse, Diss. Universität Mannheim 2013, S. 260-262, 264 ff. (in Bezug auf Umsätze, die zwischen Unternehmen stattfinden, S. 266).

²¹⁵ Zu digitalen Währungen und insbesondere Bitcoins vgl. *Steinacker/Krauß*, E-Payment and Mobile Payment, in: Bräutigam/Rücker (Hrsg.), *E-Commerce, Rechtshandbuch*, B. Rn. 61 ff.; *Kuhlmann*, Bitcoins, Funktionsweise und rechtliche Einordnung der digitalen Währung, CR 2014, S. 691, 691-694. Aus rechtlicher Sicht: *Boehm/Bruns*, Digitale Währungen am Beispiel Bitcoin, in: Bräutigam/Rücker (Hrsg.), *E-Commerce, Rechtshandbuch*, E. Rn. 1 ff.; *Boehm/Pesch*, Bitcoins: Rechtliche Herausforderungen einer virtuellen Währung, Eine erste juristische Einordnung, MMR 2014, S. 75-79; *Djazayeri*, Die virtuelle Währung Bitcoin – Zivilrechtliche Fragestellungen und internationale regulatorische Behandlung, *jurisPR-BKR* 6/2014 Anm. 1; *Kuhlmann*, Bitcoins, Funktionsweise und rechtliche Einordnung der digitalen Währung, CR 2014, S. 691, 694 ff.

²¹⁶ *Boehm/Bruns*, E-Payment und Mobile Payment, in: Bräutigam/Rücker (Hrsg.), *E-Commerce, Rechtshandbuch*, 13 Teil E Rn. 22; *Boehm/Pesch*, Bitcoins: Rechtliche Herausforderungen einer virtuellen Währung, Eine erste juristische Einordnung, MMR 2014, S. 75, 76.

²¹⁷ *Steinacker/Krauß*, E-Payment and Mobile Payment, in: Bräutigam/Rücker (Hrsg.), *E-Commerce, Rechtshandbuch*, B. Rn. 62, 69 f.; *Boehm/Bruns*, Digitale Währungen am Beispiel Bitcoin, in: Bräutigam/Rücker (Hrsg.), *E-Commerce, Rechtshandbuch*, E. Rn. 35; *Boehm/Pesch*, Bitcoins: Rechtliche Herausforderungen einer virtuellen Währung, Eine erste juristische Einordnung, MMR 2014, S. 75, 75.

²¹⁸ *Steinacker/Krauß*, E-Payment and Mobile Payment, in: Bräutigam/Rücker (Hrsg.), *E-Commerce, Rechtshandbuch*, B. Rn. 66; *Boehm/Pesch*, Bitcoins: Rechtliche Herausforderungen einer virtuellen Währung, Eine erste juristische Einordnung, MMR 2014, S. 75, 75 f.; *Djazayeri*, Die virtuelle Währung Bitcoin – Zivilrechtliche Fragestellungen und internationale regulatorische Behandlung, *jurisPR-BKR* 6/2014 Anm. 1. Vgl. bereits: Kommission, Europäische Initiative für den elektronischen Geschäftsverkehr, KOM(97) 157 endg., Tz. 56, S. 29.

²¹⁹ *Steinacker/Krauß*, E-Payment and Mobile Payment, in: Bräutigam/Rücker (Hrsg.), *E-Commerce, Rechtshandbuch*, B. Rn. 66, 72 ff.

²²⁰ Zu Regulierungsansätzen: *Boehm/Bruns*, E-Payment und Mobile Payment, in: Bräutigam/Rücker (Hrsg.), *E-Commerce, Rechtshandbuch*, 13 Teil E Rn. 23-25.

Es käme auch in Betracht, split payment nicht vorzuschreiben, sondern split payment als Tool zur Compliance rechtlich *zu ermöglichen*, um zu „entdecken“²²¹, ob hier ein Geschäftsfeld von Fintechs mit entsprechendem Angebot und entsprechender Nachfrage liegt. Für Händler im Bereich des E-Commerce (als auch für alle anderen umsatzsteuerpflichtigen Personen) könnte ein solches Angebot sehr attraktiv sein, wenn sie damit vollständig in Bezug auf die jeweiligen Transaktionen ihren umsatzsteuerrechtlichen Pflichten genügen würden und kein weiterer Compliance-Aufwand bestehen würde. Es könnten sich weitere auf split payment spezialisierte Zahlungsdienstleister entwickeln und split payment könnte auch zum Angebot von paypal gehören. Die PSD II²²², die u.a. Drittanbietern mit Autorisierung des Kontoinhabers Zugriff auf Bankkonto-Daten erlaubt, könnte sich in diesem Zusammenhang nützlich erweisen. Ein solcher Ansatz könnte das Verfahren der umsatzsteuerrechtlichen Compliance wesentlich vereinfachen und revolutionieren – zu Lasten der Steuerberater.

Die Einführung von split payment muss ausschließlich auf EU-Ebene erfolgen. Die Einführung von split payment kann nicht auf Art. 205 Richtlinie 2006/112/EG gestützt werden. Banken und Zahlungsdienstleister sind am Steuerverhältnis unbeteiligt²²³ und zur Bekämpfung von Mehrwertsteuerbetrug ist die verpflichtende Einführung von split payment auf Ebene der Banken und Zahlungsdienstleister unverhältnismäßig²²⁴. Der Aufwand für Banken und Zahlungsdienstleister ist immens und dem Staat stehen andere Instrumente zur Bekämpfung des Umsatzsteuerbetruges zur Verfügung. Ein solches System betrifft zudem die Steuerzahlungen auch in anderen Mitgliedstaaten, womit Fragen der Verwirklichung des („digitalen“²²⁵) Binnenmarktes aufgeworfen sind.²²⁶ Die Einführung von split payment im nationalen Alleingang würde eine erhebliche Umgestaltung des Umsatzsteuerrechts bedeuten und könnte später eine Harmonisierung auf EU-Ebene erschweren. Es wäre es angesichts des Aufwandes dieses Paradigmenwechsels für die Beteiligten kaum vermittelbar, wenn ein solcher nationaler Schritt anlässlich einer EU-Harmonisierungsmaßnahme wieder aufgehoben würde oder später als europarechtswidrig eingestuft würde. Großbritannien zieht in Betracht, split payment auf nationaler Ebene einzuführen,²²⁷ wobei wahrscheinlich eine solche Regelung dort erst nach dem Austritt aus der EU verwirklicht werden wird.

II. Einziehung der Umsatzsteuer durch Online-Plattformen

²²¹ Vgl. von Hayek, Der Wettbewerb als Entdeckungsverfahren, in: Freiburger Studien. Gesammelte Aufsätze, 1969, S. 249-265.

²²² Richtlinie (EU) 2015/2366 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 25. November 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. Umgesetzt durch: Gesetz zur Umsetzung der Zweiten Zahlungsdiensterichtlinie vom 17.07.2017, BGBl. I, S. 2446.

²²³ Vgl. Berger/Kindl/Wakounig (Hrsg.), Mehrwertsteuersystemrichtlinie, Praxiskommentar, 2009, Art. 205, S. 456.

²²⁴ Vgl. zur Verhältnismäßigkeit: EuGH, Urteil vom 21.12.2011, Rs. C-499/10, Rn. 20 ff.; EuGH, Urteil vom 21.02.2008, Rs. C-271/06 Rn. 18 ff.; Berger/Kindl/Wakounig (Hrsg.), Mehrwertsteuersystemrichtlinie, Praxiskommentar, 2009, Art. 205, S. 456 f.

²²⁵ European Commission, Communication from the Commission to the European Parliament, The Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions, A Digital Single Market Strategy for Europe, COM (2015) 192 final.

²²⁶ Vgl. Commission, Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions, A Digital Single Market Strategy for Europe, COM(2015) 192 final.

²²⁷ HM Revenue & Customs, Alternative method of VAT collection, Call for evidence, S. 9 ff.

Insbesondere in Großbritannien wird eine Einziehung der Umsatzsteuer durch Online-Plattformen als weitere Form von split payment diskutiert.²²⁸

Ein derartiger Ansatz wird unter bereits unter bestimmten Voraussetzungen gemäß § 3 Abs. 11a UStG bei sonstige Leistungen, die über ein Telekommunikationsnetz, eine Schnittstelle oder ein Portal erbracht werden, praktiziert.²²⁹ Der Unternehmer, der das Telekommunikationsnetz, eine Schnittstelle oder ein Portal unterhält, wird damit umsatzsteuerrechtlich Kommissionär.²³⁰ Der Leistungsanbieter wird als Kommittent beschrieben.²³¹

Technisch ist die Einziehung unter Berücksichtigung der Lieferschwelen und unterschiedlichen Mehrwertsteuersätze der Mitgliedstaaten möglich.²³² Es wäre in diesem Zusammenhang denkbar, entsprechende Software zur automatischen Auswertung der von den Online-Plattformen mittels Schnittstellen zu beziehenden Daten zu Zwecken der ordnungsgemäßen Entrichtung der Umsatzsteuer aufzubauen.

Bei Plattformen, bei denen eine direkte Bezahlung gegenüber den Händlern z.B. über paypal oder Überweisung möglich ist (wie bei eBay), ist diese Möglichkeit der Umsatzsteuereinzahlung problematisch, da die Plattformen die Umsatzsteuer später in Rechnung stellen müssten, wobei Plattform-Betreiber nicht das Zahlungsrisiko tragen sollten. Sie sollten jedoch verpflichtet werden, Zahlungsausfälle in Bezug auf die Umsatzsteuer unverzüglich den Finanzbehörden zu melden.

Auch in Bezug auf split payment auf Ebene der Plattform-Betreiber könnte für Plattform-Betreiber die Option angeboten werden, auf diesem Feld freiwillig aktiv zu werden.

Eine entsprechende Regelung müsste aus oben genannten Gründen auf EU-Ebene verwirklicht werden.

III. Bewertung

²²⁸ National Audit Office, Investigation into overseas sellers failing to charge VAT on online sales, 19. April 2017, S. 9 Nr. 10, S. 36 Nr. 3.18; OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, 2015, Annex C., Tz. 99 ff., S. 203 f., Tz. 115, 119, S. 207 f. (in Bezug auf geringwertige Gegenstände); *Dittmar/Selling*, How to Control Internet Transactions? – A Contribution from the Point of View of German Tax Inspectors, Intertax 26(3) (1998), S. 88, 89; *Gothmann*, Kampf gegen den Umsatzsteuerbetrug im Onlinehandel, <http://blog.taxdoo.com/umsatzsteuerbetrug-onlinehandel/>; *McBride*, 10% VAT in Korea to hit top e-commerce companies on July 1, International Tax Review April 2015, S. 9 (in Bezug auf digitale Inhalte). Vgl. die Andeutung in: Kommission, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss, über einen Aktionsplan im Bereich der Mehrwertsteuer, Auf dem Weg zu einem einheitlichen europäischen Mehrwertsteuerraum: Zeit für Reformen, COM(2016) 148 final, S. 9 (3.4). Vgl. dazu: *Englisch*, Seminar G: VAT and Direct Taxation of the Digital Economy, IStR 2016, S. 717, 720 f.

²²⁹ *Englisch*, Seminar G: VAT and Direct Taxation of the Digital Economy, IStR 2016, S. 717, 720.

²³⁰ *Zaumseil*, in: Schwarz/Widman/Radeisen, Umsatzsteuergesetz Kommentar, § 3 Abs. 11a Rn. 1 (184. Lfg. 1/2016).

²³¹ *Zaumseil*, in: Schwarz/Widman/Radeisen, Umsatzsteuergesetz Kommentar, § 3 Abs. 11a Rn. 1 (184. Lfg. 1/2016).

²³² Vgl. <https://www.taxdoo.com/docs/de/index.php>.

Split payment dürfte Umsatzsteuerhinterziehung effektiv bekämpfen.²³³ Für grenzüberschreitend tätige Händler sinken zugleich die Compliance-Kosten erheblich.²³⁴ Die Abwicklung wäre auf Grundlage der Schaffung geeigneter Software bzw. Infrastruktur relativ einfach, wobei der es nicht Aufgabe der Normadressaten sein kann, die entsprechende IT-Infrastruktur auf eigene Kosten zu entwickeln. Auf EU-Ebene müsste in Abstimmung mit den entsprechenden Kreisen eine tragfähige Lösung entwickelt werden.

Problematisch ist, dass split payment angesichts der gravierenden rechtlichen Umgestaltungen und Einigungsschwierigkeiten auf EU-Ebene, wenn überhaupt, nur auf lange Sicht umgesetzt werden könnte. Es wäre bei politischer Diskussion von split payment in Deutschland mit erheblichem Widerstand aus der Steuerberaterbranche zu rechnen, da die Abwicklung weitgehend ohne Einschaltung von klassischen Dienstleistungen der Steuerberaterbranche erfolgen würde.²³⁵ Schon deswegen ist es unwahrscheinlich, dass sich Deutschland auf EU-Ebene für ein IT-automatisiertes split payment einsetzen wird. Die verpflichtende Verwirklichung von split payment ist schon deshalb sehr unwahrscheinlich.

Wenn ein split payment ausschließlich in Bezug auf Plattform-Betreiber geschaffen würde, würde einerseits vermutlich die Position der Plattform-Betreiber wegen der Vereinfachung der Compliance gestärkt, wobei die Position aufgrund von Netzwerkeffekten ohnehin schon sehr stark ist. Der E-Commerce über Verkaufsplattformen kann leichter werden als grenzüberschreitender Versandhandel über andere Wege. Auf der anderen Seite könnte die Durchsetzung der Umsatzsteuerpflichten bei Verkäufen über Plattformen wesentlich effektiver sein als bei Verkäufen über nicht in Plattformen integrierte Online-Shops. Die Regelungen zum split payment würden damit zu einem Sonderrecht für Plattform-Betreiber mit spezifischen Wirkungen für diesen Vertriebskanal. Dies wäre wettbewerbspolitisch und rechtspolitisch fragwürdig²³⁶ und spricht dafür, ein allgemeines split payment auf Ebene von Banken und Zahlungsdienstleistern zu schaffen, wobei jedoch die Verkaufsdaten von Online-Plattformen eine Rolle spielen können, so dass die Online-Plattformen in die IT-Infrastruktur von split payment eingebunden werden könnten.

Es könnte zunächst die Option geschaffen werden, dass zertifizierte Zahlungsdienstleister derartige Leistungen anbieten und mit einer solchen Regelung würde die EU die institutionellen Voraussetzungen für ein zukünftiges Geschäftskonzept von Banken und

²³³ *Gothmann*, Kampf gegen den Umsatzsteuerbetrug im Onlinehandel, <http://blog.taxdoo.com/umsatzsteuerbetrug-onlinehandel/>. Anders in Bezug auf eine Abführung der Umsatzsteuer durch Banken: *Stehn*, Leviathan in cyberspace: how to tax e-commerce, Kieler Diskussionsbeiträge, No. 384, S. 12 f.

²³⁴ OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, 2015, Annex C., Tz. 115, S. 207; *Englisch*, Seminar G: VAT and Direct Taxation of the Digital Economy, IStR 2016, S. 717, 721.

²³⁵ Vgl. *Jung*, Beratung und Vertretung im Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs in vollem Umfang nach wie vor das Privileg der rechts- und steuerberatenden Berufe, ZfZ 2011, S. 57, 69 f. „Die Beschränkungen des Rechtsdienstleistungsgesetzes und des Steuerberatungsgesetzes beruhen wohl im Wesentlichen auf dem Schutz der befugten bzw. zugelassenen Berater vor unbefugter Konkurrenz [...]“ (S. 69).

