

# SONSTIGE LEISTUNGEN ÜBER INTERNETPLATTFORMEN

## STEUERLICHE BEHANDLUNG VON UMSÄTZEN

MERKBLATT NR. 1881.3 | 05 | 2023

### INHALT

1. Einführung
2. Portalregelung gem. § 3 Abs. 11a UStG
  - 2.1 Normzweck
  - 2.2 Tatbestand
    - 2.2.1 Überblick
    - 2.2.2 Gesetzliche Vermutung (Satz 1)
    - 2.2.3 Widerlegung der Vermutung (Satz 2 und 3)
    - 2.2.4 Ausschluss der Widerlegungsmöglichkeit (Satz 4)
    - 2.2.5 Zahlungsdienstleistungen (Satz 5)
  - 2.3 Typische Anwendungsprobleme
    - 2.3.1 Sachverhalte mit Drittlandsberührung
    - 2.3.2 Ermäßigter Steuersatz bei urheberrechtlichen Lizenzverträgen
    - 2.3.3 Elektronische Gutscheine
    - 2.3.4 Bezahlen mit Daten?
  - 2.4 Abschließender Hinweis zur Portalregelung
3. Vertrieb sonstiger Leistungen über Internetplattformen
  - 3.1 Grundlagen
  - 3.2 Leistender Unternehmer
    - 3.2.1 Eigenhändler
    - 3.2.2 Kommissionär
    - 3.2.3 Vermittler
    - 3.2.4 Elektronischer Marktplatz
  - 3.3 Unternehmereigenschaft des Leistenden
  - 3.4 Umsatzsteuerliche Einordnung des Leistungsempfängers
  - 3.5 Ort der sonstigen Leistung
    - 3.5.1 Leistungen des Plattformbetreibers
    - 3.5.2 Leistungen des Plattformnutzers
  - 3.6 Bemessungsgrundlage
  - 3.7 Steuerbefreiungen und Steuersätze
  - 3.8 Aktuelle Entwicklungen
4. Plattformen-Steuertransparenzgesetz
  - 4.1 Überblick
  - 4.2 Aufzeichnungs- und Meldepflichten
  - 4.3 Auswirkungen des PStTG auf die Nutzer bzw. Anbieter

### 1. EINFÜHRUNG

Der elektronische Geschäftsverkehr bzw. E-Commerce hat den Vertrieb von Lieferungen und Leistungen revolutioniert. Zudem können auch Verbraucher und Kleinunternehmer über Vermittlungsplattformen Leistungen anbieten, was oft mit dem Schlagwort „Sharing Economy“ umschrieben wird. Aus umsatzsteuerlicher Sicht ergeben sich dabei immer wieder dieselben Fragen: Wem ist eigentlich eine über das Internet vertriebene Leistung zuzurechnen, d. h., welche Person schuldet die Umsatzsteuer? Sind die Beteiligten überhaupt Unternehmer, die umsatzsteuerliche Pflichten haben können? Und welchem Staat steht bei grenzüberschreitenden Umsätzen das Besteuerungsrecht zu? Diese Fragen stellen sich nicht nur im Online-Versandhandel mit physischen Waren (vgl. dazu DWS-Merkblatt Nr. 1868 „Umsatzsteuer im Online-Handel“), sondern auch im Bereich der sonstigen Leistungen. Das vorliegende Merkblatt behandelt sowohl den Vertrieb von digitalen Produkten über das Internet als auch die Online-Vermittlung von Dienstleistungen (sonstigen Leistungen), die außerhalb des Internets erbracht werden. Dabei besteht ein grundlegender Unterschied zwischen dem Vertrieb von elektronischen Dienstleistungen, der bereits gesetzlich geregelt ist (vgl. 2.), und dem Vertrieb bzw. der Vermittlung anderer sonstiger Leistungen, die den allgemeinen umsatzsteuerlichen Regeln unterliegen (vgl. 3). Den Abschluss bildet eine Kurzdarstellung des neuen Plattformen-Steuertransparenzgesetzes (vgl. 4).

### 2. PORTALREGELUNG GEM. § 3 ABS. 11A USTG

#### 2.1 Normzweck

Die Portalregelung ist eine unionsrechtlich vorgegebene Spezialvorschrift zur Bestimmung des leistenden Unternehmers, wenn mehrere Unternehmer an der Erbringung einer auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistung beteiligt sind.<sup>1</sup> Bei **elektronisch erbrachten Dienstleistungen (eeD)** handelt es sich um sonstige Leistungen, die aufgrund ihrer Art im Wesentlichen automatisch und nur mit minimaler menschlicher Beteiligung

<sup>1</sup> EU-Kommission, Explanatory Notes v. 03.04.2014, 22.

über ein Netzwerk, wie z. B. das Internet, erbracht werden und deren Erbringung ohne Informationstechnologie nicht möglich wäre (Art. 7 Abs. 1 MwStVO).<sup>2</sup> Dazu gehören u. a. Download von digitalen Produkten, Videostreaming, Cloud Computing, Online-Werbung und Webhosting (vgl. dazu Abschn. 3a.12 Abs. 1 bis 3 UStAE). Nach dem umstrittenen Urteil des FG Düsseldorf vom 04.03.2022<sup>3</sup> soll auch das Streaming auf der Plattform „Twitch“ eine eeD sein, was aber für interaktive Live-Streams nicht zutreffend sein kann.<sup>4</sup> Keine eeD ist dagegen der Betrieb einer Online-Zweitlotterie, woraus sich Steuergestaltungsmöglichkeiten im Hinblick auf den Leistungsort ergeben.<sup>5</sup> Seit dem 01.01.2015 gilt einheitlich das **Bestimmungslandprinzip** für eeD, die von Unternehmen mit Sitz in der EU oder im Drittlandsgebiet an Verbraucher in der EU erbracht werden. Dies bedeutet, dass die Steuer in dem Mitgliedstaat entsteht und geschuldet wird, in dem der nicht unternehmerisch tätige Kunde seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat (Art. 58 Abs. 1 MwStSystRL, § 3a Abs. 5 Satz 1 UStG). Nur die Besteuerung der Kleinstunternehmer, deren EU-Gesamtumsatz mit eeD nicht den Bagatell-Schwellenwert von 10.000 € pro Jahr überschreitet, folgt aus Vereinfachungsgründen weiterhin dem Ursprungslandprinzip (Art. 58 Abs. 2 MwStSystRL, § 3a Abs. 5 Satz 2 UStG; diese Ausnahmeregelung wird im Folgenden nicht weiter erörtert).

Der Grundsatz der Besteuerung von eeD am Wohnsitz bzw. Aufenthaltsort des Verbrauchers entspricht dem Wesen der USt als Verbrauchsteuer<sup>6</sup> und stellt zugleich die im EU-Binnenmarkt erwünschte Wettbewerbsneutralität zwischen inländischen und ausländischen Anbietern her. Jedoch kann die Erhebung der Umsatzsteuer dem Bestimmungsland Probleme bereiten, weil auslandsansässige Anbieter u. U. schwer zu greifen sind und ein Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger (Reverse-Charge-Verfahren) bei Verbrauchern aus praktischen Gründen nicht in Betracht kommt. Zudem sind an der Erbringung von eeD oft mehrere Intermediäre beteiligt, die z. B. verschiedene digitale Produkte in Leistungspaketen bündeln oder über mehrere Stufen den Kontakt zum Verbraucher vermitteln. Daher musste die EU die Einführung des Bestimmungslandprinzips für eeD mit zusätzlichen verfahrens- und materiell-rechtlichen Maßnahmen flankieren, um die gleichmäßige Erhebung der Steuer im B2C-Geschäft zu sichern. In verfahrensrechtlicher Hinsicht soll der **One-Stop-Shop** (OSS) die Abgabe der ausländischen Steuererklärungen erleichtern, wobei es das grenzüberschreitend tätige Unternehmen aber weiterhin mit bis zu 26 anderen EU-Mitgliedstaaten zu tun hat, denen es die Steuer auf die im jeweiligen EU-Mitgliedstaat ausgeführten Umsätze schuldet (vgl. dazu DWS-Merkblatt Nr. 1980 „MwSt-Digitalpaket: One-Stop-Shop Regelungen ab 01.07.2021“). Die Teilnahme am OSS-Verfahren erfordert eine Registrierung beim BZSt, das die Steuern für die anderen EU-Mitgliedstaaten vereinnahmt (§ 18j Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 UStG).<sup>7</sup>

In materiell-rechtlicher Hinsicht enthält die MwStVO nicht nur Vermutungsregeln für die Bestimmung des Leistungsorts bei der Erbringung von eeD an Unternehmer und Verbraucher (Art. 24

bis 24b MwStVO), sondern bindet v. a. auch die Betreiber von Internetportalen, Schnittstellen und App Stores in die Steuererhebung ein. Die **„Portalregelung“** gem. Art. 9a MwStVO beruht auf dem Grundgedanken, dass der Betreiber eines App Stores, Marktplatzes oder einer Streaming-Plattform für eeD i. d. R. den unmittelbaren Kontakt zu den nichtunternehmerischen Empfängern der eeD hat, die bei ihm als Nutzer registriert sind. Deshalb soll grundsätzlich nur der Portalbetreiber eine B2C-Leistung erbringen können, während die anderen an der Leistung beteiligten Unternehmer ausschließlich B2B-Geschäfte tätigen. Daher wird der Portalbetreiber kraft einer **gesetzlichen Vermutung** als Kommissionär des Inhaltsanbieters behandelt, dessen digitales Produkt über das Portal vertrieben wird. Im Ergebnis entsteht für die eeD eine umsatzsteuerliche **Leistungskette** Inhaltsanbieter --> Portalbetreiber --> Leistungsempfänger (Art. 28 MwStSystRL).<sup>8</sup>

Deutschland hat die EU-Regelung in § 3 Abs. 11a UStG aufgenommen, dabei den Tatbestand aber weiter gefasst, um die frühere **„Branchenlösung“** gem. § 45h Abs. 4 TKG a. F. in das neue Recht zu integrieren.<sup>9</sup> Die Branchenlösung sah vor, dass ein Teilnehmer-netzbetreiber (z. B. Mobilfunkanbieter) Inhaltsleistungen eines Dritten (z. B. MP3-Klingeltöne, Telefondurchsagen) im eigenen Namen und für Rechnung des Dritten an seine Endkunden erbrachte. Dies war an sich sinnvoll, weil nur der Teilnehmer-netzbetreiber die für die korrekte Abrechnung erforderlichen Informationen über die Endkunden besaß (z. B. Unternehmereigenschaft und Ansässigkeit der Leistungsempfänger), jedoch war die unionsrechtliche Zulässigkeit dieser Sonderregelung umstritten.<sup>10</sup> Das deutsche Recht legt nunmehr in Abweichung von Art. 9a MwStVO fest, dass die Portalregelung nicht nur für eeD und über das Internet erbrachte Telefondienstleistungen, sondern auch für andere sonstige Leistungen gilt, die über den Anschluss eines Teilnehmer-netzbetreibers in Anspruch genommen werden. Daher sollen z. B. auch kostenpflichtige Auskunftsdienste und Beratungsleistungen unter einer Servicenummer unter die Portalregelung fallen.<sup>11</sup> Die nachfolgende Darstellung beschränkt sich indes auf die in der Praxis besonders wichtigen eeD.

## 2.2 Tatbestand

### 2.2.1 Überblick

Die deutsche Fassung der Portalregelung gem. § 3 Abs. 11a UStG ist schwer zugänglich, weil sie einen Grundtatbestand in Gestalt einer widerlegbaren gesetzlichen Vermutung enthält (Satz 1), so- dann die Voraussetzungen für die Widerlegung dieser Vermutung regelt (Satz 2 und 3), anschließend die Widerlegungsmöglichkeit für bestimmte Fälle aber ausschließt (Satz 4) und zu guter Letzt auch noch Zahlungsdienstleistungen komplett aus dem Tatbestand herausnimmt (Satz 5).

### 2.2.2 Gesetzliche Vermutung (Satz 1)

Nach dem Grundtatbestand gem. § 3 Abs. 11a Satz 1 UStG gilt ein Unternehmer, der in die Erbringung einer eeD eingeschaltet wird („Portalbetreiber“), als im eigenen Namen und für fremde Rechnung handelnd. In Verbindung mit § 3 Abs. 11 UStG entsteht eine Dienstleistungskommission zwischen dem Portalbetreiber und dem Inhaltsanbieter, von dem die über das Portal an

<sup>2</sup> BFH, Urteil v. 01.06.2016, BStBl. II 1016, 905. Ausf. zu eeD Hidien, beck.digitax 2021, 150 ff. (Teil 1), 226 ff. (Teil 2) u. 302 ff. (Teil 3).

