

## **EuGH: Ladenrechtsprechung bei digitalen Plattformen**

Beim EuGH ist derzeit anhängig, in welchen Fällen die Vermittlerstellung einer digitalen Plattform für umsatzsteuerliche Zwecke zu negieren und stattdessen eine Leistungskette zwischen Leistungsanbieter, Plattformbetreiber und Nutzer anzunehmen ist. Die Rechtsfrage und weitergehende Hinweise zu den Aufzeichnungspflichten werden anhand von drei Fallbeispielen veranschaulicht.

### **Hintergrund**

Betreiber digitaler Plattformen sind in den letzten Jahren zunehmend in den Fokus des europäischen und nationalen Gesetzgebers geraten, um die Erhebung der Mehrwertsteuer im Binnenmarkt sicherzustellen. Bereits mit Wirkung ab dem 01.01.2015 trat in allen europäischen Mitgliedsstaaten Art. 9a Mehrwertsteuerverordnung (vgl. § 3 Abs. 11a UStG) in Kraft, wonach eine Leistungskette zwischen Anbieter, Plattformbetreiber und Nutzer fingiert wird (Dienstleistungskommission), wenn eine elektronische Dienstleistung über ein Telekommunikationsnetz, eine Schnittstelle oder Portal erbracht wird. Diese Fiktion einer Leistungskette wurde mit Wirkung ab 01.07.2021 auf bestimmte Konstellationen von Warenlieferungen ausgeweitet (vgl. § 3 Abs. 3a UStG). Darüber hinaus haben Plattformbetreiber bereits ab dem 01.01.2019 weitergehende Aufzeichnungspflichten gem. § 22f UStG zu beachten, die ab 01.07.2021 auch auf bestimmte Dienstleistungskonstellationen ausgeweitet wurden. Mit Wirkung ab dem 01.01.2023 kommen auf die Plattformbetreiber die Aufzeichnungspflichten nach dem Plattformen-Steuertransparenzgesetz („DAC-7“-Richtlinie, siehe [Deloitte Tax-News](#)) hinzu. Aktuell werden im Rahmen der Initiative der EU-Kommission „VAT in the Digital Age“ (ViDA) weitergehende Ansätze diskutiert, wie Plattformbetreiber zu einem robusteren Mehrwertsteuersystem beitragen können.

Zur o.g. Fiktion einer Leistungskette gem. Art. 9a Mehrwertsteuerverordnung (vgl. § 3 Abs. 11a UStG) ist derzeit beim EuGH die Frage anhängig (EuGH Az. C-695/20, Fenix International), ob die Fiktion im Einklang mit dem Unionsrecht steht. Auch außerhalb des Anwendungsbereichs der zuvor genannten Norm wird in der Betriebsprüfungspraxis jedoch regelmäßig versucht, die wirtschaftliche Vermittlerstellung des Plattformbetreibers mit Verweis auf die Ladenrechtsprechung zu negieren. Nach der Ladenrechtsprechung wird einem Vermittler der Umsatz eines Lieferanten bzw. Dienstleister zugerechnet, wenn für den Kunden nicht nachvollziehbar erkennbar ist, wer der tatsächlicher Erbringer der Lieferung bzw. Dienstleistung ist (BFH, Urt. v. 09.04.1970 - V R 80/66, BStBl. II 1970, 506; Abschn. 3.7 Abs. 7 Satz 7 UStAE). In diesem Kontext soll auch ein italienisches Verfahren, das im Sommer letzten Jahres mediale Aufmerksamkeit erlangte, aufgegriffen werden.

### **Der Booking.com Fall**

Auf dem Reiseportal *Booking.com* können Dritte Unterkünfte inserieren. Booking.com erhebt hierfür eine Vermittlungsprovision. Zwischen Booking.com und der italienischen Finanzverwaltung ist ein Streit entbrannt, ob die Vermittlungsprovision der italienischen Umsatzsteuer unterliegt, wenn der Dritte nicht als Unternehmer zu qualifizieren ist (siehe zuletzt: [Parodi, Dutch agree to back Italian tax probe into Booking.com \(10.11.2022\)](#), [Reuters](#)). Zu dieser Rechtsauffassung würde man bei Dritten mit Ansässigkeit in Italien gelangen, wenn die Vermittlungsprovision als Entgelt für eine elektronische Dienstleistung i.S.d. § 3a Abs. 5 UStG zu qualifizieren wäre. In der Betriebsprüfungspraxis kommt es jedoch vor, dass hinsichtlich des Entgelts für die elektronische Dienstleistung nicht nur auf die Vermittlungsprovision, sondern auf das insgesamt vom Nutzer bezahlte Entgelt für die über die Plattform bezogene Leistung abgestellt wird, wie das beim EuGH anhängige Verfahren verdeutlicht.

### **Der Onlyfans Fall**

In dem beim EuGH anhängigen Streitfall ermöglicht der Betreiber der Streaming-Plattform *Onlyfans* Streamern, u.a. Videos gegen Spenden (sog. Donations) hochzuladen. Hierzu hat das FG Düsseldorf jüngst entschieden, dass es sich bei derartigen Spenden um ein Entgelt für eine elektronische Dienstleistung i.S.d. § 3a Abs. 5 UStG handelt (FG Düsseldorf, Urt. v.

04.03.2022 - 1 K 2812/19 U). Die britische Finanzverwaltung fingierte entsprechend dieser Rechtsauffassung nach Art. 9a Mehrwertsteuerverordnung, der als Tatbestand u.a. eine elektronische Dienstleistung voraussetzt, eine Leistungskette zwischen Streamer, Plattformbetreiber und Nutzer, was zur Folge hätte, dass die Vermittlungsleistung untergeht und sich der Plattformbetreiber die Leistung des Streamers zu eigen machen würde.