²³⁶ Vgl. *Strunk*, Die Fortentwicklung des Internationalen Steuerrechts am Beispiel notwendiger Änderungen zur Besteuerung von Geschäften im Internet, in: Kleineidam (Hrsg.), Unternehmenspolitik und Internationale Besteuerung, Festschrift für Lutz Fischer zum 60. Geburtstag, 1999, S. 259, 260.

Zahlungsdienstleistern oder Kreditkartenunternehmen schaffen, ohne diese Unternehmen zur Erbringung dieser Leistungen zu zwingen. In Bezug auf derart freiwillige Lösung würde möglicherweise leichter ein Konsens gefunden werden.

E. Weitere rechtspolitische Vorschläge einer nationalen Regelung in Deutschland

I. Diskussionsverlauf in Deutschland

Das Problem der Abgabenhinterziehung im Overseas E-Commerce ist in Deutschland bemerkenswerterweise erst kürzlich aufgrund journalistischer Arbeit in den Blick der Öffentlichkeit geraten,²³⁷ wobei auch die britische Regelung eine Rolle spielte.²³⁸ Das Problem der Umsatzsteuerhinterziehung wurde in Deutschland in der Vergangenheit vor allem in Bezug auf den Handel zwischen in der EU ansässigen Privatrechtssubjekten diskutiert.²³⁹ In jüngerer Zeit wurde immer auch immer wieder die Frage diskutiert, ab wann private Verkäufer Umsatzsteuer auf eBay-Verkäufe zahlen müssen²⁴⁰ (wobei der intendierte Hauptanwendungsbereich des Webcrawlers Xpider hier liegt²⁴¹). Vor diesem Hintergrund läuft in Deutschland die politische Diskussion in Bezug auf die Eindämmung der Umsatzsteuerhinterziehung im E-Commerce durch Anbieter aus Drittländern erst gerade an.²⁴² Die Bürgerschaftsfraktion der SPD und Bündnis 90/Die Grünen forderten den

²³⁷ Vgl. *Windeck/Wölbert*, Maximaler Profit, minimales Risiko, Amazons unfaires China-Business, c't 20/2015, S. 88, <https://www.heise.de/ct/ausgabe/2015-20-Amazons-unfares-China-Business-2794664.html>; o. V. Die Milliarden-Lücke, c't 01/2017, S. 16, <https://www.heise.de/ct/ausgabe/2017-1-Behoerden-nehmen-Online-Haendler-ins-Visier-3575021.html>; *Brüggemann*, Wie Chinesen beim Online-Handel Steuern umgehen, http://www.nw.de/nachrichten/regionale_politik/20611669_Chinesen-umgehen-Steuern.html; <http://www.rbb-online.de/kontraste/archiv/kontraste-vom-23-02-2017/amazon-bundesregierung-verzichtet-auf-hunderte-millionen-euro.html>; <https://www.onlinehaendler-news.de/recht/28038-amazon-finanzamt-pruefung-steuerhinterziehung-haendler.html>; <http://www.internetworld.de/e-commerce/online-marktplatz/marktplaetze-wettbewerbsverzerrung-steuer-vorteile-1200127.html>; <http://www.wiwo.de/finanzen/steuern-recht/mehrwertsteuer-aus-china-kampf-gegen-steuerbetrug-bei-ebay-amazon-und-co-/19760380.html>; *Schäfer*, China-Händler bei Amazon, <http://schaemicon.de/china-haendler-bei-amazon/>; *Mayr*, Durchsuchungen bei Amazon, <http://www.sueddeutsche.de/wirtschaft/steuerfahndung-durchsuchungen-bei-amazon-1.3282238>; o. V., Laxe Kontrolle, Bundesrechnungshof nennt Internet Steueroase, <http://www.spiegel.de/wirtschaft/soziales/bundesrechnungshof-nennt-internet-steueroase-a-1125442.html>. *Stanley-Smith*, International Tax Review 6/19/2017, S. 7; <https://www.heise.de/ct/ausgabe/2017-1-Behoerden-nehmen-Online-Haendler-ins-Visier-3575021.html>; *Kartschall/Pohl*, Steuerhinterziehung bei Online-Marktplätzen wie Amazon und Ebay – Bundesregierung verzichtet auf Hunderte Millionen Euro, <http://www.rbb-online.de/kontraste/archiv/kontraste-vom-23-02-2017/amazon-bundesregierung-verzichtet-auf-hunderte-millionen-euro.html>; <https://www.onlinehaendler-news.de/recht/28038-amazon-finanzamt-pruefung-steuerhinterziehung-haendler.html>; <http://www.internetworld.de/e-commerce/online-marktplatz/marktplaetze-wettbewerbsverzerrung-steuer-vorteile-1200127.html>; <http://www.wiwo.de/finanzen/steuern-recht/mehrwertsteuer-aus-china-kampf-gegen-steuerbetrug-bei-ebay-amazon-und-co-/19760380.html>. Vgl. schon: *Köhler/Arndt/Fetzer*, Recht des Internet, 7. Aufl., S. 165, Rn. 513 ff.

²³⁸ Vgl. Deutscher Bundestag, 18. Wahlperiode, Antrag der Abgeordneten Dr. Thomas Gambke et al, Umsatzsteuerbetrug auf Online-Handelsplattformen wirksam bekämpfen – Plattformbetreiber in Haftung nehmen, BT-Drs. 18/12556; Bürgerschaft der Freien und Hansestadt Hamburg, 21. Wahlperiode, Antrag der Abgeordneten Hansjörg Schmidt et al, Betr.: Umsatzsteuerbetrug im Onlinehandel unterbinden, Drs. 21/8513, 29.03.17.

²³⁹ Vgl. *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl., § 17 Rn. 460 ff.; *Höink*, in: Adick/Höink/Kurt, Umsatzsteuer und Strafrecht, Strafrechtliche Aspekte im Umsatzsteuer- und Zollrecht, 2016, Kapitel 4 Rn. 64 ff.

²⁴⁰ Vgl. *G. Michel*, Umsatzsteuer bei Verkäufen über eBay, jM 2016, S. 39-41.

²⁴¹ *Köhler/Arndt/Fetzer*, Recht des Internet, 7. Aufl., S. 168, Rn. 524.

²⁴² Deutscher Bundestag, 18. Wahlperiode, Antrag der Abgeordneten Dr. Thomas Gambke et al, Umsatzsteuerbetrug auf Online-Handelsplattformen wirksam bekämpfen – Plattformbetreiber in Haftung

Hamburger Senat auf, sich auf Bundesebene für eine Haftung von E-Commerce-Plattformen in Bezug auf Umsatzsteuerhinterziehung einzusetzen,²⁴³ womit der angedachte rechtliche Ansatz bereits genannt wurde. Die Bundestagsfraktion Bündnis 90/Die Grünen forderten die Bundesregierung knapp zwei Monate später auf, u.a. einen Gesetzesentwurf zur Bekämpfung des Umsatzsteuerbetruges im E-Commerce vorzulegen,²⁴⁴ auch hier wird die Forderung einer Haftung der Plattformbetreiber geäußert.²⁴⁵ Die Finanzministerkonferenz fasste im Mai 2017 einen Beschluss zur Bekämpfung des Umsatzsteuerbetruges und es wurde angekündigt bis November konkrete Vorschläge einer rechtlichen Gestaltung zu unterbreiten.²⁴⁶ Die Finanzministerkonferenz spricht davon, dass Plattformbetreiber selbst für derartige Verkaufsvorgänge Steuern bezahlen müssten und Informationen über die Händler herausgeben müssten.²⁴⁷ Was damit genau gemeint ist nicht klar. Der Beschluss der Finanzministerkonferenz ist nichtöffentlich, weswegen eine (fach-)öffentliche Diskussion darüber nicht möglich ist. Der Finanzausschuss des Bundestages lehnte den erwähnten Antrag der Bundestagsfraktion Bündnis 90/Die Grünen ab²⁴⁸, da entsprechende Maßnahmen bereits durch die Finanzministerkonferenz in Vorbereitung seien und darauf gewartet werden müsse.²⁴⁹ Eine Regelung nach britischem Vorbild wurde bereits oben diskutiert.

II. Erweiterung der Wissensbasis des Gesetzgebers

Es ist von großer Bedeutung zu erfahren, *warum* die Händler umsatzsteuerrechtlich zur Non-Compliance neigen. Diese Fragestellung wirkt einfach, ist aber von nicht zu unterschätzender

nehmen, BT-Drs. 18/12556; Bürgerschaft der Freien und Hansestadt Hamburg, 21. Wahlperiode, Unterrichtung durch die Präsidentin der Bürgerschaft, Betr.: Bürgerschaftliches Ersuchen vom 29. März 2017:

„Umsatzsteuerbetrug im Onlinehandel unterbinden“ – Drs. 21/8513, Drs. 21/9364; Bürgerschaft der Freien und Hansestadt Hamburg, 21. Wahlperiode, Antrag der Abgeordneten Hansjörg Schmidt et al, Betr.:

Umsatzsteuerbetrug im Onlinehandel unterbinden, Drs. 21/8513, 29.03.17; Die Finanzministerkonferenz hat beschlossen, entsprechende Lösungsmöglichkeiten zu erarbeiten (Bürgerschaft der Freien und Hansestadt Hamburg, 21. Wahlperiode, Anlage zur Drs. 21/9364).

²⁴³ Bürgerschaft der Freien und Hansestadt Hamburg, 21. Wahlperiode, Unterrichtung durch die Präsidentin der Bürgerschaft, Betr.: Bürgerschaftliches Ersuchen vom 29. März 2017: „Umsatzsteuerbetrug im Onlinehandel unterbinden“ – Drs. 21/8513, 29.03.17.

²⁴⁴ Deutscher Bundestag, 18. Wahlperiode, Antrag der Abgeordneten Dr. Thomas Gambke et al, Umsatzsteuerbetrug auf Online-Handelsplattformen wirksam bekämpfen – Plattformbetreiber in Haftung nehmen, BT-Drs. 18/12556, 31.05.2017.

²⁴⁵ Deutscher Bundestag, 18. Wahlperiode, Antrag der Abgeordneten Dr. Thomas Gambke et al, Umsatzsteuerbetrug auf Online-Handelsplattformen wirksam bekämpfen – Plattformbetreiber in Haftung nehmen, BT-Drs. 18/12556, 31.05.2017, S. 2; Deutscher Bundestag, 18. Wahlperiode, Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses (7. Ausschuss) zu dem Antrag der Abgeordneten Dr. Thomas Gambke et al, Umsatzsteuerbetrug auf Online-Handelsplattformen wirksam bekämpfen – Plattformbetreiber in Haftung nehmen, BT-Drs. 18/12963, 28.06.2017, S. 3.

²⁴⁶ Deutscher Bundestag, 18. Wahlperiode, Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses (7. Ausschuss) zu dem Antrag der Abgeordneten Dr. Thomas Gambke et al, Umsatzsteuerbetrug auf Online-Handelsplattformen wirksam bekämpfen – Plattformbetreiber in Haftung nehmen, BT-Drs. 18/12963, 28.06.2017, S. 4.

²⁴⁷ Jahreskonferenz 2017 der Finanzministerinnen und Finanzminister der Länder in Konstanz, Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs im Zusammenhang mit dem Internet-/Onlinehandel, https://www.finanzverwaltung.nrw.de/sites/default/files/asset/document/pm_bekaempfung_des_ust_betruages.pdf

²⁴⁸ Deutscher Bundestag, 18. Wahlperiode, Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses (7. Ausschuss) zu dem Antrag der Abgeordneten Dr. Thomas Gambke et al, Umsatzsteuerbetrug auf Online-Handelsplattformen wirksam bekämpfen – Plattformbetreiber in Haftung nehmen, BT-Drs. 18/12963, 28.06.2017.

²⁴⁹ beclink 2007108, 29.06.2017.

Wichtigkeit, was sehr leicht vergessen wird. Eine solche Untersuchung könnte Hinweise liefern, mit welchen Maßnahmen die steuerrechtliche Compliance der chinesischen Händler (um die es hier hauptsächlich geht) verbessert werden kann. Zudem sollte das Ziel eine praxisingerechte Regelung sein, weswegen eine Beratung mit der steuerberatenden Praxis, der Finanzbehörden und mit Experten aus dem Overseas und Pan-European E-Commerce notwendig ist.

III. Vereinfachung der laufenden Compliance

1) Bereitstellung von Informationen

Tatsächlich herrscht auf Seiten von Händlern oft erstaunlich große *Unkenntnis* über die rechtlichen Pflichten und das Auffinden der relevanten Informationen ist für sie mit großem Aufwand verbunden.²⁵⁰ Viele Händler wissen noch nicht einmal, dass sie Steuerschuldner (vgl. § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG)²⁵¹ und damit für die Einziehung und Abführung der Umsatzsteuer verantwortlich²⁵² sind. Manche chinesische Händler gehen davon aus, dass die geschuldeten Abgaben bereits mit der Einfuhrumsatzsteuer abgegolten seien, auch wenn ihre Waren in Overseas Warehouses lagern.²⁵³ Chinesische Händler vertrauen oft ihren Import- und Fulfillment-Dienstleistern, die ihren Händlern erklären, dass von ihnen allen rechtlichen Anforderungen erfüllt werden. Die Abgaben werden dann von den Dienstleistern (aus finanziellen Interessen) nicht ordnungsgemäß abgeführt, was die Händler nicht unbedingt wissen. In der V. R. China ist das Problem des Umsatzsteuerbetrugs zwar bekannt²⁵⁴, aber keineswegs im Zentrum der Aufmerksamkeit. Das Hauptproblem im E-Commerce dort stellen Fälschungen und unsichere bzw. gesundheitsschädliche Produkten dar. Seitens von kleinen Geschäften blüht die Steuerhinterziehung in der V. R. China geradezu, z.B. erhält der Gast bei Zahlung im Restaurant nur auf ausdrückliche Nachfrage eine offizielle Quittung mit Stempel, wobei die Zahlung praktisch immer elektronisch (wie mittels *zhi fu bao* = *Alipay*) geschieht. Die Einstellung zur steuerlichen Compliance in der V. R. China hat unmittelbare Wirkungen auf den Overseas E-Commerce bei Beteiligung chinesischer Händler.

Die Finanzämter (für chinesische Händler gemäß § 1 Abs. 2 UStZustV das Finanzamt Neukölln) sollten es Steuerpflichtigen mittels entsprechender Internetauftritte – auch auf einfachem Englisch und möglicherweise weiteren Sprachen einfacher machen, sich zu

²⁵⁰ Vgl. Commission, VAT Aspects of cross-border e-commerce – Options for modernisation, Final Report – Lot 1, Economic analysis of VAT aspects of e-commerce, October 2015, S. 43; Commission, VAT Aspects of cross-border e-commerce – Options for modernisation, Final Report – Lot 2, Options for modernisation, March 2016, S. 34.

²⁵¹ *Stadie*, in: Rau/Dürrwächter (Begründer), Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Einf. Rn. 197 UKM Lfg. 171 März 2017; *Höink*, in: Adick/Höink/Kurt, Umsatzsteuer und Strafrecht, Strafrechtliche Aspekte im Umsatzsteuer- und Zollrecht, 2016, Kapitel 2 Rn. 6.

