

E-COMMERCE

Umsatzsteuerrechtliche Dokumentations- und Haftungspflichten für Online-Marktplätze ab 2019

von Prof. Dr. Jürgen W. Hidien, Münster

Im August 2018 hat die Bundesregierung auf eine Initiative der Finanzminister der Länder den „Entwurf eines Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“ dem Bundesrat zugeleitet (BR-Drs. 372/18 10.8.18). Die Neuregelung soll die deutschen Umsatzsteuereinnahmen im Bereich des Internethandels (elektronischer Handel, E-Commerce) sicherstellen, weitere Umsatzsteuerausfälle und Umsatzsteuerbetrug besonders durch steuerunehrliche Versandhändler verhindern sowie die Wettbewerbsfähigkeit von steuerehrlichen Unternehmen wahren.

1. Problematik

Die Neuregelung zielt auf den typischen Grundfall, dass ausländische Unternehmen (Versandhändler im EU-Ausland oder Drittland) einen elektronischen Marktplatz nutzen, um ihre Waren (z. B. kleine Elektroartikel) im Inland an (private) Endkunden zu verkaufen. Die betroffenen Warenumsätze sind täglich Legion. Soweit dieser Umsatz als Lieferung an private Käufer (B2C = Business-to-Consumer) in Deutschland nach den §§ 1 ff., 3c, 3 Abs. 8 UStG der Umsatzsteuer unterliegt, schuldet der Händler deutsche (Einfuhr-) Umsatzsteuer. Die Händler aus Drittländern (z. B. Indien, China oder Vietnam) zahlen oftmals weder die deutsche Einfuhrumsatzsteuer noch die spätere Umsatzsteuer, wenn die Waren aus den (deutschen oder europäischen) Lagern der Betreiber geliefert werden. Der deutschen Steuergewalt sind Hoheitsakte wie Ermittlungs- oder Vollstreckungsmaßnahmen auf fremdem Staatsgebiet untersagt. Zudem werden bestimmte überkommene Einfuhrabgabenbefreiungen (derzeit in Deutschland noch § 1a EUStBV) für Kleinsendungen aus Drittstaaten geradezu aggressiv ausgenutzt. Auch andere EU-Länder sind betroffen.

2. Europarechtlicher Hintergrund

Die steuerpolitischen und steuerrechtlichen Fragen und Probleme der indirekten und direkten Besteuerung der digitalen Wirtschaft (Digital Economy), namentlich des elektronischen Handels mit Waren und Dienstleistungen, werden seit einigen Jahren intensiv diskutiert. Digitale Wirtschaft kennzeichnet bestimmte, von ihr vorgehaltene Geschäftsmodelle der grenzüberschreitenden Dienstleistungs- und Warenumsätze. Zwei typische Modelle haben sich entwickelt:

- Sog. Reseller (Verkäufer) erwerben Waren, Rechte, immaterielle Wirtschaftsgüter und verkaufen sie via Internet weiter (z. B. Amazon E-Commerce, Spotify, Netflix); ggf. produzieren die Unternehmen diese Güter auch selbst.

Händler aus Drittländern zahlen oft weder EU-USt noch spätere USt

Zwei typische Geschäftsmodelle der digitalen Wirtschaft

- Die hier interessierenden sog. Intermediäre (Vermittler im Rahmen sog. Multi-sided Models) betreiben dagegen eine mehrseitige Onlineplattform (Marktplatz) und vermitteln für beliebige Personen (Verkäufer und Käufer) Waren, Dienstleistungen und Informationen (z. B. Amazon Marketplace, Uber, AirBnB, BlaBlaCar, Foodora, Facebook).

