

Prof. Dr. Roland Ismer MSc Econ (LSE), Nürnberg

Rechtswissenschaftliches Gutachten

**Die geplanten Neuregelungen zu Aufzeichnungspflichten und zur
Haftung von Marktplatzbetreibern in § 22f und § 25e UStG-E aus
rechtstechnischer und europarechtlicher Sicht**

erstattet

im Auftrag der Amazon Services Europe S.à r.l.

September 2018

Kurzzusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse

Die im Regierungsentwurf geplanten Neuregelungen zur Haftung von Marktplatzbetreibern in § 25e UStG-E sind in ihrer derzeitigen Fassung rechtstechnisch defizitär und europarechtswidrig:

- I. Aus **rechtstechnischer Sicht** ist der Gesetzesentwurf bislang **nicht überzeugend** (S. 8 ff.). Eine verschuldensunabhängige Haftung, wie sie der Gesetzentwurf vorsieht, gibt es im bestehenden Steuerrecht zu Recht nicht (S. 8). Auch sind die weiteren verschuldensabhängigen Haftungstatbestände nicht aufeinander abgestimmt und weisen – sowohl hinsichtlich des Haftungsumfangs als auch der zeitlichen Anknüpfungspunkte – erhebliche Mängel auf (S. 9 ff.).
- II. Der deutsche Gesetzgeber ist bei den geplanten Regelungen an das höherrangige Recht der Europäischen Union gebunden (S. 13 f.). Hierbei hat er insbesondere das unionsrechtliche **Gebot der Verhältnismäßigkeit** zu beachten (S. 14). Diesem Gebot wird der Entwurf nicht gerecht, so dass die vorgeschlagenen Normen in wesentlichen Punkten mit dem höherrangigen Unionsrecht **unvereinbar sind** (S. 13 ff.). Dies gilt insbesondere für die vorgesehene verschuldensunabhängige Haftung (S. 28). Auch die verschuldensabhängigen Haftungstatbestände müssen den aus dem Verhältnismäßigkeitsprinzip folgenden Anforderungen genügen (S. 28 ff.).
- III. Aus **rechtsvergleichender Sicht** enthält die – auf derselben unionsrechtlichen Grundlage getroffene – Gesetzesregelung im Vereinten Königreich (**UK**) deutlich **präzisere** und **europarechtskonforme** Haftungsvorschriften (S. 33 ff.).

Eine **ausführlichere Zusammenfassung** findet sich am Ende des Gutachtens (S. 37 ff.).

Inhaltsverzeichnis

Kurzzusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse	2
A. Gesetzentwurf	6
B. § 25e UStG-E aus rechtstechnischer Sicht	8
I. Probleme der vorgesehenen „Gefährdungshaftung“	8
II. Probleme der verschuldensabhängigen Haftungstatbestände ...	9
1. Haftung für Kennen und Kennenmüssen	9
2. Haftung für vermeintlichen Nichtunternehmer.....	10
III. Probleme der Haftungstatbestände bei fehlendem Marktplatzausschluss trotz Aufforderung durch die Finanzbehörde.....	10
1. Haftung bei Nichtausschluss vom Marktplatz nach Benachrichtigung	10
2. Haftung bei Nichtausschluss des vermeintlichen Nichtunternehmers.....	12
C. Unionsrechtswidrigkeit der geplanten Haftungsnormen.....	13
I. Maßgeblichkeit des EU-Rechts für das deutsche UStG	13
II. Verhältnismäßigkeitsgebot	14
1. Maßnahmen zum Schutz des Steueraufkommens müssen verhältnismäßig sein	15
a) Ziel der Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetrugs	15
b) Inpflichtnahme Dritter nur bei Verschulden	16
c) Keine übermäßigen Anforderungen an den Steuerpflichtigen	18
d) Kennenmüssen erfordert grobe Fahrlässigkeit	21
e) Eigene Leistungserbringung als spätestester relevanter Zeitpunkt für Kennenmüssen.....	23

f)	Nachrang der Haftung	24
g)	Ermessen hinsichtlich Haftungsbescheid kein Einwand ...	25
2.	Weitere Vorgaben für den Schutz des Unternehmers	25
a)	Fehlende Formalanforderungen überwindbar.....	26
b)	Gutgläubensschutz	27
III.	Folge: Gefährdungshaftung ist europarechtswidrig	28
IV.	Weitere Auswirkungen auf den Gesetzesentwurf.....	28
1.	Strenge Anforderungen an das Kennenmüssen.....	28
2.	Beweislast bei Finanzverwaltung.....	31
3.	Keine uneingeschränkte Haftung bei fehlender oder gefälschter Registrierungsbescheinigung	31
a)	Betreiber trägt Echtheitsrisiko der Bescheinigung nur bei grober Fahrlässigkeit.....	32
b)	Alternative Nachweise der Registrierung durch Betreiber möglich.....	32
D.	Rechtsvergleich mit dem Vereinten Königreich (UK)	33
I.	Haftung des Betreibers bei Nichtausschluss vom Marktplatz	34
II.	Haftung des Betreibers bei fehlender Registrierung	34
III.	Zusätzliche Informationspflichten aus Kooperationsabkommen	35
IV.	Bewertung.....	36
E.	Zusammenfassung	37
I.	Ergebnisse der Analyse der Rechtstechnik.....	37
II.	Ergebnisse der europarechtlichen Analyse	38
III.	Ergebnisse der Rechtsvergleichung	40
	Literaturverzeichnis	41
	Anhang.....	45

I. Deutscher Gesetzentwurf	45
II. Vorschriften des britischen Rechts	48
III. Kooperationsabkommen: „Tackling online VAT fraud and error - the role of online marketplaces in co-operating with HMRC (The agreement)”	51
Haftungsausschluss.....	54

A. Gesetzentwurf

Durch das Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, das derzeit im Regierungsentwurf vorliegt,¹ sollen gesetzliche Regelungen zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen im Zusammenhang mit dem Online-Handel geschaffen werden. Die Bundesregierung geht in ihrem Entwurf davon aus, dass Anhaltspunkte dafür vorlägen, dass es beim Handel mit Waren über das Internet unter Nutzung von elektronischen Marktplätzen verstärkt zu Umsatzsteuerhinterziehungen komme, insbesondere beim Handel mit Waren aus Drittländern. Der Gesetzentwurf benennt vor diesem Hintergrund drei Ziele: Sicherstellung dieser Umsatzsteuereinnahmen, den Schutz vor weiteren Umsatzsteuerausfällen sowie den Schutz und die Wahrung der Wettbewerbsfähigkeit von steuerehrlichen Unternehmen.

Nach dem Gesetzentwurf sollen Betreiber von elektronischen Marktplätzen daher zwei Pflichten unterworfen werden, nämlich besonderen Aufzeichnungsverpflichtungen gemäß § 22f UStG-E und einer Haftung nach § 25e UStG-E².

Die **Aufzeichnungsverpflichtungen** sollen sich auf die auf dem Marktplatz tätigen Unternehmer und nichtunternehmerischen Händler erstrecken. Dabei sollen die unternehmensbezogenen Angaben durch eine neu einzuführende Bescheinigung des für den liefernden Unternehmer zuständigen Finanzamts nachgewiesen werden. Die Bescheinigung, die eine Gültigkeit von maximal drei Jahren aufweist, wird auf Antrag des liefernden Unternehmens erstellt. Sie soll nach derzeitigem Stand des Gesetzesentwurfes in Papierform ausgestellt werden. Ohne feststehenden Zeitpunkt wird anvisiert, dass das Bundeszentralamt für Steuern eine Datenbank über die Bescheinigungen erstellt und dem Betreiber Auskunft über die dort gespeicherte Bescheinigung erteilt. Der Betreiber muss die genannten Unterlagen auf Anforderung des Finanzamtes elektronisch übermitteln.

¹ Entwurf eines Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, BR-Drucks. 372/18 v. 10.8.2018.

² Der Wortlaut der Vorschriften findet sich im Anhang, I. zum Gutachten.

Zudem sollen in § 25e UStG-E neue **Haftungstatbestände** eingeführt werden. Danach würden die Betreiber unter bestimmten Umständen für die nicht entrichtete Steuer aus der Lieferung eines Unternehmers haften, die auf dem von ihm bereitgestellten Marktplatz rechtlich begründet worden ist.

Wie im Folgenden gezeigt wird, erweisen sich insbesondere die im Entwurf vorgesehenen Haftungsnormen bei genauerer Analyse als sehr problematisch. In rechtstechnischer Hinsicht überzeugt der Entwurf nicht. Denn die vorgesehene verschuldensunabhängige Haftung („Gefährdungshaftung“), die mit der Gefährdung des Steueraufkommens gerechtfertigt wird, besteht derzeit im Steuerrecht zu Recht nicht. Auch sind die Haftungstatbestände nicht aufeinander abgestimmt und weisen in verschiedener Hinsicht Nachbesserungsbedarf auf (siehe B.). Zudem ist die vorgeschlagene Norm in einigen Punkten mit dem höherrangigen Unionsrecht unvereinbar. Dies gilt insbesondere für die vorgesehene verschuldensunabhängige Haftung (siehe C.). Der Vorschlag geht damit über die unionsrechtskonforme Rechtslage im Vereinten Königreich hinaus, wo das Gesetz im Übrigen deutlich klarer gefasst ist (siehe D.). Eine Zusammenfassung beschließt das Gutachten (siehe E.).

B. § 25e UStG-E aus rechtstechnischer Sicht

Die Haftungsvorschriften in § 25e UStG-E überzeugen aus rechtstechnischer Sicht nicht. Dies gilt zunächst für den Tatbestand der „Gefährdungshaftung“ für den Fall, dass weder Bescheinigungen nach § 22f Absatz 1 Satz 2 noch elektronische Bestätigungen nach § 22f Abs. 1 Satz 6 vorgelegt werden kann. Diese „Gefährdungshaftung“ erweist sich in verschiedener Hinsicht als Systembruch (siehe I.). Darüber hinaus erweisen sich aber auch die verschuldensabhängigen Haftungsnormen als nicht hinreichend präzise und regelungssystematisch nicht aufeinander abgestimmt (siehe II. und III.).

I. Probleme der vorgesehenen „Gefährdungshaftung“

Durch diese Norm soll ausweislich der Begründung des Gesetzentwurfes eine „Gefährdungshaftung“ begründet werden.³ Mit anderen Worten: Es wird eine verschuldensunabhängige Haftung geschaffen. Es besteht nicht bloß eine Verpflichtung zur Vorlage der Bescheinigung, deren fahrlässige Verletzung zur Haftung führt. Vielmehr ist die Vorlage der Bescheinigung Voraussetzung dafür, dass die Haftung ausscheidet. Konsequenz ist deshalb, dass zumindest nach dem Wortlaut der Norm eine Haftung des Betreibers auch dann eintritt, wenn er einer für ihn nicht zu erkennenden Fälschung der Bescheinigung aufsitzt.

Eine solche Rechtsfigur der Gefährdungshaftung ist indessen bisher nicht anerkannt: Eine allgemeine öffentlich-rechtliche Gefährdungshaftung gibt es nicht.⁴ Soweit sie diskutiert wird, geht es ohnehin um eine andere Richtung, nämlich um die Einräumung von Ansprüchen der Bürger.⁵ Eine verschuldensunabhängige Haftung, die mit der Gefährdung des Steueraufkommens gerechtfertigt wird, besteht derzeit im Steuerrecht zu Recht nicht.