²⁵² Vgl. *Stadie*, in: Rau/Dürrwächter (Begründer), Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Einf. Rn. 197 UKM Lfg. 171 März 2017.

²⁵³ *Windeck/Wölbert*, Maximaler Profit, minimales Risiko, Amazons unfaires China-Business, c't 20/2015, S. 88, <https://www.heise.de/ct/ausgabe/2015-20-Amazons-unfares-China-Business-2794664.html>; *Schäfer*, China-Händler bei Amazon, <http://schaemicon.de/china-haendler-bei-amazon/>.

²⁵⁴ Zum Umsatzsteuerbetrug in der V. R. China: *Winn/Zhang*, China's Golden Tax Project: A Technological Strategy for Reducing VAT Fraud, Peking University Journal of Legal Studies, 33 (2013), S. 1-33.

informieren und ihre Pflichten zu erfüllen.²⁵⁵ Es kann diesbezüglich von einem Compliance-Marketing gesprochen werden. Es sollte die Rechtslage hier erklärt werden und einfach erklärt werden, wie die Steuerpflichtigen ihren Pflichten tatsächlich genügen können. Zudem sollten geplante rechtliche Maßnahmen gegen Umsatzsteuerhinterziehung erläutert werden. Auch Auftritte von Vertretern deutscher Finanzbehörden vor Ort auf E-Commerce-Veranstaltungen in der V. R. China sind denkbar. Ein Geschäftspartner des Verfassers könnte diesbezüglich Kontakt zu einem chinesischen E-Commerce-Dachverband, der große Konferenzen mit mehreren tausend Teilnehmern organisiert, herstellen. Derartige Auftritte machen aber nur Sinn, wenn den Händlern Wege aufgezeigt werden, wie sie ihren rechtlichen Verpflichtungen entsprechen können und den Händlern vor Augen steht, dass Abgabenhinterziehungen sich sehr wahrscheinlich negativ auf ihr Geschäft auswirken. Das Finanzamt Neukölln könnte auch Händler (wie kürzlich in den USA geschehen) auf Englisch oder gar Mandarin per Email anschreiben und auf die rechtlichen Pflichten hinweisen und eine Frist zur Umsetzung der Compliance setzen. Es wäre über den erwähnten chinesischen Geschäftspartner des Verfassers möglich, bis zu 50.000 Email-Adressen chinesischer Händler zur Verfügung zu stellen. Ein solcher Ansatz auf der Ebene der Information ist jedoch schon aufgrund des überlieferten Selbstverständnisses der Finanzbehörden unwahrscheinlich. Es würde aber mit Ablehnung einer Informationsinitiative eine einfache Möglichkeit verschenkt werden, die Händler zur Rechtstreue zu animieren.

2) Unterstützung von IT-unterstützter Compliance

Softwarelösungen können auf der einen Seite die Ermittlungen der Finanzbehörden unterstützen bzw. ganz neue Möglichkeiten eröffnen und können auf der anderen Seite die Compliance der Händler ganz erheblich vereinfachen und insbesondere das Nichtvorhandensein eines Systems einer einzigen Anlaufstelle zumindest teilweise kompensieren. Umsatzsteuerrechtliche Pflichten im E-Commerce können für die EU-Mitgliedstaaten bereits über Schnittstellen zu Plattformen mit bestehender Software automatisiert unter Einbeziehung von Lieferschwelen und der Lieferung zu Vertragspartnern in verschiedenen Mitgliedstaaten abgebildet werden. Verschiedene Unternehmen sind seit kurzem in diesem Bereich aktiv.²⁵⁶ Auch Amazon selbst bietet seit kurzem Leistungen zur umsatzsteuerrechtlichen Compliance an und zwar auch für Transaktionen, die nicht über Amazon laufen.²⁵⁷

Wichtig ist die dauerhafte Funktionsfähigkeit derartiger Softwarelösungen zu sichern und eine Vereinfachung der nachfolgenden Bearbeitung. Es sollte untersucht werden, welche Harmonisierungsmaßnahmen und Vereinfachungen im Hinblick auf die unterschiedlich ausgestalteten mehrwertsteuerrechtlichen Pflichten in den Mitgliedstaaten²⁵⁸ zum besseren

²⁵⁵ OECD, International VAT/GST Guidelines, 2017, Tz. 3.138, S. 73 f. Tz. 3.151, S. 76 f.

²⁵⁶ Vgl. <https://www.taxdoo.com/docs/de/index.php>; <http://www.vatglobal.com>; <https://www.avalara.com>.

²⁵⁷ Vgl. <https://services.amazon.de/programme/umsatzsteuer-services-bei-amazon.html>.

²⁵⁸ Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG hinsichtlich der Vereinfachung der mehrwertsteuerlichen Pflichten; Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Regelung der Erstattung der Mehrwertsteuer gemäß der Richtlinie 77/388/EWG an nicht im Inland, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige; Vorschlag für eine Verordnung des Rates zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 1798/2003 hinsichtlich der Einführung von Verwaltungsvereinbarungen im

Funktionieren eines solchen Systems erforderlich sind.²⁵⁹ Die von der EU-Kommission vorgeschlagene Harmonisierung der Mehrwertsteuererklärung²⁶⁰ ist in diesem Zusammenhang sinnvoll.²⁶¹ Zudem könnten Manipulationen durch bestimmte rechtliche Anforderungen an Software-Lösungen bzw. durch Zertifizierungen vorzubeugt werden, im Gegenzug könnten entsprechende Unternehmen eine wichtigere Rolle in Bezug auf die Compliance übernehmen – bis hin zur automatisierten Einreichung von Daten bei den Finanzämtern, womit eine Brücke von den Daten der Plattformen bis hin zu den Finanzämtern geschlagen wäre. Der Gesetzgeber sollte zudem überlegen, ob ein freiwilliger Datenabruf der Finanzbehörden bei Plattform-Betreibern zum Zwecke der Umsatzsteuererhebung zu Vereinfachungszwecken sinnvoll erscheint, womit im Unterschied zu split payment nicht die Plattform-Betreiber oder Zahlungsdienstleister die Umsatzsteuer abführen würden, sondern weiterhin die Händler, die Daten aber automatisiert an die Finanzbehörden übermittelt würden. Zusätzlich müssten die Händler jährlich eine Umsatzsteuererklärung abgeben. Es sollte damit auch überlegt werden, inwieweit die Einschaltung von Steuerberatern im Rahmen von automatisierten Prozessen und einem geeigneten Regelungswerk zur Regulierung dieser Prozesse²⁶² erforderlich ist oder das heutige Steuerberatergesetz nicht eher das Entstehen innovativer Serviceleistungen auf der Gebiet der „IT-Compliance“ seitens von Fintechs behindert. Ein Zurückdrängen der Bedeutung von Steuerberater würde jedoch überaus großen Widerstand aus der Steuerberatungsbranche hervorrufen. Die Politik sollte sich bewusst sein, dass viele Steuerberater die auf IT-gestützte Entwicklung gar nicht für möglich gehalten haben, weil sie die Digitalisierung bislang vernachlässigt haben und die Steuerberaterbranche auch deswegen nicht unbedingt ein guter Ratgeber in Bezug auf eine IT gestützte Compliance sein muss.

IV. Beschleunigung der umsatzsteuerlichen Registrierung

Die Beantragung einer umsatzsteuerlichen Registrierung in anderen Mitgliedstaaten wird von EU-Unternehmen als besonders aufwendig eingestuft.²⁶³ Händler sollten auf einfachem und schnellen Wege in den Besitz einer Steuernummer und Umsatzsteueridentifikationsnummer

Zusammenhang mit der Regelung der einzigen Anlaufstelle und dem Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer, KOM(2004) 728 endg., S. 4.

²⁵⁹ Vgl. Commission, Summary Report of the Outcome of the Public Consultation on the Green Paper on the Future of VAT, Towards a simpler, more robust and efficient VAT System, taxud.c.1(2011)1417007, S. 62; Kommission, Grünbuch über die Zukunft der Mehrwertsteuer, Wege zu einem einfacheren, robusteren und effizienteren MwSt-System, KOM(2010) 695 endg., S. 18.

²⁶⁰ Vgl. Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in Bezug auf eine Standard-Mehrwertsteuererklärung, COM(2013) 721 final; *Huschens*, in: Schwarz/Widmann/Radeisen, Umsatzsteuergesetz Kommentar, Bd. 4, EU-Teil, Rn. 1113 ff. (177. Lfg. 11/2014).

²⁶¹ Vgl. auch: PriceWaterhouseCoopers, Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial intermediaries, Final Report – 20. September 2010, S. 71 ff.

²⁶² Vgl. PriceWaterhouseCoopers, Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial intermediaries, Final Report – 20. September 2010, S. 75 ff.

²⁶³ In Bezug auf EU-Unternehmen: Commission, VAT Aspects of cross-border e-commerce – Options for modernisation, Final Report – Lot 1, Economic analysis of VAT aspects of e-commerce, October 2015, S. 37 f. „particularly burdensome“ (S. 37).

gelangen können.²⁶⁴ Es sollte auf Englisch erklärt werden, welche Unterlagen wie einzureichen sind.²⁶⁵ Die Beantragung sollte grundsätzlich über das Internet und ohne die Einschaltung eines Steuerberaters erfolgen können.²⁶⁶ Das gesamte Verfahren dauert heute auch bei Vorliegen sämtlicher Unterlagen tatsächlich unter Umständen Monate. Für chinesische Händler ist es schlicht unverständlich, warum der Erhalt einer Steuernummer in Deutschland so lange dauert. In Großbritannien kann eine Registrierung hingegen durch Laien über das Internet erfolgen und die Erteilung einer VAT-No. erfolgt innerhalb eines Tages. Die Zügigkeit und Einfachheit des Antragsverfahrens in Großbritannien²⁶⁷ könnte in Bezug auf die Steuernummer als Vorbild dienen. Dabei herrschen in Deutschland Bedenken hinsichtlich von Mißbrauchsmöglichkeiten (auch in Bezug auf die Steuernummer), da die Steuernummer als „Eintrittskarte“ in den geschäftlichen Verkehr“ angesehen wird und Finanzämter das Erteilungsverfahren als einmalige Chance ansehen, um an Informationen der Händler zu kommen. Eine zügige und einfache Erteilung hätte aber den Vorteil, dass die Händler ersteinmal bei den Finanzämtern erfasst wären. Dauert die Erteilung sehr lange, werden die Händler auf Plattformen weiterhin GB-VAT-Numbers angeben und mit diesen Nummern tatsächlich nicht gegebene Rechtstreue vortäuschen.

Es ist bereits im Vorfeld legislativen Tätigwerdens in Bezug auf die Bekämpfung der Abgabenhinterziehungen mit einer erheblichen Zahl von Anträgen in Bezug auf die umsatzsteuerliche Registrierung zu rechnen und deswegen sind erhebliche weitere Verzögerungen in Bezug auf die Registrierung wahrscheinlich. Insbesondere das unterbesetzte Finanzamt Neukölln hat sich darauf einzustellen. Die Zahl der Anträge auf umsatzsteuerrechtliche Registrierung beim Finanzamt Neukölln hat bereits jetzt zugenommen.

Die Prüfung vor Erteilung der Registrierung sollte zwingend auf die Praxis des Overseas E-Commerce abgestimmt sein. So ist problematisch, dass das Finanzamt Neukölln in der „Anlage zum Fragebogen zur umsatzsteuerlichen Registrierung von Unternehmen“ nach der Adresse eines Lagers fragt, in dem die Waren ggfs. zwischengelagert werden sollen (Ziffer 3 j)), denn wenn die Waren bei Amazon gelagert werden sollen, steht noch gar nicht fest, in welchen konkreten Lager Amazon die Waren lagern wird. Es sollte ausreichend sein, wenn die Information über das Lager nachgereicht werden kann. Deswegen ist auch die Frage, von welchem Ort die Waren versandt werden (Ziffer 3 a)), problematisch. Zudem wird eine Kopie des Lagervertrages verlangt (Ziff. 3 j)). Für die Anmietung eines Lagers ist jedoch praktisch die Vorlage der steuerrechtlichen Registrierungsdaten notwendig. Das Finanzamt Neukölln geht in Ziffer 3 j) davon aus, dass der Verkauf über *einen* Account geschieht, was jedoch wirklichkeitsfern ist. Auch wird in dem Fragebogen nach einer EORI-Nummer gefragt, aber

²⁶⁴ Vgl. aber: *Crawford/Keen/Smith*, Value Added Tax and Excises, in: Stuart Adam et al (Ed.), *Dimensions of Tax Design*, The Mirrlees Review, S. 275, 313.

²⁶⁵ Vgl. in Bezug auf EU-Unternehmen: Commission, *VAT Aspects of cross-border e-commerce – Options for modernisation*, Final Report – Lot 1, Economic analysis of VAT aspects of e-commerce, October 2015, S. 37.

²⁶⁶ OECD, *International VAT/GST Guidelines*, 2017, Tz. 3.139, S. 74. Zu den Kosten der Einschaltung von Beratern vgl. Commission, *VAT Aspects of cross-border e-commerce – Options for modernisation*, Final Report – Lot 1, Economic analysis of VAT aspects of e-commerce, October 2015, S. 38 Fn. 56 (2.000 EUR pro Registrierung).

²⁶⁷ Vgl. <https://www.gov.uk/vat-registration/how-to-register>.

zur Beantragung der EORI-Nummer²⁶⁸ bedarf es gerade einer Steuernummer (die Umsatzsteueridentifikationsnummer kann nachgereicht werden). Im Ergebnis schafft Finanzamt Neukölln hier eine praxisferne Regelung. Es droht hier die Gefahr, dass die Fragen von den Händlern nicht vollständig beantwortet werden können bzw. dass Mißverständnisse auftreten und dass deswegen der Prozess zusätzlich verzögert wird. Es ist unbedingt zu vermeiden, dass die Händler an der zukünftigen Compliance gehindert sind, weil sie zeitnah keine umsatzsteuerliche Registrierung erhalten. In diesem Fall müsste der Fiskus sich in Bezug auf ein Teil der Abgabenhinterziehungen im Overseas E-Commerce eine Mitschuld vorwerfen lassen.

Auch die verpflichtende Einführung des „großen“ Fiskalvertreters, der persönlich für die Abgaben haftet, im deutschen Rechts käme in Betracht, um (auch) das Problem einer umsatzsteuerrechtlichen Registrierung zu adressieren. Das Problem der umsatzsteuerrechtlichen Registrierung würde zwar entfallen, doch würde sich die Frage stellen, wer überhaupt bereit wäre, das entsprechende Haftungsrisiko für Vorgänge, die nicht von dieser Person kontrolliert werden können, zu übernehmen. Es dürfte der Haftungsumfang deswegen nicht zu weit gesteckt werden.