Der Plattformbetreiber müsste danach gem. Art. 24a und Art. 24b Mehrwertsteuerverordnung nachhalten, wo die jeweilige Streaming-Leistung konsumiert würde und die Umsatzsteuer nach den Vorschriften des Staates des Konsums erheben. Kann der Plattformbetreiber den Ort des Konsums nicht nachweisen, unterliegt die Leistung nach einer Entscheidung des FG Thüringen im Ansässigkeitsstaats des Plattformbetreibers der Umsatzsteuer (FG Thüringen, Urt. v. 22.10.2019 - 3 K 309/19).

Der Plattformbetreiber vertritt im Streitfall dagegen die Rechtsauffassung, dass der Streamer unmittelbar eine Leistung an den Nutzer erbringe und der Plattformbetreiber entsprechend dem o.g. Booking.com Fall nur hinsichtlich der Vermittlungsprovision der Umsatzsteuer unterliegt. Hierzu ist jedoch anzumerken, dass der Schlussantrag des Generalanwalts Rantos v. 15.09.2022 die Rechtsauffassung der britischen Finanzverwaltung stärkt (C-695/20, Fenix International, ECLI:EU:C:2022:685).

### **Der Alpenchalets Resorts Fall**

Vor Einführung von Art. 9a Mehrwertsteuerverordnung hatte der BFH in der Nachfolgerscheidung zum EuGH-Urteil in der Rechtssache *Alpenchalets Resorts* (EuGH, Urteil vom 19.12.2018, [C 552/17](#); siehe [Deloitte Tax-News](#)) bereits umfassend geprüfte, ob nicht auch eine Leistungskette zwischen Anbieter, Plattformbetreiber und Nutzer nach der o.g. Ladenrechtsprechung anzunehmen ist (BFH, Urt. v. 22.08.2019 – V R 12/19 (V R 9/16), BStBl II 2021, 498). D.h. selbst wenn die Tatbestandsvoraussetzungen eine fingierten Leistungskette gem. § 3 Abs. 3a bzw. 11a UStG nicht erfüllt sind, kann nach den Umständen des Einzelfalls gleichwohl eine Leistungskette nach § 3 Abs. 3 bzw. 11 UStG gegeben sein. Relevant hierfür ist u.a. die Aufmachung der Plattform, die Allgemeinen Geschäftsbedingungen (AGB) und die Abwicklung des Buchungsvorgangs auf der Plattform.

### **Anmerkung**

Ob die Voraussetzung einer Leistungskette zwischen Leistungsanbieter, Plattformbetreiber und Nutzer vorliegen, ist häufig ein Graubereich, wie die o.g. Verfahren zeigen. Das Transaktionsvolumen führt regelmäßig nicht nur zu Nachzahlungen im Millionenbereich, sondern es stellen sich auch umsatzsteuerliche Registrierungsfragen auf der ganzen Welt. Darüber hinaus gilt es auch eine potenzielle Digital Service Tax sowie die nicht unerheblichen Aufzeichnungspflichten zu beachten. Der europäische Gesetzgeber hat jüngst mit Wirkung ab dem 01.01.2025 eine neue Ortsvorschrift erlassen, wonach Dienstleistungen an Verbraucher, die per Stream übertragen werden, im Ansässigkeitsstaats des Verbrauchers zu versteuern sind (Art. 54 Abs 1 Unterabschnitt 2 MwStSystRL n.F.).

Darüber hinaus verdeutlichen die Entscheidungen, wie wichtig ein ausgefeilter KYC-Prozess (Know your Customer) ist. Ob die Nutzer einer Plattform als Unternehmer oder Nichtunternehmer agieren, ist relevant für die umsatzsteuerlichen Rechtsfolgen. Ein reines Abfragen der USt-Identifikationsnummer reicht folglich nicht aus. Bereits nach den aktuellen Umsatzsteuervorschriften gem. Art. 54b und Art. 54c Abs. 2 Mehrwertsteuerverordnung (§ 22f Abs. 3 UStG) haben Plattformbetreiber weitergehende Aufzeichnungspflichten zu beachten. Mit Wirkung ab dem 01.01.2023 kommen noch die o.g. Aufzeichnungspflichten nach dem Plattformen-Steuertransparenzgesetz hinzu (siehe BR-Drucks. 605/22)

Für Anbieter, die eine Plattform als Vertriebskanal für ihre Dienstleistungen nutzen und Nachforderungen von Umsatzsteuer ausgesetzt sind, eröffnen die o.g. Ausführungen jedoch auch Gestaltungsmöglichkeiten, zu argumentieren, dass die erbrachten Dienstleistungen für umsatzsteuerliche Zwecke nichtsteuerbar sind. Dies ist zum Beispiel denkbar, wenn der Plattformbetreiber im Ausland ansässig ist. Der Anbieter würde in diesem Fall eine nichtsteuerbare Dienstleistung gem. § 3a Abs. 2 UStG an den ausländischen Plattformbetreiber erbringen (sofern keine speziellere Ortsvorschrift einschlägig ist) und der Plattformbetreiber die Leistung an den Plattformnutzer.

### **Betroffene Normen**

§ 3 Abs. 3a UStG, § 3 Abs. 11a UStG, § 3a Abs. 5 UStG, § 22f Abs. 3 UStG, Art. 24a und 24b MwSt-DVO, Art. 54b und 54c MwSt-DVO, Art. 54 Abs. 1 MwStSystRL

### **Fundstelle**

Schlussantrag des Generalanwalts Rantos v. 15.09.2022, [C-695/20](#), Fenix International

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.