Im Bereich der indirekten europäischen Mehrwertbesteuerung hat der Rat der EU im Dezember 2017 im Rahmen seiner Strategie für einen digitalen Binnenmarkt ein umfangreiches, zweistufiges E-Commerce-Paket zur Umsatzsteuerbesteuerung des grenzüberschreitenden elektronischen Geschäftsverkehrs (Dienstleistungen und Lieferungen) verabschiedet, das die Mitgliedstaaten spätestens ab 1.1.21 umsetzen müssen (Richtlinie [EU] 2017/2455 des Rates 5.12.17 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für die Fernverkäufe von Gegenständen, ABl L 348 v. 29.12.17, 7 mit Berichtigung ABl L 190 vom 27.7.18, 21, näher dazu Nieskoven, PISStB 18, 162 ff., 184 ff.). Es soll u. a. materielle und verfahrensrechtliche Vereinfachungen im E-Commerce an Nichtunternehmer realisieren. Der neu eingefügte Art. 14a MwStSystRL, der auch eine Besteuerung der sog. Fernverkäufe sicherstellen soll, lautet:

■ Art. 14a

(1) Steuerpflichtige, die Fernverkäufe von aus Drittgebieten oder Drittländern eingeführten Gegenständen in Sendungen mit einem Sachwert von höchstens 150 EUR durch die Nutzung einer elektronischen Schnittstelle, beispielsweise eines Marktplatzes, einer Plattform, eines Portals oder Ähnlichem, unterstützen, werden behandelt, als ob sie diese Gegenstände selbst erhalten und geliefert hätten.

(2) Steuerpflichtige, die die Lieferung von Gegenständen innerhalb der Gemeinschaft durch einen nicht in der Gemeinschaft ansässigen Steuerpflichtigen an eine nicht steuerpflichtige Person durch die Nutzung einer elektronischen Schnittstelle, beispielsweise eines Marktplatzes, einer Plattform, eines Portals oder Ähnlichem, unterstützen, werden behandelt, als ob sie diese Gegenstände selbst erhalten und geliefert hätten.

Die Regelung installiert eine kommissionsähnliche, fiktive Lieferkette vom Marktplatzhändler an den Marktplatzbetreiber und von diesem an den Endkunden namentlich für fiskalisch sensible Massenware aus Drittländern unterhalb der Wertgrenze von 150 EUR. Der deutsche Gesetzgeber wollte diese Kommissionslösung offenbar derzeit noch nicht umsetzen, sondern hat sich im zeitlichen Vorgriff für eine „schnelle“ Haftungslösung ab 2019 entschieden. Gleichwohl besteht für vergleichbare Dienstleistungen bereits eine entsprechende Regelung (§ 3 Abs. 11a UStG).

3. Pflichten der Betreiber

Die geplanten Vorschriften der §§ 22f und 25e UStG-E begründen „besondere Pflichten“ und „Sonderregelungen“ (Sechster Abschnitt des UStG) für die Betreiber eines elektronischen Marktplatzes. Den Betreiber treffen zunächst

Materielle und verfahrensrechtliche Vereinfachungen im E-Commerce

Kommissionsähnliche, fiktive Lieferkette

„Schnelle“ Haftungslösung ab 2019 durch den deutschen Gesetzgeber

umfangreiche, sanktionsbewehrte Dokumentationspflichten über jeden Geschäftsvorfall einer inländischen Lieferung. Zudem haftet der Betreiber grundsätzlich für die nicht entrichtete Mehrwertsteuer aus der online-fundierten Lieferung des die Plattform nutzenden Unternehmers (Verkäufer, Händler). Die Neuregelungen betreffen ab 2019 unmittelbar alle wirtschaftlichen Betreiber. Indirekt zielen sie auf alle privaten und gewerblichen, umsatzsteuerpflichtigen Nutzer (Verkäufer) auf diesen Portalen, die unabhängig von ihrem (Wohn-)Sitz ihren steuerlichen Erklärungs- und Zahlungsverpflichtungen nicht nachkommen.