Die Haftungsnorm geht ferner über das hinaus, was ihrem Zweck nach erforderlich ist. Dies betrifft zunächst das Verhältnis zwischen tatsächlicher Registrierung und Existenz der Bescheinigung. So erfasst die Norm – wiederum zumindest nach ihrem Wortlaut – insbesondere auch den Fall, dass der liefernde

³ Vgl. BR-Drucks. 372/18 v. 10.8.2018, S. 65.

⁴ Statt vieler *Maurer/Waldhoff*, Allgemeines Verwaltungsrecht, 19. Aufl. 2017, § 29 Rn. 25; *Ossenbühl/Cornhils*, Staatshaftungsrecht, 6. Aufl. 2013, S. 453 ff.

⁵ Vgl. die Beispiele bei *Stein/Itzel/Schwall*, Praxishandbuch des Amts- und Staatshaftungsrechts, 2005, Rn. 447.

Unternehmer steuerlich registriert ist, der Betreiber des Marktplatzes aber über keine von der Finanzverwaltung ausgestellte Registrierungsbescheinigung verfügt.⁶ Weitergehend wird eine **Kausalität** der fehlenden Registrierung jedenfalls vom Wortlaut der Norm nicht verlangt. Die Haftungsnorm greift daher auch dann ein, wenn der liefernde Unternehmer die Steuer auch bei einer Registrierung nicht oder nur anteilig hätte zahlen können.

II. Probleme der verschuldensabhängigen Haftungstatbestände

Auch die **zwei verschuldensabhängigen Haftungstatbestände**, die den Grundtatbestand ergänzen und bei denen die Vorlage der Bescheinigung nach § 22f Abs. 1 S. 2 UStG-E nicht ausreicht, sind nicht hinreichend präzise.

1. Haftung für Kennen und Kennenmüssen

Selbst wenn der Betreiber des Marktplatzes solche Bescheinigungen vorlegen kann, haftet er nach Abs. 2 S. 2 für die nicht entrichtete Steuer aus der Lieferung eines Unternehmers, die auf dem von ihm bereitgestellten Marktplatz rechtlich begründet worden ist, wenn er Kenntnis davon hatte oder nach der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns hätte haben müssen, dass der **liefernde Unternehmer seinen steuerlichen Verpflichtungen nicht oder nicht im vollen Umfang nachkommt**.

Die genannte Regelung ist rechtstechnisch unpräzise: Der Wortlaut enthält den Ausdruck „**wenn**“ und nicht „**soweit**“. Dies bedeutet, dass der Betreiber in vollem Umfang für die Umsätze des liefernden Unternehmers haftet, wenn ihn der Vorwurf des Kennenmüssens einzelner Pflichtverletzungen des liefernden Unternehmers trifft.

Zudem findet sich – anders als etwa in § 25d Abs. 1 UStG⁷ – **keine zeitliche Konkretisierung**. Insbesondere ist nicht ausdrücklich geregelt, ob die Haftung sich wie bei § 25e Abs. 4 UStG-E nur auf die Umsätze erstreckt, bei denen das dem Umsatz zugrunde liegende Rechtsgeschäft nach der Kenntniserlangung oder dem Eintritt des Kennenmüssens geschlossen wurde oder ob es auf das Tätigen

⁶ Zur Unionsrechtswidrigkeit dieses Ergebnisses siehe C.IV.3.

⁷ Dort kommt es auf Kenntnis oder Kennenmüssen „bei Abschluss des Vertrags über seinen Eingangsumsatz“ an.

des Umsatzes ankommt. Nach der Systematik des derzeitigen Gesetzentwurfs dürfte es auf den Zeitpunkt der rechtlichen Begründung ankommen: Abs. 2 S. 2 ist eine Rückausnahme, mit der die Haftung nach Abs. 1 trotz Vorliegens der Bescheinigung wieder eingreifen soll. Damit muss es auch für die nach dieser Vorschrift maßgeblichen Zeitpunkte ankommen. Allerdings erscheint eine gesetzgeberische Klarstellung angezeigt, und zwar insbesondere für den Fall, dass die Gefährdungshaftung gestrichen wird.

2. Haftung für vermeintlichen Nichtunternehmer

Vergleichbare Probleme stellen sich beim Haftungstatbestand in Abs. 3 für den **Fall des bloß vermeintlichen Nichtunternehmers**: Der Betreiber haftet, 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. Auch hier sind Haftungsumfang und maßgeblicher Zeitpunkt unklar.

III. Probleme der Haftungstatbestände bei fehlendem Marktplatz-ausschluss trotz Aufforderung durch die Finanzbehörde

Unklarheiten bestehen schließlich auch mit Blick auf die **in Abs. 4 vorgesehenen zwei weiteren Haftungstatbestände**, welche die beiden verschuldensabhängigen Haftungstatbestände ergänzen.

1. Haftung bei Nichtausschluss vom Marktplatz nach Benachrichtigung

Der **Haftungstatbestand in Abs. 4 S. 1-3** knüpft ebenfalls daran an, dass der liefernde Unternehmer seinen steuerlichen Pflichten nicht oder nicht in wesentlichem Umfang nachkommt. Dann soll das für den liefernden Unternehmer zuständige Finanzamt berechtigt sein, dies dem Betreiber mitzuteilen, wenn andere Maßnahmen keinen unmittelbaren Erfolg versprechen. Nach Zugang der Mitteilung haftet der Betreiber für die Steuer auf die Umsätze, soweit das dem Umsatz zugrunde liegende Rechtsgeschäft nach dem Zugang der Mitteilung abgeschlossen worden ist. Eine Inanspruchnahme des Betreibers erfolgt nicht,

wenn der Betreiber innerhalb einer vom Finanzamt im Rahmen der Mitteilung nach Satz 1 gesetzten Frist nachweist, dass der liefernde Unternehmer über seinen elektronischen Marktplatz keine Waren mehr anbieten kann.

Die Norm ist zunächst verunglückt formuliert. Nach dem Wortlaut kommt es für die Befreiung von der Haftung auf den Zeitpunkt an, zu dem der Betreiber die Behörde vom Ausschluss informiert, nicht aber auf den Zeitpunkt des tatsächlichen Ausschlusses. **An dieser Stelle sollte klargestellt werden, dass für die Befreiung von der Haftung der fristgerechte Ausschluss vom Marktplatz maßgeblich ist.**

Unklar erscheint zudem das Verhältnis zwischen diesem Haftungstatbestand und dem Haftungstatbestand nach Abs. 2 S. 2: Letzterer knüpft an die Kenntnis oder das Kennenmüssen der Nichterfüllung der steuerlichen Pflichten durch den liefernden Unternehmer an; eine solche Kenntnis (oder zumindest ein Kennenmüssen) wird aber gerade durch die Mitteilung der Finanzverwaltung (Abs. 4) hergestellt. Es ist aber auch nicht davon auszugehen, dass der Gesetzgeber mit Abs. 4 eine redundante Norm schaffen will. Andererseits erscheint eine Konstruktion als *lex specialis* gleichfalls nicht überzeugend: Zwar betrifft der Haftungstatbestand nach Abs. 4 einen besonderen Fall des Kennens. Er weist auch auf der Rechtsfolgenseite die Besonderheit auf, dass der Betreiber einer Inanspruchnahme aus dem Haftungstatbestand entgehen kann, wenn er innerhalb einer vom Finanzamt im Rahmen der Mitteilung gesetzten Frist nachweist, dass der liefernde Unternehmer über seinen elektronischen Marktplatz keine Waren mehr anbieten kann. Indessen wäre eine solche Sichtweise wertungsmäßig kaum vertretbar: Durch die Mitteilung des Finanzamts würde der Betreiber in eine bessere Position gebracht als zuvor, da er nunmehr einer Haftung durch Ausschluss des liefernden Unternehmers entgehen könnte, während er zuvor aus dem Haftungstatbestand nach Abs. 2 S. 2 auch bis zum Ausschluss des Unternehmers haften würde.

Daher dürfte die beste Lösung in einer Auslegung des Gesetzes dahingehend liegen, dass der Betreiber in den Fällen des Abs. 2 S. 2 die Möglichkeit hat, die Finanzbehörde seinerseits auf das Vorliegen von Zweifeln hinsichtlich des

liefernden Unternehmens hinzuweisen. Sobald er dies tut, wäre seine Haftung suspendiert wie bei Abs. 4. Sie wäre daher ausgeschlossen, wenn er später innerhalb der gesetzten Frist nach Mitteilung durch die Behörde den Händler ausschließt. **Allerdings erscheint eine dahingehende gesetzgeberische Klarstellung angezeigt.**

2. Haftung bei Nichtausschluss des vermeintlichen Nichtunternehmers

Durch den Verweis im Haftungstatbestand in Abs. 4 S. 4, wonach die Sätze 1 bis 3 in den Fällen des bloß vermeintlichen Nichtunternehmers entsprechend anzuwenden sind, stellen sich hier parallele Probleme.

C. Unionsrechtswidrigkeit der geplanten Haftungsnormen

Der nationale Gesetzgeber ist im Bereich der Umsatzsteuer an das höherrangige Unionsrecht gebunden (siehe I.). Die Vorschriften des deutschen Umsatzsteuergesetzes dürfen daher nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung des Ziels erforderlich ist, müssen also verhältnismäßig sein (siehe II.). Vor diesem Hintergrund erweisen sich die geplanten Haftungsregeln als nicht verhältnismäßig und damit insoweit als europarechtswidrig (siehe III.). Insbesondere ist nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH⁸ eine verschuldensunabhängige Haftung, wie sie derzeit im Regierungsentwurf vorgesehen ist, nicht zulässig. Ferner folgt aus den europarechtlichen Maßstäben, dass strenge Anforderungen an eine Inhaftungnahme für „Kennenmüssen“ und fehlende Registrierungen zu stellen sind (siehe IV.)

I. Maßgeblichkeit des EU-Rechts für das deutsche UStG

Das deutsche Umsatzsteuergesetz muss den Vorgaben des höherrangigen Unionsrechts und insbesondere der Mehrwertsteuersystemrichtlinie⁹ (bzw. der zuvor geltenden Sechsten Richtlinie) genügen. Das Unionsrecht als supranationales Recht stellt eine Rechtsordnung *sui generis* dar.¹⁰ Es genießt im Kollisionsfall Anwendungsvorrang gegenüber dem nationalen Recht der Mitgliedstaaten. Innerstaatliches Recht, das gegen Unionsrecht verstößt, darf von Finanzverwaltung und Finanzgerichten nicht angewandt werden. Zudem können die Kommission sowie auch ein Mitgliedstaat Vertragsverletzungsverfahren gemäß Art. 258-260 AEUV anstrengen. Der Anwendungsvorrang des Unionsrechts wird ferner durch richtlinienkonforme Interpretation erreicht, wenn das innerstaatliche Recht einer solchen zugänglich ist.¹¹

Die geplante Haftungsregelung lässt sich in ihrer derzeitigen Form nicht auf Art. 205 MwStSystRL stützen. Zwar erlaubt die Norm, dass die Mitgliedstaaten bestimmen, dass in den in Artikeln 193 bis 200 sowie 202, 203 und 204

⁸ Vgl. EuGH v. 13.3.2014, C-107/13, *FIRIN*, ECLI:EU:C:2014:151, Rn. 42 ff.

⁹ Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem v. 28.11.2006 (im Folgenden "MwStSystRL").