<sup>3</sup> MwStR 2022, 819.

<sup>4</sup> Heine/Trinks, MwStR 2022, 797, 799; L'habitant, UR 2022, 922, 924.

<sup>5</sup> BFH, Urteil v. 03.08.2022, BFH/NV 2023, 152. S. dazu Axmann/Hammerl, NWB 2023, 894; Oldiges, DStR 2023, 816.

<sup>6</sup> EU-Kommission, Explanatory Notes v. 03.04.2014, 22.

<sup>7</sup> Zu den Einzelheiten s. BMF-Schr. v. 01.04.2021, BStBl. I 2021, 629.

<sup>8</sup> Die Portalregelung stellt eine unionsrechtlich zulässige Ergänzung zu Art. 28 MwStSystRL dar (EuGH-Urt. v. 28.02.2023, C 695/20, Fenix International, MwStR 2023, 343).

<sup>9</sup> Sölch/Ringleb/Martin, UStG, § 3 Rn. 754.

<sup>10</sup> Sölch/Ringleb/Martin, UStG, § 3 Rn. 742.

<sup>11</sup> BT-Drucks. 18/1529, 75; krit. dazu Grambeck, NWB 2014, 3230, 3238.

den Leistungsempfänger erbrachte eeD herrührt.<sup>12</sup> Die eeD des Inhaltsanbieters gilt gem. § 3 Abs. 11 UStG als an den Portalbetreiber sowie von diesem an den Leistungsempfänger erbracht (Leistungskette). **Der Portalbetreiber wird also Teil der Leistungskette, selbst wenn er eigentlich nur als Vertreter oder Vermittler für den Inhaltsanbieter auftreten möchte.** Typische Beispiele für Portalbetreiber sind der Apple App Store und der Google Play Store, bei denen die Besitzer von mobilen Endgeräten Software und Musik erwerben können, die ursprünglich von Dritten stammt. Aufgrund der Portalregelung leistet der Inhaltsanbieter an den App Store (B2B-Geschäft), der wiederum eine eeD an den Leistungsempfänger erbringt (B2B- oder B2C-Geschäft).

Leistungskette aufgrund gesetzlicher Vermutung

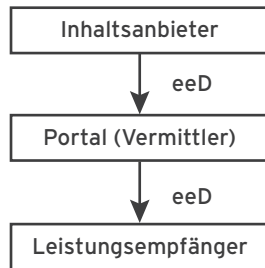


Abbildung 1

**HINWEIS** Die Portalregelung dient in erster Linie dem Interesse des Fiskus an einer möglichst lückenlosen Steuererhebung. Jedoch bewirkt sie auch eine erhebliche Vereinfachung für die kleineren Inhaltsanbieter. Möchte z. B. ein inländischer Programmierer seine App an Kunden in verschiedenen EU-Mitgliedstaaten verkaufen, müsste er beim Verkauf im eigenen Namen auch die jeweiligen umsatzsteuerlichen Pflichten in Bezug auf das Bestimmungsland erfüllen und quartalsweise Steuererklärungen im deutschen OSS abgeben (§ 18j Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 4 Satz 1 UStG). Bei Anwendung der Portalregelung hat er dagegen nur einen einzigen Kunden (den App Store). Übernimmt der App Store im Inlandsfall auch die Rechnungserstellung, indem er dem Programmierer Gutschriften gem. § 14 Abs. 2 Satz 2 UStG erteilt, wird es für den Programmierer noch einfacher. Ist der App Store-Betreiber in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässig, liegt aus Sicht des Programmierers ein grenzüberschreitender B2B-Umsatz vor, für den er eine Rechnung ohne Ausweis von Umsatzsteuer erstellen kann, weil die Steuerschuld auf den App Store-Betreiber übergeht (§ 14a Abs. 1 Satz 1 UStG). Alternativ kann der App Store-Betreiber dem Programmierer auch eine Gutschrift erteilen (wiederum ohne Ausweis von Umsatzsteuer).<sup>13</sup>

### 2.2.3 Widerlegung der Vermutung (Satz 2 und 3)

Die Portalregelung stellt einen erheblichen **Eingriff in das Unternehmen des Portalbetreibers** dar, weil der Portalbetreiber kraft Gesetzes die Umsatzsteuer auch für fremde Leistungen schuldet (Leistungen der Inhaltsanbieter). Dieser Eingriff ist nur gerechtfertigt, wenn der Portalbetreiber selbst wie ein Inhaltsanbieter auftritt und einen wesentlichen Einfluss auf die Leistungserbringung hat. Daher wird dem Portalbetreiber grundsätzlich die Möglichkeit

eingräumt, die gesetzliche Vermutung einer Dienstleistungskommission zu widerlegen. Die **Widerlegung der Vermutung** setzt aber u. a. voraus, dass der Portalbetreiber den Inhaltsanbieter ausdrücklich als Leistungserbringer benennt und dass die Identität des wahren Leistungserbringers sowohl in den vertraglichen Vereinbarungen zwischen den Parteien als auch in den erteilten Rechnungen zum Ausdruck kommt (§ 3 Abs. 11a Satz 2 und 3 UStG).<sup>14</sup> Ist die Identität des Leistungserbringers eindeutig erkennbar und lässt sich die Leistungserbringung durch den Inhaltsanbieter anhand der Rechnungen überprüfen, steht der Portalbetreiber außerhalb der Leistungskette und wird lediglich als Vermittler tätig. In diesem Fall erbringt der Portalbetreiber eine sonstige Leistung an den Inhaltsanbieter (umgekehrte Leistungsrichtung), während der Inhaltsanbieter direkt an den Leistungsempfänger leistet. Dies hat u. a. zur Folge, dass der Inhaltsanbieter selbst eine Steuererklärung im OSS abgeben muss, wenn er eeD an Verbraucher in einem anderen EU-Mitgliedstaat erbringt.

Leistungsbeziehungen bei Widerlegung der gesetzlichen Vermutung

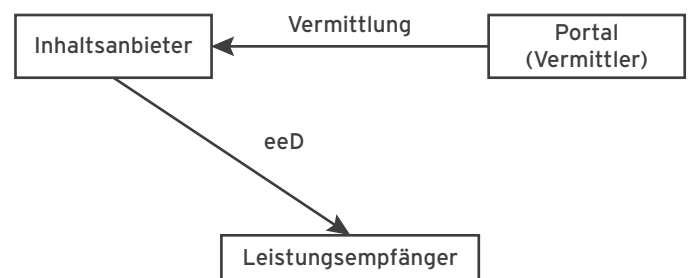


Abbildung 2

### 2.2.4 Ausschluss der Widerlegungsmöglichkeit (Satz 4)

Die Widerlegung der gesetzlichen Vermutung ist allerdings von vornherein ausgeschlossen, wenn der Portalbetreiber die vertragliche Befugnis hat, die Leistung freizugeben oder die Abrechnung gegenüber dem Leistungsempfänger zu autorisieren oder wenn der Portalbetreiber die Leistungserbringung sogar selbst durch AGB geregelt hat (§ 3 Abs. 11a Satz 4 UStG). Der Portalbetreiber ist dann so **eng mit der Leistungserbringung verbunden**, dass seine Einbeziehung in die Leistungskette und die Inanspruchnahme als Steuerschuldner auch ohne Befreiungsmöglichkeit gerechtfertigt sind. Das Ergebnis ähnelt der früheren „Ladenrechtsprechung“, wonach ein Unternehmer, der angeblich fremde Leistungen in seinem Laden bzw. auf seiner Website anbietet, selbst als Leistender zu behandeln ist, wenn sein Wille, für eine andere Person zu handeln, nicht eindeutig und klar zum Ausdruck kommt.<sup>15</sup> Dies gilt auch für **In-App-Käufe**.<sup>16</sup> Die Ladenrechtsprechung ist im Bereich der eeD durch die speziellere Portalregelung überholt, muss aber beim Internetvertrieb von Waren oder sonstigen Leistungen, die keine eeD sind, weiterhin beachtet werden.

### 2.2.5 Zahlungsdienstleistungen (Satz 5)

Von der Portalregelung vollständig ausgenommen sind **Zahlungsdienstleistungen**, auch wenn sie – ähnlich wie eeD – automatisch über das Internet erbracht werden (§ 3a Abs. 11a Satz 5 UStG). Wickelt ein Unternehmer also lediglich Zahlungen in

<sup>12</sup> Hahn, in: Weymüller, BeckOK UStG, § 3 Rn. 713 (Stand 26.03.2023). Einzelheiten zum Kommissionsgeschäft vgl. u. 3.2.2.

<sup>13</sup> Zu den Anforderungen an die Leistungsbeschreibung in einer Gutschrift beim Vertrieb von Software vgl. BFH, Urteil v. 12.03.2020, DStR 2020, 1846.

<sup>14</sup> Einzelheiten bei Sölch/Ringleb/Martin, UStG, § 3 Rn. 759.

<sup>15</sup> BFH, Urteil v. 15.05.2012, BStBl. II 2013, 49.

<sup>16</sup> FG Hamburg, nrkr. Urteil v. 25.02.2020, DStR 2020, 1252, Rev. anh. XI R 10/20. Vgl. Luther, MwStR 2020, 696; Echterfeld/Dachauer, MwStR 2020, 970.

Bezug auf die eeD eines anderen Unternehmers ab, ohne selbst an der Erbringung der eeD beteiligt zu sein, wird er nicht Teil der Leistungskette. Stattdessen erbringt er eine eigenständig zu würdigende Leistung an seinen Vertragspartner, bei dem es sich um den Portalbetreiber oder den Inhaltsanbieter handeln kann (z. B. Zahlungsdienstleistungen eines Kreditkartenunternehmens, Mobile Payment, PayPal). Dieses Ergebnis ist an sich selbstverständlich, weil Zahlungsdienstleister in aller Regel nicht in die Erbringung einer eeD eingeschaltet werden (ebenso wenig wie z. B. die kontoführende Bank eines Autokäufers in die Lieferung des Autos eingeschaltet ist, wenn der Käufer den Kaufpreis per Überweisung zahlt). Die Ausnahme dient der vollständigen Umsetzung von Art. 9a Abs. 3 MwStVO und ist lediglich als Klarstellung zu verstehen.<sup>17</sup> Gleichwohl gibt es in der Praxis erste Streitfälle, zu denen das Carrier-Billing gehört.<sup>18</sup>

### 2.3 Typische Anwendungsprobleme

#### 2.3.1 Sachverhalte mit Drittlandsberührung

Die Portalregelung gilt uneingeschränkt und abschließend nur für inländische sowie grenzüberschreitende Sachverhalte, die sich vollständig innerhalb der EU abspielen. Hat das Portal aber auch Nutzer, die im Drittlandsgebiet ansässig sind, **kann es zu unvorhergesehenen Steuerbelastungen im Drittlandsgebiet kommen**. Denn besteuert ein Drittland eeD ebenfalls nach dem Bestimmungslandprinzip – ordnet es aber die Leistung direkt dem Inhaltsanbieter zu, weil es den Portalbetreiber nach seinen umsatzsteuerlichen Regeln nur als Vermittler oder Marktplatzbetreiber einstuft, der nicht in die Erbringung der Leistung eingeschaltet ist – schuldet der Inhaltsanbieter die Umsatzsteuer im Drittland. Daher sollte sich ein Inhaltsanbieter, Aggregator oder Vermittler, der digitale Produkte über ein Portal vertreiben möchte und mit Leistungsempfängern im Drittlandsgebiet rechnet, unbedingt vorab über die umsatzsteuerlichen Auswirkungen in den in Betracht kommenden Drittländern informieren. Dies gilt erst recht, wenn der Portalbetreiber in seinen AGB ausdrücklich geregelt hat, dass er in Bezug auf Geschäfte mit Drittlandskunden nur als Vermittler tätig wird.

#### 2.3.2 Ermäßigter Steuersatz bei urheberrechtlichen Lizenzverträgen

Digitale Produkte genießen oftmals urheberrechtlichen Schutz, was z. B. bei E-Books, Musikdateien, Videos und Fotos der Fall ist. Hier räumt der Inhaltsanbieter dem Portalbetreiber üblicherweise das **urheberrechtliche Nutzungsrecht** ein, das geschützte Werk vervielfältigen und über das Internet öffentlich zugänglich machen zu dürfen (Nutzungsrecht gem. § 31 UrhG). Dabei nehmen die Beteiligten im Hinblick auf die urheberrechtliche Lizenz mitunter an, dass die B2B-Leistungen, die den eeD an den Verbraucher vorgelagert sind, als Rechteeinräumung gem. § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. c UStG dem **ermäßigten Steuersatz** unterliegen („Lizenzkette“).