3.1 Mehrwertsteuerpflichtige Betreiber und Versandhändler

Die neuen Steuerpflichten belasten „Betreiber eines elektronischen Marktplatzes“. Ein elektronischer Marktplatz ist eine Webseite oder jedes andere Instrument, mit dessen Hilfe Informationen über das Internet zur Verfügung gestellt werden, die es einem Dritten, der nicht Betreiber des Marktplatzes ist (Marktplatzhändler oder Verkäufer), ermöglichen, Umsätze auszuführen. Betreiber ist, wer einen elektronischen Marktplatz unterhält und es Dritten ermöglicht, auf diesem Marktplatz Umsätze auszuführen. Mit diesen relativ vagen gesetzlichen Umschreibungen will der Gesetzgeber den Kreis der potenziell Steuerpflichtigen offenbar bewusst sehr weit und entwicklungs offen erfassen.

Das Internet als Kommunikationsmittel vermittelt an sich alle Arten von Informationen und ermöglicht damit auch alle Arten von wirtschaftlichen Transaktionen. Hierzu gehören auch solche „Instrumente“ wie Apps, Skype, WhatsApp oder andere Systeme, aber auch alle Arten von fremdgenutzten Programmen. Das europäische Steuerrecht spricht von einem „Online-Marktplatz“ oder einer „elektronischen Schnittstelle“ (Digital Interface).

Beachten Sie | Das Gesetz fordert nicht, dass der Betreiber im Inland seinen Sitz hat. Den Pflichtenstatus erfüllen damit auch ausländische Betreiber, die im Inland keinen inländischen Sitz oder keine inländische Betriebsstätte oder Niederlassung unterhalten. Territoriales Anknüpfungskriterium der indirekten Steuerpflicht ist vielmehr ein bestimmter Handlungstatbestand: Der Betreiber muss über sein Portal in Deutschland (Inland) steuerbare und steuerpflichtige Lieferungen vermitteln. Entsprechend ist auch der Sitz des Versandhändlers rechtlich unerheblich. Erfasst werden auch solche Betreiber von Webseiten, die nur B2B-Transaktionen vermitteln.

Die Neuregelung zielt auf die fiskalische Liquidierung der deutschen Umsatzsteuerschulden der zumeist im Drittland (außerhalb der EU und des EWR), aber auch im Inland oder im Gemeinschaftsgebiet ansässigen und bisher steuerunehrlichen Versandhändler, die sich einer steuerlichen Registrierung und Steuerpflicht im Inland entziehen. Ohne dass die regierungsamtliche Begründung dies ausdrücklich benennt, geht es dem Gesetzgeber dann um die Haftung der großen ausländischen „Player“ und Plattformen wie eBay, eBay-Kleinanzeigen, Amazon Marketplace, Alibaba, jd.com oder Etsy, aber auch um andere, deutsche Marktplätze wie markt.de oder mobile.de.

Weite und vage gesetzliche Umschreibung für den Marktplatzbetreiber

Vermittlung steuerbarer und steuerpflichtiger Leistungen im Inland

Haftung der großen ausländischen „Player“ und Plattformen

3.2 Dokumentationspflichten der Betreiber und Registrierungspflichten der Versandhändler

Besondere mehrwertsteuerrechtliche Aufzeichnungs- und Verwahrungspflichten treffen nunmehr den Betreiber, wenn über seine Webseite Lieferungen von Gegenständen eines anderen Unternehmers (Dritter oder Nutzer) rechtlich begründet worden sind und der Transport des Liefergegenstands im Inland beginnt oder endet, also dort steuerbar ist. In diesem Fall kommt in Deutschland eine Umsatzsteuerpflicht des Händlers in Betracht, die die Finanzverwaltung anhand der aufzubewahrenden Aufzeichnungen der Betreiber, ggf. auch im Wege eines hier anlasslosen sog. Sammelauskunftsersuchen gemäß § 93 AO überprüfen kann. Die Aufzeichnungspflichten treffen den Betreiber sowohl bei gewerblichen als auch bei privaten Verkäufern, aber auch bei gewerblichen und privaten Endkunden, wobei der Umfang der transaktionsbezogenen vorzuhaltenden Daten und der Umfang der sich anschließenden Haftung insoweit nach dem Steuerrechtsstatus des Verkäufers variieren.