¹⁰ EuGH v. 5.2.1963, Rs. 26/62, *van Gend & Loos*, ECLI:EU:C:1963:1, Slg 1963, 3; EuGH v. 15.7.1964, Rs. 6/64, ECLI:EU:C:1964:66, *Costa/Enel*, Slg 1964, 1141; grds. anerkannt von BVerfG v. 29.5.1974, 2 BvL 52/71, *Solange I*, BVerfGE 37, 271.

¹¹ *Ruffert*, in *Calliess/Ruffert*, EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 288 Rn. 77 ff.

genannten Fällen eine andere Person als der Steuerschuldner die Steuer gesamtschuldnerisch zu entrichten hat. Dies schließt grundsätzlich die Schaffung eines Haftungstatbestands ein.¹² Auch ist das Ziel der Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetrugs aus Sicht der Union legitim.¹³ Indessen sind mitgliedstaatliche Maßnahmen zur Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetrugs nach ständiger Rechtsprechung des EuGH nicht unbegrenzt zulässig.

II. Verhältnismäßigkeitsgebot

Das Unionsrecht macht über das Prinzip der Verhältnismäßigkeit strikt zu beachtende Vorgaben, um den Schutz des Steueraufkommens mit den Anforderungen an den Schutz des gutgläubigen Unternehmers zum Ausgleich zu bringen. Zwar erkennt der EuGH durchaus eine Verpflichtung der Mitgliedstaaten an, das Steueraufkommen zu schützen. Indessen dürfen die Mitgliedstaaten dabei nicht über das erforderliche Maß hinausgehen und insbesondere gutgläubige Unternehmer nicht übermäßig belasten. Der Schutz des Steueraufkommens und der Schutz des gutgläubigen Unternehmers sind also stets zusammen zu betrachten; dies legt bereits die Tatsache nahe, dass die Rechtsfiguren zur gleichen Zeit erstmals Eingang in die Rechtsprechung gefunden haben.¹⁴ Auch werden in der Rechtsprechung des EuGH immer wieder beide Komplexe parallel zitiert.¹⁵ Gerade bei mitgliedstaatlichen Maßnahmen, die wie die geplanten Haftungsnormen in § 25e UStG-E keine unmittelbare Grundlage in der Richtlinie haben, erfolgt dabei eine besonders intensive Verhältnismäßigkeitskontrolle.¹⁶

¹² Schuska, *MwStR* 2015, 323, 325. A.A. Stadie, *UStG*, § 25d Rn. 5.

¹³ Vgl. etwa EuGH v. 6.12.2012, C-285/11, *Bonik*, ECLI:EU:C:2012:774, Rn. 35-37.

¹⁴ Vgl. auch EuGH v. 8.6.2000, C-400/98, *Breitsohl*, EU:C:2000:304, Rn. 38; EuGH v. 21.2.2006, C-255/02, *Halifax*, ECLI:EU:C:2006:121, Rn. 84. Danach kann sich ein Steuerpflichtiger, der die Voraussetzungen für die Gewährung eines Rechts nur dadurch geschaffen hat, dass er sich an betrügerischen Handlungen beteiligt hat, offenkundig nicht mit Erfolg auf die Grundsätze des Vertrauensschutzes oder der Rechtssicherheit berufen, um sich gegen die Versagung der Gewährung des betreffenden Rechts zu wenden.

¹⁵ Vgl. auch die Zusammenstellung bei *Heuermann*, *MwStR* 2017, 729, 734.

¹⁶ Vgl. zu den unterschiedlichen Anforderungen etwa *Beysen/Trstenjak*, *EuR* 2012, 265, 273 f.; *Cordewener*, *Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht*, S. 926 ff.

1. Maßnahmen zum Schutz des Steueraufkommens müssen verhältnismäßig sein

Zum Schutz des Steueraufkommens entnimmt der EuGH dem Unionsrecht ein allgemeines Missbrauchsverbot, das auch die Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetrugs umfasst und das zulasten Dritter wirken kann (a.). Voraussetzung dafür ist aber, dass eine positive Kenntnis oder zumindest ein Kennenmüssen vorliegt (b.). Die Anforderungen an ein Kennenmüssen dürfen dabei nicht überspannt werden (c.). Es ist daher davon auszugehen, dass der Betreiber nur bei grober Fahrlässigkeit haftet (d.). Als spätester Zeitpunkt für das Kennenmüssen ist auf die eigene Leistungserbringung abzustellen (e.). Einer drohenden fiskalischen Überkompensation ist durch einen grundsätzlichen Nachrang der Haftung Rechnung zu tragen (f.). Schließlich wird die Unionsrechtswidrigkeit der vorgeschlagenen Haftungsnorm auch nicht durch die Tatsache abgewendet, dass der Erlass des Haftungsbescheids im Ermessen der Finanzbehörden steht (g.).

a) Ziel der Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetrugs

Ausgangspunkt der weiteren Analyse ist, dass die Bestimmungen der Mehrwertsteuersystemrichtlinie unter einem allgemeinen ungeschriebenen Missbrauchsverbot stehen. Dies wurde zunächst in der Grundlagenentscheidung in der Rechtssache *Halifax* aus dem Jahre 2006 festgestellt.¹⁷ Die Grundsätze der *Halifax*-Entscheidung wurden in der Folgezeit immer wieder bestätigt.¹⁸ Dogmatisch beachtlich erscheint dabei, dass der EuGH – zuletzt etwa durch *Cussens*¹⁹ – das Missbrauchsverbot für ein allgemeines Rechtsprinzip des Unionsrechts hält. Dieses ist auch ohne eine dahingehende schriftliche Regelung und ohne Umsetzung durch die Mitgliedstaaten unmittelbar anwendbar.

Zur Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetrugs hat der EuGH in einer Reihe von Urteilen Dritte in die Pflicht genommen, indem er ihnen unter bestimmten Voraussetzungen Rechte und Vorteile versagt, die ihnen nach der Richtlinie

¹⁷ EuGH v. 21.2.2006, C-255/02, *Halifax*, ECLI:EU:C:2006:121, Rn. 70 ff.

¹⁸ EuGH v. 6.7.2006, C-439/04 und C-440/04, *Kittel und Recolta Recycling*, EU:C:2006:446, Rn. 54; EuGH v. 21.6.2012, C-80/11 und C-142/11, *Mahagében und Dávid*, EU:C:2012:373; EuGH v. 9.2.2017, C-21/16 – *Euro Tyre*, ECLI:EU:C:2017:106.

¹⁹ EuGH v. 27.11.2017, C-251/16, *Cussens*, ECLI:EU:C:2017:881. Dazu etwa *Buckler*, EuR 2018, 371.

eigentlich zustünden.²⁰ Dieser Ansatz, der bisweilen als Ausprägung eines allgemeinen Trends zur Inpflichtnahme (*responsibilisation*) gesehen wird,²¹ begann mit der der Rechtssache *Kittel und Recolta Recycling*. Danach war das Vorsteuerabzugsrecht nach der Sechsten Richtlinie zu versagen, wenn aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass es in betrügerischer Weise geltend gemacht wird.²² Später wurde über die Versagung des Vorsteuerabzugs hinaus entsprechend der Entscheidungen in den Rechtssachen *R.* sowie *Mecsek-Gabona* auch die Mehrwertsteuerbefreiung für eine innergemeinschaftliche Lieferung versagt.²³ Noch weitergehend ist es nicht vollständig ausgeschlossen, dass Mitgliedstaaten eigenständige Steuertatbestände schaffen, die nicht unmittelbar am Umsatz beteiligte Dritte in die Pflicht nehmen.²⁴

In der Entscheidung *Cussens*²⁵ hat der EuGH zudem klargestellt, dass die Rechtsprechung zur Versagung von Rechten und Vorteilen im Zusammenhang mit einem Mehrwertsteuerbetrug einen Unterfall des Missbrauchs darstellt. Dies bedeutet zum einen, dass die im Zusammenhang mit der Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetrugs ergangene Rechtsprechung grundsätzlich auch in Missbrauchsfällen herangezogen werden kann. Zum anderen, und dies wird uns weiter unten begegnen, folgen daraus Anforderungen an die Struktur des Missbrauchstatbestands.

b) Inpflichtnahme Dritter nur bei Verschulden

Voraussetzung für eine solche Versagung von Rechten und Vorteilen ist, dass der Steuerpflichtige Kenntnis vom Mehrwertsteuerbetrug hatte oder zumindest hätte haben müssen. Eine verschuldensunabhängige Versagung von Rechten und Vorteilen ist damit – ebenso wie eine verschuldensunabhängige

²⁰ Zur Entwicklung dieser Rechtsprechung s. etwa *de la Feria/Foy*, *British Tax Review* 2016, 270 ff.; *McCarthy*, *World Journal of VAT/GST* 6 (2017), 63. Aus der deutschen Literatur s. etwa *Heuermann*, *DStR* 2015, 1416.

²¹ *De la Feria*, *Tax Fraud and the Rule of Law*, Oxford University Centre for Business Taxation, WP 18/02, 2018, S. 29 ff.

²² Vgl. u. a. EuGH v. 6.7.2006, C-439/04 und C-440/04, *Kittel und Recolta Recycling*, EU:C:2006:446, Rn. 55; EuGH v. 6.12.2012, C-285/11, *Bonik*, ECLI:EU:C:2012:774, Rn. 37; EuGH v. 13.2.2014, C-18/13, *Maks Pen EOOD*, EU:C:2014:69, Rn. 26; EuGH v. 28.7.2016, C-332/15, *Astone*, ECLI:EU:C:2016:614, Rn. 50.

²³ EuGH v. 7.12.2010, C-285/09, *R.*, EU:C:2010:742, Rn. 55, und EuGH v. 6.9.2012, C-273/11, *Mecsek-Gabona Kft*, EU:C:2012:547, *DStR* 2012, 1917, Rn. 54.

²⁴ Vgl. EuGH v. 11.5.2006, C-384/04, *Federation of Technological Industries*, ECLI:EU:C:2006:309; EuGH, Rs. C-499/10, *Vlaamse Oliemaatschappij NV*, wo allerdings jeweils die mitgliedstaatlichen Steuertatbestände verworfen wurden. S. ferner EuGH v. 17.11.2011, C-454/10, *Oliver Jestel*, ECLI:EU:C:2011:752 aus dem Zollrecht.

²⁵ EuGH v. 27.11.2017, C-251/16, *Cussens*, ECLI:EU:C:2017:881.

Einbeziehung in eine Gesamtschuld – ausgeschlossen. So stellte der EuGH schon in der Rechtssache *Optigen*²⁶ klar, dass das Recht eines Steuerpflichtigen, der solche Umsätze ausführt, auf Vorsteuerabzug auch nicht dadurch berührt wird, dass in der Lieferkette, zu der diese Umsätze gehören, ohne dass dieser Steuerpflichtige hiervon Kenntnis hat oder haben kann, ein anderer Umsatz, der dem vom Steuerpflichtigen getätigten Umsatz vorausgeht oder nachfolgt, mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet ist.