Ab dem 18.12.2019 gilt für E-Books der ermäßigte Steuersatz (§ 12 Abs. 2 Nr. 14 UStG). Sie werden damit den Druckerzeugnissen gleichgestellt, sodass auch bei Vorliegen einer Leistungskette jedenfalls die Begünstigung gem. § 12 Abs. 2 Nr. 14 UStG auf jeder Stufe der Leistungskette greift. Auf die Frage, ob im Verhältnis zwischen Inhaltsanbieter und Portalbetreiber der ermäßigte Steuersatz gem. § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. c UStG anwendbar sein kann, kommt es bei E-Books daher nicht mehr an. Dagegen unterliegen andere eeD, wie z. B. Apps und Videos, dem Regel-

steuersatz. Insoweit ist das BFH-Urteil vom 03.12.2015 weiterhin zu beachten, wonach bei eeD auf jeder Stufe der Leistungskette der Steuersatz anwendbar ist, der für die eeD gilt.<sup>19</sup> Zwar betrifft das Urteil den Vertrag eines Inhaltsanbieters mit einer E-Library vor Einführung der Portalregelung. Jedoch entsteht im Rahmen der Portalregelung eine ganz ähnliche Problematik. Inhaltsanbieter und Aggregatoren stehen also in Bezug auf diese Leistungen unverändert vor der Frage, ob sie überhaupt vom Regelsteuersatz abweichen dürfen. Dies kann nur im Einzelfall unter Berücksichtigung der vertraglichen Vereinbarungen und der Ausgestaltung der jeweiligen Plattform geklärt werden.

#### 2.3.3 Elektronische Gutscheine

Eine weitere Fehlerquelle ist der Vertrieb von (elektronischen) Gutscheinen über ein Internetportal, weil oft nicht sauber zwischen Gutschein und Leistung unterschieden wird: Die **Übertragung eines Mehrzweck-Gutscheins**, die der späteren Erbringung einer Leistung vorangeht, unterliegt per se nicht der Umsatzsteuer, weil es sich nicht um eine wirtschaftliche Tätigkeit handelt (§ 3 Abs. 15 Satz 2 UStG; Abschn. 3.17 Abs. 9 Satz 2 und 3 UStAE). Daher kann die Übertragung des Mehrzweck-Gutscheins auch nicht unter die Portalregelung fallen, die die Einschaltung des Portalbetreibers in eine steuerbare Leistung erfordert. Erst bei Ausführung der steuerbaren Lieferung oder sonstigen Leistung durch den Unternehmer, der den Mehrzweck-Gutschein als Zahlungsmittel angenommen hat, stellt sich die Frage, wem die Leistung auf der Grundlage von § 3 Abs. 11a UStG zuzurechnen ist, wenn es sich um eine eeD handelt. Dagegen kann die Lieferung von Gegenständen von vornherein nicht unter die Portalregelung fallen (zur Behandlung der Vergütung, die ein Portalbetreiber für den Vertrieb von Mehrzweckgutscheinen erhält, vgl. Abschn. 3.17 Abs. 10 u. 11 UStAE).

Überträgt ein Händler **Einzweck-Gutscheine** auf einen Portalbetreiber, die zum Kauf eines Gegenstands verwendet werden können, gilt die Übertragung als Lieferung dieser Gegenstände an den Portalbetreiber (§ 3 Abs. 14 Satz 2 UStG). Dementsprechend erbringt der Portalbetreiber mit der Weiterübertragung der Gutscheine ebenfalls Lieferungen an die Erwerber der Gutscheine, auch wenn er vermeintlich nur unkörperliche Rechte „durchhandelt“ (Abschn. 3.17 Abs. 3 UStAE). In ähnlicher Weise stellen die Ausgabe und die Übertragung von Einzweck-Gutscheinen, die eine eeD betreffen, auf jeder Vertriebsstufe selbst eine eeD dar. Nicht abschließend geklärt ist der grenzüberschreitende Vertrieb von Einzweck-Gutscheinen, die den Erwerber zum Bezug einer eeD wie z. B. Erwerb eines Computerspiels per Download berechtigen. Denn der BFH hat dem EuGH die Frage zur Entscheidung vorgelegt, ob ein Gutschein auch dann als Einzweck-Gutschein qualifiziert werden kann, wenn ein ausländischer Zwischenhändler in die Vertriebskette eingeschaltet ist.<sup>20</sup> In diesem Fall sind verschiedene Leistungsorte vorstellbar, weil der Gutschein auf seinem Weg zum Verbraucher auch Gegenstand eines vorgeschalteten B2B-Geschäfts ist, bei dem sich der Leistungsort nach § 3a Abs. 2 UStG bestimmen und im Ausland liegen würde. Bei Annahme verschiedener Leistungsorte im In- und Ausland würde es sich zwingend um einen Mehrzweck-Gutschein i. S. d. § 3 Abs. 15 Satz 1 UStG handeln, dessen Übertragung an den Verbraucher nicht steuerbar ist, weil erst die Annahme als Gegenleistung für die tatsächlich erbrachte Leistung die Steuer auslöst (§ 3 Abs. 15 Satz 2 UStG). Dagegen ist mittlerweile geklärt, dass der Betrieb eines Gutscheinportals als solcher keine steuerbare

17 BT-Drucks. 18/1529, 76.

18 Grambeck, NWB 2016, 3931, 3943.

19 BStBl. II 2016, 858.

20 Vorlagebeschl. v. 03.11.2022, DStR 2023, 271.

Leistung an die Nutzer darstellt.<sup>21</sup> Der Einsatz von Gutscheinen, die an sich ein bewährtes Mittel der Absatzförderung sind, bedarf daher gerade in den Plattformfällen sorgfältiger Planung. Weiterführende Informationen bietet das DWS-Merkblatt Nr. 1845 „Gutscheine im Umsatzsteuerrecht“.

### 2.3.4 Bezahlen mit Daten?

Insbesondere bei kostenlosen eeD stellt sich die Frage, ob die Einwilligung des Nutzers in die Verwertung seiner persönlichen Daten, z. B. für Werbezwecke, einen tauschähnlichen Umsatz mit der Folge begründen kann, dass der Portalbetreiber Umsatzsteuer auf die vermeintlich kostenlose Leistung schuldet. Nach einer in der Lit. vertretenen Auffassung soll es sich um den Tausch einer eeD gegen die Einräumung eines Datenverwertungsrechts handeln, wobei die Bemessungsgrundlage im Wege der Schätzung zu ermitteln sei.<sup>22</sup> Die Gegenauffassung verweist zurecht darauf, dass es in vielen Fällen an der erforderlichen Unmittelbarkeit zwischen Leistung und Gegenleistung fehlen dürfte, weil der Umfang der eeD nicht in einem proportionalen Verhältnis zum Umfang der vermeintlichen Rechteeinräumung steht.<sup>23</sup> Zudem ist schon im Ansatz zweifelhaft, ob persönliche Daten Gegenstand einer lizenzartigen Nutzungsüberlassung sein können.<sup>24</sup> Auch in zivilrechtlicher Hinsicht muss nicht unbedingt ein gegenseitiger Vertrag vorliegen. Zwar gilt der Verbraucherschutz im Hinblick auf die Bereitstellung digitaler Produkte gem. § 327 Abs. 3 BGB auch dann, wenn der Verbraucher kein monetäres Entgelt entrichtet, sondern dem Anbieter personenbezogene Daten überlässt. Jedoch ergibt sich aus § 327q Abs. 1 BGB, dass der Widerruf der datenschutzrechtlichen Einwilligungserklärung seitens des Verbrauchers nicht automatisch zur Beendigung des Vertrags über das digitale Produkt führt. Nach Ansicht des EU-Mehrwertsteuerausschusses, die rechtlich nicht verbindlich ist, liegt jedenfalls dann kein Leistungsaustausch vor, wenn das Angebot allen Internetnutzern zur Verfügung steht und die Leistung des Unternehmers nicht von der Menge bzw. Qualität der erhaltenen Daten abhängt.<sup>25</sup> Der BFH hat die Streitfrage, ob Nutzerdaten eine (zusätzliche) Gegenleistung darstellen können, trotz entsprechenden Vortrags der Finanzverwaltung im Revisionsverfahren V R 42/17 bislang nicht entscheiden müssen.<sup>26</sup>

### 2.4 Abschließender Hinweis zur Portalregelung

Viele Betreiber bekannter Portale und App Stores haben die Portalregelung in ihren AGB umgesetzt und die Vertragsklauseln im eigenen Interesse so klar und eindeutig gefasst, dass die Voraussetzungen einer Dienstleistungskommission in Bezug auf EU-Geschäfte in jedem Fall erfüllt sind. Daher ist bereits auf der Grundlage der vertraglichen Vereinbarungen und der Abrechnungsmodalitäten eine Leistungskette gegeben, sodass die Widerlegungsmöglichkeit gem. § 3 Abs. 11a Satz 2 und 3 UStG insoweit keine praktische Relevanz besitzt. Anders können die Dinge aber bei kleineren Portalen und bei Drittlandsportalen liegen, die nicht in die Leistungskette eingeschaltet werden wollen oder der Portalregelung keine Beachtung schenken. **Ein Inhaltsanbieter sollte sich daher immer die vollständigen AGB des Portal-**

**betreibers beschaffen**, damit er die rechtlichen Grundlagen des jeweiligen Vertriebsmodells einschätzen kann. Ist danach Raum für eine direkte Leistungsbeziehung zu den Nutzern des Portals und möchte der Inhaltsanbieter diese direkte Leistungsbeziehung herstellen, muss er vorab mit dem Portalbetreiber abstimmen, wie die Voraussetzungen der Widerlegungsmöglichkeit erfüllt und nachgewiesen werden können. Dies gilt entsprechend für den Fall, dass der Inhaltsanbieter nur an den Portalbetreiber leisten möchte und deshalb darauf angewiesen ist, dass der Tatbestand der Portalregelung bzw. einer „echten“ Leistungskommission erfüllt ist.

## 3. VERTRIEB SONSTIGER LEISTUNGEN ÜBER INTERNETPLATTFORMEN

### 3.1 Grundlagen

Die eigene Wohnung, das eigene Auto sind mit hohen Kosten verbunden. Zudem wollen viele Menschen nur noch für Dinge bezahlen, die sie tatsächlich brauchen. Vor diesem Hintergrund liegt es nahe, den eigenen Besitz mit anderen zu teilen (engl. „to share“) bzw. teure Gegenstände gemeinsam zu nutzen, was auch gut für die Umwelt sein kann. Der Begriff „**Sharing Economy**“ bezeichnet daher eine gemeinschaftliche Nutzung von Ressourcen, die durch die hohe Verbreitung des Internets erleichtert wird. Denn über das Internet lassen sich schneller Gleichgesinnte finden, wobei regelmäßig ein Plattformbetreiber die Vermittlungsfunktion zwischen dem Anbieter einer Ressource und dem potenziellen Nutzer einnimmt.<sup>27</sup> Für die Vermittlungsfunktion macht es keinen Unterschied, ob die Plattform in Gestalt einer Website betrieben wird, die der Nutzer mit seinem Browser über das World Wide Web ansteuern kann, oder ob es sich um eine Smartphone-App handelt. Internetplattformbetreiber sind auch prägend für die „**Gig Economy**“, in der Arbeitssuchende keine feste Anstellung mehr erhalten, sondern in eigener Verantwortung als Selbstständige kurzfristige Aufgaben für verschiedene Auftraggeber erledigen, die ihnen von der Plattform vermittelt werden (engl. „Gig“ = einmalige oder kurzfristige Beschäftigung). Die Plattformbetreiber der Sharing Economy bzw. Gig Economy haben eine ähnliche Funktion wie App Stores und Portale, indem sie Käufer und Verkäufer auf einer Plattform zusammenbringen. Jedoch ist die **Portalregelung gem. § 3 Abs. 11a UStG ausschließlich auf eeD und bestimmte Telefondienste anwendbar**, d. h., sie gilt nicht für andere sonstige Leistungen, die außerhalb des Internets erbracht werden bzw. eine nicht nur minimale menschliche Beteiligung erfordern (z. B. Vermietung beweglicher und unbeweglicher Sachen, Handwerkerleistungen, Beförderungsleistungen). Wird eine solche sonstige Leistung über eine Internetplattform vermittelt oder vertrieben, sind i. d. R. drei Umstände zu prüfen, von denen die Besteuerung abhängt: Erstens muss geklärt werden, welcher Person die Erbringung der über die Plattform angebotenen sonstigen Leistung zuzurechnen ist, denn als Leistender kommen sowohl der Plattformbetreiber als auch der Nutzer in Betracht. Zweitens kann – je nach Zielgruppe der Internetplattform – zweifelhaft sein, ob der die Leistung erbringende Nutzer überhaupt eine unternehmerische Tätigkeit ausübt. Drittens ist hinsichtlich des Leistungsorts grundsätzlich zwischen B2B- und B2C-Geschäften zu unterscheiden, weshalb der leistende Unternehmer die umsatzsteuerliche Unternehmer-eigenschaft seiner Kunden klären muss.