Die Unternehmereigenschaft des Verkäufers richtet sich an sich nach materiellen Kriterien (Art. 2, 9 MwStSystRL, §§ 2, 2b UStG), die der Betreiber zu meist kaum rechtlich sicher feststellen kann. Da zwischen Betreiber und Nutzer zu Beginn im Rahmen der vertraglichen Registrierung grundsätzlich ein provisionspflichtiges Rechtsverhältnis besteht, kann und sollte der Betreiber die Grunddaten (Unternehmer oder Nichtunternehmer) vorweg abfragen. Im praktischen Regelfall erkennt er einen Unternehmer an seinem umsatzsteuerrechtlichen „Ausweis“ in Form der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer.

Handelt es sich bei dem Verkäufer um einen Unternehmer, muss der Betreiber die folgenden Unterlagen vorhalten, d. h. aufzeichnen und aufbewahren und ggf. auch elektronisch an sein Finanzamt übermitteln:

- Name und Anschrift des Lieferanten
- seine technischen Steuermerkmale (Steuernummer und Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, eine neue gültige steuerliche Erfassungsbescheinigung des Lieferanten)
- Abgangs- und Bestimmungsort jeder Lieferung
- Zeitpunkt und Höhe des Umsatzes.

MERKE | Die neue steuerliche Erfassungsbescheinigung ist eine Art „kleine“, befristete Unbedenklichkeitsbescheinigung, die die Finanzverwaltung dem Lieferanten (Verkäufer/Versandhändler) als Unternehmer auf Antrag ausstellt. Mit ihr bestätigt die Finanzverwaltung die steuerliche Erfassung und Registrierung des Verkäufers im Inland zur Vorlage beim Betreiber (steuerrechtliche Registrierungsbescheinigung). Sie besagt noch nicht, dass der Verkäufer allen Steuerpflichten nachkommt. Die Bescheinigung erteilt das für den Verkäufer zuständige Finanzamt auf Antrag des Verkäufers zunächst in Papierform. Zukünftig soll das Bundeszentralamt für Steuern diese Bescheinigung auf Antrag des Verkäufers speichern und dem Betreiber im Wege der elektronischen Abfrage entsprechende Auskunft erteilen. Ausländische Händler müssen sich zentral beim Finanzamt Berlin-Neukölln registrieren lassen (derzeit sollen dort nur ca. 980 Händler aus China (mit Hongkong) registriert sein. Nach Recherchen von WDR und SZ, die 100.000 Händlerseiten ausgewertet haben, stammen ca. 25 %

Aufzeichnungs- und Verwahrungspflichten treffen nunmehr den Betreiber

Unternehmereigenschaft des Verkäufers im Vorfeld erfragen

Betreiber muss Unterlagen aufzeichnen und aufbewahren

Verkäufer muss neue Erfassungsbescheinigung beantragen

der Anbieter aus China). Die Bundesregierung rechnet damit, dass zu Beginn 1 Mio. Verkäufer eine Steuerbescheinigung beantragen werden (BR-Drs. 372/18 10.8.18, S. 35).

Die Neuregelungen unterscheiden grundsätzlich nicht zwischen der territorialen Ansässigkeit der Versandhändler. Eine Besonderheit gilt aber für solche Verkäufer, die im Drittland ansässig sind. Diese erhalten die Bescheinigung nur, wenn sie zuvor einen Empfangsbvollmächtigten (§ 123 AO) im Inland benannt haben. Diese Regelung benachteiligt die grundfreiheitsrechtlichen Positionen der ausländischen Verkäufer und EU-Fiskalvertreter.