Noch deutlicher formuliert er in seiner Entscheidung in der Rechtssache *Mahagében und Dávid*:²⁷

„Die Einführung eines Systems der verschuldensunabhängigen Haftung ginge nämlich über das hinaus, was erforderlich ist, um die Ansprüche der Staatskasse zu schützen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 11. Mai 2006, *Federation of Technological Industries u. a.*, C-384/04, Slg. 2006, I-4191, Randnr. 32, und vom 21. Februar 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, Slg. 2008, I-771, Randnr. 23).“

In der Rechtssache *Federation of Technological Industries* forderte er dann – spezifisch im Zusammenhang einer gesamtschuldnerischen Inanspruchnahme – ausdrücklich, dass die Mitgliedstaaten sich für den Nachweis der Kenntnis oder des Kennenmüssens zwar auf Vermutungen stützen können. Derartige Vermutungen dürften aber nicht unwiderleglich sein.²⁸ Noch weitergehend dürfen sie nicht in einer Art und Weise formuliert werden, dass es für den Steuerpflichtigen praktisch unmöglich oder übermäßig schwierig wird, sie durch den Gegenbeweis zu widerlegen. Andernfalls würden sie de facto ein System der unbedingten Haftung einführen, das unverhältnismäßig wäre, da es über das hinausginge, was erforderlich ist, um die Ansprüche des Staates zu schützen.²⁹

Diese Grundsätze wurden später in der Entscheidung in der Rechtssache *Vlaamse Oliemaatschappij NV* bestätigt.³⁰ Im Fall hatte eine belgische Regelung für andere Lager als Zolllager eine Haftung des Lagerinhabers, desjenigen, der sich zur Beförderung der Güter aus dem Lager verpflichtet, sowie

²⁶ EuGH v. 12.1.2006, C-354/03, C-355/03 und C-484/03, *Optigen*, ECLI:EU:C:2006:16, Rn. 52.

²⁷ EuGH v. 21.6.2012, C-80/11 und C-142/11, *Mahagében und Dávid*, ECLI:EU:C:2012:373, Rn. 48.

²⁸ Vgl. *Sano*, EC Tax Review 2014, 194, 200.

²⁹ EuGH v. 11.5.2006, C-384/04, *Federation of Technological Industries*, ECLI:EU:C:2006:309, Rn. 32.

³⁰ EuGH v. 21.12.2011, C-499/10, *Vlaamse Oliemaatschappij NV*, ECLI:EU:C:2011:871.

gegebenenfalls seines Auftraggebers angeordnet. Dieser Personenkreis haftete gesamtschuldnerisch mit dem eigentlichen Steuerschuldner. Diese gesamtschuldnerische Haftung bestand unbedingt, so dass sie für den Lagerinhaber selbst dann galt, wenn er gutgläubig war oder ihm weder ein Fehler noch eine Nachlässigkeit vorgeworfen werden konnte. Der EuGH hielt diese verschuldensunabhängige Haftung ohne die Möglichkeit eines Gegenbeweises für offenkundig unverhältnismäßig, und zwar auch wenn es sich bei dieser Person um den zugelassenen Inhaber eines Steuerlagers handelt, dem die spezifischen Verpflichtungen nach der Richtlinie 92/12 obliegen: **„Es wäre offenkundig unverhältnismäßig, dieser Person bedingungslos den Verlust von Steuereinnahmen anzulasten, der durch das Tun eines Dritten verursacht worden ist, auf das sie keinen Einfluss hat.“**³¹

c) Keine übermäßigen Anforderungen an den Steuerpflichtigen

Bei den Anforderungen an das Kennenmüssen verwendet der EuGH bisweilen die Formulierung, dass von der anderen Person als dem Steuerschuldner gefordert werden könne, dass sie „alle Maßnahmen ergreift, die vernünftigerweise von ihr verlangt werden können, um sicherzustellen, dass ihre Tätigkeit nicht zur Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt.“³²

Auf den ersten Blick klingt dies danach, dass scharfe Anforderungen gestellt werden sollen („alle Maßnahmen“). Indessen relativiert die Entscheidung die Aussage durch den Zusatz, dass die Maßnahmen **„vernünftigerweise“** von der Person verlangt werden können. Dieser unbestimmte Rechtsbegriff ist wertungsoffen und konkretisierungsbedürftig.

In der Rechtsprechung des EuGH lässt sich die Tendenz ausmachen, dass die Maßstäbe dabei nicht überspannt werden dürfen. In der Rechtssache *Mahagében und Dávid*³³ stellte der EuGH fest, dass beim Vorliegen von Anhaltspunkten für Steuerhinterziehung ein verständiger Wirtschaftsteilnehmer zwar nach

³¹ EuGH v. 21.12.2011, C-499/10, *Vlaamse Oliemaatschappij NV*, ECLI:EU:C:2011:871, Rn. 24.

³² So EuGH v. 11.5.2006, C-384/04, *Federation of Technological Industries*, ECLI:EU:C:2006:309, Rn. 33; EuGH v. 27.7.2007, C-409/04, *Teleos*, ECLI:EU:C:2007:548, Rn. 65; EuGH v. 21.2.2008, C-271/06, *Netto Supermarkt*, ECLI:EU:C:2008:105, Rn. 24; EuGH v. 21.12.2011, C-499/10, *Vlaamse Oliemaatschappij NV*, ECLI:EU:C:2011:871, Rn. 25.

³³ EuGH v. 21.6.2012, C-80/11 und C-142/11, *Mahagében und Dávid*, ECLI:EU:C:2012:373, Rn. 59 ff. (Hervorhebungen nur hier).

den Umständen des konkreten Falls verpflichtet sein kann, Auskünfte einzuholen. Die Steuerverwaltung kann jedoch vom Steuerpflichtigen nicht generell verlangen, zu prüfen, ob der Verkäufer seinen Verpflichtungen hinsichtlich der Erklärung und Abführung der Mehrwertsteuer nachgekommen ist³⁴. Wörtlich führte der EuGH aus:

„62 **Es ist nämlich grundsätzlich Sache der Steuerbehörden, bei den Steuerpflichtigen die erforderlichen Kontrollen durchzuführen, um Unregelmäßigkeiten und Mehrwertsteuerhinterziehung aufzudecken und gegen den Steuerpflichtigen, der diese Unregelmäßigkeiten oder Steuerhinterziehung begangen hat, Sanktionen zu verhängen.**

[...]

65 **Folglich würde die Steuerbehörde ihre eigenen Kontrollaufgaben entgegen den genannten Bestimmungen auf die Steuerpflichtigen übertragen, wenn sie die in Randnr. 61 des vorliegenden Urteils genannten Maßnahmen aufgrund der Gefahr der Verweigerung des Vorsteuerabzugsrechts den Steuerpflichtigen auferlegt.“**

Diese einschränkenden Tendenzen wurden in der Folgezeit wiederholt bestätigt³⁵. Die vorstehenden Grundsätze können als **gesicherte ständige Rechtsprechung** begriffen werden³⁶.

Diese restriktive Lesart erscheint auch mit Blick auf die beschränkten rechtlichen Möglichkeiten der Steuerpflichtigen geboten, an die erforderlichen Informationen zu gelangen. So schützt das Steuergeheimnis den liefernden Unternehmer. Auch sind die Befugnisse zur Informationsbeschaffung grundsätzlich vertikal, also im Staat-Unternehmer-Verhältnis vorgesehen, nicht horizontal

³⁴ Noch einmal ausdrücklich bestätigt durch EuGH, 22.10.2015, C-277/14, *PPUH Stehcemp*, ECLI:EU:C:2015:719, Rn. 5.

³⁵ Vgl. etwa EuGH v. 6.12.2012, C-285/11, *Bonik*, ECLI:EU:C:2012:774; EuGH v. 31.1.2013, C-643/11, *LVK*, ECLI:EU:C:2013:55; EuGH v. 6.2.2014, C-33/13, *Marcin Jagiełło*, ECLI:EU:C:2014:184; EuGH v. 13.2.2014, C-18/13, *Maks Pen EOOD*, EU:C:2014:69, Rn. 31; EuGH v. 19.10.2017, C-101/16, *SC Paper Consult SRL*, ECLI:EU:C:2017:775, Rn. 52. Keine weiteren Maßstäbe enthält EuGH v. 9.10.2014, C-492/1, *Traum EOOD*, ECLI:EU:C:2014:2267; EuGH v. 31.1.2013, C-642/11, *Stroy Trans EOOD*, C-642/11, ECLI:EU:C:2013:54.

³⁶ Dafür spricht im Übrigen auch das verfahrensmäßige Vorgehen bei den Folgeentscheidungen. Diese wurden ohne Schlussanträge der Generalanwälte getroffen. So sind nach Art. 20 Abs. 5 der Satzung die Schlussanträge eines Generalanwalts nur dann zwingend erforderlich, wenn die Rechtssache neue Rechtsfragen aufwirft. Dies ist der Fall, wenn der Gerichtshof das Unionsrecht in einer Weise auslegen muss, die sich nicht ohne Weiteres aufdrängt, etwa weil verschiedene Auslegungen in Betracht kommen (vgl. *Karpenstein*, in Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Art. 252 Rn. 19 (Stand: Mai 2013)). Mit anderen Worten: Entscheidungen, die ohne Schlussanträge der Generalanwälte ergehen, sind als harmonische Fortsetzung der eingeschlagenen Rechtsprechungslinie anzusehen. Die Entscheidung in der Rechtssache *Marcin Jagiełło* (Fn. 35) wurde sogar nicht mehr weiter übersetzt und liegt nur in den Sprachen Französisch und Polnisch vor.

zwischen Unternehmern.³⁷ Solange sich dies nicht ändert³⁸ und auch keine weitreichenden Informationspflichten zwischen verschiedenen Unternehmern bestehen, kann ein Kennenmüssen nur unter strengen Voraussetzungen angenommen werden.

Die Zurückhaltung bei der Annahme eines Kennenmüssens trägt zudem dem Gebot der **Rechtssicherheit** Rechnung, das der EuGH schon in der Grundlagenentscheidung in der Rechtssache *Halifax* angeführt hat.³⁹ Dieses Gebot gilt in besonderem Maße für Regelungen, die sich finanziell belastend auswirken können, denn die Betroffenen müssen in der Lage sein, den Umfang der ihnen damit auferlegten Verpflichtungen genau zu erkennen.⁴⁰

Schließlich steht eine solche restriktive Lesart mit der dogmatischen Konstruktion im Einklang, dass es sich bei der Versagung von Vorteilen im Zusammenhang mit dem Mehrwertsteuerbetrug um einen Unterfall des Missbrauchsverbots handelt. Der Missbrauchstatbestand wird im Unionsrecht zweiteilig konzipiert: Zum einen muss ein Steuervorteil im Raum stehen, der den Zielen der Richtlinie zuwiderläuft, was für den Mehrwertsteuerbetrug gesichert der Fall ist. Zum anderen aber muss im Fall des Missbrauchsverbots als Oberfall mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt werden. Ähnlich fordert Art. 6 ATAD⁴¹ als der Allgemeinen Missbrauchsverhinderungsvorschrift, dass der wesentliche Zweck oder einer der wesentlichen Zwecke darin bestehen muss, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen, der dem Ziel oder Zweck des geltenden Steuerrechts zuwiderläuft. Wenngleich sich ein solcher „Principal Purpose Test“ nicht ohne weiteres auf den Unterfall der Missbrauchsbekämpfung übertragen lässt, wird daran deutlich, dass eigentlich der Fall der positiven Kenntnis als dogmatischer Regelfall anzusehen ist, so dass an ein Kennenmüssen gesteigerte Anforderungen zu stellen sind.

³⁷ Anders de lege ferenda *Nellen*, *European Public Law* 24 (2018), 491.

³⁸ Vgl. *Nellen*, *European Public Law* 24 (2018), 491, 506 ff.

³⁹ EuGH v. 21.2.2006, Rs. C-255/02, *Halifax*, ECLI:EU:C:2006:121, Rn. 72.