21 BFH-Urteil v. 15.03.2022, BStBl. II 2023, 150. S. dazu Grambeck, *StuB* 2023, 89.

22 Melan/Pfeiffer, *DStR* 2017, 1072, 1073; Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, *Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt*, ifst-Schrift Nr. 538, 53f.

23 Grambeck, *NWB* 2016, 3931, 3935.

24 Pinkernell, *Ubg* 2018, 139, 144 f.

25 Beschluss v. 03.11.2018, *UR* 2019, 575.

26 Urteil v. 16.01.2020, *MwStR* 2020, 458 m. Anm. Prätzler.

27 Bräutigam/Ludwig/Spengel, *Steuerlicher Reformbedarf bei Service-Plattformen*, *ZEW-Studie* v. 15.01.2019, 3.

### 3.2 Leistender Unternehmer

Die Bestimmung des leistenden Unternehmers bzw. die **Zurechnung der Leistung** bereitet keine Probleme, wenn der Plattformbetreiber die beworbene „Sharing-Leistung“ selbst erbringt und die Nutzer gar nicht miteinander interagieren können. Ein typisches Beispiel hierfür ist die kurzzeitige Vermietung von standardisierten Beförderungsmitteln, wie z. B. Elektrofahrrädern (E-Bikes)<sup>28</sup> oder Mietwagen, durch einen gewerblichen Anbieter, der für die Vermietung die eigene Website oder Smartphone-App verwendet. Hier erbringt immer der Anbieter die Vermietungsleistung. Es handelt sich um eine althergebrachte Fahrzeugvermietung, die zwar im Gewand moderner Technik auftritt, aber nicht den Tatbestand der eeD erfüllt (Art. 7 Abs. 3 Buchst. u MwStVO).<sup>29</sup> Schwieriger sind die Fälle zu beurteilen, in denen die geteilte Ressource bzw. die Leistung ausschließlich von den Nutzern der Plattform stammt („echte“ **Sharing-Economy-Plattform**), der Plattformbetreiber aber so intensiv in den Vertrieb, die Erbringung und die Bezahlung einer sonstigen Leistung eingebunden ist, dass er selbst als Anbieter dieser Leistung erscheinen könnte. Ein gutes Beispiel für diese Problematik ist die **Airbnb-Plattform**: Auf dieser Plattform bieten gewerbliche und private Vermieter („Gastgeber“) Unterkünfte an, die wiederum von gewerblichen und privaten Kunden („Gäste“) angemietet werden. Gastgeber und Gäste sind Mitglieder der Airbnb-Plattform und müssen sich deren Nutzungsbedingungen unterwerfen. Die Plattform tritt weltweit unter einer einheitlichen Marke auf, wickelt die Transaktionen der Nutzer einschl. Bezahlung ab und stellt ihren Mitgliedern „Servicegebühren“ für die elektronische Präsentation der Unterkünfte und für die konkrete Buchung in Rechnung. Im Unterschied zur Portalregelung für eeD gibt es in Bezug auf andere sonstigen Leistungen aber keine gesetzliche Fiktion, wonach ein solcher Plattformbetreiber immer als Kommissionär zu behandeln und in die Leistungskette eingebunden ist. Es gelten vielmehr die allgemeinen umsatzsteuerlichen Regeln zur Zurechnung einer Leistung. Danach kommt es darauf an, wer als **Schuldner der Leistung** auftritt, was sich wiederum aus den im konkreten Fall abgeschlossenen zivilrechtlichen Vereinbarungen ergibt.<sup>30</sup> Je nach vertraglicher Ausgestaltung ist zwischen Eigenhändlern, Kommissionären und bloßen Vermittlern bzw. Vertretern zu unterscheiden,<sup>31</sup> wobei man in der Praxis häufig auch auf das neuere Vertriebsmodell „Marktplatzbetreiber“ trifft:

#### 3.2.1 Eigenhändler

Der Eigenhändler erbringt die Leistung im eigenen Namen und für eigene Rechnung. **Ist der Plattformbetreiber als Eigenhändler einzuordnen, entsteht eine umsatzsteuerliche Leistungskette.** Solche Leistungsketten kommen z. B. bei der gewerblichen Vermietung von Ferienwohnungen vor, wenn ein Unternehmer Ferienwohnungen von privaten Eigentümern anmietet und die Unterkünfte dann im eigenen Namen und für eigene Rechnung Feriengästen zur Nutzung überlässt. Im Beispiel Airbnb würde also der Gastgeber eine Unterkunft an den Plattformbetreiber vermieten, der seinerseits die Unterkunft an die Gäste weitervermietet. Jedoch hat Airbnb in seinen Nutzungsbedingungen ausdrücklich klargestellt, dass der Mietvertrag über die Unterkunft ausschließlich zwischen Gastgeber und Gast abgeschlossen

wird, während die Plattform nur als Marktplatzbetreiber tätig wird.<sup>32</sup> Der klare Hinweis auf die beschränkte Funktion eines Marktplatzbetreibers, der lediglich Inserate der Gastgeber veröffentlicht, schließt es m. E. auch aus, den Plattformbetreiber Airbnb auf der Grundlage der umsatzsteuerlichen „**Ladenrechtssprechung**“ als leistenden Unternehmer anzusehen.<sup>33</sup> Zwar hat der BFH entschieden, dass ein Unternehmer, der angeblich fremde Leistungen auf seiner Website anbietet, selbst als Leistender zu behandeln ist, wenn sein Wille, für eine andere Person zu handeln, nicht eindeutig und klar zum Ausdruck kommt.<sup>34</sup> Airbnb hat diese Rechtsprechung jedoch beachtet und macht vor Abschluss der Mietverträge in hinreichender Weise deutlich, dass der Marktplatz nicht in die Vermietungsleistung eingeschaltet ist. Ähnlich verhält es sich bei dem deutschen Konkurrenten Wimdu, der laut AGB nur ein technischer Dienstleister in Bezug auf die angebotenen Ferienunterkünfte ist.

#### 3.2.2 Kommissionär

Ein Kommissionär handelt ebenfalls im eigenen Namen, aber für fremde Rechnung. Er wird selbst Vertragspartner des Dritten, unterliegt aber den Weisungen des Kommittenten und ist verpflichtet, das aus dem Kommissionsgeschäft Erlangte an den Kommittenten herauszugeben (§§ 383 Abs. 1, 384 Abs. 1 und 2 HGB). Das Kommissionsgeschäft kann sich nicht nur auf den Verkauf oder Ankauf von Waren, sondern auch auf die Erbringung oder Beschaffung von Dienstleistungen bzw. sonstigen Leistungen beziehen („Dienstleistungskommission“ i. S. d. § 406 Abs. 1 HGB). Zivilrechtlich liegt eine Geschäftsbesorgungsleistung des Kommissionärs an den Kommittenten vor, jedoch wird umsatzsteuerlich eine **Leistungskette bzgl. der Dienstleistung fingiert** (§ 3 Abs. 11 UStG). Bei der Einkaufskommission („Leistungseinkauf“) erbringt daher der Dritte eine Leistung an den Kommissionär, der wiederum eine gleichartige Leistung an den Kommittenten erbringt.<sup>35</sup> Umgekehrt leistet im Fall der Verkaufskommission („Leistungsverkauf“) der Kommittent an den Kommissionär, der wiederum eine gleichartige Leistung an den Dritten erbringt.<sup>36</sup> Beide Leistungen erfolgen im gleichen Zeitpunkt.<sup>37</sup> Insbesondere Vermietungsleistungen können im Wege des Leistungsverkaufs vertrieben werden (z. B. kurzfristige Vermietung von Ferienhäusern im Wege der Dienstleistungskommission).<sup>38</sup> Daher könnte ein Plattformbetreiber wie z. B. Airbnb die Unterkünfte im eigenen Namen und für Rechnung der Gastgeber Dritten anbieten. Dies hätte aber zur Folge, dass Airbnb in die Leistungskette eingeschaltet werden würde und bzgl. der an die Gäste erbrachten Vermietungsleistungen eigene umsatzsteuerliche Verpflichtungen hätte. Dies liegt natürlich nicht im Interesse von Airbnb, zumal sich die vermieteten Unterkünfte in vielen verschiedenen Ländern befinden. Vielmehr werden die Gastgeber in den Plattformnutzungsbedingungen ausdrücklich

28 Weiterführende Informationen bietet das DWS-Merkblatt Nr. 1826 „Dienstfahrräder und E-Bikes – Steuerliche Aspekte bei Fahrrädern im unternehmerischen Bereich“.

29 Ebenso Abschn. 3.a.12 Abs. 6 Nr. 16 UStAE zur „online gebuchten Vermietung von Beförderungsmitteln“.

30 Abschn. 2.1 Abs. 3 UStAE.

31 BFH, Urteil v. 25.04.2018, DStR 2018, 1613.

32 <https://www.airbnb.de/terms>.

33 A.A. Vobbe/Dietsch, UR 2021, 224, 228.

34 BFH, Urteil v. 15.05.2012, BStBl. II 2013, 49. Im Fall einer objektiv mehrdeutigen Erklärung gehen Unklarheiten zu Lasten des Erklärenden, der selbst verpflichtet ist (BFH, Beschluss v. 03.02.2021, XI B45/20, BB 2021, 1252). Ausf. zu Vermittlungsleistungen Dietsch/Stelzer, MwStR 2021, 182.

35 Abschn. 3.15 Abs. 1 Satz 5 UStAE.

36 Abschn. 3.15 Abs. 1 Satz 6 UStAE. Wird eine Verwertungsgesellschaft im eigenen Namen und für Rechnung des Urhebers tätig, liegt eine Dienstleistungskommission vor, s. dazu Finken, MwStR 2021, 414.

37 Abschn. 3.15 Abs. 2 Satz 2 UStAE.

38 Abschn. 3.15 Abs. 7 UStAE.

darauf hingewiesen, dass sie sich selbst um die Erfüllung der umsatzsteuerlichen Verpflichtungen im Zusammenhang mit der Vermietung der Unterkünfte kümmern müssen. Im Unterschied dazu ist aber ein Fall des Leistungsverkaufs gegeben, wenn eine kommunale Stadtwerke-GmbH im eigenen Namen einen E-Bike-Sharing-Service anbietet, der von einem Dritten betrieben wird (kurzfristige Vermietung von elektrischen Fahrrädern, die mittels einer Smartphone-App gebucht und freigeschaltet werden).

### 3.2.3 Vermittler

Beschränkt sich der Plattformbetreiber darauf, lediglich Geschäfte zwischen den Plattformnutzern zu vermitteln (Maklertätigkeit gem. § 93 HGB), erbringt er ausschließlich eine **Vermittlungsleistung an den Plattformnutzer**, in dessen Auftrag er tätig wird. Gleiches gilt, wenn der Plattformbetreiber als Bevollmächtigter eines Plattformnutzers einen Vertrag über die Erbringung einer sonstigen Leistung mit einem anderen Plattformnutzer abschließt und dabei im Namen des Plattformnutzers handelt, den er vertritt (offene Stellvertretung gem. § 164 Abs. 1 BGB). In beiden Fällen muss der Plattformbetreiber aber sorgfältig darauf achten, dass sein Wille, für eine andere Person zu handeln, vor Abschluss des Geschäfts klar und eindeutig zum Ausdruck kommt (Handeln in fremdem Namen).<sup>39</sup> Anderenfalls läuft er Gefahr, dass er auf der Grundlage der o.g. „Ladenrechtsprechung“ selbst als leistender Unternehmer (Eigenhändler) behandelt wird und die Steuer auf die vermittelte Leistung schuldet.