Ist der Nutzer (Verkäufer) ein Nichtunternehmer, entfallen lediglich die technischen Steuermerkmale. Der Verkäufer muss dem Betreiber im Rahmen seiner Registrierung auf der Plattform des Betreibers neben den erwähnten Allgehindaten aber sein Geburtsdatum angeben. Auf diesem Weg kann die Finanzverwaltung auf diejenigen „Privatleute“ zugreifen, die etwa im Inland unter dem Deckmantel der Nichtunternehmerschaft gewerbliche Umsätze tätigen. Die Aufzeichnungspflichten der Betreiber betreffen freilich auch – insoweit überschießend – „echte“ Privatverkäufer.

3.3 Haftungspflichten des Betreibers

Verstößt der Betreiber gegen diese Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten i. S. d. §§ 146, 147 AO, kann die Finanzverwaltung ihm Zwangs- oder Bußgelder auferlegen (§§ 328, 379 AO). Darüber hinaus kann die Finanzverwaltung nach § 25e UStG-E auch einen Umsatzsteuerhaftungsbescheid gegenüber dem Betreiber erlassen und hierbei die Umsätze des Verkäufers nach § 162 AO schätzen.

Der Betreiber eines elektronischen Marktplatzes haftet für die nicht entrichtete Umsatzsteuer aus der Lieferung eines Unternehmers oder vermeintlichen Nichtunternehmers, die auf dem von ihm bereitgestellten Marktplatz rechtlich begründet worden ist. Dieser Grundsatz, mit den nachfolgenden Einschränkungen, begründet eine verschuldensunabhängige, steuerrechtliche Gefährdungshaftung des Betreibers des Marktplatzes für alle Lieferungen Dritter, die über seinen Marktplatz ausgelöst werden. Den Gefährdungs- und Zurechnungstatbestand hat nach Auffassung des Gesetzgebers der Betreiber und Eigentümer des Online-Marktplatzes selbst durch den Betrieb dieses „modernen Mediums“ geschaffen.

Hinsichtlich der rechtlichen Haftungsbedingungen bestehen Ausnahmen zugunsten des Betreibers. Hierbei unterscheidet die geplante Regelung erneut nach dem Steuerrechtsstatus des Verkäufers (Unternehmer oder Nichtunternehmer) und statuiert zugleich Rückausnahmen. Der Betreiber haftet nicht, wenn er eine gültige steuerliche Registrierungsbescheinigung des Unternehmers (Verkäufers) vorlegen kann, sofern sich dieser als Unternehmer registriert hat; andernfalls haftet er. Dies gilt nicht, und eine Haftung des Betreibers lebt ungeachtet der steuerlichen Registrierungsbescheinigung wieder auf, wenn der Betreiber Kenntnis davon hatte oder nach der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns hätte haben müssen, dass der Unternehmer seinen steuerlichen Verpflichtungen nicht oder nicht im vollen Umfang nachkommt.

**Benachteiligung
ausländischer
Verkäufer und
EU-Fiskalvertreter**

**Aufzeichnungs-
pflichten betreffen
auch Privatverkäufer**

**Zwangs- oder
Bußgelder und
USt-Haftungs-
bescheid drohen**

**Verschuldens-
unabhängige
Gefährdungshaftung
des Betreibers**

Hat sich der gewerbliche Verkäufer auf dem elektronischen Marktplatz als Nichtunternehmer (Privatmann) registrieren lassen, so haftet der Betreiber nicht, wenn er insoweit seinen eben erwähnten Aufzeichnungspflichten nachweislich nachgekommen ist. Dies gilt nicht, und eine Haftung des Betreibers lebt ungeachtet der ordnungsgemäßen Aufzeichnungen des Betreibers wieder auf, wenn nach Art, Menge oder Höhe der erzielten Umsätze davon auszugehen ist, dass der Betreiber Kenntnis davon hatte oder nach der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns hätte haben müssen, dass die Umsätze im Rahmen eines Unternehmens erbracht werden. Diese aufwendige Einzelprüfung richtet sich nach Maßgabe des § 2 UStG und nach den Umständen des Einzelfalls und dem Gesamtbild der Verhältnisse (zur Umsatzsteuerpflicht von eBay-Verkäufen BFH 12.8.15, XI R 43/13, BStBl II 15, 919). Für die Betreiber ist es praktisch nicht möglich, festzustellen, ob und ab wann der Privatmann vom Hobbyverkäufer und Kleinunternehmer zum „vollen“ Unternehmer mutiert.