⁴⁰ EuGH v. 21.2.2006, Rs. C-255/02, *Halifax*, ECLI:EU:C:2006:121, Rn. 72.

⁴¹ Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates v. 12.7.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts.

d) Kennenmüssen erfordert grobe Fahrlässigkeit

Vor diesem Hintergrund ist zugleich davon auszugehen, dass ein Kennenmüssen nicht schon bei einfacher oder leichter Fahrlässigkeit gegeben ist, sondern eine grobe Fahrlässigkeit erforderlich ist.⁴² Der Betreiber muss also die im Geschäftsverkehr erforderliche Sorgfalt in besonders schwerem, ungewöhnlich hohem Maß außer Acht gelassen haben. Mit anderen Worten muss er einfachste ganz nahe liegende Überlegungen nicht angestellt und dasjenige unbeachtet gelassen haben, was unter den gegebenen Umständen jedem einleuchten musste. Für eine grobe Fahrlässigkeit als Maßstab sprechen auch die Ausführungen des Generalanwalts *Wahl* in seinen Schlussanträgen in den Rechts-sachen *Geissel* und *Butin*.⁴³ Wörtlich heißt es dort:

„Demzufolge kann einem Steuerpflichtigen das Recht auf Vorsteuerabzug verweigert werden, wenn nachgewiesen ist, dass er leichtsinnig und ohne die von einem verständigen Wirtschaftsteilnehmer zu erwartende Sorgfalt zu beachten gehandelt hat.“⁴⁴

Im Einzelnen⁴⁵ begründet nach der Rechtsprechung des EuGH der Umstand, dass der Importeur mit seinen Kunden elektronisch kommuniziert hat, weder einen fehlenden guten Glauben oder eine Fahrlässigkeit. Er gestattet auch nicht die Vermutung, dass der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich an einer Steuerhinterziehung beteiligt hat.⁴⁶

⁴² Ebenso *Kemper*, UR 2017, 449, 453. Unentschieden *Bärenweiler*, UStB 2018, 242, 244; *Treiber*, MwStR 2015, 626, 635, der aber auf S. 634 fordert, bei der Bestimmung des Wissenmüssens „auf die Einhaltung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit zu achten“.

⁴³ GA *Wahl*, Schlussanträge v. 5.7.2017, C-374/16 und C-375/16, *Geissel und Butin*, Rn. 57 ff.

⁴⁴ Dieser gegenüber der einfachen Fahrlässigkeit gesteigerte Verschuldensmaßstab findet sich im Übrigen auch in der englischen Originalfassung, wo von „he acted recklessly“ die Rede ist.

⁴⁵ Vgl. auch die Zusammenstellung bei *Madauß*, NZWiSt 2017, 177.

⁴⁶ EuGH v. 20.6.2018, C-108/17, *Enteco Baltic*, ECLI:EU:C:2018:473, Rn. 96. In weiteren Rechtssachen wurde diese restriktive Linie bestätigt: Ein Steuerpflichtiger muss als Empfänger von Bauleistungen nicht überprüfen, ob zwischen den auf der Baustelle beschäftigten Arbeitnehmern und dem Rechnungsaussteller eine Rechtsbeziehung besteht und ob Letzterer diese Arbeitnehmer angemeldet hat (EuGH v. 6.9.2012, C-324/11, *Tóth*, ECLI:EU:C:2012:549, Rn. 45). Auch würde der Umstand allein, dass die im Ausgangsverfahren an den Steuerpflichtigen erbrachte Leistung nicht tatsächlich von dem in den Rechnungen angegebenen Leistenden oder seinem Subunternehmer bewirkt worden sein soll, weil diese nicht über das erforderliche Personal sowie die erforderlichen Sachmittel und Vermögenswerte verfügt hätten, die Kosten ihrer Leistung in ihrer Buchführung nicht dokumentiert worden seien oder die Unterschrift der Personen, die bestimmte Dokumente als Leistende unterzeichnet hätten, sich als falsch erwiesen habe, für sich genommen nicht ausreichen, um das Vorsteuerabzugsrecht auszuschließen (EuGH v. 13.2.2014, C-18/13, *Maks Pen EOOD*, EU:C:2014:69, Rn. 31). Hingegen hat der EuGH es für zumutbar erklärt, dass der Steuerpflichtige die am Sitz der Steuerverwaltung ausgehängten und auf ihrer Website veröffentlichten Liste der für inaktiv erklärten Steuerpflichtigen zu konsultieren. Indessen ist es aus Verhältnismäßigkeitsgründen erforderlich, dem Abnehmer des inaktiven Steuerpflichtigen zustehenden Vorsteuerabzug doch wieder zuzulassen, wenn der vorgelagerte Steuerpflichtige die Mehrwertsteuer entrichtet hat (EuGH v. 19.10.2017, C-101/16, *SC Paper Consult SRL*, ECLI:EU:C:2017:775, Rn. 54).

Der EuGH überlässt die Feststellung des „Kennenmüssens“ regelmäßig den nationalen Gerichten, die dabei die europarechtlichen Vorgaben zu beachten haben. **Auch der BFH folgt mittlerweile der einschränkenden Sichtweise.** So hat er im Zusammenhang mit der Auslegung der Haftungsnorm des § 25d Abs. 1 UStG eine einschränkende Sichtweise gewählt.⁴⁷ Nach dieser Norm haftet der Unternehmer „für die Steuer aus einem vorangegangenen Umsatz, soweit diese in einer nach § 14 ausgestellten Rechnung ausgewiesen wurde, der Aussteller der Rechnung entsprechend seiner vorgefassten Absicht die ausgewiesene Steuer nicht entrichtet oder sich vorsätzlich außer Stande gesetzt hat, die ausgewiesene Steuer zu entrichten und der Unternehmer bei Abschluss des Vertrags über seinen Eingangsumsatz davon Kenntnis hatte oder nach der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns hätte haben müssen.“ Die Hinterziehung muss also gerade die Umsatzsteuer aus dem konkreten Leistungsverhältnis betreffen. Eine am Verhältnismäßigkeitsgrundsatz orientierte Auslegung dieser Norm führt nach dieser Entscheidung dazu, dass sich das Kennenmüssen auf Anhaltspunkte bezieht, die für den Unternehmer im Rahmen eines konkreten Leistungsbezugs den Schluss nahelegen, dass der Rechnungsaussteller bereits bei Vertragsschluss die Absicht hatte, die Umsatzsteuer nicht abzuführen.⁴⁸ Ein Kennenmüssen setzt demnach voraus, dass der Leistungsempfänger Anhaltspunkte haben musste, die die Hinterziehungsabsicht nahelegen. Dies dürfte jedenfalls leichte Fahrlässigkeit ausschließen, wenn nicht gar

⁴⁷ § 25d UStG (Haftung für die schuldhaft nicht abgeführte Steuer) lautet:

- „(1) Der Unternehmer haftet für die Steuer aus einem vorangegangenen Umsatz, soweit diese in einer nach § 14 ausgestellten Rechnung ausgewiesen wurde, der Aussteller der Rechnung entsprechend seiner vorgefassten Absicht die ausgewiesene Steuer nicht entrichtet oder sich vorsätzlich außer Stande gesetzt hat, die ausgewiesene Steuer zu entrichten und der Unternehmer bei Abschluss des Vertrags über seinen Eingangsumsatz davon Kenntnis hatte oder nach der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns hätte haben müssen. Trifft dies auf mehrere Unternehmer zu, so haften diese als Gesamtschuldner.
- (2) Von der Kenntnis oder dem Kennenmüssen ist insbesondere auszugehen, wenn der Unternehmer für seinen Umsatz einen Preis in Rechnung stellt, der zum Zeitpunkt des Umsatzes unter dem marktüblichen Preis liegt. Dasselbe gilt, wenn der ihm in Rechnung gestellte Preis unter dem marktüblichen Preis oder unter dem Preis liegt, der seinem Lieferanten oder anderen Lieferanten, die am Erwerb der Ware beteiligt waren, in Rechnung gestellt wurde. Weist der Unternehmer nach, dass die Preisgestaltung betriebswirtschaftlich begründet ist, finden die Sätze 1 und 2 keine Anwendung.
- (3) Örtlich zuständig für den Erlass des Haftungsbescheides ist das Finanzamt, das für die Besteuerung des Unternehmers zuständig ist. Im Falle des Absatzes 1 Satz 2 ist jedes Finanzamt örtlich zuständig, bei dem der Vorsteueranspruch geltend gemacht wird.
- (4) Das zuständige Finanzamt hat zu prüfen, ob die Voraussetzungen für den Erlass des Haftungsbescheides vorliegen. Bis zum Abschluss dieser Prüfung kann die Erteilung der Zustimmung im Sinne von § 168 Satz 2 der Abgabenordnung versagt werden. Satz 2 gilt entsprechend für die Festsetzung nach § 167 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung, wenn sie zu einer Erstattung führt.
- (5) Für den Erlass des Haftungsbescheides gelten die allgemeinen Grundsätze, mit Ausnahme des § 219 der Abgabenordnung.“

⁴⁸ BFH v. 10.8.2017, V R 2/17, Rn. 16. Dazu etwa *Carlé/Mirbach*, UR 2018, 97; *Sterzinger*, UStB 2018, 7.

umgekehrt grobe Fahrlässigkeit fordern.⁴⁹ Ein **bloßes Kennenkönnen** reicht im Übrigen schon nach dem Wortlaut und der Entstehungsgeschichte der Norm nicht aus.⁵⁰ Zudem reicht die bloße Kenntnis von steuerstrafrechtlichen Ermittlungen gegen den Vertragspartner oder einen anderen Unternehmer in der Lieferkette weder für Kenntnis noch für Kennenmüssen des Mehrwertsteuerbetrugs.⁵¹

e) Eigene Leistungserbringung als spätester relevanter Zeitpunkt für Kennenmüssen

Der relevante Zeitpunkt für das Kennenmüssen ist in der Rechtsprechung des EuGH noch nicht abschließend geklärt. Gewisse Ansatzpunkte bestehen aber bereits. So stellt er in den verbundenen Rechtssachen *Kollroß* und *Wirtl* für den Vorsteuerabzug auf den Zeitpunkt der Vereinnahmung der Anzahlung ab. Das Recht darf zu diesem Zeitpunkt ausgeübt werden, „ohne dass weitere, später bekannt gewordene Tatsachen zu berücksichtigen wären, durch die die Bewirkung der betreffenden Lieferung oder die Erbringung der betreffenden Leistung unsicher würde.“ Hingegen besteht kein Recht auf Vorsteuerabzug, „wenn anhand objektiver Umstände erwiesen ist, dass er zum Zeitpunkt der Leistung der Anzahlung wusste oder vernünftigerweise hätte wissen müssen, dass diese Lieferung oder Dienstleistung voraussichtlich nicht bewirkt bzw. erbracht werden würde.“⁵² Die Generalanwältin *Kokott*, die diese Entscheidung zustimmend zitiert, stellt in der umgekehrten Richtung, also für Lieferung bzw. Verbringen, auf den Zeitpunkt der Lieferung bzw. des Verbringens ab.⁵³

Zu derselben Thematik hat auch der BGH ausdrücklich klargestellt, dass maßgebend auf den **Zeitpunkt der Ausführung der Lieferungen** abzustellen ist. Nachfolgende Bösgläubigkeit schadet nicht:

⁴⁹ Für letzteres *Kemper*, UR 2017, 449, 453.