V. Stärkung der Ermittlungen

1) Pflicht von Plattform-Betreibern zur Bestellung eines persönlichen Repräsentanten im Inland zu Steuerzwecken

Plattform-Betreiber, die im Nicht-EU-Ausland ansässig sind und ihr Angebot auf Deutschland ausrichten, könnten mittels einer zu schaffenden Rechtsgrundlage verpflichtet werden, einen persönlich haftenden Repräsentanten in Bezug auf mögliche staatliche Ansprüche und der Gewähr der Befolgung von Rechtsvorschriften im Zusammenhang mit ihrem auf Deutschland ausgerichteten Angebot zu bestellen oder eine inländische Tochtergesellschaft gründen, die selbst die Plattform in Bezug auf das Inlandsangebot betreibt. Es kann zudem die Hinterlegung einer Sicherheitsleistung von den Repräsentanten bzw. der Tochtergesellschaft verlangt werden. Der Repräsentant bzw. die Tochtergesellschaft müsste von den Plattform-Betreibern zudem das unwiderrufliche Recht des Zugriffs auf die Kundendaten der Plattform erhalten, um (Sammel-) Auskünfte in Bezug auf Händlerdaten zu ermöglichen. Hintergrund ist, dass die deutsche Staatsgewalt nur beschränkten Zugriff auf im Ausland ansässige Plattform-Betreiber hat. Ein direkter staatlicher Zugriff auf Plattform-Betreiber mit Sitz im Ausland zur Durchsetzung von rechtlichen Anforderungen ist aufgrund der beschränkten Hoheitsgewalt nicht möglich.²⁶⁹ Das Internet kennt keine Grenzen, der Staat aber schon.²⁷⁰ So

²⁶⁸ Vgl. <https://www.formulare-bfinv.de/ffw/form/display.do?%24context=758905612AD5FB12DF9F>.

²⁶⁹ Vgl. *Seer*, in: Tipke/Kruse (Begründer), Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung Kommentar, § 93 Rn. 10 (TK Lfg. 132 Mai 2013); *Seer*, in: Tipke/Kruse (Begründer), § 117 Rn. 2 (TK Lfg. 145 Juli 2016); *Schaumburg/Schaumburg*, Grenzüberschreitende Sachverhaltsaufklärung im finanzgerichtlichen Verfahren: Der Zeuge im Ausland, Finanz-Rundschau 1997, S. 749, 750; *Verdross/Simma*, Universelles Völkerrecht, Theorie und Praxis, 3. Aufl., § 1188 ff.; *Schuster*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, Kommentar, § 93 Rn. 28 (HHSp. Lfg. 176 März 2003); *Rau*, Sammelauskunftsersuchen: Drittanbieter mit Jahresumsatz von mindestens 17.500 EUR, PStR 2012, <http://www.iww.de/pstr/schwerpunktthema/steuerhinterziehung-sammelauskunftsersuchen-drittanbieter-mit->

begegnen Sammelauskunftsersuchen gegenüber Unternehmen, die im Ausland ansässig sind, wie der Amazon Services Europe S.à. r.l. (Luxemburg), die den Amazon Marketplace betreibt, und der eBay Europe S.à.r.l. (Luxemburg)²⁷¹ und der eBay Marketplaces GmbH (Schweiz²⁷²), großen Schwierigkeiten, da exterritoriale Personen nicht auskunftspflichtig sind:²⁷³

„Auskunftspflichtig sind deutsche Staatsangehörige im Inland sowie Ausländer und Staatenlose, die sich im Inland aufhalten. Exterritoriale sind nicht auskunftspflichtig. Deutsche FinBeh. dürfen im Ausland auch deutsche Staatsangehörige nicht in Anspruch nehmen, da sie dort keine Staatsgewalt haben [...]. Deshalb kann die FinBeh. auch kein (Sammel-)Auskunftsersuchen an einen im Ausland (z.B. in Luxemburg) ansässigen Betreiber einer Internetplattform (z.B. ebay) mit dem Ziel richten, die Identität von gewerblichen Verkäufern zu ermitteln.“²⁷⁴

Sammelauskunftsersuchen gegen Plattform-Betreiber mit Sitz im Ausland sind deswegen nicht möglich.²⁷⁵ Es ist auch unzulässig, einen Ausländer zu verpflichten, Gesetze seines Staates (wie die luxemburger Datenschutzregelungen²⁷⁶) zu verletzen,²⁷⁷ was eine zusätzliche Erschwernis bedeutet. Dieser Zustand stößt bitter auf, da Sammelauskunftsersuchen in unmittelbarem Zusammenhang mit der Bekämpfung negativer externer Effekte²⁷⁸ in Form von Abgabenhinterziehungen *in der Bundesrepublik* stehen und damit auf eine Beeinträchtigung staatlicher Interessen der Bundesrepublik von außen nicht mit einem nach außen auf die Quelle gerichteten Verwaltungsakt geantwortet werden kann. Es besteht deswegen ein legitimes Interesse an einer Abwehr.

Die Plattform-Betreiber können mit ihrem Sitz im Ausland vom erschwerten Zugriff der deutschen Finanzbehörden profitieren. Dieser Gesichtspunkt stellt einen Standortfaktor für die

[jahresumsatz-von-mindestens-17500-eur-f57454](#); Mann, Staatliche Aufklärungsansprüche und Völkerrecht, in: Bernhardt/Geck/Jaenicke/Steinberger (Hrsg.), Völkerrecht als Rechtsordnung, Internationale Gerichtsbarkeit, Menschenrechte, Festschrift für Hermann Mosler, 1983, S. 529, 530 ff. Anders wohl: Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD, Entwurf eines Gesetzes zur Verbesserung der Rechtsdurchsetzung in sozialen Netzwerken (Netzwerkdurchsetzungsgesetz – NetzDG), BT-Drs. 18/12356, S. 27.

²⁷⁰ Vgl. von Arnould, Völkerrecht, 3. Aufl., § 10 Rn. 798.

²⁷¹ „Vertragspartner und verantwortliche Stelle im Sinne der Datenschutzgesetze für eBay-Mitglieder in der EU exkl. Großbritannien“ (<http://pages.ebay.de/help/policies/legal-imprint.html>).

²⁷² <http://pages.ebay.de/help/policies/legal-imprint.html>.

²⁷³ Seer, in: Tipke/Kruse (Begründer), Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung Kommentar, § 93 Rn. 10 (TK Lfg. 132 Mai 2013); Seer, in: Tipke/Kruse (Begründer), § 117 Rn. 2 (TK Lfg. 145 Juli 2016); Schuster, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, Kommentar, § 93 Rn. 28 (HHSp. Lfg. 176 März 2003); Rau, Sammelauskunftsersuchen: Drittanbieter mit Jahresumsatz von mindestens 17.500 EUR, PStR 2012, <http://www.iww.de/pstr/schwerpunktthema/steuerhinterziehung-sammelauskunftsersuchen-drittanbieter-mit-jahresumsatz-von-mindestens-17500-eur-f57454>; Schaumburg/Schaumburg,

Grenzüberschreitende Sachverhaltsaufklärung im finanzgerichtlichen Verfahren: Der Zeuge im Ausland, Finanz-Rundschau 1997, S. 749, 750. Anders wohl: Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD, Entwurf eines Gesetzes zur Verbesserung der Rechtsdurchsetzung in sozialen Netzwerken (Netzwerkdurchsetzungsgesetz – NetzDG), BT-Drs. 18/12356, S. 27.

²⁷⁴ Seer, in: Tipke/Kruse (Begründer), Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung Kommentar, § 93 Rn. 10 (TK Lfg. 132 Mai 2013).

²⁷⁵ Seer, in: Tipke/Kruse (Begründer), Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung Kommentar, § 93 Rn. 10 (TK Lfg. 132 Mai 2013).

²⁷⁶ Vgl. Niedersächsisches FG, Urteil vom 23.02.2012 – 5 K 397/10 (dazu: BFH, Urteil vom 16.05.2013, Az. II R 15/12 (Revision); Niedersächsisches FG, Urteil vom 30.06.2015, Az. 9 K 343/14).

²⁷⁷ Verdross/Simma, Universelles Völkerrecht, Theorie und Praxis, 3. Aufl., § 1189.

²⁷⁸ Vgl. Brettschneider, Zur rechtspolitischen Orientierungskraft der normativen Theorie der Regulierung, Der Staat 54 (2005), S. 501, 510 ff.

Plattform-Betreiber neben anderen (wie der Bedeutung eines niedrigen Mehrwertsteuersatzes für digitale Dienstleistungen vor Einführung der MOSS) dar.

Es ist auf das parallele Problem der Durchsetzung staatlicher Ansprüche gegenüber Social-Media-Plattform wie facebook hinzuweisen.²⁷⁹ Es ist in diesem Zusammenhang das kürzlich in Kraft getretene Gesetz zur Verbesserung der Rechtsdurchsetzung in sozialen Netzwerken (NetzDG) zu betrachten.²⁸⁰ Im Fall des Sitzes von Social-Media-Plattform-Betreibern im Ausland verlangt das NetzDG die Bestellung eines inländischen Zustellungsbevollmächtigten (§ 5 NetzDG), an den auch Auskunftersuchen gerichtet werden können (§ 5 Abs. 2 NetzDG),²⁸¹ womit jedoch das völkerrechtliche Problem exterritorial wirkender Verwaltungsakte wie Auskunftersuchen nicht gelöst ist.²⁸²

Sollten sich Plattform-Betreiber nicht kooperationsbereit zeigen, diesen Anforderungen nachzukommen und bestehen deswegen Anhaltspunkte für einen beträchtlichen, sich vertiefenden Steuerschaden, würde als letztes Mittel eine Sperrung des auf Deutschland ausgerichteten Angebotes in Betracht kommen, wobei eine glaubhafte Drohung an die Plattform-Betreiber für die Herstellung der Rechtstreue praktisch ausreichen würde. Eine direkte staatliche Erzwingung in Bezug auf die Bestellung eines Repräsentanten bzw. einer Sicherheitsleistung ist aufgrund der beschränkten Hoheitsgewalt der Bundesrepublik hingegen nicht möglich. Wie erwähnt kann angenommen werden, dass die E-Commerce-Richtlinie hier nicht anwendbar ist.

Es könnte die Notwendigkeit der Bestellung eines Repräsentanten auch erst dann verlangt werden, wenn die Plattformen eine Kooperation verweigern, in dem sie z.B. Auskunftersuchen und Sammelauskunftersuchen nicht entsprechen oder statuierten Löschungsansprüchen der deutschen Finanzbehörden nicht nachkommen, da auch ein informeller Weg vor dem Hintergrund einer Drohkulisse einer möglichen rechtlichen Verpflichtung ein Regulierungsansatz ist.²⁸³ Auf der anderen Seite könnte die Möglichkeit der Statuierung dieser Anforderung Plattform-Betreiber unter Druck setzen und damit eine Kooperation begünstigen.

2) Informationspflichten

²⁷⁹ Vgl. Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD, Entwurf eines Gesetzes zur Verbesserung der Rechtsdurchsetzung in sozialen Netzwerken (Netzwerkdurchsetzungsgesetz – NetzDG), BT-Drs. 18/12356, S. 1, 11, 27; *Ceffinato*, Die strafrechtliche Verantwortlichkeit von Internetplattformbetreibern, JuS 2017, S. 403-408.

²⁸⁰ Gesetz zur Verbesserung der Rechtsdurchsetzung in sozialen Netzwerken (Netzwerkdurchsetzungsgesetz – NetzDG, Vom 1. September 2017, BGBl. 2017, Teil 1, Nr. 61, S. 3352 ff.; *Frenzel*, Aktuelles Gesetzgebungsvorhaben: Verbesserung der Rechtsdurchsetzung in sozialen Netzwerken (NetzDG), JuS 2017, S. 414-416.

²⁸¹ Vgl. Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD, Entwurf eines Gesetzes zur Verbesserung der Rechtsdurchsetzung in sozialen Netzwerken (Netzwerkdurchsetzungsgesetz – NetzDG), BT-Drs. 18/12356, S. 27; *Guggenberger*, Das Netzwerkdurchsetzungsgesetz in der Anwendung, NJW 2017, S. 2577, 2580.

²⁸² Vgl. *Seer*, in: Tipke/Kruse (Begründer), Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung Kommentar, § 93 Rn. 10 (TK Lfg. 132 Mai 2013); *Seer*, in: Tipke/Kruse (Begründer), § 117 Rn. 2 (TK Lfg. 145 Juli 2016).

²⁸³ Vgl. Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD, Entwurf eines Gesetzes zur Verbesserung der Rechtsdurchsetzung in sozialen Netzwerken (Netzwerkdurchsetzungsgesetz – NetzDG), BT-Drs. 18/12356, S. 1 f., 11 (in Bezug auf das NetzDG); *Blasi*, Das Herkunftslandprinzip der Fernseh- und der E-Commerce-Richtlinie 2004, S 311.

Im Rahmen von Angeboten auf E-Commerce-Plattformen sollten die Angabe der umsatzsteuerlichen Registrierung (gefordert von Art. 5 Abs. 1 g) E-Commerce-Richtlinie²⁸⁴), des Händlernamens und Anschrift (gefordert von Art. 5 Abs. 1 a) E-Commerce-Richtlinie) und des Lagerortes der Waren aus Kontrollgesichtspunkten aus Gründen der Vereinfachung der Kontrolle verpflichtend sein und die Nicht- bzw. Falschangabe sanktionsbewehrt sein. Auch sollte im Rahmen der Suchfunktion von Plattformen nach Händlernamen (nicht nur nach Accountnamen) Steuernummer und Umsatzsteueridentifikationsnummer recherchiert werden können. Auf diese Weise würden im Idealfall sämtliche Accounts des entsprechenden Händlers sichtbar werden. Bei Einbeziehung der Bewertungen ergibt sich dann ein Bild vom Umfang der Verkaufsaktivitäten des jeweiligen Händlers. Bisher können sich Händler durch fehlende oder falsche Angaben regelrecht vor den deutschen Finanzbehörden *verstecken*. Auf der deutschen Amazon-Plattform sind z.B. eine Vielzahl von Händlern aktiv, die im Feld USt-IdNr. eine britische VAT-No. angeben, wobei ein „Versand durch Amazon“ angegeben ist. Es ist äußerst unwahrscheinlich, dass diese Händler die Waren in Großbritannien lagern und die Lieferschwelldwerte (Art. 34 Richtlinie 2006/112/EG)²⁸⁵ noch nicht erreicht haben. Die Finanzbehörden müssten in solchen Verdachtsfällen Auskunftsbegehren bei den Plattform-Betreibern stellen, die wie Amazon nicht in Deutschland ansässig sind und müssten ggfs. dann auch noch in Großbritannien Nachforschungen anstellen, was bisher mühsam ist. Wenn Plattform-Betreibern diesen Anforderungen nicht nachkommen könnte dies einen Ordnungswidrigkeitstatbestand mit Bußgeldbewährung erfüllen (vgl. auch § 4 NetzDG, § 130 OWiG)²⁸⁶. Keine Angaben oder Fehler in den Angaben könnten einen staatlichen Lösungsanspruch gegenüber den Händlern und Plattformbetreibern nach einer Fristsetzung begründen. Der Lösungsanspruch würde wiederum mit einer an die Plattform-Betreiber gerichteten Haftungsregelung flankiert, die eine Haftung für zukünftige Abgabenhinterziehungen im Fall einer Nichtlösungs begründet.

3) Datenabruf der Finanzbehörden bei Kontrollbedürfnis

Der Bundesrechnungshof bemängelt – im Zeitalter des Phänomens Industrie 4.0²⁸⁷ und Big Data-Technologien²⁸⁸ – das Fehlen systematischer umsatzsteuerrechtlicher Kontrollen in

²⁸⁴ Richtlinie 2000/31/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 8. Juni 2000 über bestimmte rechtliche Aspekte der Dienste der Informationsgesellschaft, insbesondere des elektronischen Geschäftsverkehrs, im Binnenmarkt („Richtlinie über den elektronischen Geschäftsverkehr“), ABl. EG L 178/1 ff. Der Verkauf von Waren im Internet fällt unter den Anwendungsbereich der E-Commerce-Richtlinie (*Blasi*, Das Herkunftslandprinzip der Fernseh- und der E-Commerce-Richtlinie 2004, S. 325), jedoch findet die E-Commerce-Richtlinie nicht auf Anbieter aus Drittstaaten Anwendung (Erwägungsgrund 58 E-Commerce-Richtlinie; *Blasi*, Das Herkunftslandprinzip der Fernseh- und der E-Commerce-Richtlinie 2004, S. 334).