PRAXISTIPP | In beiden Konstellationen lassen die Rückausnahmen der Kenntnis bzw. des Kennenmüssens bestimmter Umstände eine Haftung des Betreibers wiederaufleben. Insoweit trägt das Finanzamt die Darlegungs- und Beweislast, ob diese Tatbestandsmerkmale konkret erfüllt sind (in: Parallele zu § 25d Abs. 1 UStG, vgl. BFH 10.8.17, V R 2/17, DB 17, 2847).

Ungeachtet dieser Haftungsbedingungen haftet der Betreiber auch dann für angelaufene Umsatzsteuerschulden des liefernden Unternehmers, sobald das Finanzamt dem Betreiber Pflichtverstöße des Verkäufers mitgeteilt hat. Ein Pflichtverstoß kann grundsätzlich bereits eine verspätete Abgabe einer Umsatzsteuervoranmeldung sein oder ein Steuerrückstand des Versandhändlers. Das Gesetz schließt nicht aus, dass auch an zeitlich zurückliegende, aber fortwirkende Pflichtverstöße noch Sanktionen geknüpft werden können. Die Haftung des Betreibers wird auch ausgelöst, wenn der Händler nicht mehr zahlungsfähig ist oder gezielt in Insolvenz geht. Hier bleibt unklar, welche Art der Pflichtverstöße bereits eine solche gravierende Mitteilung rechtfertigen.

Insoweit ist das Steuergeheimnis des Verkäufers durch eine ausdrückliche Offenbarungsermächtigung des Finanzamts eingeschränkt (§ 30 Abs. 4 Nr. 2 AO). Die Mitteilung steht unter dem Gebot der Verhältnismäßigkeit und ist nur zulässig, wenn andere Maßnahmen der Verwaltung gegenüber dem Verkäufer keinen „unmittelbaren Erfolg“ versprechen. Die Haftung gilt ab Zugang der Mitteilung und gilt dann für alle späteren Umsätze des Verkäufers. Der Betreiber kann sich dann (nur) entlasten, sofern er den Verkäufer in einer angemessenen Frist nachweislich vom Marktplatz aussperrt. Die Inanspruchnahme des Betreibers als Haftungsschuldner ist dabei grundsätzlich gegenüber der Inanspruchnahme des Steuerschuldners nachrangig. Die Schutzregelung des § 219 AO gilt allerdings nicht für solche Verkäufer, die im Drittland ansässig sind.

4. Erstmalige Anwendung

Ab wann die Marktplatzbetreiber die maßgeblichen Daten und Bescheinigungen der Verkäufer beim Bundeszentralamt für Steuern elektronisch abfragen

Unterscheidung von Hobbyverkäufern und Unternehmern praktisch unmöglich

Pflichtverstöße des Unternehmers lösen Haftung des Betreibers aus

Inanspruchnahme des Betreibers ist grds. nachrangig

Haftung erst ab 1.3.19 bzw. 1.10.19

können, wird das BMF durch ein Schreiben im Bundessteuerblatt mitteilen. Bis dahin sollen die Bescheinigungen in Papierform erteilt werden. Die Betreiber haben die Aufzeichnungen (§ 22f UStG-E) grundsätzlich bereits mit dem Inkrafttreten des Gesetzes ab dem 1.1.19 zu führen

Beachten Sie | Die Haftung der Betreiber (§ 25e UStG-E) soll jedoch bei Unternehmern, die im Drittland ihren Sitz haben, erst ab dem 1.3.19 und bei Unternehmern, die im Inland oder im EU-/EWR-Raum ihren Sitz haben, erst ab dem 1.10.19 greifen (§ 27 Abs. 25 S. 4 UStG-E).