⁵⁰ Vgl. *Carlé/Mirbach*, UR 2018, 97, 101.

⁵¹ BFH v. 10.8.2017, V R 2/17, Rn. 15.

⁵² EuGH v. 31.5.2018, C-660/16 und C-661/16, *Kollroß und Wirtl*, ECLI:EU:C:2018:372, Rn. 48 f.

⁵³ Vgl. GA *Kokott*, Schlussanträge v. 6.9.2018, C-531/17, *Vetsch*, ECLI:EU:C:2018:677, Rn. 57: „Für einen Steuerpflichtigen eine Steuerbefreiung von dem durch ihn nicht beeinflussbaren (späteren) Verhalten eines Dritten abhängig zu machen, widerspricht den Grundsätzen der Rechtssicherheit und der Verhältnismäßigkeit.“ sowie a.a.O. Rn. 67: „Insofern stellt das Vorliegen eines durchgeführten oder beabsichtigten Betrugs und damit die Vorwerfbarkeit des eigenen Verhaltens im Moment der Lieferung (hier des Verbringens) ein entscheidendes Element dar, um diesen (und allen „Mittätern“, d. h. allen die davon wussten oder hätten wissen müssen(39)) die Steuerfreiheit und/oder den Vorsteuerabzug zu versagen.“

„Nach der Rechtsprechung des EuGH ist der Vorsteuerabzug dann zu versagen, wenn der Steuerpflichtige – im unionsrechtlichen Sinne – selbst eine Steuerhinterziehung begeht oder wenn er wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligt, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen ist und er deswegen als an dieser Hinterziehung Beteiligter anzusehen ist.⁵⁴ Für die Frage, wann die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug vorliegen müssen, kommt es nicht auf den Zeitpunkt der Abgabe der Steueranmeldung an, in welcher der Vorsteuerabzug vorgenommen wird. Vielmehr ist ein Vorsteuerabzug gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG dann zulässig, wenn dessen Voraussetzungen zum Zeitpunkt der Ausführung der Lieferungen bzw. sonstigen Leistungen vorgelegen haben. Eine einmal bestehende Berechtigung zum Vorsteuerabzug **entfällt auch nicht deshalb nachträglich wieder, weil der Unternehmer später von Umständen Kenntnis erlangt, die einem Vorsteuerabzug entgegengestanden hätten, wenn er sie bereits beim Bezug der Waren gekannt hätte.**⁵⁵

Daher spricht sehr viel dafür, dass die eigene Leistungserbringung der späteste maßgebliche Zeitpunkt ist. Eine spätere Kenntniserlangung und ein späteres Kennenmüssen sind unschädlich.

f) Nachrang der Haftung

Im Übrigen ist derzeit unklar, wie sich Überkompensationen des Fiskus aus dem Missbrauchsverbot verhindern lassen. Dies gilt schon für die mögliche Kumulation der Vorsteuerversagungen bei mehreren Steuerpflichtigen in der Leistungskette, ja sogar schon bei Kumulation aus Steuererhebung beim Betrüger und Vorsteuerversagung beim Bösgläubigen.⁵⁶ Dies führt, wenn die Steuer wirklich erhoben werden kann, ersichtlich zu einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung.⁵⁷ **Eine solche Doppelbesteuerung dürfte wegen Verstoßes gegen das Neutralitätsprinzip und das Verhältnismäßigkeitsprinzip nicht mit dem Unionsrecht vereinbar sein.**

Noch gravierender wird die Kollision bei Zusammentreffen von Haftungsnormen einerseits und Versagung des Vorsteuerabzugs andererseits.

⁵⁴ EuGH v. 6.7.2006, C-439/04 und C-440/04, *Kittel und Recolta Recycling*, EU:C:2006:446, Rn. 53, 55 f. und v. 18.12.2014, C-131/13 u.a., *Italmoda*, ECLI:EU:C:2014:2455; siehe auch BGH, Beschlüsse v. 19.11.2014, 1 StR 219/14, wistra 2015, 147 und v. 1.10.2013, 1 StR 312/13, NSTZ 2014, 331 ff.

⁵⁵ BGH, Beschlüsse v. 19.11.2014, 1 StR 219/14, wistra 2015, 147 und v. 1.10.2013, 1 StR 312/13, NSTZ 2014, 331 ff.; BGH v. 2.9.2015, 1 StR 239/15, NZWiSt 2016, 274.

⁵⁶ Darauf weist *Kemper*, UR 2017, 449, 455 mit Recht hin. Zweifelnd auch *Heuermann*, DB 2017, 990, 993.

⁵⁷ Zum Begriff der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung im Umsatzsteuerrecht s. *Ismer/Artinger*, MwStR 2018, 12, 15 f.

Überkompensationen bei der Anwendbarkeit einer Haftung nach § 25d UStG und der Versagung des Vorsteuerabzugs nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG entsprechend den Vorgaben des EuGH sind unverhältnismäßig und daher jedenfalls zu vermeiden.⁵⁸ Bisweilen wird hier für eine Nachrangigkeit der Versagung des Vorsteuerabzugs plädiert, da es sich um eine ungeschriebene Rechtsfolge handele.⁵⁹ Indessen handelt es sich, wie die neue Rechtsprechung ergeben hat, bei der Versagung von Rechten und Vorteilen bei Missbrauch um einen allgemeinen Rechtsgrundsatz des Unionsrechts. Diesem ist gegenüber den nationalen Maßnahmen grundsätzlich der Vorrang einzuräumen, so dass die Haftung nur subsidiär eingreift.⁶⁰

g) Ermessen hinsichtlich Haftungsbescheid kein Einwand

Die Unionsrechtswidrigkeit der geplanten Haftungsnorm entfällt auch nicht dadurch, dass ein Ermessen hinsichtlich des Erlasses des Haftungsbescheids besteht. Zwar sieht § 191 AO in der Tat ein solches Ermessen vor. Dieses wurde auch im Zusammenhang mit § 25d UStG als Grund angeführt, warum eine Unionsrechtswidrigkeit ausscheide.⁶¹ Indessen berühren die hier angeführten unionsrechtlichen Einwände des fehlenden Verschuldenserfordernisses den Tatbestand der Norm. Eine Korrektur auf der Rechtsfolgenseite kann die Einwände daher nicht entkräften.

2. Weitere Vorgaben für den Schutz des Unternehmers

Der Unternehmer ist durch die Rechtsprechung des EuGH durch zwei weitere Vorgaben zusätzlich geschützt. Zum einen sind fehlende Formalanforderungen grundsätzlich durch alternativen Nachweis überwindbar (a.). Zum anderen wird der Unternehmer davor geschützt, dass er – insbesondere vom nationalen Gesetzgeber aufgestellte – Formvoraussetzungen ohne Verschulden nicht erfüllt (b.).

⁵⁸ So mit Recht etwa *Schuska*, MwStR 2015, 323, 328 sowie zuvor schon *Grube*, MwStR 2013, 8, 13.

⁵⁹ *Hummel*, UR 2014, 256, 262 f.; *Reiß* in Festgabe Heinrich List zum 100. Geburtstag, 2015, S. 148, 176. Für den Vorrang von § 25d UStG auch *Wäger*, UR 2015, 81, 98 mit der Einschätzung, die Haftung führe zu sachgerechten Ergebnissen.

⁶⁰ Dafür auch *Treiber*, MwStR 2015, 626, 632; *Drüen*, UR 2016, 777; *Grube*, MwStR 2013, 8; Heuermann, DStR 2015, 1416.

⁶¹ S. *Jatzke*, in Sölch/Ringleb, UStG, § 25d Rn. 9 (Stand: April 2014).

a) Fehlende Formalanforderungen überwindbar

Der Gesetzesentwurf in § 25 Abs. 2 S. 1 UStG-E verlangt zur Enthftung die Vorlage einer Bescheinigung oder Bestätigung iSd. § 22f UStG. **Auch ohne Vorliegen dieser Bescheinigung/Bestätigung ist eine Haftung aber nicht in jedem Fall mit Unionsrecht vereinbar:** In der Rechtsprechung des EuGH wird bei der Nichterfüllung von steuerlichen Pflichten unterschieden zwischen materiellen und bloß formellen Anforderungen.⁶² So wurde für den Vorsteuerabzug in der Entscheidung *SGI*⁶³ jüngst klargestellt, dass die Ausführung einer Leistung als materielle Voraussetzung für den Vorsteuerabzug unverzichtbar ist. Hingegen dürfen an die bloße Nichterfüllung von formalen Voraussetzungen grundsätzlich – wenn also die Richtlinie nicht ein anderes bestimmt⁶⁴ – keine Sanktionen geknüpft werden. **Vielmehr ist bei den formellen Voraussetzungen nach ständiger Rechtsprechung ein alternativer Beweis möglich, wenn dieser sicher möglich ist und kein Missbrauch vorliegt.** Entsprechend den allgemeinen Grundsätzen ist dabei die Verhältnismäßigkeitskontrolle bei mitgliedstaatlichen Maßnahmen besonders intensiv.

So entschied der EuGH im Jahre 2007 in der Rechtssache *Collée*,⁶⁵ dass die Steuerbefreiung einer **innergemeinschaftlichen Lieferung** nicht allein mit der Begründung versagt werden darf, dass der Nachweis einer solchen Lieferung nicht rechtzeitig erbracht worden ist⁶⁶.

Im Verfahren *Plöckl*⁶⁷ entschied der EuGH, dass eine Mehrwertsteuerbefreiung für eine innergemeinschaftliche Verbringung nicht mit der Begründung versagt werden darf, der Steuerpflichtige habe keine vom Bestimmungsmitgliedstaat erteilte USt-IdNr. mitgeteilt, wenn keine konkreten Anhaltspunkte für eine Steuerhinterziehung bestehen, der Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat

⁶² Vgl. auch *Heuermann*, DB 2017, 990, 991.

⁶³ EuGH v. 27.6.2018, C-459/17, C-460/17, *SGI*, ECLI:EU:C:2018:501.

⁶⁴ S. KOM (2017) 569 final und die Begründung v. 4.10.2017 (S. 4 und 11). Dazu etwa *Kemper*, UR 2018, 337.

⁶⁵ EuGH v. 27.9.2007, C-146/05, *Albert Collée*, ECLI:EU:C:2007:549.

⁶⁶ Diese Rechtsprechung wurde später in der Rechtssache *VStR* (EuGH v. 27.9.2012, C-587/10, ECLI:EU:C:2012:592) auf die Konstellation ausgedehnt, dass der Lieferer die USt-IdNr. überhaupt nicht mitteilen konnte, er aber alle ihm zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat und zudem andere Angaben macht, die hinreichend belegen können, dass der Erwerber ein Steuerpflichtiger ist, der bei dem betreffenden Vorgang als solcher gehandelt hat.