²⁸⁵ Berger/Kindl/Wakounig (Hrsg.), Mehrwertsteuersystemrichtlinie, Praxiskommentar, 2009, Art. 33-35, S. 154-157; *Gothmann*, Umsatzsteuer- und Lieferschwelld, <http://blog.taxdoo.com/umsatzsteuer-und-lieferschwelld/>; Erwerbs- und Lieferschwelld in den EU-Mitgliedstaaten, https://www.frankfurt-main.ihk.de/recht/steuerrecht/umsatzsteuer_international/erwerbs_lieferschwelle/index.html.

²⁸⁶ Vgl. Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD, Entwurf eines Gesetzes zur Verbesserung der Rechtsdurchsetzung in sozialen Netzwerken (Netzwerkdurchsetzungsgesetz – NetzDG), BT-Drs. 18/12356, S. 12 f.; *Frenzel*, Aktuelles Gesetzgebungsvorhaben: Verbesserung der Rechtsdurchsetzung in sozialen Netzwerken (NetzDG), JuS 2017, S. 414, 415.

²⁸⁷ *Bräutigam*, Die Weiterentwicklung der E-Commerce zum E-Commerce 2.0, in: Bräutigam/Rücker (Hrsg.), E-Commerce, Rechtshandbuch, 1. Teil B.

Bezug auf E-Commerce-Anbieter aus Drittstaaten und anderen Mitgliedstaaten.²⁸⁹ Die zur „cyber patrol“²⁹⁰ eingesetzte Software, womit wohl der Webcrawler Xpider²⁹¹ gemeint ist, sei kein wirksames Ermittlungsinstrument.²⁹² Die Finanzbehörden könnten jedoch geeignete Software zur Auswertung der Daten und zum Abgleich mit den tatsächlich gezahlten Steuern einsetzen und sich damit selbst Nutznießer der Digitalisierung²⁹³ werden.²⁹⁴

Es könnten im Rahmen von Sammelauskunftsbehörden²⁹⁵ der Finanzverwaltung die entsprechenden Daten über *Schnittstellen* zu den Plattformen freigegeben werden.²⁹⁶ Bereits existierende Software zur Erfassung mehrwertsteuerrechtlicher Sachverhalte mittels Schnittstellen zu Plattformen²⁹⁷ zeigt, dass ein solches Vorgehen technisch ohne weiteres möglich ist. Es wird in diesem Zusammenhang die Unterhaltung eines „VAT Data Warehouse“²⁹⁸ diskutiert.²⁹⁹ Auch eine Übermittlung der Daten an Privatpersonen wird für möglich gehalten.³⁰⁰ Es müssen hier jedoch verfassungsrechtlichen Grenzen beachtet werden³⁰¹, die im Steuerrecht ohnehin schon weit hinausgeschoben sind³⁰² und sich im übrigen von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat unterscheiden.

²⁸⁸ Bräutigam, Die Weiterentwicklung der E-Commerce zum E-Commerce 2.0, in: Bräutigam/Rücker (Hrsg.), E-Commerce, Rechtshandbuch, 1. Teil B, Rn. 10 f.

²⁸⁹ Bundesrechnungshof, Bemerkungen 2015 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes, Tz. 82 (abrufbar unter: <https://www.bundesrechnungshof.de/de/veroeffentlichungen/bemerkungen-jahresberichte/jahresberichte/2015/inhalt/2015-bemerkungen-gesamtbericht-pdf>).

²⁹⁰ Dittmar/Selling, How to Control Internet Transactions? – A Contribution from the Point of View of German Tax Inspectors, Intertax 26(3) (1998), S. 88, 92.

²⁹¹ Vgl. Köhler/Arndt/Fetzer, Recht des Internet, 7. Aufl., S. 168 Rn. 524.

²⁹² Bundesrechnungshof, Bemerkungen 2015 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes, Tz. 82 (abrufbar unter: <https://www.bundesrechnungshof.de/de/veroeffentlichungen/bemerkungen-jahresberichte/jahresberichte/2015/inhalt/2015-bemerkungen-gesamtbericht-pdf>).

²⁹³ Vgl. Brynjolfsson/McAfee, The Second Machine Age, wie die nächste digitale Revolution unser Leben verändern wird, 2. Aufl.; Bräutigam, Die Weiterentwicklung des E-Commerce zum E-Commerce, in: Bräutigam/Rücker (Hrsg.), E-Commerce, Rechtshandbuch, 1. Teil, Rn. 2.0 Rn. 3 f.

²⁹⁴ Vgl. Englisch, Seminar G: VAT and Direct Taxation of the Digital Economy, IStR 2016, S. 717, 721.

²⁹⁵ Vgl. Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 30.06.2015, Az. 9 K 343/14.

²⁹⁶ Vgl. auch: Kommission, Grünbuch über die Zukunft der Mehrwertsteuer, Wege zu einem einfacheren, robusteren und effizienteren MwSt-System, KOM(2010) 695 endg., S. 22; PriceWaterhouseCoopers, Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial intermediaries, Final Report – 20. September 2010, S. 51 ff., 55 ff., 59 ff., 63 ff., 178 ff.

²⁹⁷ Vgl. die Angebote der taxdoo GmbH, Hamburg (<https://www.taxdoo.com>) und der AccountOne UG (haftungsbeschränkt), Hamburg (<https://www.accountone.de>); DutyPay GmbH, Kaiserslautern (<https://www.dutypay.eu/de/>). Auch Amazon selbst bietet einen Umsatzsteuerberechnungsservice an (<https://sellercentral.amazon.de/gp/help/202084570>).

²⁹⁸ Kommission, Grünbuch über die Zukunft der Mehrwertsteuer, Wege zu einem einfacheren, robusteren und effizienteren MwSt-System, KOM(2010) 695 endg., S. 22.

²⁹⁹ Kommission, Grünbuch über die Zukunft der Mehrwertsteuer, Wege zu einem einfacheren, robusteren und effizienteren MwSt-System, KOM(2010) 695 endg., S. 22; Commission, Summary Report of the Outcome of the Public Consultation on the Green Paper on the Future of VAT, Towards a simpler, more robust and efficient VAT System, taxud.c.1(2011)1417007, S. 62 f.; PriceWaterhouseCoopers, Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial intermediaries, Final Report – 20. September 2010, S. 51 ff. (mit Verweis auf Regelungen in Brasilien, Süd-Korea und Tansania).

³⁰⁰ PriceWaterhouseCoopers, Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial intermediaries, Final Report – 20. September 2010, S. 51.

³⁰¹ Vgl. Anzinger, Datenschutz im Besteuerungsverfahren, Das Spannungsverhältnis zwischen Steuergerechtigkeit und informationeller Selbstbestimmung aus steuerrechtlicher Sicht, in:

Sammelauskunftsersuchen der Finanzbehörden gegen Plattformbetreiber werden rechtlich in weitem Umfang für zulässig gehalten.³⁰³ Erforderlich ist, dass das Auskunftsverlangen erforderlich sein muss, es muss verhältnismäßig sein, erfüllbar und zumutbar.³⁰⁴ In Bezug auf die Erforderlichkeit muss nach allgemeiner Erfahrung der Behörde ein Kontrollbedürfnis bestehen,³⁰⁵ womit eine erhöhte Wahrscheinlichkeit der Entdeckung von Steuerhinterziehungen gemeint ist³⁰⁶. Dies kann in Bezug auf die chinesischen Händler angenommen werden. Auch ein Abruf über einen bestimmten Zeitraum ist bei entsprechender Begründung denkbar.³⁰⁷ Der Arbeitsaufwand für die Plattform-Betreiber ist hier sehr gering, denn diese müssen lediglich die entsprechenden Accounts mittels der vorgegeben Kriterien identifizieren und eine (zeitlich befristete) Datenabruferteilung für diese Accounts zur Verfügung stellen müssen. Dies kann aber auch eine vom Staat zu entwickelnde Software, die per Schnittstelle mit den Daten der Plattform verbunden ist, leisten. Die Software muss aber aus Rechtsstaatsgründen sicherstellen und dokumentieren, dass tatsächlich nur die Daten abgerufen werden, auf die sich das Sammelauskunftsersuchen bezieht.

Entsprechende Pflichten und die Pflicht zur Speicherung und Freigabe von notwendigen Daten im Fall eines staatlichen Kontrollbedürfnisses mittels Schnittstelle sollten mit dem Ziel höherer Rechtssicherheit gesetzlich verankert werden. Die Regelung sollte nicht auf den jetzigen § 93 Abs. 1 Satz 1 AO gestützt werden, denn es bedürfte hier einer möglichst klaren Regelung, um Rechtstreitigkeiten mit den Plattform-Betreibern mit der Folge von Verzögerungen zu vermeiden, wobei aber die Frage, wann ein Sammelauskunftsbegehren zulässig ist, nach wie vor vor allem eine Wertungsfrage ist.³⁰⁸ Auch könnte gegenüber

Anzinger/Hamacher/Katzenbeisser (Hrsg.), Schutz genetischer, medizinischer und sozialer Daten als multidisziplinäre Aufgabe, S. 97-163.

³⁰² Vgl. Anzinger, Datenschutz im Besteuerungsverfahren, Das Spannungsverhältnis zwischen Steuergerechtigkeit und informationeller Selbstbestimmung aus steuerrechtlicher Sicht, in:

Anzinger/Hamacher/Katzenbeisser (Hrsg.), Schutz genetischer, medizinischer und sozialer Daten als multidisziplinäre Aufgabe, S. 97, 98 ff.

³⁰³ Vgl. BFH, Urteil vom 16.05.2013, Az. II R 15/12 Rn. 36; Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 30.06.2015, Az. 9 K 343/14; Rätke, Klein (Begründer), Abgabenordnung – einschließlich Steuerstrafrecht, 13. Aufl., § 93 Rn. 9; Seer, in: Tipke/Kruse (Begründer), Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung Kommentar, § 93 Rn. 15 f. (TK Lfg. 132 Mai 2013); Wagner, § 93 AO, in: Kühn/von Wedelstädt, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 21. Aufl., § 93 AO, S. 251; Matthes, Noch Sammelauskunftsersuchen oder schon „Rasterfahndung“, PStR 2007, <http://www.iww.de/pstr/archiv/ermittlungsmethoden-noch-sammelauskunftsersuchen-oder-schon-rasterfahndung-fl0105>.

³⁰⁴ BFH, Urteil vom 12.05.2016, Az. II R 17/14, Rn. 25; Kusnik, Sammelauskunftsersuchen der Steuerfahndung zu Kunden von Unternehmen: Was darf die Finanzbehörde? – Kriterien für die Beurteilung solcher Anfragen –, DB 2015, S. 697, 699 ff.; Seer, in: Tipke/Kruse (Begründer), Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung Kommentar, § 93 Rn. 13 (TK Lfg. 132 Mai 2013).

³⁰⁵ Seer, in: Tipke/Kruse (Begründer), Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung Kommentar, § 93 Rn. 15 f. (TK Lfg. 132 Mai 2013); Seer, in: Tipke/Kruse (Begründer), Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung Kommentar, § 208 Rn. 32 (TK Lfg. 126 Mai 2011); Rätke, in: Klein (Begründer), Abgabenordnung – einschließlich Steuerstrafrecht, 13. Aufl., § 93 Rn. 6; Kusnik, Sammelauskunftsersuchen der Steuerfahndung zu Kunden von Unternehmen: Was darf die Finanzbehörde? – Kriterien für die Beurteilung solcher Anfragen –, DB 2015, S. 697, 699 f.

³⁰⁶ Seer, in: Tipke/Kruse (Begründer), Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung Kommentar, § 208 Rn. 31 (TK Lfg. 126 Mai 2011).

³⁰⁷ Vgl. BFH, Urteil vom 12.05.2016, Az. II R 17/14, Rn. 43, 45.

³⁰⁸ Vgl. Matthes, Noch Sammelauskunftsersuchen oder schon „Rasterfahndung“, PStR 2007, <http://www.iww.de/pstr/archiv/ermittlungsmethoden-noch-sammelauskunftsersuchen-oder-schon-rasterfahndung-fl0105>.

Plattform-Betreibern ggfs. die Pflicht geschaffen werden, weitere Daten zu speichern, um eine Identifizierung der Händler zu erleichtern.

Ein Sammelauskunftsersuchen gegenüber Unternehmen, die im Ausland ansässig sind begegnet aufgrund der beschränkten Hoheitsgewalt des deutschen Staates (wie oben erwähnt) Schwierigkeiten, weswegen die Pflicht zur Bestellung eines haftenden Repräsentanten in Bezug auf die Durchsetzung insbesondere von Sammelauskunftsersuchen zentral ist. Es wird auf Abschnitt V. 3) verwiesen. Es käme auch eine ausdrückliche Verpflichtung von inländischen Plattform-Betreibern, auch wenn die Daten bei Tochter-, Mutter-, oder Schwestergesellschaften gespeichert sind, zur Daten-Herausgabe und zur Gewährleistung des Zugangs zu diesen Daten in Betracht.³⁰⁹

Deutschland könnte als Sanktion für verweigerte Auskünfte eine Haftung für alle Abgabenhinterziehungen, die aufgrund der Verweigerung der Erteilung der jeweiligen Sammelauskunft in Zukunft stattfinden, in Bezug auf Repräsentant und Plattform-Betreiber vorsehen und im Extremfall (und auch im Fall der Nichtbegleichung der Haftungsforderung) eine Sperrung von Webseiten für den deutschen Markt vorsehen. In diesem Zusammenhang besitzt auch eine ggfs. zu fördernde Sicherheitsleistung von Repräsentanten der Plattform-Betreiber mit Sitz im Ausland Bedeutung.

Fulfillment-Dienstleister könnten theoretisch in einen solchen Datenabruf bei rechtlichem Kontrollbedarf einbezogen werden. Daten von Fulfillment-Dienstleistern könnten im Rahmen der Datenaufbereitung automatisch mit den Daten der Plattform-Betreiber abgeglichen werden, um zu erkennen, welche Warenverkaufsvorgänge umsatzsteuerpflichtig sind. Es kommt (wie erwähnt) die Pflicht der Identifikation von Waren mittels einer von Fulfillment-Dienstleistern zu vergebenen Referenznummer, die auch von den Plattform-Betreibern der entsprechenden Ware zugeordnet werden muss, in Betracht, jedoch ist eine derartige Regulierung der Overseas Warehouses aufgrund des Standortwettbewerbs im Alleingang nicht möglich.