5. Bewertung

Die geplanten Neuregelungen stoßen in dieser Form auf europa- und verfassungsrechtliche Grenzen, sofern sie wie geplant endgültig Gesetz werden sollten (zu den praktischen Implikationen des Entwurfs auch im Vergleich mit Großbritannien Prätzler/Zawodsky, UStB 18, 269).

Bemerkenswert ist zunächst mit Blick auf das unter Abschnitt 2. erwähnte europarechtliche Kommissionsmodell in Art. 14a MwStSystRL der voreilige deutsche Alleingang, der sich an einer ähnlichen britischen Neuregelung orientiert. Diese nationale Lösung eines europaweiten Problems missachtet nicht nur die rechtliche Vorwirkung der wirksam beschlossenen Änderungsrichtlinie. Inhaltlich ist die europäische Lösung auch systemkompatibler, minimalinvasiver und einfacher als das deutsche Haftungsmodell. Der deutsche Gesetzgeber muss zudem spätestens 2021 beide Regelungen in Einklang bringen. Insoweit hat sich der deutsche Gesetzgeber auch über den ausdrücklichen Regelungswillen des europäischen Gesetzgebers hinweggesetzt. Nach Auffassung des Rats der EU hat sich eine Haftungslösung „als unzureichend erwiesen, um eine wirksame und effiziente Erhebung der Mehrwertsteuer sicherzustellen“ (Begründung [7] zur Richtlinie [EU] 2017/2455 des Rats, 5.12.17). Notfalls benötigt Deutschland eine Ermächtigung für diese Sondermaßnahme.

Bedenken bestehen auch, ob die Regelungen dem Grunde und der Art nach verhältnismäßig sind. Rechtsgrundlage für eine nationale Haftungsregelung könnte Art. 205 MwStSystRL sein. Der Regierungsentwurf schweigt (denkbar wären auch Art. 395, 204 MwStSystRL). Danach können die Mitgliedstaaten in bestimmten Fällen festlegen, dass eine andere Person als der Steuerschuldner die Steuer gesamtschuldnerisch zu entrichten hat. Dies umfasst zwar auch eine Haftung für fremde Steuerschulden (Stadie, UStG, 3. Aufl. § 25d Rn. 5), steht aber nach der Rechtsprechung des EuGH unter einem rechtsstaatlichen Vorbehalt. Denn bei der Ausübung der Befugnisse, die ihnen das Unionsrecht verleiht, müssen die Mitgliedstaaten die allgemeinen Rechtsgrundsätze beachten, die Teil der Gemeinschaftsrechtsordnung sind und zu denen u. a. die Grundsätze der Rechtssicherheit und der Verhältnismäßigkeit gehören (EuGH 11.5.06, C-384/04, EuGHE 06, I-4191, Rn. 29 m. w. N.). Die eventuelle Kenntnis des Betreibers, dass ein Händler seine steuerlichen Pflichten in einer anderen Leistungsbeziehung mit den Kunden verletzt, genügt für sich genommen nicht, um eine Haftungsschuld des Betreibers zu begründen. Noch weniger setzt der legale Betrieb eines Online-Marktplatzes per se