### 3.2.4 Elektronischer Marktplatz

Stellt der Plattformbetreiber den Nutzern lediglich eine **Internetpinnwand** bzw. einen **elektronischen Marktplatz** für sonstige Leistungen zur Verfügung, auf dem die Nutzer ihre Inserate platzieren und selbst Kontakt mit anderen Nutzern aufnehmen können, wird der Plattformbetreiber erst recht nicht in die Leistungskette eingeschaltet.<sup>40</sup> Stattdessen erbringt er eeD an die Nutzer (z. B. Veröffentlichung der elektronischen Inserate der Nutzer auf der Plattform). So verhält es sich z. B. beim Plattformbetreiber Airbnb, der laut Nutzungsbedingungen ausdrücklich nicht als Vermittler, sondern als reiner Dienstleister tätig wird, der Inserate der Gastgeber veröffentlicht und es Gastgebern und Gästen ermöglicht, miteinander zu kommunizieren und untereinander Verträge abzuschließen. Die Selbstklassifikation als „Marktplatz“ ist im Übrigen nicht nur umsatzsteuerlich vorteilhaft für Airbnb, denn bei einer Tätigkeit als Makler müsste Airbnb die in vielen Ländern geltenden Sonderregelungen für Immobilienmakler beachten. Dagegen kann Airbnb als Marktplatzbetreiber gleichzeitig kostenpflichtige Leistungen an beide Parteien einer Transaktion erbringen und somit auch beiden Parteien Servicegebühren in Rechnung stellen (mehrseitiges Geschäftsmodell mit „Gastgeber-Service-Gebühren“ und „Gast-Service-Gebühren“).

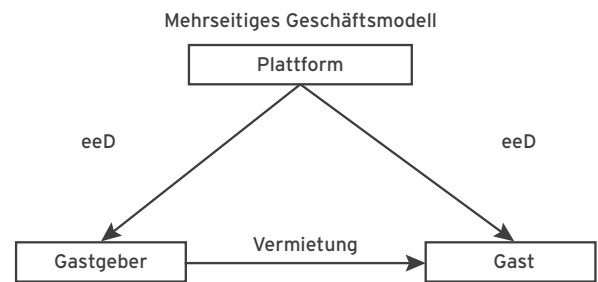


Abbildung 3

### 3.3 Unternehmereigenschaft des Leistenden

Einige Plattformen werden von Freiwilligen oder einer Nutzergemeinde („**user community**“) betrieben und sind für alle Teilnehmer kostenlos. In diesem Fall sind mit dem Betrieb der Plattform keine umsatzsteuerlichen Pflichten verbunden, weil es sich nicht um eine gegen Entgelt betriebene Tätigkeit handelt.<sup>41</sup> Dagegen ist ein Plattformbetreiber, der nachhaltig gegen Entgelt sonstige Leistungen an die Nutzer der Plattform erbringt, ohne Weiteres als Unternehmer i. S. d. § 2 Abs. 1 UStG einzuordnen. Schwieriger ist die umsatzsteuerliche Einordnung der Aktivitäten der Nutzer. Ist ein Nutzer bereits aufgrund einer außerhalb der Plattform ausgeübten wirtschaftlichen Tätigkeit als umsatzsteuerlicher Unternehmer tätig, fallen die über die Plattform erbrachten sonstigen Leistungen gleicher Art grundsätzlich ebenfalls in den Anwendungsbereich der Umsatzsteuer. In diesem Fall spielt es keine Rolle, ob die auf der Plattform ausgeübte Aktivität des Nutzers nachhaltig ist oder nur unregelmäßig und in geringem Umfang stattfindet. Ein typisches Beispiel hierfür ist die **Beauftragung eines Handwerkers über ein Handwerkerportal**, wie z. B. MyHammer. Der Handwerker ist bereits Unternehmer, weshalb auch das Entgelt für die Ausführung des über die Plattform erteilten Auftrags der Umsatzsteuer unterliegt. Da der Handwerker die Handwerkerleistung selbstständig erbringt, kann er auch nicht als Arbeitnehmer der Plattform eingeordnet werden.<sup>42</sup> Dies gilt in gleicher Weise für die über eine Plattform vermittelten Reinigungskräfte, die in aller Regel eigenverantwortlich tätig sind.<sup>43</sup>

Das Problem der möglichen **Eingliederung der Nutzer in das Unternehmen des Plattformbetreibers** wird allerdings im Zusammenhang mit dem Uber-Geschäftsmodell diskutiert. Die Uber-Plattform vermittelt Personenbeförderungsleistungen, die durch ihre Mitglieder erbracht werden, die dafür ihre Privatwagen verwenden und sich einen Nebenverdienst sichern wollen. Jedoch teilt Uber den Fahrern nicht nur die Fahren zu, sondern gibt auch die Preisgestaltung vor. Zudem macht das Unternehmen den Fahrern strenge Auflagen im Hinblick auf die Qualität der Leistungen. Deshalb hat der EuGH Uber nicht als Internetvermittlungsplattform eingeordnet, die elektronische Dienstleistungen an Fahrer und Fahrgäste erbringt, sondern als Personenbeförderungsunternehmen, das ähnlich wie ein Taxiunternehmen selbst Verkehrsdienstleistungen anbietet und sich dabei der Dienste der Fahrer bedient.<sup>44</sup> Zwar ist das Urteil in einer öffentlich-rechtlichen Streitigkeit zum spanischen Personenbeförderungsgesetz ergangen. Man könnte jedoch daraus schließen, dass die Fahrer auch umsatzsteuerlich keine selbstständige Tätigkeit

39 Abschn. 3.7 Abs. 1 Satz 3 UStAE. Zur Vermittlung von Rechtsanwälten über das Internet-Portal „JustAnswer“ vgl. FG Thüringen, nrkr. Urteil v. 22.10.2019, MwStR 2020, 760, Rev. anh. XI R 11/20.

40 Vgl. dazu den BFH-Beschluss v. 29.04.2020, DStR 2020, 1115, wonach beim Geschäftsmodell „Verkauf durch Händler, Versand durch Amazon“ (Amazon Marketplace) eine direkte Lieferung des Händlers an den Kunden vorliegt.

41 Mehrwertsteuerausschuss, Protokoll der 22. Ausschusssitzung am 01.04.2019, taxud.c.(2019)2026442, 5.

42 BMF, Schreiben v. 09.11.2016, BStBl. I 2016, 1213, Rn. 52.

43 BMF, Schreiben v. 09.11.2016, BStBl. I 2016, 1213, Rn. 52.

44 Urteil v. 20.12.2017, C-434/15.

ausüben, weil sie Weisungen unterliegen und in das Unternehmen von Uber eingegliedert sind (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG).<sup>45</sup> Im Ergebnis wäre Uber dann gar keine „disruptive“ Vermittlungsplattform der Sharing Economy, sondern ein ordinäres Taxiunternehmen. Eine ähnliche Diskussion gibt es im Bereich des **Crowdsourcings**. Das BAG hat einen angeblich selbstständigen Crowdworker als Arbeitnehmer eingeordnet, weil er in die Organisationsstruktur der Online-Plattform eingebunden war.<sup>46</sup>

Die Frage, ob eine Privatperson durch ihre Plattformaktivität zum Unternehmer wird, stellt sich auch bei der **Zimmer- und Wohnungsvermietung**. Hier gilt Folgendes: Wer dauerhaft auch nur eine Wohnung vermietet, ist bereits umsatzsteuerlicher Unternehmer.<sup>47</sup> Ebenso ist Unternehmer, wer wiederholt Unterkünfte kurzfristig an Fremde vermietet.<sup>48</sup> Dagegen kann bei der gelegentlichen kurzfristigen Vermietung von Privatunterkünften durch Personen, die ansonsten keine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben, zweifelhaft sein, ob eine unternehmerische Tätigkeit vorliegt. Da Selbstständigkeit und Einnahmeerzielungsabsicht auch bei kurzfristiger Vermietung gegeben sind, kommt es vorrangig auf das Tatbestandsmerkmal der Nachhaltigkeit an (§ 2 Abs. 1 Satz 3 UStG). Entscheidend ist das Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall, wobei u. a. die Wiederholungsabsicht und die Intensität des Tätigwerdens berücksichtigt werden müssen.<sup>49</sup> Eine einmalige kurzfristige Vermietung der eigenen Wohnung an Fremde ist mangels Nachhaltigkeit keine unternehmerische Tätigkeit („**Home-Sharing**“).<sup>50</sup> Jedoch könnte bereits die Mitgliedschaft bei einer Vermittlungsplattform auf eine auf Wiederholung angelegte Tätigkeit hinweisen, zumal die Erstellung einer detaillierten, mit Fotos versehenen Wohnungsbeschreibung schon sehr in Richtung händlerartige Absatzförderung geht.<sup>51</sup> Der Mehrwertsteuerausschuss tendiert dazu, bereits aus der Mitgliedschaft bei einer Vermietungsplattform wie z. B. Airbnb auf die Nachhaltigkeit und somit auf eine wirtschaftliche Tätigkeit i. S. v. Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL zu schließen, konnte aber keinen Konsens zwischen allen Mitgliedern erreichen.<sup>52</sup> Aus Sicht des deutschen Rechts kommt dem gelegentlichen Vermieter, der Mitglied einer Plattform ist, aber ansonsten keine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, die **Kleinunternehmerregelung** zur Hilfe. Überschreiten die (Brutto-)Vermietungsumsätze nicht die maßgeblichen Schwellenwerte, wird die Steuer auf diese Umsätze nicht erhoben (§ 19 Abs. 1 Satz 1 UStG). *Bräutigam/Ludwig/Spengel* schätzen allerdings, dass mehr als 40% der auf der deutschen Airbnb vertretenen Anbieter über der bis Ende 2019 geltenden Kleinunternehmergrenze von 17.500 € lagen.<sup>53</sup> Außerdem ist zu beachten, dass auch der Kleinunternehmer Umsatzsteuer schuldet, wenn er sonstige Leistungen von einem ausländischen Plattformbetreiber empfängt (§§ 19 Abs. 1 Satz 3, 13b Abs. 5 UStG). Dies gilt z. B. für

die „Gastgeber-Service-Gebühr“, die ein inländischer Kleinunternehmer an den in Irland ansässigen Plattformbetreiber Airbnb entrichten muss.

Besondere Probleme bereitet die umsatzsteuerliche Einordnung der Teilnehmer von **P2P-Tauschplattformen** (Peer-to-Peer), auf denen Einzelpersonen Leistungen austauschen, ohne dass Geldzahlungen erfolgen. Ein typisches Beispiel hierfür ist der **Tauschkreis** oder Tauschring, dessen Mitglieder einander helfen bzw. einander Sachen ausleihen. Dabei kann ein Tausch entweder sofort durchgeführt werden (z. B. Nachhilfeleistung gegen anschließende Ausleihe eines Fahrzeugs) oder erfolgt zeitlich versetzt unter Guthchrift von Guthabenpunkten („credits“), die der leistende Teilnehmer später für den Bezug einer Leistung eines anderen Tauschpartners verwenden kann. Ist ein Teilnehmer bereits außerhalb seiner Aktivität im Tauschring als Unternehmer tätig (z. B. Friseur) und erbringt er berufliche Leistungen (z. B. Haare schneiden) gegen eine in etwa gleichwertige Gegenleistung, unterliegt dieser Umsatz der Umsatzsteuer. Der Umstand, dass die Gegenleistung nicht in Geld, sondern in einer Lieferung oder sonstigen Leistung besteht, steht der Steuerbarkeit nicht entgegen; es liegt dann ein tauschähnlicher Umsatz vor (§ 3 Abs. 12 Satz 2 UStG). Dagegen ist im Fall einer gelegentlichen „Freizeitaktivität“ bzw. Nachbarschaftshilfe erstens zu prüfen, ob die Tätigkeit überhaupt nachhaltig ist. Zweitens kann bei solchen Tauschringgeschäften fraglich sein, ob überhaupt der für einen umsatzsteuerlichen Leistungsaustausch erforderliche unmittelbare Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung gegeben ist. Denn der „Austausch“ von freiwilligen Leistungen (Gefälligkeiten) löst keine Umsatzsteuer aus, und bei einem groben Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung könnte eine Schenkung, d. h., eine unentgeltliche Leistung, vorliegen. Der Mehrwertsteuerausschuss hat sich vertieft mit dieser Problematik befasst,<sup>54</sup> wobei aus deutscher Sicht aber noch die **Kleinunternehmerregelung** gem. § 19 Abs. 1 UStG zu beachten ist: Überschreitet die Tauschaktivität nicht die maßgeblichen Schwellenwerte, besteht auch keine Pflicht zur Versteuerung der Einnahmen, weshalb das Finanzamt den Bagatellfällen nicht nachspürt.