3) Meldebutton in Bezug auf Verdachtsfälle

Es könnte ein Meldemechanismus auf Verkaufsplattformen, über den Kunden Verdachtsfälle in Bezug auf Abgabenhinterziehung (wenn z.B. keine ordnungsgemäße Rechnung übermittelt wurde) über eine Schnittstelle anonym und freiwillig den Finanzbehörden und/oder den Plattform-Betreibern, die die Informationen dann an eine entsprechende Finanzbehörde weiterleiten müssten, melden könnten, gesetzlich vorgeschrieben werden. Derzeit tritt bei Bestellungen sehr oft der Fall ein, dass eine Rechnung auch auf Nachfrage nicht übermittelt wird, was Kunden, die die Bestellung steuerlich geltend machen wollen, einen finanziellen Schaden verursacht. Die Accounts der jeweiligen Händler könnten bei wiederholter Nichterstellung von Rechnungen bis zur Klärung, ob die abgaberechtlichen Pflichten erfüllt

³⁰⁹ Vgl. Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 23.02.2012, Az. 5 K 397/10, Rn. 64 ff.; BFH, Urteil vom 16.05.2013, Az. II R 15/12, Rn. 45 ff.; *Rau*, Sammelauskunftsersuchen: Drittanbieter mit Jahresumsatz von mindestens 17.500 EUR, PStR 2012, <http://www.iww.de/pstr/schwerpunktthema/steuerhinterziehung-sammelauskunftsersuchen-drittanbieter-mit-jahresumsatz-von-mindestens-17500-eur-f57454>.

wurden, auf gesetzlicher Grundlage in eine Art Quarantäne geschickt werden. Alternativ könnten die Plattform-Betreiber zur Kontrolle verpflichtet werden, ob (ordnungsgemäße) elektronische Rechnungen gestellt werden. Die Plattform-Betreiber befassen sich damit grundsätzlich überhaupt nicht. Die Frage, ob eine ordnungsgemäße Rechnung übermittelt wurde, könnte auf Plattformen auch zu einem Bewertungskriterium der Händler werden, wobei es problematisch wäre, von staatlicher Seite die Bewertungskriterien vorzuschreiben, da damit tief in das Angebotsdesign der Plattformen eingegriffen werden würde und jede Plattform unterschiedlich ausgestaltet ist.

4) Kontrolle von Sendungen mit geringem Wert und Sanktionierung von Missbrauch

Deutschland über eine Reduzierung des Schwellenwertes der Kleinbetragsregelung (Art. 23 Abs. 1 Richtlinie 2009/132/EG) nachdenken. In Art. 23 Abs. 2 Richtlinie 2009/132/EG ist in Bezug auf Versandhandel sogar die Möglichkeit vorgesehen, die Regelung ganz zu streichen, wobei die Revised Kyoto Convention der World Customs Organization (WCO) zu beachten ist (siehe oben).

Es müsste jedoch gegenüber den chinesischen Händlern klar kommuniziert werden, dass diese Regelung ausschließlich für den Direktversand gilt und nicht bei dem Versand über Overseas Warehouses – vorbehaltlich des Vorschlages gemäß der nachfolgenden Ziffer 5). Auf eine klare Information der chinesischen Händler ist immer bei Gesetzesänderungen zu achten, da die Änderungen missverstanden werden könnten. Falsch verstandene Rechtsnormen können ggfs. auch zu Standortnachteilen von Fulfillment-Dienstleistern führen, wenn z.B. eine erhebliche Zahl von Händlern annimmt, die Kleinbetragsregelung habe Einfluss auf den Versand mittels Overseas Warehouses.

Die Kontrollprobleme wären mit einer Reduzierung der Kleinbetragsregelung jedoch nicht im Ansatz gelöst, so dass eine Herabsetzung der Kleinbetragsregelung leicht eine Symbolpolitik ist. Eine Verbesserung der Kontrolle ist mit ganz erheblichem Aufwand verbunden. Österreich hat zur Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs (nicht auf Sendungen mit geringem Wert beschränkt) einen Auskunftsanspruch gegen Postdienste verankert (§ 27 Abs. 6 öUStG). Die Rückverfolgbarkeit zu dem Verkaufsvorgang und damit zu dem Anbieter ist typischerweise jedoch nicht gegeben. Es wäre theoretisch möglich, Sendungen elektronisch über jeweils eine von den Plattform-Betreibern verpflichtend zu vergebene Referenznummer und einen damit im Zusammenhang stehenden QR-Code zu identifizieren. Mittels einer Schnittstelle zu den Plattformen würde die Identifizierung von Sendungen ermöglicht, so dass es für Post, Paketdienstleister und Zoll möglich sein würde, online den Wert der Sendungen mittels Schnittstellen zu den Plattformen überprüfen (dem Postgeheimnis aus Art. 10 Abs. 1 GG ist hierbei Rechnung zu tragen). Die Händler müssten zum Abdruck der Referenznummer und des QR-Codes auf den Sendungen, die im Wege des Direktversandes geliefert werden, verpflichtet werden. Im Fall der pflichtwidrigen Nichtangabe, einer Falschangabe oder der Angabe zu niedriger Zollwerte könnten alle Accounts des jeweiligen Händlers auf Online-Plattformen auf Basis einer zu schaffenden gesetzlichen Grundlage gelöscht werden, wobei dieser Lösungsanspruch wiederum über eine Haftung des jeweiligen Plattform-Betreibers durchgesetzt werden könnte. Es besteht das Problem, dass ein solches System ausschließlich

Käufe über Plattformen erfassen kann, wenn nicht auch auf Informationen aus Zahlungsdaten einbezogen würden. Weit überwiegend wird Overseas E-Commerce jedoch über die bekannten E-Commerce-Plattformen abgewickelt. Zum anderen ist nicht erkennbar, welche Waren über Plattformen verkauft wurden und welche nicht. Ein System, das den Scan aller derartigen QR-Codes auf Paketen verlangt und automatisch in Bezug auf die zugrundeliegenden Verkaufsvorgänge prüft und jeweils eine Kontrollmitteilung an die Plattformen sendet (womit dokumentiert würde, dass die Referenznummer bzw. der QR-Code angegeben waren), ist angesichts des damit verbundenen Aufwandes kaum möglich. Folglich kann eine vollständige Kontrolle auf Grundlage dieses Gedankens nicht ansatzweise erreicht werden, wobei eine vollständige Kontrolle auch nicht die Messlatte einer rechtspolitischen Bewertung sein sollte.

5) Schaffung von Anreizen von Fulfillment über Private Zolllager

Im Hinblick auf die Compliance wäre es vorteilhaft, wenn Overseas Warehouses in Form von privaten Zolllagern (Art. 99 ZK) organisiert wären (Lagertyp C, D), weil die diesbezüglichen Compliance-Anforderungen sehr hoch sind. Zudem ist Fulfillment über Zolllager allgemein für sehr große (börsennotierte) chinesische Unternehmen interessant. Einerseits wäre sichergestellt, dass den rechtlichen Anforderungen entsprochen wäre. Rechtliche Probleme und möglicherweise die Löschung von Accounts stellen ein Risiko insbesondere für große Unternehmen dar. Auf der anderen Seite beeinträchtigt eine 100prozentige Compliance die Wettbewerbsposition dieser Unternehmen gegenüber den non-compliant handelnden Unternehmen erheblich. Ein Preis von 4 EUR pro kg Luftfracht könnte als Komplettpreis nicht angeboten werden. Es wäre aber keine Lösung Fulfillment über Zolllager verpflichtend vorzuschreiben, da dies angesichts des zusätzlichen Aufwandes der Errichtung und des Betriebs von Zolllagern die Standortattraktivität Deutschlands für Overseas Warehouses verschlechtern würde mit Folge einer Abwanderung und damit eines erheblichen Schadens für die gesamte Logistikbranche.

Deswegen sind Anreize für die Nutzung von Zolllagern zu schaffen. In Betracht käme, die Kleinbetragsregelung für Sendungen mit geringem Wert (§ 1a Einfuhrumsatzsteuer-Befreiungsverordnung, Art. 23 Abs. 1 Richtlinie 2009/132/EG³¹⁰) wie im Direktversand – so in Estland – auch bei der Versendung aus Zolllagern in Deutschland anzuwenden, wodurch die Zölle, Einfuhrumsatzsteuer und Umsatzsteuer auf Sendungen mit geringem Wert entfallen würden,³¹¹ wenn nicht der Lieferant oder sein Beauftragter Zollanmelder sind (§ 3 Abs. 8 UStG)³¹².

Die diesbezügliche Rechtslage in Deutschland und auf EU-Ebene ist unklar. Gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG unterliegt „die Einfuhr von Gegenständen im Inland oder in den

³¹⁰ Richtlinie 2009/132/EG des Rates vom 19. Oktober 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 Nr. L 292/5 ff.

³¹¹ In Bezug auf Zölle wird ein Direktversand vorausgesetzt: *Kampf*, in: Witte, Zollkodex mit Durchführungsverordnung und Zollbefreiungsverordnung, 6. Aufl., Anh 1, Art. 23 ZollbetrVO Rn. 42.

³¹² Bundesministerium der Finanzen, Az. IV A 5-S 7114/07/0002, 2008/0036071, BStBl. I 2008, 295; *Walkenhorst*, Ort der Lieferung – Teil II, UStB 2017, S. 208, 210.

österreichischen Gebieten Jungholz und Mittelberg“ der Einfuhrumsatzsteuer. § 1a Einfuhrumsatzsteuer-Befreiungsverordnung gibt keine Antwort. In Art. 23 Abs. 1 Richtlinie 2009/132/EG ist die Rede von „Einführen“. Dieser Begriff wird in Art. 2 Abs. 1 a) Richtlinie 2009/132/EG definiert. Maßgeblich ist Art. 30 der Richtlinie 2006/112/EG, wonach als Einfuhr „die Verbringung eines Gegenstandes, der sich nicht im freien Verkehr im Sinne des Artikels 24 des Vertrages befindet, in die Gemeinschaft [gilt]“. Der Wortlaut ist hier offen.

Angesichts der geschilderten wettbewerbsverzerrenden Wirkung der Regelung betreffend Sendungen mit geringem Wert erscheint dieser Vorschlag vielleicht auf den ersten Blick nicht attraktiv, jedoch wäre damit ein starker Anreiz für Händler gegeben, ihr Fulfillment über Zolllager abwickeln zu lassen. Damit wäre aber sichergestellt, dass die Kleinsendungsregelung nicht mißbraucht wird, sondern es würden nur Sendungen, die wirklich unter den Schwellenwert fallen, als Sendungen mit geringem Wert behandelt werden. Die Kleinbetragsregelung könnte auch höhenmäßig reduziert werden, um die wettbewerbliche Wirkung abzuschwächen. Es könnte diesbezüglich ein zeitlich befristeter Pilotversuch in Deutschland erfolgen. Der Verfasser könnte diesbezüglich Kontakte vermitteln. Alternativ ist über andere Anreize für die Nutzung von Zolllagern als Overseas Warehouses nachzudenken, wie z.B. in Form von steuerlichen Erleichterungen für derartige Projekte, um den damit verbundenen erhöhten Aufwand zu kompensieren.

VI. Haftbarmachung von Verbrauchern für Umsatzsteuer und Einziehung von Verbrauchern

Es ist die Statuierung einer allgemeinen subsidiären Haftung von Käufern, die ja wirtschaftlich die Steuer tragen, aber nicht rechtlich der Steuerschuldner sind,³¹³ für Umsatzsteuerbeträge denkbar.³¹⁴ Gemäß Art. 194 Abs. 1 Richtlinie 2006/112/EG können die Mitgliedstaaten im Fall der steuerpflichtigen Lieferung von Gegenständen bzw. im Fall von steuerpflichtigen Dienstleistungen durch einem Steuerpflichtigen, der nicht in dem Mitgliedstaat ansässig ist, bestimmen, dass die Person, für die die Lieferung bzw. Dienstleistung bestimmt ist, die Steuer schuldet (Reverse Charge).³¹⁵ Es ist zudem zu verweisen auf die Regelungen in den Art. 195-199 in denen Tatbestände der verpflichtenden Haftung des Leistungsempfängers genannt sind.³¹⁶ Auch auf Grundlage von Art. 205 Richtlinie 2006/112/EG ließe sich eine Haftung begründen.³¹⁷

³¹³ *Stadie*, in: Rau/Dürrwächter (Begründer), Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Einf. Rn. 197 UKM Lfg. 171 März 2017; *Höink*, in: Adick/Höink/Kurt, Umsatzsteuer und Strafrecht, Strafrechtliche Aspekte im Umsatzsteuer- und Zollrecht, 2016, Kapitel 2 Rn. 6; Kommission, Grünbuch über die Zukunft der Mehrwertsteuer, Wege zu einem einfacheren, robusteren und effizienteren MwSt-System, KOM(2010) 695 endg., S. 4.

³¹⁴ Vgl. OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, 2015, Annex C., Tz. 66 ff., S. 196 ff. (zu geringwertigen Gütern); Zur use tax in den USA vgl. *McLaughlin*, The Internet Tax Freedom Act, Congress Takes a Byte Out of the Net, Catholic University Law Review, 48(1) (1998), S. 209, 210 f.; *Agrawal/Fox*, Taxes in an E-Commerce Generation, CESifo Working Paper No. 6050, S. 5.

³¹⁵ Vgl. Berger/Kindl/Wakounig (Hrsg.), Mehrwertsteuersystemrichtlinie, Praxiskommentar, 2009, Art. 194, S. 441.

³¹⁶ Vgl. Berger/Kindl/Wakounig (Hrsg.), Mehrwertsteuersystemrichtlinie, Praxiskommentar, 2009, Art. 194, S. 441.

³¹⁷ Vgl. Berger/Kindl/Wakounig (Hrsg.), Mehrwertsteuersystemrichtlinie, Praxiskommentar, 2009, Art. 205, S. 456.

Eine Haftung des Leistungsempfängers findet sich im B2B-Bereich (§ 13b UStG, vgl. auch § 25d Abs. 1 UStG, § 27 Abs. 4 öUStG).³¹⁸

Eine Haftbarmachung der Käufer würde einerseits zu Druck auf die Händler und zu ganz erheblichem Druck auf die Plattform-Betreiber führen und könnte damit insbesondere die Plattform-Betreiber veranlassen, auf die umsatzsteuerrechtliche Compliance der Händler engagiert zu fördern und non-Compliance effektiv zu sanktionieren. Die Plattform-Betreiber müssten bei einer Haftung um ihren Ruf bangen, sollten sie die Haftungsrisiken für die Verbraucher nicht ausschließen können. Andererseits würde die Umsetzung dieses Gedankens zu erheblicher Unsicherheit auf Verbraucherseite führen und könnte deswegen dem E-Commerce insgesamt schaden.³¹⁹ Der Verbraucher hat im Rahmen des Kaufes nur sehr beschränkte Erkenntnismöglichkeiten. Er kann letztlich nur kontrollieren, ob eine ordnungsgemäße Rechnung vorliegt. Ob Umsatzsteuer abgeführt wurde, kann er hingegen nicht erkennen. Es wäre deswegen problematisch, dem Käufer das Risiko der umsatzsteuerrechtlichen Compliance des Händlers aufzubürden. Die Verbraucher selbst sind deswegen nicht der richtige Adressat einer Regulierung. Eine Haftung der Verbraucher ist nur dann denkbar, wenn damit eine sehr zügige und effektive Reaktion der Plattform-Betreiber sichergestellt würde, die Risiken für Verbraucher ausschliesse. Damit würden die Plattform-Betreiber letztlich sämtliche Risiken tragen.