⁶⁷ EuGH v. 20.10.2016, C-24/15, *Plöckl*, ECLI:EU:C:2016:791. In diesem Sinne auch die Ausführungen von GA *Sharpston*, Schlussantrag v. 12.7.2018, C-495/17, *Cartrans*, ECLI:EU:C:2018:573, Rn. 52.

verbracht worden ist und auch die übrigen Voraussetzungen für die Steuerbefreiung vorliegen.

b) Gutglaubensschutz

So wie der EuGH die Gewährung von Rechten und Vorteilen bei Vorliegen von Missbrauch ausschließt, obwohl die Tatbestandsvoraussetzungen eigentlich vorliegen, schützt er in umgekehrter Richtung unter bestimmten Voraussetzungen den gutgläubigen Steuerpflichtigen, auch wenn die Tatbestandsvoraussetzungen nicht vorliegen. Seit den Entscheidungen in den Rechtssachen *Teleos*⁶⁸ und *Netto Supermarkt*⁶⁹ ist für innergemeinschaftliche Lieferungen und für Ausfuhrlieferungen anerkannt, dass ein gutgläubiger Steuerpflichtiger zu schützen ist, wenn er selbst bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte, dass die Voraussetzungen für die Befreiung in Wirklichkeit nicht gegeben waren, weil die vom Abnehmer vorgelegten Ausfuhrnachweise gefälscht waren.⁷⁰

Die genaue Reichweite des Gutglaubensschutzes und das gebotene Verfahren⁷¹ sind noch nicht abschließend geklärt. Nach der jüngeren Rechtsprechung des EuGH bezieht sich der Gutglaubensschutz wohl grundsätzlich nicht auf unionsrechtlich vorgegebene materielle Voraussetzungen einer Begünstigung.⁷² Mit anderen Worten: Formelle Anforderungen sind grundsätzlich verzichtbar. Wenn überhaupt schaden nur – nach den allgemeinen Maßstäben zu bestimmende – Kenntnis oder Kennenmüssen von ihrem Nichtvorliegen.⁷³

Andererseits sind von den Maßstäben für unionsrechtliche Vorgaben solche für Maßnahmen der Mitgliedstaaten zu unterscheiden. Die Verhältnismäßigkeitskontrolle ist nach allgemeinen Maßstäben bei diesen Maßnahmen besonders

⁶⁸ EuGH v. 27.7.2007, C-409/04, *Teleos*, ECLI:EU:C:2007:548.

⁶⁹ EuGH v. 21.2.2008, C-271/06, *Netto Supermarkt*, ECLI:EU:C:2008:105.

⁷⁰ Entsprechend für die innergemeinschaftliche Lieferung neuer Fahrzeuge EuGH, v. 14.6.2017 C-26/16, *Santogal*, ECLI:EU:C:2017:453, Rn. 75.

⁷¹ BFH v. 22.7.2015, V R 23/14, DStR 2017, 2073 will den Gutglaubensschutz nicht im Feststellungsverfahren, sondern im Billigkeitsverfahren gewähren. Die Vorlagen des BFH v. 6.4.2016, V R 25/15, DStR 2016, 1527 und v. 6.4.2016, XI R 20/14, DStR 2017, 1532 an den EuGH fragten hingegen, ob eine Gewährung im Feststellungsverfahren erforderlich sei; die Frage brauchte aber vom EuGH nicht beantwortet zu werden.

⁷² S. dazu auch *Reiß*, MwStR 2017, 444, 451 f. Anders noch *Wäger*, UR 2017, 41, 45.

⁷³ GA *Wahl*, Schlussanträge v. 5.7.2017, C-374/16 und C-375/16, *Geissel und Butin*, Rn. 64, der sich damit ausdrücklich gegen die im Vorlagebeschluss BFH v. 6.4.2016, V R 25/15, DStR 2016, 1527 erhobene Forderung nach strengeren Sorgfaltsmaßstäben wendet.

intensiv.⁷⁴ So wie entsprechend dem oben Dargestellten aus Verhältnismäßigkeitsgründen eine von den Mitgliedstaaten vorgesehene Haftung ohne Kennen oder Kennenmüssen vom Steuerbetrug ganz generell ausscheidet, kann auch eine Verletzung von durch die Mitgliedstaaten vorgegebenen Anforderungen nur dann relevant sein, wenn der Steuerpflichtige die Verletzung kannte oder kennen musste.

III. Folge: Gefährdungshaftung ist europarechtswidrig

Wendet man die vorstehenden Maßstäbe auf die im Gesetzentwurf vorgeschlagenen Regelungen an, so wird deutlich, dass sie in mehrfacher Hinsicht unionsrechtswidrig sind. Insbesondere scheidet eine Gefährdungshaftung aufgrund nationaler Vorschriften, wie sie im Regierungsentwurf für den Fall vorgesehen ist, dass der Betreiber des elektronischen Marktplatzes die Registrierungsbescheinigung nicht unterbreiten kann, aus. Dies hat der EuGH in den Rechtssachen *Federation of Technological Industries* und *Vlaamse Oliemaatschappij NV* eindeutig entschieden.⁷⁵ Eine Haftung setzt vielmehr voraus, dass der Betreiber des elektronischen Marktplatzes vom Mehrwertsteuerbetrug Kenntnis hatte oder ein Fall des Kennenmüssens vorlag.

IV. Weitere Auswirkungen auf den Gesetzesentwurf

Ferner folgt aus den vorstehenden europarechtlichen Maßstäben, dass an das Kennenmüssen strenge Anforderungen zu stellen sind (siehe 1.). Die Beweislast hierfür trägt die Finanzverwaltung (siehe 2.). Zudem ist eine risikospezifische Betrachtung hinsichtlich der Registrierungsbescheinigung erforderlich (siehe 3.).

1. Strenge Anforderungen an das Kennenmüssen

Ganz allgemein ist entsprechend dem oben Aufgezeigten⁷⁶ beim Verschuldensmaßstab zu berücksichtigen, dass die Rechtsprechung restriktiv mit der

⁷⁴ Vgl. etwa *Beysen/Trstenjak*, EuR 2012, 265, 273 f.; *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, S. 926 ff.

⁷⁵ EuGH v. 11.5.2006, C-384/04, *Federation of Technological Industries*, ECLI:EU:C:2006:309; EuGH v. 21.12.2011, C-499/10, *Vlaamse Oliemaatschappij NV*, ECLI:EU:C:2011:871.

⁷⁶ Vgl. S. 18 ff.

Annahme von Verschulden ist. Auch ist bei der Beurteilung der Frage nach dem Verschulden einzubeziehen, welche Möglichkeiten zur Verifikation die Finanzverwaltung dem Steuerpflichtigen an die Hand gibt.⁷⁷ Sind diese Möglichkeiten sehr beschränkt, kann vom Steuerpflichtigen auch nur eine geringe Nachprüfungsintensität verlangt werden. Dies bedeutet insbesondere, dass die Nichtvorlage einer Registrierungsbescheinigung nur dann ein Indikator für die Absicht, Mehrwertsteuerbetrug zu begehen, ist, wenn vom liefernden Unternehmer realistischerweise erwartet werden kann, dass er über eine solche Bescheinigung verfügt. Mit anderen Worten: Wenn der Prozess der Ausstellung der Bescheinigungen nicht funktioniert, kann der Betreiber aus dem Fehlen der Bescheinigung nicht auf fehlende Steuerehrlichkeit schließen. Ihm fehlt dann regelmäßig jedenfalls ein grobes Verschulden, so dass – da die verschuldensunabhängige Haftung europarechtswidrig ist (s.o.) – seine Haftung gänzlich ausgeschlossen ist.

Dies bedeutet auch, dass allein aus der **Preisgestaltung** des liefernden Unternehmers allein regelmäßig keine Rückschlüsse auf das Vorliegen von Mehrwertsteuerbetrug gezogen werden können.⁷⁸ Zwar hat der EuGH in seiner Entscheidung in der Rechtssache *Federation of Technological Industries*⁷⁹ die Regelung nicht per se verworfen, wonach hinreichende Verdachtsgründe für einen Mehrwertsteuerbetrug bestehen, wenn der von dem Steuerpflichtigen zu zahlende Preis niedriger war als der niedrigste Preis, dessen Erzielung für diese Waren auf dem freien Markt vernünftigerweise erwartet werden könnte, oder niedriger war als der Preis für eine frühere Lieferung derartiger Waren. Vielmehr hat er dem vorlegenden Gericht die Prüfung aufgegeben, ob es für den Steuerpflichtigen praktisch unmöglich oder übermäßig schwierig wird, die Verdachtsgründe durch einen Gegenbeweis zu widerlegen. Indessen lassen sich daraus nur beschränkt Folgerungen ziehen. Denn die im Fall zu beurteilende

⁷⁷ Dies wird auch daran deutlich, dass seit EuGH v. 21.6.2012, C-80/11 und C-142/11, *Mahagében und Dávid*, ECLI:EU:C:2012:373 Rn. 53 kumulativ auf das Kennenmüssen und das Nichttreffen von Maßnahmen abgestellt wird, die vernünftigerweise von ihr verlangt werden können, um sicherzustellen, dass ihre Tätigkeit nicht zur Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt, so zu Recht *McCarthy*, *World Journal of VAT/GST Law* 6 (2017), 63, dort bei Fn. 43.

⁷⁸ Kritisch im Kontext des § 25d UStG etwa *Nieskens*, UR 2004, 105, 130; *Leonard*, in Bunjes, UStG, 17. Aufl. 2018, § 25d Rn. 18: wonach es wegen Rabattschlachten in der Praxis nicht selten vorkommen dürfte, dass die Ware unterhalb des üblichen Preises abgegeben wird.“

⁷⁹ EuGH v. 11.5.2006, C-384/04, *Federation of Technological Industries*, ECLI:EU:C:2006:309, Rn. 31 ff.

Regelung betraf nur einen beschränkten Kreis von besonders betrugsgefährdeten Waren.⁸⁰ Zudem richtete sie sich, wie auch der in der wissenschaftlichen Literatur überwiegend kritisch gesehene⁸¹ § 25d Abs. 2 UStG, an den Empfänger der Lieferung, der selbst ein vitales Interesse an der Preisgestaltung und damit zu einer Auseinandersetzung mit dem Preis hatte. Der Betreiber eines Online-Marktplatzes hingegen ist nicht unmittelbar in die Lieferkette eingebunden und hat daher regelmäßig kein solches Interesse, da er den Preis nicht zu entrichten hat. Er braucht daher Preise grundsätzlich nicht aus außersteuerlichen Motiven heraus auf ihre Angemessenheit zu untersuchen. Auch sieht er sich einer Vielzahl von Waren gegenüber. Diese auf Abweichungen und daraus resultierende Indizien für Mehrwertsteuerbetrug zu untersuchen, ist regelmäßig nicht seine Aufgabe, sondern die der Finanzverwaltung.

Der Gesetzesentwurf stellt in § 25e Abs. 2 S. 2 UStG-E für das Kennenmüssen darauf ab, ob der liefernde Unternehmer seinen "steuerlichen Verpflichtungen" nicht nachgekommen ist. Auch dies ist im Hinblick auf die vorstehenden Grundsätze einschränkend auszulegen. Die **Kenntnis oder das Kennenmüssen müssen sich auf einen Mehrwertsteuerbetrug beziehen**. Es werden also nicht umfassend Vorteile und Rechte versagt, wenn Kenntnis oder Kennenmüssen von irgendeinem Rechtsverstoß besteht. So ließ der EuGH in der Rechtssache *Schmeink & Cofreth* eine Korrektur einer Rechnung zu, wenn der Aussteller der Rechnung die Gefährdung des Steueraufkommens rechtzeitig und vollständig beseitigt, und zwar unabhängig davon, ob der Rechnungsaussteller bösgläubig war.⁸² Auch in der Entscheidung in der Rechtssache *Collée* wurde die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung trotz vorsätzlichen Verstoßes gegen die formalen Pflichten zugelassen, da keine Gefährdung des Steueraufkommens mehr bestand und kein unberechtigter Steuervorteil im Raum stand.⁸³

⁸⁰ Vgl. auch BFH v. 28.2.2008, V R 44/06, BStBl II 2008, 586.