### 3.4 Umsatzsteuerliche Einordnung des Leistungsempfängers

Sowohl der Plattformbetreiber, der als Unternehmer sonstige Leistungen an die Plattformnutzer erbringt, als auch der jeweilige Plattformnutzer, der entgeltliche Leistungen an andere Plattformnutzer erbringt, müssen sich Klarheit über die umsatzsteuerliche Einordnung des Leistungsempfängers verschaffen. Die grundlegende **Unterscheidung zwischen B2B- und B2C-Geschäft** ist nicht nur für die Bestimmung des Leistungsorts maßgeblich (§ 3a Abs. 1 und 2 UStG), sondern ggf. auch für die Erhebung der Steuer bei grenzüberschreitenden Umsätzen (Übergang der Steuerschuldnerschaft gem. § 13b Abs. 5 UStG) und die Ausstellung von Rechnungen. Grundlage für den Nachweis der Unternehmereigenschaft ist die Mitteilung der USt-IdNr. seitens des Leistungsempfängers (Art. 18 Abs. 1 MwStVO).<sup>55</sup> Ist dem Leistenden keine USt-IdNr. übermittelt worden, kann er grundsätzlich davon ausgehen, dass die Leistung an einen Nichtunternehmer erbracht wird (Art. 18 Abs. 2 MwStVO). Es ist daher unerlässlich, dass die Plattform bei der Registrierung der Nutzer die erforderlichen Daten erhebt, damit der umsatzsteuerliche Status der Nutzer zuverlässig bestimmt werden kann. Besondere Probleme entstehen, wenn eine Leistung ihrer Art nach eigentlich nur für den **nichtunternehmerischen Bereich des Empfängers**

<sup>45</sup> *Über hat inzwischen in Großbritannien eine erhebliche Umsatzsteuernachzahlung geleistet, um die Vergangenheit zu bereinigen; Athanasiou, TNI 2023 (Vol. 108), 753.*

<sup>46</sup> *Urteil v. 01.12.2020, 9 AZR 102/20.*

<sup>47</sup> *Spilker, in: Weymüller, BeckOK UStG, § 4 Nr. 12 Rn. 20 (Stand: 26.03.2023).*

<sup>48</sup> *„Beherbergungsumsätze“ i. S. v. Abschn. 4.12.9 UStAE.*

<sup>49</sup> *Abschn. 2.3 Abs. 5 UStAE.*

<sup>50</sup> *Delp/Ronig, DB 2018, 1296, 1301.*

<sup>51</sup> *Vgl. BFH, Urteil v. 26.04.2012, BStBl. II 2012, 634, zum Einstellen von Gebrauchsgegenständen auf einem elektronischen Marktplatz.*

<sup>52</sup> *Protokoll der 22. Ausschusssitzung am 01.04.2019, taxud.c.1(2019)2026442, 7 f.*

<sup>53</sup> *Steuerlicher Reformbedarf bei Service-Plattformen, ZEW-Studie v. 15.01.2019, 3.*

<sup>54</sup> *Leitlinien aus der 105. Sitzung v. 26.10.2015, 6.2.*

<sup>55</sup> *Abschn. 3a.2 Abs. 9 UStAE.*



gers verwendet werden kann (z.B. Pflegeleistungen, Nachhilfeunterricht, Ernährungsberatung), der Leistungsempfänger aber auf der Plattform als Unternehmer mit USt-IdNr. registriert ist. In diesem Fall muss sich der Plattformnutzer, der eine solche Leistung gegen Entgelt an einen anderen Plattformnutzer erbringen möchte, ausdrücklich bestätigen lassen, dass die Leistung für das Unternehmen des Empfängers bestimmt ist. Unterbleibt die Bestätigung, ist der Leistungsempfänger trotz Mitteilung seiner USt-IdNr. als Nichtunternehmer zu behandeln.<sup>56</sup>

### 3.5 Ort der sonstigen Leistung

#### 3.5.1 Leistungen des Plattformbetreibers

Der Umsatzsteuer unterliegen nur sonstige Leistungen gegen Entgelt, die im Inland ausgeführt werden (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG). Erbringt ein Unternehmer eine sonstige Leistung an einen anderen Unternehmer, bestimmt sich der Leistungsort grundsätzlich nach dem Sitz des Leistungsempfängers (§ 3a Abs. 2 Satz 1 UStG: **Empfängerortprinzip** im B2B-Geschäft). Dagegen gilt für Leistungen an Nichtunternehmer grundsätzlich das **Ursprungslandprinzip** (§ 3a Abs. 1 Satz 1 UStG). Jedoch sind sonstige Leistungen an Nichtunternehmer im **Bestimmungsland** steuerbar, wenn es sich um eeD handelt (§ 3a Abs. 5 Satz 1 UStG: Wohnsitz des Verbrauchers). Weitere Ausnahmen gelten u.a. für sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück (§ 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG: Ort der Belegenheit des Grundstücks), die kurzfristige Vermietung eines Beförderungsmittels (§ 3a Abs. 3 Nr. 2 UStG: Ort der tatsächlichen Zurverfügungstellung), die Erbringung von Vermittlungsleistungen an Nichtunternehmer (§ 3a Abs. 3 Nr. 4 UStG: Ort des vermittelten Umsatzes), die Einräumung von Eintrittsberechtigungen an Unternehmer (§ 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG: Ort der Veranstaltung) und Beförderungsleistungen (§ 3b UStG: Ort der Bewirkung bzw. Beginn der Beförderung).

Für die Behandlung der Leistungen des Plattformbetreibers kommt es entscheidend darauf an, ob er als Eigenhändler bzw. Kommissionär in die Leistungserbringung der Nutzer eingeschaltet wird (Leistungskette Nutzer A --> Plattformbetreiber --> Nutzer B) oder ob er als reiner Marktplatzbetreiber vollständig außerhalb der Leistungsbeziehung zwischen den Nutzern steht. Wird er im Auftrag eines Nutzers als Vermittler tätig, entsteht zwar keine Leistungskette, jedoch könnte die besondere Ortsregelung für Vermittlungsleistungen an Verbraucher einschlägig sein. Im Hinblick auf die Vielgestaltigkeit der Plattformen und der über Plattformen vertriebenen sonstigen Leistungen können hier nur einige typische Fallkonstellationen erläutert werden:

#### 3.5.1.1 Eigenhändler/Kommissionär

Ist ein Plattformbetreiber selbst als **Eigenhändler oder Kommissionär** in die Leistungserbringung eingeschaltet, richtet sich der Leistungsort seines Umsatzes nach den Bestimmungen, die für die von ihm an den Kunden erbrachte Leistung gelten. Beispiel: Der Plattformbetreiber mietet Ferienhäuser von Privateigentümern an und vermietet sie an Urlauber. Die kurzfristige Vermietung von Unterkünften ist eine sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück.<sup>57</sup> Die Vermietungsleistung des Plattformbetreibers wird dort ausgeführt, wo das Grundstück liegt (§ 3a Abs. 3 Nr. 1 Buchst. a UStG). Der Umstand, dass der Nutzer die Unterkunft online buchen kann, verwandelt die Vermietungsleistung nicht in eine eeD.<sup>58</sup> Verlangt der Plattformbetreiber von den Urlaubern neben der Miete zusätzliche Gebühren

für die Nutzung der Plattform (z.B. „Buchungsgebühr“), liegt eine Nebenleistung der Vermietungsleistung und nicht etwa eine eigenständig zu würdigende eeD vor. Im Ergebnis handelt es sich also um einen gewerblichen Vermieter, der sich seiner eigenen Plattform bedient, um seine Vermietungsleistungen zu vertreiben und abzuwickeln (ähnlich wie die eigene Buchungsplattform einer Fluggesellschaft).

#### 3.5.1.2 Marktplatzbetreiber

Erbringt der Betreiber der Plattform dagegen nur marktplatzbezogene und automatisierte Dienstleistungen an die Nutzer seiner Plattform, die ausschließlich untereinander Geschäfte anbahnen und Leistungen austauschen, erbringt er als **„Marktplatzbetreiber“** bzw. „Kontaktpunkt“ grundsätzlich eeD an diese Nutzer.<sup>59</sup> Denn in diesem Fall ist er weder Akteur in einer Leistungskette noch agiert er als Vermittler, weil er am Leistungsaustausch zwischen den Nutzern nicht beteiligt ist. Der Leistungsort für die eeD ergibt sich im B2B-Geschäft aus § 3a Abs. 2 UStG (Empfängerortprinzip), im B2C-Geschäft gilt § 3a Abs. 5 Satz 1 UStG (Bestimmungslandprinzip). Dies hat im Fall des in Irland niedergelassenen Marktplatzbetreibers Airbnb m. E. zur Folge, dass der Leistungsort der Marktplatzleistungen jeweils im Inland liegt, wenn der die Leistung empfangende Gastgeber bzw. Gast im Inland ansässig ist. Dementsprechend unterliegen die „Gastgeber-Service-Gebühr“ bzw. die variable „Gast-Service-Gebühr“ insoweit der deutschen Umsatzsteuer. Umgekehrt sind die Leistungen, die ein inländischer Marktplatzbetreiber an ausländische Nutzer erbringt, nicht im Inland steuerbar.

In die Kategorie „Marktplatzbetreiber“ fallen nach Ansicht des Mehrwertsteuerausschusses auch **automatische Wertpapierhandelsplattformen**, die keine Beratung der Kunden durch einen Mitarbeiter anbieten; somit ist die Gewährung des Online-Zugangs zu der Plattform eine eeD.<sup>60</sup> Die deutsche Finanzverwaltung unterscheidet bei Börsen und Handelsplattformen für Finanzprodukte danach, ob der Betreiber selbst zentraler Kontrahent wird, eine Abwicklungsleistung durchführt oder lediglich technische Dienstleistungen erbringt. In den ersten beiden Fällen ist eine steuerfreie Finanzdienstleistung gegeben, wohingegen die technische Dienstleistung eine regulär besteuerte sonstige Leistung darstellt. Dies gilt entsprechend für Handelsplattformen für virtuelle Währungen wie z.B. Bitcoin.<sup>61</sup>

**HINWEIS** Erbringt ein inländischer Marktplatzbetreiber eeD an ausländische Nutzer, liegt der Leistungsort gem. § 3a Abs. 2 (B2B-Geschäft) und § 3a Abs. 5 UStG (B2C-Geschäft) im Ausland. Dies setzt aber voraus, dass der Marktplatzbetreiber den ausländischen Empfängerort tatsächlich nachweisen kann, denn bei Nichterweislichkeit eines ausländischen Empfängerorts gilt die sonstige Leistung als im Inland ausgeführt.<sup>62</sup> Der Marktplatzbetreiber ist daher gehalten, den Unternehmens- bzw. Wohnsitz des jeweiligen Nutzers durch beweiskräftige Aufzeichnungen zu dokumentieren.

#### 3.5.1.3 Vermittler/Vertreter

Ist der Plattformbetreiber dagegen als **Vermittler bzw. Vertreter** an einer Transaktion zwischen zwei Plattformnutzern beteiligt,

<sup>56</sup> Abschn. 3a.2 Abs. 11a UStAE.

<sup>57</sup> Abschn. 3a.3 Abs. 4 UStAE.

<sup>58</sup> Abschn. 3a.12 Abs. 6 Nr. 15 UStAE.

<sup>59</sup> Schuska, *MwStR* 2017, 301, 307; *Mehrwertsteuerausschuss, Leitlinien aus der 108. Sitzung v. 27.–28.03.2017, (7)(f): Online-Zugang zu Plattformen, die einen Kontaktpunkt bieten.*

<sup>60</sup> *Leitlinien aus der 108. Sitzung v. 27.–28.03.2017, (7)(g).*

<sup>61</sup> *BMF, Schreiben v. 03.05.2021, BStBl. I 2021, 713.*

<sup>62</sup> *BFH, Beschluss v. 28.11.2017, DStR 2018, 297.*

kommt es entscheidend auf die Unternehmereigenschaft des Plattformnutzers an, der die Vermittlungsleistung des Plattformbetreibers empfängt. Denn für Vermittlungsleistungen an Unternehmer gilt das Empfängerortprinzip gem. § 3a Abs. 2 UStG (B2B-Geschäft). Es spielt daher in den B2B-Fällen bzgl. des Leistungsorts keine Rolle, ob eine Vermittlungsleistung, die vollautomatisch über eine Plattform erbracht wird, zugleich den Tatbestand der eeD erfüllt. Dagegen ist bei Vermittlungsleistungen an Nichtunternehmer an sich der Ort maßgeblich, an dem der vermittelte Umsatz als ausgeführt gilt (§ 3a Abs. 3 Nr. 4 UStG), während bei Vorliegen einer eeD der Wohnsitz des Nutzers maßgeblich wäre (§ 3a Abs. 5 UStG).