Weitergehend als eine subsidiäre Haftung könnte die Einziehung der Umsatzsteuer bei den Käufern vorgesehen werden.³²⁰ Dies würde erhebliche Kontrollprobleme³²¹ mit sich bringen und würde den Verbraucher erheblich belasten. Eine Einziehung auf Käuferseite würde ganz erheblichen Aufwand für Verbraucher, die oft darauf gar nicht vorbereitet sind, bedeuten. Es wird deswegen vorgeschlagen, einen solchen Vorschlag durch split payment zu flankieren, wobei der Kunde die entsprechenden Daten (Nettobetrag und Umsatzsteuerbetrag) angeben muss.³²² Auch eine automatisierte Version im Rahmen von E-Commerce durch entsprechende

³¹⁸ Vgl. *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl., § 17 Rn. 466.

³¹⁹ Vgl. Kommission, Europäische Initiative für den elektronischen Geschäftsverkehr, KOM(97) 157 endg., Tz. 63, S. 31. *Bleuel/Stewen*, Grundlegende Probleme einer Besteuerung von Internet-Transaktionen, Wirtschaftsdienst 78(2) (1998), S. 104, 109.

³²⁰ Kommission, Ein digitaler Binnenmarkt – Modernisierung der MwSt. für den grenzüberschreitenden elektronischen Handel, https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/digital-single-market-modernising-vat-cross-border-ecommerce_de; Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG hinsichtlich der Vereinfachung der mehrwertsteuerlichen Pflichten; Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Regelung der Erstattung der Mehrwertsteuer gemäß der Richtlinie 77/388/EWG an nicht im Inland, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige; Vorschlag für eine Verordnung des Rates zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 1798/2003 hinsichtlich der Einführung von Verwaltungsvereinbarungen im Zusammenhang mit der Regelung der einzigen Anlaufstelle und dem Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer, KOM(2004) 728 endg., S. 5; *Wohlfahrt*, Umsatzsteuerbetrug und Umsatzsteuerausfall in der EU, Eine rechtliche und ökonomische Analyse, Diss. Universität Mannheim 2013, S. 262 f., 264 ff.; *Lohse/Parsche/Gebauer*, Sicherung des MwSt-Aufkommens durch Ist-Versteuerung mit Quellensteuererhebung, BB 2006, S. 1481, 1481 ff.; *Bleuel/Stewen*, Grundlegende Probleme einer Besteuerung von Internet-Transaktionen, Wirtschaftsdienst 78(2) (1998), S. 104, 109. Vgl. dazu: *Köhler/Arndt/Fetzer*, Recht des Internet, 7. Aufl., S. 165, Rn. 514.

³²¹ *Bleuel/Stewen*, Grundlegende Probleme einer Besteuerung von Internet-Transaktionen, Wirtschaftsdienst 78(2) (1998), S. 104, 109 f.

³²² Vgl. *Lohse/Parsche/Gebauer*, Sicherung des MwSt-Aufkommens durch Ist-Versteuerung mit Quellensteuererhebung, BB 2006, S. 1481, 1481.

Datenverarbeitung ist denkbar und würde den Verbraucher entlasten. Ein split payment einzuführen, kommt jedoch kurz- und mittelfristig nicht in Betracht und müsste (wie erwähnt) ohnehin auf EU-Ebene erfolgen. Ein Versuch das Problem über eine Inanspruchnahme der Käuferseite zu lösen, ist deswegen abzulehnen.³²³

F. Fazit

I. Mögliche Maßnahmen Deutschlands

Deutschland kann angesichts der Dringlichkeit des Problems nicht auf Maßnahmen der EU warten. Der Schaden für den Fiskus und für den Wettbewerb wäre zu hoch. Es kommen kurzfristig insbesondere folgende staatliche Maßnahmen Deutschlands in Betracht:

1. Themenbereich: Wissensgenerierung und Information

- (a) Informationskampagne über die Rechtslage und Rechtsanwendung gegenüber Händlern (mit Sitz in der V. R. China)
- (b) Erforschung der Ursachen der Abgabenhinterziehungen von Händlern (mit Sitz in der V. R. China)

2. Themenbereich: Verbesserung der Kontrolle

- (a) Pflicht von Plattform-Betreibern zur Bestellung eines persönlichen Repräsentanten im Inland zu Steuerzwecken
- (b) Verankerung eines Löschungs-/Quarantäneanspruchs in Bezug auf alle Accounts eines Händlers im Falle von Abgabenhinterziehungen (auch in Bezug auf Einfuhrumsatzsteuer und Zölle) und Flankierung mit einer Haftung von Plattform-Betreibern im Falle der Nichtlöschung/Nichtquantäne für zukünftige Abgabenhinterziehungen. Formulierung ggfs. als Haftungsregelung nach britischem Vorbild.
- (c) Statuierung und Durchsetzung von Informationspflichten von Händlern und verbindliche Recherchemöglichkeit nach diesen Informationen im öffentlichen Bereich der Plattformen
- (d) Verbesserung der Rahmenbedingungen für Sammelauskunftsersuchen, ggfs. mittels situativen Datenabrufs mittels Schnittstellen (bei Vorliegen eines Kontrollbedürfnisses)
- (e) Herabsetzung der Kleinbetragsregelung für Direktsendungen
- (f) Möglichkeit zur Verpflichtung der Händler zur Bestellung eines in der EU ansässigen haftenden Repräsentanten und/oder Sicherheitsleistung im Fall eines nachgewiesenen Hinterziehungsfalls als Voraussetzung für zukünftige Geschäftstätigkeit in Deutschland
- (g) Meldebutton auf Verkaufsplattformen im Falle des Nichterhaltes einer Rechnung
- (h) Schaffung von Anreizen der Nutzung von Zolllagern als Overseas Warehouses

3. Themenbereich: Vereinfachung der Compliance

- (a) Beschleunigung der umsatzsteuerlichen Registrierung
- (b) Vereinfachung der laufenden Compliance und Förderung von IT-unterstützter Compliance

Auf mittlere Sicht kommen weitere Maßnahmen Deutschlands in Betracht:

³²³ Vgl. auch: *Kemper*, Das Internet als „Steuer-oase“ bei digitalen Dienstleistungen? – Die Durchsetzung der Umsatzbesteuerung bei grenzüberschreitenden digitalen Dienstleistungen –, Umsatzsteuerrundschau 2017, S. 169, 174.

- a) Kontrolle von Sendungen mit geringem Wert mittels einer von Plattform-Betreibern zu vergebenen und rückverfolgbaren Referenznummer
- b) Kontrolle von Verkaufsvorgängen mittels einer von Plattformen zu vergebenen Referenznummer auf der Ebene des Fulfillments (wobei hier der Standortwettbewerb zu berücksichtigen ist)
- c) Weitere Vereinfachung der laufenden Compliance und Unterstützung von IT-unterstützter Compliance

Es sollten aktive Schritte unternommen werden, um die Händler aus der V. R. China über die Rechtslage und, sobald diese feststeht, über die zukünftige rechtliche Situation zu informieren. Dies kann über die Veröffentlichung auf den Webseiten der Finanzbehörden geschehen, über ein Email-Anschreiben an chinesische Händler (die Email-Adressen tausender chinesischer Händler könnten durch einen Geschäftspartner des Verfassers generiert werden) als auch in Kooperation mit den Plattform-Betreibern geschehen. Auch wenn die Herausgabe derartiger Informationen sich am überlieferten Selbstverständnis der deutschen Finanzbehörden stößt, dürfte es sich dabei um eine sehr effektive Maßnahme mit einem großen finanziellen Ertrag für die Bundesrepublik handeln. Die Finanzbehörden sollten diesbezüglich „über ihren Schatten“ springen und eine derartige Informationskampagne starten. Auch der Zoll informiert schließlich ausführlich.

Es sollte im Zusammenhang mit dem Entwurf von Regelungen Klarheit über die Ursachen der Abgabenhinterziehungen (insbesondere seitens der Händler mit Sitz in der V. R. China) bestehen, denn die Ursachen haben Rückwirkungen auf das optimale Regulierungsdesign. Bisher wurden Gründe genannt, die aber nicht quantifiziert und überprüft sind. Deswegen stehen auch alle Ausführungen in diesem Artikel unter dem Vorbehalt des beschränkten Wissens über die Ursachen der Abgabenhinterziehungen. Zugleich sollten Regelungen mit den Finanzbehörden, der steuerberatenden Praxis und mit im Overseas E-Commerce and Pan-European E-Commerce tätigen Personen beraten werden. Eine Anhörung auch von Vertretern der Händler ist deshalb wichtig und führt auch dazu, dass das Signal einer gesetzgeberischen Aktivität auf diesem Gebiet in die Händler-Community in der V. R. China getragen wird. Entsprechende Kontakte können diesseits vermittelt werden. Ziel muss eine praxistaugliche Regelung (auch gerade aus Sicht der Händler) sein.

Aufgrund der völkerrechtlichen Unzulässigkeit der extraterritorialen Rechtsanwendung ist für ausländische Plattform-Betreiber die Bestellung eines Repräsentanten oder der Gründung einer Schwestergesellschaft in Deutschland zu fordern. Der Repräsentant bzw. die Schwestergesellschaft haften dann für die rechtlichen Pflichten der ausländischen Plattform-Betreiber. Auf eine solche Regelung könnte nur verzichtet werden, wenn Gewissheit über eine dauerhafte und umfassende freiwillige Kooperation der Plattform-Betreiber bestünde.

Grundlegend ist auf Basis einer zu schaffenden rechtlichen Grundlage ein Lösungs- bzw. Quantäneanspruch in Bezug auf Accounts durch Finanzbehörden gegen Händler und Plattform-Betreiber bzw. deren Repräsentanten. Der Staat könnte hier direkt die Löschung bzw. Quantäne begehren können und könnte die Entscheidung in Bezug auf die Löschung

treffen und für diesen Verwaltungsakt gegenüber den Händlern und Plattform-Betreibern verantwortlich sein. Es könnte diesbezüglich auch eine vorherige Warnung an die Händler nach Vorbild der britischen pre-Notice erfolgen, wobei die Gefahr des erwähnten „phoenixing“³²⁴ besteht. Die zu schaffende Regelung sollte dann aber mit einer Haftung der Plattform-Betreiber im Fall einer fehlenden Kooperation in Bezug auf die Löschung/Quantäne flankiert werden, um die Durchsetzung von Löschungs- und Quantäneansprüchen gegenüber Plattform-Betreibern abzusichern.

Die britische Regelung führt leicht zu erheblichen Mißverständnissen, denn sie legt eine weitgehende Haftung der Plattform-Betreiber nahe, bewirkt jedoch lediglich die Löschung der Accounts infolge einer Notice und eine Haftung, falls diese Löschung nicht erfolgt. Der Anwendungsbereich der Haftung ist damit äußerst gering.

Auch eine ausdrückliche Verankerung Beihilfestrafbarkeit in Bezug auf Abgabenhinterziehung bzw. eine Garantenpflicht³²⁵ mit entsprechender Konkretisierung der möglichen strafrechtlichen Haftung ist denkbar.³²⁶ Mangels einer Unternehmensstrafbarkeit müsste aber Mitarbeitern Fehlverhalten nachgewiesen werden, was (auch gerade bei im Ausland ansässigen Plattform-Betreibern) typischerweise sehr schwer fällt. Dieser Ansatz würde aber zu erheblichem Druck auch gerade auf im Ausland ansässigen Plattform-Betreibern und Mitarbeitern führen und wäre wahrscheinlich ein sehr effektives Mittel, um Plattform-Betreiber zur Kooperation zu zwingen.

Erfolgreiches Instrument zur Bekämpfung von Abgabenhinterziehungen ist ein Löschungs- bzw. Quantäneanspruch (abhängig von der geschaffenen Drohkulisse) aber nur dann, wenn die Kontrolle durch die Finanzbehörden wesentlich verbessert wird.

Händlern könnten in Rahmen der Angebote auf Plattformen zur Angabe Informationen wie Händlernamen, Anschrift, umsatzsteuerliche Registrierung (vgl. Richtlinie 2000/31/EG verlangt) und Lagerort der jeweiligen Ware verpflichtet werden. Nicht- bzw. Falschangaben könnten mittels eines staatlichen Löschungsanspruchs sanktioniert werden. Auf Plattformen sollte nach diesen verpflichtenden Angaben in der Suchmaske gesucht werden können, womit die Finanzbehörden ein genaueres Bild von den Aktivitäten einzelner Händler erhalten würden.

Eine wesentliche Stärkung der Ermittlungserfolge könnte über eine möglichst klare Verpflichtung von Plattformbetreibern (und ggfs. auch von Fulfillment-Dienstleistern) zur Bereitstellung von Informationen über Händler und Transaktionen gelingen. Dabei stellt sich

³²⁴ Vgl. *Burns*, Online marketplaces now liable for trader VAT fraud, <https://www.accountingweb.co.uk/tax/business-tax/online-marketplaces-now-liable-for-trader-vat-fraud>; *Stanley-Smith*, International Tax Review 6/19/2017, S. 7; National Audit Office, Investigation into overseas sellers failing to charge VAT on online sales, 19. April 2017, S. 33 Nr. 3.5.

³²⁵ Vgl. *Ceffinato*, Die strafrechtliche Verantwortlichkeit von Internetplattformbetreibern, JuS 2017, S. 403, 404 f.; *Bode*, Das Providerprivileg aus §§ 7,10 TMG als gesetzliche Regelung der Beihilfe durch „Neutrale“ Handlungen, ZSTW 127 (2015), S. 937, 971 ff.

³²⁶ Vgl. *Bode*, Das Providerprivileg aus §§ 7,10 TMG als gesetzliche Regelung der Beihilfe durch „Neutrale“ Handlungen, ZSTW 127 (2015), S. 937, 990.

jedoch immer die Frage, ob aus rechtlicher Perspektive Kontrollbedarf besteht, was zwangsläufig Rechtsunsicherheit in eine solche Regelung hineinträgt. Zusammen mit entsprechender Software und Schnittstellen zu den Plattformen (und Fulfillment-Dienstleistern) und möglichst rechtssicherer Regelungen zur Frage, wann ein Auskunftsanspruch besteht, könnten die bisherigen Ermittlungsprobleme bei Vorliegen des Kontrollbedarfs weitgehend gelöst werden. Im Hinblick auf Plattformbetreiber mit Sitz im Ausland muss den Plattform-Betreibern eine wirkungsvolle Sanktion wie Haftung drohen, wenn die die Auskunftersuchen nicht beantworten. Es wird auf die oben angedeutete mögliche strafrechtliche Sanktionierung Verantwortung verwiesen.

Vorteilhaft wären Anreize zur Nutzung von Zolllagern als Overseas Warehouses. Ein Anreiz könnte geschaffen werden, wenn wie in Estland die Kleinbetragsregelung gemäß § 1a Einfuhrumsatzsteuer-Befreiungsverordnung (über den Schwellenwert kann gesprochen werden) ausdrücklich auch auf die Versendung von Waren aus Zolllagern Anwendung findet. Werden Zolllager genutzt, ist ein sehr hohes Niveau an Compliance in Bezug auf Zölle und Einfuhrumsatzsteuer sichergestellt und als Sendungen mit geringem Wert würden auch nur wirkliche Sendungen mit geringem Wert versandt werden.