Haftungslösung als voreiliger Alleingang des deutschen Gesetzgebers

Legaler Betrieb eines Online-Marktplatzes kann nicht per se ein Haftungsgrund sein

einen rechtserheblichen Haftungsgrund. Andernfalls bestünde auch die Gefahr, dass sonst de facto ein allgemeines System der unbedingten Haftung eingeführt wird, das über das hinausginge, was erforderlich ist, um die Ansprüche des Staats zu schützen (allgemein EuGH 11.5.06, C-384/04, EuGHE 06, I-4191, Rn. 32 m. w. N.; im analogen Kontext des § 25d UStG s. BFH 10.8.17, V R 2/17, DB 17, 2847). Es genügt jedenfalls nicht die Behauptung, dass eine Steuerhaftung des Betreibers im Gemeinwohlinteresse ist. Der Betreiber des Marktplatzes ist im Verhältnis zum Online-Händler per se kein „Steuereinknehmer für Rechnung des Staates“, zumal wenn dieser seine ihm zustehenden Erhebungs-, Kontroll- und Vollzugsbefugnisse nicht voll auszuschöpfen scheint.

Die Inanspruchnahme Dritter in der starken Form der Haftung für fremde Steuerschulden in Verbindung mit den besonderen Dokumentationspflichten der Betreiber von Marktplätzen setzt einen verhältnismäßigen Zurechnungsgrund voraus. Besonders die Indienstrafe Privater oder von Unternehmen für einen gleichmäßigen Steuervollzug gegenüber anderen Personen (Private, Kleinunternehmer oder Unternehmen) setzt eine diesen Eingriff rechtfertigende angemessene Verantwortlichkeit dieser Person voraus. Dies könnte etwa eine strafrechtliche, kollusive Zusammenarbeit der Beteiligten sein (Stadie, UStG, 3. Aufl. § 25d Rn. 5), mit entsprechenden steuerstrafrechtlichen Folgen. Existenz und Funktion von legal betriebenen Online-Marktplätzen stellen einen wirtschaftlichen Tatbestand, aber an sich noch keinen Gefährdungstatbestand aufseiten des Betreibers für die Steuerschuld des Endverbrauchers als Steuerträger dar. Jedenfalls obliegt es dem Gesetzgeber, die Belastungswirkungen Dritter rechtsstaatlich bestimmt und schonend einzugrenzen und staatlicherseits zu kompensieren.

FAZIT |

Das geplante Gesetz hat erhebliche rechtliche und tatsächliche Auswirkungen auf den onlinegestützten internationalen Warenversandhandel über alle virtuellen Handelsplattformen sowohl für deren in- und ausländischen Betreiber als auch für die inländischen und ausländischen Versandhändler selbst. Abzuwarten bleibt, ob die teilweise überschießenden Neuregelungen tatsächlich als geeignetes und angemessenes Mittel dazu beitragen werden, die vermuteten Steuerausfälle und Steuerdelikte zu vermeiden oder doch zu reduzieren, steuerliche Wettbewerbsgleichheit herzustellen und nicht zuletzt eine Nichtbesteuerung des Letztverbrauchs zu unterbinden. Auch dürfte die Haftung ausländischer Betreiber nicht einfach durchzusetzen sein.

In jedem Fall wird der transaktionsbezogene und steuerrechtliche Befolgungs- und Erfüllungsaufwand (Aufzeichnungen, Aufbewahrung, Überwachung, Tax Compliance) der betroffenen Unternehmen (Online-Marktplätze, Versandhändler, sonstige Nutzer) erheblich steigen. Diese Kosten werden letztlich aber auf die privaten Endverbraucher überwältigt werden. Ein sicherer Weg der Betreiber, sich von (potenziell) „schwarzen Schafen“ zu distanzieren, ist es, den Händler vom Handel auszuschließen oder ggf. Risikozuschläge zu fordern. Die großen „Player“ werden danach schon mit Rücksicht auf ihre Aktionäre und die Folgen fehlender Tax Compliance die neuen Vorgaben beachten. Entsprechendes gilt für die großen Versandhändler.

Funktion von legalen Online-Marktplätzen ist kein Gefährdungstatbestand

Haftung ausländischer Betreiber dürfte nicht einfach durchzusetzen sein

Kosten werden letztlich auf die privaten Endverbraucher überwältigt