Die **Abgrenzung zwischen Vermittlungsleistung und eeD** in Plattformfällen ist nicht abschließend geklärt.<sup>63</sup> Der Mehrwertsteuerausschuss ordnet eine B2C-Vermittlungsleistung, die vollautomatisch über das Internet erfolgt, ausschließlich als eeD ein.<sup>64</sup> Demgegenüber scheint die deutsche Finanzverwaltung der Vermittlungsleistung den Vorrang einzuräumen, indem sie die „Online-Vermittlung von online gebuchten Leistungen“ ausdrücklich vom Anwendungsbereich des § 3a Abs. 5 UStG ausnimmt.<sup>65</sup> Dies ist auch die Auffassung des Rechtsdiensts der EU-Kommission.<sup>66</sup> Die folgenden Beispiele sollen das Problem verdeutlichen:

**BEISPIEL 1** Ein Nichtunternehmer (N) bucht mithilfe der fiktiven Vermittlungsplattform Online-Booking (OB) ein Hotelzimmer in Berlin. Die Vermittlungsgebühr, die N an OB entrichten muss, beträgt 5 % des Übernachtungspreises. Befindet sich der Wohnsitz des N im Inland, liegt der Leistungsort in jedem Fall im Inland, da beide Ortsregelungen zum gleichen Ergebnis führen (Inland gem. § 3a Abs. 5 UStG bzw. § 3a Abs. 3 Nr. 4 UStG i. V. m. § 3a Abs. 3 Nr. 1 Buchst. a UStG). Wohnt N dagegen im Ausland (z. B. Belgien), würde sich bei Annahme einer eeD der Leistungsort der Vermittlungsleistung in Belgien befinden, sodass OB belgische Umsatzsteuer schulden würde.

**BEISPIEL 2** Die fiktive Sharing-Plattform „Share-my-Car“ (SMC) vermittelt private Kfz-Mitfahrgelegenheiten an Verbraucher und berechnet dem Mitfahrer eine Vermittlungsgebühr i. H. v. 5 % des Fahrpreises bzw. des von dem Fahrer geforderten Kostenanteils. N aus Belgien, der mit dem Zug nach Köln reisen will, bucht von zu Hause aus über SMC eine Weiterfahrt von Köln nach Marburg. Ist die Vermittlungsleistung von SMC als eeD einzuordnen, befindet sich der Leistungsort in Belgien. Liegt dagegen eine Vermittlungsleistung vor, entscheidet der Leistungsort der vermittelten Leistung. Dieser befindet sich im Inland, wenn der Fahrer, der die Mitfahrgelegenheit nach Marburg anbietet, als Unternehmer handelt (Personenbeförderung gem. § 3b Abs. 1 Satz 1 UStG: wo die Beförderung bewirkt wird). Ist der Fahrer kein Unternehmer, vermittelt SMC eine nicht steuerbare Beförderungsleistung zwischen zwei Nichtunternehmern. In diesem Fall wird die Vermittlungsleistung an dem Ort erbracht, an dem die vermittelte Leistung ausgeführt wird,<sup>67</sup> d. h., der Leistungsort befindet sich ebenfalls im Inland.

Eine automatisierte Vermittlungsleistung ohne menschliche Beteiligung ist m. E. als eeD einzuordnen.<sup>68</sup> Zwar hat dies eine umsatzsteuerliche Ungleichbehandlung der Vermittlung unter menschlicher Beteiligung und der vollautomatischen Vermittlung zur Folge, sodass eine Wettbewerbsverzerrung zwischen diesen Vermittlungsformen eintreten könnte. Jedoch hat der EuGH bereits entschieden, dass der Tatbestand der eeD im Hinblick auf seine Vereinfachungsfunktion eher weit auszulegen ist.<sup>69</sup> In dieselbe Richtung geht auch das BFH-Urteil vom 01.06.2016,<sup>70</sup> wonach eine **Internetpartnervermittlung**, die automatisierte Leistungen an ihre Mitglieder erbringt, im Kern als Online-Datenbank einzuordnen ist und unter § 3a Abs. 5 UStG fällt. Nach Ansicht des BFH steht der Qualifikation als eeD nicht entgegen, dass die Vermittlungsleistung auch durch menschliche Vermittler erbracht werden könnte. Denn ausschlaggebend sei der tatsächlich verwirklichte Sachverhalt der Erbringung einer automatisierten Leistung über das Internet. Unabhängig davon würde es einen europaweit tätigen Plattformbetreiber überfordern, wenn er anstelle des Wohnsitzes des Verbrauchers bzw. der Beweismittel gem. Art. 24b MwStVO den Ort der jeweils vermittelten Leistung bestimmen und nachweisen müsste. Ein weiterer Anhaltspunkt für die Einordnung als eeD ergibt sich aus Art. 31a Abs. 3 Buchst. d MwStVO, wonach die Vermittlung von Hotelunterkünften an Dritte gerade nicht im Zusammenhang mit einem Grundstück steht. Auch die unionsrechtliche Einordnung der Leistungen elektronischer Versteigerungsplattformen als eeD ist ein Argument gegen den Vorrang der Vermittlungsleistung (Art. 7 Abs. 2 Buchst. d MwStVO).

**HINWEIS** Im Hinblick auf die ungeklärte Rechtslage kann es zur Doppelbesteuerung einer grenzüberschreitenden Vermittlungsleistung kommen, wenn die beteiligten Mitgliedstaaten den Begriff der eeD unterschiedlich auslegen. Der Plattformbetreiber ist daher gehalten, sich vorab über die umsatzsteuerliche Einordnung seiner Tätigkeit zu informieren (z. B. durch Einholung von verbindlichen Auskünften bei den Finanzverwaltungen der betroffenen Mitgliedstaaten).

### 3.5.2 Leistungen des Plattformnutzers

Der Leistungsort der sonstigen Leistungen, die ein unternehmerisch tätiger Plattformnutzer an einen anderen Plattformnutzer erbringt, richtet sich nach den allgemeinen Vorschriften, die für die jeweilige Leistung gelten. Das Abgrenzungsproblem in Bezug auf eeD und Vermittlungsleistungen gegenüber Verbrauchern ergibt sich hier nicht, weil der Plattformnutzer keine eeD, sondern – in den hier relevanten Fällen – eine andersgeartete Leistung außerhalb des Internets erbringt (z. B. Vermietungsleistung, Handwerkerleistung, Beförderungsleistung). Im Grunde hat man es mit einer normalen Leistungsbeziehung zu tun, wobei sich der Umstand, dass das Geschäft über eine Internetplattform zustande gekommen ist, nicht auf die Besteuerung der Plattformnutzer auswirkt. Einige Beispiele sollen das Grundprinzip verdeutlichen:

- Gast F aus Frankreich bucht über Airbnb ein Zimmer in der Privatwohnung des Gastgebers D in Köln. Der Leistungsort der Beherbergungsleistung des D liegt in Deutschland (§ 3a Abs. 3 Nr. 1 Buchst. a UStG).

<sup>63</sup> Schuska, *MwStR* 2017, 301, 307; Grambeck, in: Weymüller, *BeckOK UStG*, § 3a Rn. 257 (Stand: 26.03.2023); Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, *ifst-Schrift* Nr. 538, 70 ff.

<sup>64</sup> Protokoll der 22. Ausschusssitzung am 01.04.2019, *taxud.c.1* (2019)2026442, 5.

<sup>65</sup> Abschn. 3.a.12 Abs. 6 Nr. 19 UStAE.

<sup>66</sup> Mehrwertsteuerausschuss, *Working Paper* Nr. 906, 5.

<sup>67</sup> Abschn. 3.a.7 Abs. 2 Satz 1 UStAE.

<sup>68</sup> *Auf. dazu Zechner, Understanding VAT in Three-Party, Platform-Based Business Models: Which Party Is Supplying Which Service?*, *EC TAX REVIEW*, 2022, 171 (181).

<sup>69</sup> Urteil v. 07.03.2017, *DStRE* 2017, 1183.

<sup>70</sup> *BStBl. II* 2016, 905.

- Der Rentner D aus Aachen bucht über MyHammer den Handwerker B aus Belgien, der in der Wohnung des D eine antike Standuhr reparieren soll. Der Leistungsort ist nicht am Sitz des B (§ 3a Abs. 1 Satz 1 UStG), sondern befindet sich im Inland (§ 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. c UStG).
- Der selbstständig tätige Steuerberater S nimmt auf einer Geschäftsreise von Berlin nach Hamburg gegen Kostenbeteiligung einen Mitfahrer M mit, den ihm die fiktive Sharing-Plattform Share-my-Car vermittelt hat. S handelt im Rahmen seines Unternehmens und mit der Absicht, Einnahmen zu erzielen (Kostenerstattung). Er erbringt eine Beförderungsleistung an M, wobei der Leistungsort im Inland liegt (§ 3b Abs. 1 Satz 1 UStG).

### 3.6 Bemessungsgrundlage

Die Bemessungsgrundlage entspricht dem Entgelt, das der leistende Unternehmer als Gegenleistung erhält (§ 10 Abs. 1 Satz 1 UStG). Dabei sind – ebenso wie bei der Erbringung von eeD über ein Portal – bei Plattformfällen u.a. folgende Besonderheiten zu beachten:

- Erhebt der Plattformbetreiber neben seiner Gebühr auch Nutzerdaten, die er z.B. für Werbezwecke verwenden möchte, könnte u.U. ein zusätzliches Entgelt vorliegen. Denn nach einer umstrittenen Ansicht soll die **Einwilligung in die Verwertung von Nutzerdaten** ein tauschähnlicher Umsatz sein (vgl. 2.3.4).
- Ist der Plattformbetreiber als **Einkaufskommissionär** in die Leistungskette eingeschaltet, umfasst das Entgelt, das er vom Kommittenten erhält, den Preis der eingekauften Leistung (zivilrechtlicher Auslagenersatz) und die Provision.<sup>71</sup>
- Wird die Zahlung des Entgelts für eine sonstige Leistung, die ein Nutzer der Plattform an einen anderen Nutzer erbringt, vom Plattformbetreiber abgewickelt und zahlt dieser nur den nach Abzug der **Plattformgebühren** verbleibenden Betrag an den leistenden Nutzer aus, verringert sich das umsatzsteuerliche Entgelt nicht um diese Gebühren.<sup>72</sup> Dies ist insb. auch bei der Überprüfung der Schwellenwerte für die Kleinunternehmerregelung zu beachten.

### 3.7 Steuerbefreiungen und Steuersätze

Besteht die **Leistung des Plattformbetreibers** in einer eeD (z.B. Leistung eines Marktplatzbetreibers an seine Mitglieder), und ist die Leistung im Inland steuerbar, so liegt mangels einer Steuerbefreiung für eeD grundsätzlich auch eine steuerpflichtige Leistung vor. Nicht abschließend geklärt ist jedoch, ob die besonderen **Steuerbefreiungstatbestände für Vermittlungsleistungen** gem. § 4 Nr. 8 Buchst. a und b bzw. Nr. 11 UStG zur Anwendung kommen können, wenn der Plattformbetreiber eine vollautomatische Vermittlungsleistung in Bezug auf eine Kreditgewährung, den Umtausch von gesetzlichen Zahlungsmitteln oder den Abschluss eines Versicherungsvertrags erbringt. Nach einer in der Literatur vertretenen Ansicht soll die Steuerbefreiung auch bei automatisierten Vermittlungsleistungen anwendbar sein, wenn die Voraussetzungen einer Vermittlungstätigkeit im Übrigen vorliegen und es sich daher nicht um eine bloße Online-Werbung bzw. Unterstützungsleistung handelt.<sup>73</sup> Dies entspricht auch der Auffassung des Mehrwertsteuerausschusses.<sup>74</sup> Demgegen-

über ist die deutsche Finanzverwaltung bei der Gewährung der Steuerfreiheit sehr zurückhaltend. Nach dem BMF-Schr. v. 03.05.2021 kommt die Steuerbefreiung nicht in Betracht, wenn die Plattform nur eine technische Dienstleistung erbringt.<sup>75</sup> Vor diesem Hintergrund sollte der Betreiber einer Vermittlungsplattform vorab klären, ob seine konkret ausgeübte Tätigkeit die Voraussetzungen eines Befreiungstatbestands erfüllt (zu den Besonderheiten des **Crowd-Lendings** vgl. *Jansen/Huget*, UR 2018, 417).