Wenn von einer erheblichen Stärkung der Ermittlungen die Rede ist, muss die zukünftige Schaffung eines Systems einer einzigen Anlaufstelle in der EU im Blick behalten werden. Deutschland müsste entweder die Möglichkeit haben, die Umsatzsteuerzahlungen, die über andere Mitgliedstaaten abgewickelt werden, effektiv zu kontrollieren (was derzeit nicht möglich ist³²⁷ und letztlich auch dem Prinzip der in diesem Zusammenhang letztlich nur sinnvollen *home country control* widerspricht) oder die Kontrollintensität der Mitgliedstaaten müsste harmonisiert sein, wobei es hier auch gerade um die Harmonisierung der Rechtsanwendung geht. Ansonsten wäre zu erwarten, dass sich nicht rechtstreu verhaltende Händler vor allem in Mitgliedstaaten registrieren, in denen die Kontrollen schwächer ausgeprägt sind und die Sanktionen weniger schmerzhaft. Eine erhebliche Steigerung der Ermittlungseffektivität könnte deshalb die Schaffung eines Systems einer einzigen Anlaufstelle auf EU-Ebene erschweren. Softwarelösungen können auch diesbezüglich eine wichtige Rolle spielen.

Wichtiges Ziel muss neben der Stärkung der Ermittlungen die Vereinfachung der umsatzsteuerrechtlichen kostenintensiven³²⁸ Compliance sein. Die kostenintensive Compliance hat Auswirkungen auf die Angebotspreise, kann eine Marktfragmentierung³²⁹

³²⁷ Vgl. Commission, VAT Aspects of cross-border e-commerce – Options for modernisation, Final Report – Lot 2, Options for modernisation, March 2016, S. 34.

³²⁸ Vgl. Haines, European Commission unveils VAT rules for e-commerce businesses, International Tax Review 1/2/2017, S. 1; Kommission, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss, COM(2016) 148 final, S. 6.

³²⁹ Kommission, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat, den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss und den Ausschuss der Regionen über grenzüberschreitenden elektronischen Handelsverkehr zwischen Unternehmen und Verbrauchern in der EU, Kom(2009) 557 endg., S. 3 ff.; Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG hinsichtlich der Vereinfachung der mehrwertsteuerlichen Pflichten; Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Regelung der Erstattung der Mehrwertsteuer gemäß der Richtlinie 77/388/EWG an nicht im Inland, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige; Vorschlag für eine Verordnung des Rates zur Änderung der

begünstigen³³⁰, zu einem verminderten Wettbewerb von Anbietern führen und langfristig der Wettbewerbsfähigkeit der E-Commerce-Unternehmen in der EU schaden³³¹. Eine Erleichterung der Compliance für Drittstaatsanbieter ist deswegen im eigenen Interesse der EU und der Mitgliedstaaten. Einseitig die Ermittlungskapazitäten der Finanzbehörden zu stärken, ohne gleichzeitig erhebliche Erleichterungen für eine Compliance zu schaffen, wäre deswegen ein problematischer Weg und würde die Probleme, die sich gegenwärtig aus der Kumulation mehrwertsteuerrechtlicher Anforderungen ergeben, einseitig auf die Händler abwälzen. Zudem erhöht eine Vereinfachung der Compliance die Bereitschaft, den rechtlichen Anforderungen zu entsprechen.³³²

Die Vereinfachung der Compliance beginnt mit einer Beschleunigung der umsatzsteuerlichen Registrierung und einer diesbezüglich wesentlich verbesserten Informationspolitik der Finanzbehörden. Die Voraussetzungen zum Erhalt einer Steuernummer und Umsatzsteueridentifikationsnummer müssen praxistauglich sein. Vor allem die laufende Compliance der Händler kann (wie dargestellt) durch Softwarelösungen ganz wesentlich erleichtert bis automatisiert werden. Derartige IT-Lösungen zur Erleichterung der Compliance sind erst kürzlich auf privater Ebene entstanden. Der Staat kann zwar selbst IT-Lösungen zur Vereinfachung bzw. Automatisierung der Compliance entwickeln lassen. Es sind jedoch offenbar erhebliche Defizite auf staatlicher Seite im Hinblick auf die Entwicklung von IT-Infrastrukturen vorhanden³³³ und die Entscheidungsprozesse dauern sehr lange. Kurzfristig können die Händler ausschließlich auf die privaten Angebote zur IT-unterstützten Compliance setzen, was wohl auch so bleiben wird, wenn die privaten Systeme reibungslos funktionieren. Deswegen stellt die Entwicklung derartiger IT-Infrastruktur auf privater Grundlage geradezu einen Glücksfall für den Staat dar. Der Staat darf aber die IT-unterstützte Compliance keinesfalls zum Anlass nehmen, sich der Verantwortung in Bezug auf eine Vereinfachung der Compliance zu entziehen. Derartige IT-Lösungen gilt es grundsätzlich von staatlicher Seite zu unterstützen, wobei zunächst entsprechendes Wissen generiert werden muss. Die Erfüllung der umsatzsteuerrechtlichen Pflichten mittels IT-Lösungen sollte in Bezug auf die rechtlichen Rahmenbedingungen und die Verwaltungspraxis so einfach wie möglich gemacht werden³³⁴. Der Staat muss die rechtlichen Anforderungen in Bezug auf die Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldungen und Umsatzsteuererklärungen und das Verfahren der

Verordnung (EG) Nr. 1798/2003 hinsichtlich der Einführung von Verwaltungsvereinbarungen im Zusammenhang mit der Regelung der einzigen Anlaufstelle und dem Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer, KOM(2004) 728 endg., S. 2; Commission, VAT Aspects of cross-border e-commerce – Options for modernisation, Final Report – Lot 2, Options for modernisation, March 2016, S. 33 f.

³³⁰ Commission, Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions, A Digital Single Market Strategy for Europe, COM(2015) 192 final, S. 2, 7 f.

³³¹ Vgl. Commission, VAT Aspects of cross-border e-commerce – Options for modernisation, Final Report – Lot 1, Economic analysis of VAT aspects of e-commerce, October 2015, S. 12, 68 ff.

³³² Vgl. Commission, VAT Aspects of cross-border e-commerce – Options for modernisation, Final Report – Lot 2, Options for modernisation, March 2016, S. 34.

³³³ Bundesrechnungshof, Bemerkungen 2016 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes, Band I, Tz. 67 (S. 569 ff.) (im Internet abrufbar unter:

<https://www.bundesrechnungshof.de/de/veroeffentlichungen/bemerkungen-jahresberichte/jahresberichte/2016/inhalt/2016-bemerkungen-band-i-teilband-3>).

³³⁴ Vgl. in Bezug auf EU-Unternehmen: Commission, VAT Aspects of cross-border e-commerce – Options for modernisation, Final Report – Lot 1, Economic analysis of VAT aspects of e-commerce, October 2015, S. 25.

umsatzsteuerlichen Registrierung im Hinblick auf Vereinfachungen, im Zusammenhang mit dem Einsatz von IT-Lösungen genau untersuchen, wobei entsprechende Anpassungen sehr wahrscheinlich Zeit dauern.

Auch im Fall von Direktsendungen kann eine Hinterziehung von Einfuhrumsatzsteuer und Zöllen einen Löschungs- bzw. Quantitätsanspruch in Bezug auf die Accounts der jeweiligen Händler begründen. Auch wenn die Möglichkeiten der Kontrolle von Sendungen mit geringem Wert auf kurze Sicht nicht wesentlich verbessert werden kann und im Fall von Kontrollen sich die Frage stellt, wie der Account bzw. der Händler identifiziert werden kann (der Account wird nicht als Absender angegeben und es können auch andere Absender als der wirkliche Händler angegeben werden), würde hier erstmals eine Sanktion geschaffen, die die Händler wirklich treffen kann. Auf mittlere Sicht ist die Etablierung einer Referenznummer mit einem zugehörigen QR-Code möglich, mittels derer Verkaufsvorgang und Sendung über Schnittstellen zu Plattformen verknüpft werden können, wobei die Angabe der Referenznummer und des QR-Codes bei dem Versand von über Plattformen verkauften Waren verpflichtend wäre. Diesbezüglich würde sich aber immer das Problem der Kontrolle stellen, welche Sendung über eine Plattform verkauft wurde und welche nicht.

Der Staat muss dabei nicht alle der hier befürworteten Maßnahmen gleichzeitig verwirklichen, zumal zunächst ein Potential zur Kooperation mit den Plattform-Betreibern ausgelotet werden kann. Auch das angedeutete beschränkte Wissen kann dafür sprechen, schrittweise vorzugehen und nicht alle ins Auge gefasste Maßnahmen gleichzeitig umzusetzen. Es sollte jedoch zwingend auf ein *vernünftiges Verhältnis* zwischen Verschärfung der Kontrolle und der Erleichterung der Compliance gefunden werden.

II. Wahrscheinliche Regelung in Deutschland

Die Frage ist, wie weit Deutschland mit gesetzgeberischen Maßnahmen auf diesem Gebiet gehen will und auf welcher Wissensbasis sich der Gesetzgeber bewegt. Wahrscheinlich ist nach derzeitigem Stand, dass sich Deutschland eng an der britischen „Haftungsregelung“ orientieren wird, da die britische Regelung in europarechtlicher und tatsächlicher Hinsicht bereits „angetestet“ ist. Dass der Politik eine Haftungsregelung nach britischem Vorbild vorschwebt, klingt in den genannten Gesetzesinitiativen bereits ganz deutlich an und auch bestehen im Hessischen Finanzministerium (Hessen führt derzeit den Vorsitz der Finanzministerkonferenz und das Hessische Finanzministerium bereitet derzeit den Gesetzentwurf vor) deutliche Sympathien eine derartige Regelung. Entscheidend für die politische Entscheidung für eine solche Regelung dürfte sein, wie die Politik die Sanktionswirkung der Löschung von Accounts bewertet, wobei die Vielzahl der Accounts, unter denen Händler aus der V. R. China typischerweise handeln und die auch auf Strohleute bzw. Shellfirms registriert sein können, in die Bewertung eingestellt werden müssen. Inwieweit die Ermittlungsrahmenbedingungen von der Politik verbessert werden, ist nicht absehbar. Es wäre interessant zu erfahren, welche Maßnahmen Großbritannien zur Stärkung der Ermittlungen unternommen hat bzw. plant. Auch wäre es sehr wünschenswert, wenn informelle Gespräche mit der HMRC in Bezug auf die Regelung stattfinden könnten, wobei die diesbezüglichen Kanäle im Bereich der Umsatzsteuer derzeit nicht geöffnet sind und

deswegen entsprechende informelle Gespräche unterbleiben werden. Ob es zu einer Vereinfachung der Compliance kommt, was mit einer deutlich zügigeren Erteilung einer Steuernummer und Umsatzsteueridentifikationsnummer für die Händler beginnt, ist nicht absehbar. Dieser Gesichtspunkt droht von der Politik übersehen zu werden. Eine Analyse der tatsächlichen Wirkungen der britischen Regelung insbesondere auf die VAT-Einnahmen ist zu fordern.

III. Perspektive auf EU-Ebene

Die EU hat bisher nicht geliefert, sondern nur zwei Vorschläge unterbreitet: Schaffung eines auf Waren bezogenen Systems einer einzigen Anlaufstelle und Abschaffung der auf die Einfuhrumsatzsteuer bezogenen Kleinbetragsregelung. Es kann mit Spannung erwartet werden, weche *weiteren* Vorschläge die EU-Kommission zur Bekämpfung der Abgabenhinterziehungen unterbreiten wird. Eine ganz deutliche Effektivierung von Sammelauskunftsersuchen gegenüber von in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Plattform-Betreibern wäre wichtig. Insbesondere Luxemburg³³⁵ würde sich aber wahrscheinlich sperren. Auch wäre es von Bedeutung, dass die mitgliedstaatlichen Finanzbehörden prüfen können, ob Händler die Lieferschwelldwerte anderer Mitgliedstaaten überschritten haben oder nicht.

Auf der Ebene der EU besteht theoretisch Raum für wesentlich weitreichendere Lösungen als auf nationaler Ebene. Die von der Kommission in Auftrag gegebene Studie „*Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial intermediaries*“³³⁶ war ein wichtiger Schritt auf dem Weg der Erkundung der Möglichkeiten des Einsatzes von IT-Lösungen im Umsatzsteuerrecht, wobei die Einigungsschwierigkeiten auf EU-Ebene ein Voranschreiten sehr erschweren werden. Zudem droht die Gefahr, dass dieses Papier in der Vielzahl der Brüsseler Akten untergeht. Die Erwartungen an die zukünftige Rechtsetzung können aus realistischen Blickwinkel deswegen nicht (zu) hoch gesetzt werden. Es wird deswegen wahrscheinlich auch keine weitreichenden Umgestaltungen auf EU-Ebene geben. Es wird auf EU-Ebene voraussichtlich ein allgemeines System der einzigen Anlaufstelle verwirklicht werden – es fragt sich nur wann. Der Zeitaspekt ist von großer Bedeutung – und zwar auch in Bezug auf die Bewertung anderer Lösungen wie split payment. Für die Etablierung eines Systems einer einzigen Anlaufstelle spricht auch, dass ein solcher Schritt kompatibel mit den neusten Geschäftsmodellen einer IT-unterstützten Compliance ist.

Es sollte den politischen Akteuren bewusst sein, dass es bei der Aufgabe der Vereinfachung der Compliance um ein Kernelement des Ordnungsrahmens³³⁷ für den E-Commerce handelt, was für die Herstellung des bislang mehrwertsteuerrechtlich fragmentierten Binnenmarktes³³⁸

³³⁵ Vgl. Niedersächsisches FG, Urteil vom 23.02.2012 – 5 K 397/10 (dazu: BFH, Urteil von 16.05.2013, Az. II R 15/12 (Revision); Niedersächsisches FG, Urteil vom 30.06.2015, Az. 9 K 343/14).

³³⁶ Final Report – 20. September 2010 (abrufbar unter:

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/vat-study_en.pdf).

³³⁷ Vgl. Haucap/Heimeshoff, Ordnungspolitik in der digitalen Welt, Working Paper, DICE Ordnungspolitische Perspektiven, Düsseldorf Institute for Competition Economics (DICE), 2017.

³³⁸ Kommission, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat, den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss und den Ausschuss der Regionen über grenzüberschreitenden elektronischen

grundlegend ist.³³⁹ Das Wachstum des E-Commerce ist noch längst nicht abgeschlossen³⁴⁰ und es stellt sich die Frage, wie sich europäische Unternehmen im E-Commerce erfolgreich entwickeln können – auch diesbezüglich ist ein Blick auf den E-Commerce in der V. R. China lohnend. Es geht damit um die wirtschaftliche Zukunft der EU-Mitgliedstaaten, wobei die Förderung der Digitalisierung wichtiger Faktor ist.

Handelsverkehr zwischen Unternehmen und Verbrauchern in der EU, Kom(2009) 557 endg., S. 3 ff.; Commission, Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions, A Digital Single Market Strategy for Europe, COM(2015) 192 final, S. 2, 7 f.

³³⁹ Vgl. Commission, Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions, A Digital Single Market Strategy for Europe, COM(2015) 192 final, S. 18; Kommission, Grünbuch über die Zukunft der Mehrwertsteuer, Wege zu einem einfacheren, robusteren und effizienteren MwSt-System, KOM(2010) 695 endg., S. 5.

³⁴⁰ Commission, VAT Aspects of cross-border e-commerce – Options for modernisation, Final Report, Lot 3, November 2016, S. 20; Ecommerce Europe, European Ecommerce Report 2017 – Ecommerce continues to prosper in Europe, but markets grow at different speeds, <https://www.ecommerce-europe.eu/press-item/european-ecommerce-report-2017-released-ecommerce-continues-prosper-europe-markets-grow-different-speeds/>.