Der Steuersatz für eeD des Plattformbetreibers beträgt 19% (§ 12 Abs. 1 UStG). Im Hinblick auf andere sonstige Leistungen, die keine eeD sind, und über die Plattform vertrieben oder vermittelt werden, kommt der ermäßigte Steuersatz i.H.v. 7% in folgenden Fällen in Betracht:

- Vermietung von Büchern gem. § 12 Abs. 2 Nr. 2 UStG;
- kurzfristige Vermietung von Wohn- und Schlafräumen gem. § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG, z.B. Vermietung einer Wohnung über Airbnb.

Dagegen stellt die Weitervermietung einer Ferienwohnung unter Erbringung von Zusatzleistungen an Urlauber eine Reiseleistung dar. Es gilt der Regelsteuersatz, jedoch bei verringerter Bemessungsgrundlage (Margenbesteuerung gem. § 25 UStG).<sup>76</sup>

### 3.8 Aktuelle Entwicklungen

Deutschland hat die CESOP-Richtlinie (EU) 2020/284 vom 18.02.2020 im Rahmen des JStG 2022 umgesetzt und einen neuen § 22g UStG „**Besondere Pflichten für Zahlungsdienstleister**“ eingeführt. Die Vorschrift dient der Bekämpfung der Umsatzsteuerhinterziehung im grenzüberschreitenden Geschäftsverkehr.<sup>77</sup> Die Aufzeichnungspflicht tritt am 01.01.2024 in Kraft. Am 08.12.2022 hat die EU-Kommission verschiedene Neuregelungen zur Anpassung des Umsatzsteuerrechts an das Digitale Zeitalter vorgeschlagen („ViDA-Projekt“).<sup>78</sup> Ein Schwerpunkt des ViDA-Projekts ist die Einführung einer fiktiven **Leistungskette für Personenbeförderungsleistungen und kurzfristige Übernachtungsleistungen**. Dadurch sollen die bislang nicht vollständig erfassten Leistungen der Nicht- und Kleinunternehmer in das MwSt-System einbezogen und Wettbewerbsverzerrungen zwischen Plattformbetreibern einerseits sowie traditionellen Taxi- und Hotelunternehmen andererseits beseitigt werden.<sup>79</sup> Es ist vorgesehen, die MwStSystRL entsprechend zu ändern und die EU-weite Umsetzung zum 01.01.2025 zu erreichen.

## 4. PLATTFORMEN-STEUTRANSPARENZGESETZ

### 4.1 Überblick

Nach Einschätzung des Gesetzgebers ist die Plattformökonomie in den Bereichen Immobilienvermietung, persönliche Dienstleistungen, Onlinehandel und Personenbeförderung besonders anfällig für Steuerverkürzungen seitens der Akteure, die dort als Anbieter entgeltlicher Leistungen auftreten.<sup>80</sup> Abhilfe soll

<sup>75</sup> BMF, Schreiben v. 03.05.2021, BStBl. I 2021, 713, Tz. II.3. und III.

<sup>76</sup> BFH, Urteil v. 27.03.2019, BStBl. II 2021, 497; Abschn. 25.1 Abs. 12 Satz 2 UStAE. Hierbei genügt es, wenn die Weitervermietung die einzige Leistung darstellt.

<sup>77</sup> S. dazu Luther/Zimmer/Zawodsky, DStR 2022, 2191; Vellen, UStB 2022, 397 ff.

<sup>78</sup> S. dazu Becker, MwStR 2023, 37 ff; Grambeck, MwStR 2023, 169, 171 ff.

<sup>79</sup> Krit. dazu Oldiges, DStR 2023, 874, 876.

<sup>80</sup> BT-Drucks. 20/3436, 38.

<sup>71</sup> BFH, Urteil v. 25.04.2018, DStR 2018, 1613.

<sup>72</sup> OFD Karlsruhe, VfG. v. 19.02.2015, DStR 2015, 2241.

<sup>73</sup> Langer/Mateev, UR 2017, 534, 537; Online-Kreditvermittlung; Grambeck, UR 2011, 365, 371; ders. NWB 2016, 3931, 3939.

<sup>74</sup> Leitlinien aus der 105. Sitzung v. 26.10.2015, 6.2.4.

das **Plattformen-Steuertransparenzgesetz (PStTG)** vom 20.12.2022<sup>81</sup> schaffen. Das neue Gesetz dient der Erlangung von Informationen zum Zweck einer gleichmäßigen und gesetzmäßigen Besteuerung von Plattformbetreibern und Anbietern. Es ist am 01.01.2023 in Kraft getreten und beruht auf der als „DAC7“ bezeichneten Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22.03.2021, die zugleich in den anderen EU-Mitgliedstaaten umgesetzt wird. Durch das PStTG werden die Betreiber bestimmter digitaler Plattformen verpflichtet, Daten über die Anbieter und die auf den Plattformen vermittelten Transaktionen zu erheben sowie diese Daten an die Finanzverwaltung zu übermitteln. Die so erhobenen Daten werden automatisch mit den Finanzbehörden anderer Länder ausgetauscht. Das PStTG enthält also keine materiellrechtlichen Tatbestände, sondern verfahrensrechtliche Vorschriften zur Aufdeckung von Steuerverkürzungen im Bereich der Ertrag- und Umsatzsteuern.

### 4.2 Aufzeichnungs- und Meldepflichten

Die **Meldeverpflichtungen** nach dem PStTG bestehen, wenn

- eine **Plattform** bzw. ein **Plattformbetreiber** i. S. d. § 3 PStTG
- es einem **Anbieter** i. S. d. § 4 Abs. 2 PStTG ermöglicht,
- eine **relevante Tätigkeit** i. S. d. § 5 PStTG
- an einen **Nutzer** i. S. v. § 4 Abs. 1 PStTG auszuführen.

Nach § 3 Abs. 1 Satz 1 PStTG handelt es sich bei einer **Plattform** um jedes System, das auf digitalen Technologien beruht und es Nutzern ermöglicht, über ein Netzwerk mittels einer Software miteinander in Kontakt zu treten und elektronisch Rechtsgeschäfte abzuschließen, die auf die Erbringung relevanter Tätigkeiten nach § 5 PStTG oder die Erhebung und Zahlung einer mit einer relevanten Tätigkeit zusammenhängenden Vergütung gerichtet sind. **Plattformbetreiber** ist, wer dem Anbieter die Plattform zur Verfügung stellt (§ 3 Abs. 2 PStTG). Der Plattformbetreiber ist gem. § 3 Abs. 4 PStTG grundsätzlich zur Übermittlung von Informationen verpflichtet („meldender Plattformbetreiber“), sofern er nicht ausnahmsweise von der Meldepflicht freigestellt ist (§ 3 Abs. 3 PStTG).

Die konkrete Meldepflicht wird durch das Vorliegen einer relevanten Tätigkeit des jeweiligen **Anbieters** ausgelöst. Die in Betracht kommenden Tätigkeiten sind in § 5 Abs. 1 PStTG abschließend aufgezählt und umfassen

- die zeitlich begrenzte Überlassung von Nutzungen und anderen Rechten jeder Art an unbeweglichem Vermögen, also insb. die **Immobilienvermietung**,
- die **Erbringung persönlicher Dienstleistungen**,
- den **Verkauf von Waren** und
- die zeitlich begrenzte Überlassung von Nutzungen und anderen Rechten jeder Art an Verkehrsmitteln, also insb. die **Vermietung von Fahrzeugen**.

Die in den §§ 13 ff. PStTG geregelten Meldepflichten betreffen sowohl Informationen über die Plattform selbst als auch den jeweiligen Anbieter und die von diesem Anbieter je Quartal ausgeführten Transaktionen. Der Plattformbetreiber, der die Meldepflicht erfüllt, wird im Gesetz als „**meldender Plattform-**

**betreiber**“ bezeichnet (§ 3 Abs. 4 PStTG). Davon zu unterscheiden ist der „**meldepflichtige Anbieter**“, bei dem es sich um die Person handelt, die auf der Plattform eine relevante Tätigkeit ausgeübt hat (§ 4 Abs. 6 PStTG). Das Gesetz enthält Ausnahmen für bestimmte **freigestellte Anbieter**, die ein geringes Risiko darstellen (z. B. börsennotierte Unternehmen, Großvermieter und Kleinstverkäufer). Die bzgl. eines meldepflichtigen Anbieters zu meldenden Informationen umfassen im Wesentlichen die Daten, die für eine steuerliche Einordnung der Aktivitäten des Anbieters benötigt werden (§ 14 Abs. 2 und 3 PStTG). Dabei handelt es sich insb. um den Namen bzw. die Firma des Anbieters, die Anschrift, jegliche vorhandene Steuer- und Umsatzsteuer-Identifikationsnummern sowie die während eines Quartals erzielten Vergütungen. Bei Immobilienvermietungen i. S. d. § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 PStTG sind zusätzlich Angaben zu den vom meldepflichtigen Anbieter inserierten Immobilieneinheiten zu machen (§ 14 Abs. 4 PStTG). **Meldezeitraum ist das Kalenderjahr** (§ 6 Abs. 6 PStTG), wobei die jeweilige Vergütung dem Quartal zugeordnet werden muss, in dem sie dem meldepflichtigen Anbieter zugeflossen ist (§ 15 Abs. 3 PStTG). Die Meldung an das BZSt hat nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz elektronisch im Wege der Datenfernübertragung über von der Finanzverwaltung vorgegebene Schnittstellen zu erfolgen (§ 15 Abs. 1 PStTG). Die Frist für die erste Meldung nach dem neuen PStTG läuft am 31.01.2024 ab. Etwaige Verstöße gegen die Registrierungs- und Meldepflicht sind **bußgeldbewehrt** (§ 25 PStTG).

Der Umstand, dass der erste Meldezeitraum schon am 01.01.2023 und damit kurz nach dem Inkrafttreten des PStTG begonnen hat, hat bei den Plattformbetreibern einen sofortigen Handlungsbedarf ausgelöst.<sup>82</sup> Dabei muss in einem ersten Schritt geklärt werden, ob dem Grunde nach eine Registrierungs- und Meldepflicht besteht, weil auf der Plattform relevante Tätigkeiten ausgeübt werden. Ist dies der Fall, muss der Plattformbetreiber in einem zweiten Schritt die Daten der meldepflichtigen Anbieter gem. § 17 PStTG erfassen, um die spätere Meldung vorzubereiten. Dabei darf er sich nicht auf die bloße **Datenerhebung** beschränken, sondern ist gem. § 18 auch verpflichtet, eine **Plausibilitätsprüfung** durchzuführen, um die Zuverlässigkeit der zu meldenden Informationen zu gewährleisten. Vor diesem Hintergrund hat die Finanzverwaltung am 02.02.2023 ein erstes **BMF-Schreiben** in Gestalt eines Frage- und Antworttextes (FAQ) veröffentlicht, das den Plattformbetreibern eine gewisse Orientierung geben soll.<sup>83</sup>

### 4.3 Auswirkungen des PStTG auf die Nutzer bzw. Anbieter

Eine Person, die als Nutzer auf einer digitalen Plattform registriert ist, ohne selbst Leistungen anbieten zu können, ist vom PStTG weder unmittelbar noch mittelbar betroffen. Auch ein Nutzer, der auf der Plattform als Anbieter aktiv ist, hat nach dem PStTG keine eigenen steuerlichen Handlungspflichten, die sanktionsbewehrt sind. Jedoch werden seine wirtschaftlichen Aktivitäten auf der Plattform nunmehr für die Finanzverwaltung transparent, was im Einzelfall steuerliche **Ermittlungsmaßnahmen** ermöglicht. Verweigert ein Anbieter seine Mitwirkung bei der Erhebung der gesetzlich vorgesehenen Informationen durch den Plattformbetreiber, ist Letzterer befugt, das Nutzerkonto des Anbieters zu sperren oder die Vergütungen, die der Anbieter über die Plattform erzielt, nicht an den Anbieter auszuzahlen (§ 23 PStTG).

<sup>81</sup> BGBl. I 2022, 2730. Lit. zum PStTG: Appel/Claßen, GmbHR 2/2023, R20; Grambeck, MwStR 2023, 169; Grotherr, Ubg 2023, 60 und Ubg 2023, 113; Klink/Sixt, DStR 2022, 2646; Limpinsel/Hahn, IWB 2023, 47; Luther/Zawodsky/Daase, BB 2022, 2841.

<sup>82</sup> Luther/Zawodsky/Daase, BB 2022, 2841, 2844.

<sup>83</sup> BStBl. I 2023, 241. Ausf. dazu Grotherr, Ubg 2023, 113.