⁸¹ Dazu etwa *Englisch*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 17 Rn. 466; *Jatzke*, in Sölch/Ringleb, UStG, § 25d Rn. 30 (Stand: April 2014); *Nieskens*, UR 2004, 105, 130; *Reiß*, in Nieskens (Hg.), Umsatzsteuerkongressbericht, 2007, 13, 35; *Stadie*, UStG, § 25d Rn. 5 ff.; *Widmann* DB 2002, 166, 168. Anders etwa: *Lippross*, Umsatzsteuer, 24. Aufl. 2017, S. 1337; *Schuska*, MwStR 2015, 323.

⁸² Vgl. im Übrigen auch EuGH v. 19.9.2000, C-454/98, *Schmeink & Cofreth*, ECLI:EU:C:2000:469.

⁸³ EuGH v. 27.9.2007, C-146/05 *Albert Collée*, ECLI:EU:C:2007:549, Rn. 34 ff. Ebenso EuGH v. 20.10.2016, C-24/15, *Plöckl*, ECLI:EU:C:2016:791, Rn. 55.

2. Beweislast bei Finanzverwaltung

Die Beweislast für das Vorliegen von Verschulden trifft dabei nach ständiger Rechtsprechung des EuGH die Finanzbehörde.⁸⁴ Zur Begründung verweist der EuGH darauf, dass die die Versagung des Rechts oder Vorteils eine Ausnahme vom Grundprinzip ist, das dieses Recht darstellt.⁸⁵ Die Würdigung der Beweise obliegt auch im Vorlageverfahren nicht dem EuGH, sondern dem nationalen Gericht. Diese müssen dann gemäß den Beweisregeln des nationalen Rechts alle Gesichtspunkte und tatsächlichen Umstände der Rechtssache umfassend beurteilen, um anhand der von den Steuerbehörden beigebrachten objektiven Umstände festzustellen, ob der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass der zur Begründung des Abzugsrechts geltend gemachte Umsatz in eine von ihren Leistenden begangene Steuerhinterziehung einbezogen war.⁸⁶

3. Keine uneingeschränkte Haftung bei fehlender oder gefälschter Registrierungsbescheinigung

Wenngleich sich durch das allgemeine Verschuldenserfordernis die Tragweite der Registrierungsbescheinigung vermindert, sind gleichwohl zwei weitere unionsrechtliche Anforderungen einzuhalten: Zum einen ist die Situation zu antizipieren, dass der Betreiber des elektronischen Marktplatzes mit für ihn nicht erkennbar gefälschten Registrierungsbescheinigungen konfrontiert wird und dass der liefernde Unternehmer nicht registriert ist. Hier braucht der Betreiber des elektronischen Marktplatzes das Echtheitsrisiko nicht zu tragen (a)). Zum anderen ist die Situation denkbar, dass der Betreiber des elektronischen Marktplatzes nicht über Registrierungsbescheinigungen verfügt, der liefernde Unternehmer aber gleichwohl steuerlich registriert ist. Hier muss dem Betreiber eines elektronischen Marktplatzes der alternative Beweis erlaubt werden, dass der liefernde Unternehmer steuerlich registriert ist (b)).

⁸⁴ Dem folgend BFH v. 28.2.2008, V R 44/06, BFHE 221, 415, BStBl II 2008, 586, unter II.4.a.; BFH v. 10.8.2017, V R 2/17, BFHE 259, 476, Rn. 11.

⁸⁵ EuGH v. 13.3.2014, C-107/13, *FIRIN*, ECLI:EU:C:2014:151, Rn. 44 m.w.N.

⁸⁶ Vgl. etwa EuGH v. 13.2.2014, C-18/13, *Maks Pen EOOD*, EU:C:2014:69, Rn. 30.

a) Betreiber trägt Echtheitsrisiko der Bescheinigung nur bei grober Fahrlässigkeit

Gerade bei den Bescheinigungen in Papierform besteht das Risiko von Fälschungen. Es handelt sich um im Massengeschäft ausgestellte Bescheinigungen, was Fälschungen erleichtert. Derartige Fälschungen können von variabler Qualität sein; so fanden sich etwa bei den Ausfuhrnachweisen in Sachen *Netto Supermarkt* Rechtschreibfehler. Es ist aber davon auszugehen, dass die modernen technologischen Möglichkeiten Fälschungen schwerer erkennbar machen. (Die an sich naheliegende Sicherung durch Zurverfügungstellung einer Registrierungsdatenbank ist erst für einen späteren, noch nicht genau bestimmten Zeitpunkt vorgesehen.) Eine Verifikation durch Rückfrage beim ausstellenden Finanzamt scheidet aufgrund des Steuergeheimnisses ersichtlich aus; auch eine Abfrage nach § 18e UStG scheidet aus, da es nicht um die steuerliche Registrierung im Ausland geht und zudem nicht zwingend die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer verwendet wird. Es besteht allerdings die zu einem kaum sinnvollen Verwaltungsaufwand führende Möglichkeit, dass der Betreiber eines elektronischen Marktplatzes über das Ausland ein Bestätigungsverfahren im Inland initiiert. So könnte die französische Tochter eines Marktplatzbetreibers routinemäßig auf dem Weg über die zuständige französische Behörde die Umsatzsteuer-Identifikationsnummern aller registrierten Unternehmer abfragen, was einen erheblichen Aufwand für alle Beteiligten bedeuten würde.

b) Alternative Nachweise der Registrierung durch Betreiber möglich

Nach dem derzeitigen Wortlaut der Norm greift die Haftung ferner auch dann ein, wenn der liefernde Unternehmer zwar steuerlich registriert ist, der Betreiber des Marktplatzes aber nicht über die Bescheinigung nach § 22f Abs. 1 S. 2 UStG-E verfügt. Dies ist unverhältnismäßig und genügt damit nicht den unionsrechtlichen Anforderungen: Nach der Rechtsprechung des EuGH besteht ein Vorrang der tatsächlichen Rechtslage. Die Mitgliedstaaten dürfen im Zusammenhang mit Haftungsnormen keine Formalerfordernisse vorsehen, die alternative Nachweismöglichkeiten ausschließen würden.

D. Rechtsvergleich mit dem Vereinten Königreich (UK)

Die vorstehenden Ausführungen haben ergeben, dass die vorgeschlagene Haftungsregelung aus dogmatischer Sicht Defizite aufweist und aus unionsrechtlicher Perspektive in wesentlichen Teilen rechtswidrig ist.

Laut dem Referentenentwurf stand die britische Regelung Vorbild für den deutschen Regelungsentwurf. Die dortige Rechtslage weicht aber gerade in den hier beanstandeten Punkten von dem deutschen Gesetzesentwurf ab. Zum einen kennt das britische Recht bereits seit dem Jahr 2016 eine umsatzsteuerliche Haftungsregelung für Betreiber von elektronischen Marktplätzen, die im Jahr 2018 um eine weitere Regelung ergänzt wurde. Zum anderen sind diese Regelungen gegenüber der vorgeschlagenen Regelung in Deutschland ähnlich, jedoch deutlich klarer konturiert. Denn die Rechtsvergleichung ergibt, dass im Vereinten Königreich die Haftungstatbestände restriktiver gefasst, zugleich aber erweiterte Informationspflichten der Betreiber von elektronischen Marktplätzen vorgesehen sind. Dieser Ansatz stimmt mit den Arbeiten der OECD zum Informationsaustausch im Zusammenhang mit der Mehrwertsteuer überein,⁸⁷ wo auch über ein international harmonisiertes Datenformat nachgedacht wird.⁸⁸

Im Vereinten Königreich wurden zwei Haftungstatbestände geschaffen, nämlich die seit 2016 bestehende Haftung des Marktplatzbetreibers gemäß Section 77B VATA⁸⁹, wenn er auf Aufforderung der Finanzbehörden einen nicht seine mehrwertsteuerliche Pflichten nicht erfüllenden Unternehmer vom Marktplatz ausschließt (siehe I.) und die im April 2018 eingeführte Haftung für ausländische Händler nach Section 77BA VATA, die ihre Registrierungspflicht nicht erfüllt haben (siehe II.). Diese im Vergleich zum deutschen Gesetzesentwurf konturierten Pflichten werden ergänzt durch Kooperationsabkommen, die zusätzliche Informationspflichten vorsehen (siehe III.).

⁸⁷ OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, S. 193 ff.

⁸⁸ OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, S. 202.

⁸⁹ Value Added Tax Act 1994 in der Fassung des Finance Act 2018. Zum Text vgl. Anhang, II. zum Gutachten.

I. Haftung des Betreibers bei Nichtausschluss vom Marktplatz

Section 77B VATA sieht eine gesamtschuldnerische Haftung der Betreiber von Online-Marktplätzen vor. Voraussetzung für die Haftung ist, dass eine Person, die steuerpflichtige Lieferungen durch den Online-Marktplatz tätigt, ihre umsatzsteuerliche Pflichten nicht erfüllt. Auf Verlangen der Finanzbehörden müssen die Betreiber diese Person innerhalb der von der Finanzbehörde gesetzten Frist vom Marktplatz ausschließen. Tun die Betreiber dies nicht, haften sie für die Umsatzsteuer aus allen nach Fristende auf dem Marktplatz getätigten Umsätzen. Die Regelung weicht damit, trotz gewisser Ähnlichkeiten, von der in § 25e Abs. 4 UStG-E vorgeschlagenen Regelung ab: Sie ist klarer mit Blick auf den Beginn der Haftung. Auch ist sie präziser, indem sie auf den Ausschluss als Ergebnis abstellt und nicht auf die Mitteilung des Ausschlusses.

II. Haftung des Betreibers bei fehlender Registrierung

Die im April 2018 eingefügte Vorschrift des Section 77BA sieht zusätzlich eine Haftung der Betreiber von Online-Marktplätzen vor für den Fall der Verletzung umsatzsteuerlicher Registrierungsspflichten durch Personen, die steuerpflichtige Lieferungen durch den Online-Marktplatz tätigen. Die Norm verlangt ausdrücklich die Kenntnis oder das Kennenmüssen der Betreiber von der Verletzung der Registrierungsverpflichtung („knows or should know“). Die Haftung bezieht sich auf die Umsatzsteuer bezüglich der auf dem Marktplatz getätigten Umsätze. Anders als in § 25e Abs. 2 S. 2 UStG-E beginnt die Haftung aber nicht schon mit dem Zeitpunkt der Kenntnis oder des Kennenmüssens. Vielmehr hat der Betreiber ab diesem Zeitpunkt eine Frist von 60 Tagen, während derer entweder der Registrierungsverstoß abgestellt oder die Person vom Handel auf dem Online-Marktplatz ausgeschlossen werden soll.

III. Zusätzliche Informationspflichten aus Kooperationsabkommen

Seit dem Frühjahr 2018 tritt ergänzend ein als *soft law* zu qualifizierendes⁹⁰ Kooperationsabkommen hinzu.⁹¹ Darin verpflichten sich die Online-Marktplätze, der Finanzverwaltung Daten über die auf ihren Marktplätzen tätigen Unternehmen, die an Konsumenten im Vereinten Königreich verkaufen, zur Verfügung zu stellen. Diese einmalig oder für einen bestimmten Zeitpunkt anzufordernden Daten sollen es der Finanzverwaltung jedenfalls ermöglichen, individuelle Verkäufer zu identifizieren, den Wert und das Verkaufsvolumen über eine bestimmte vorgegebene Zeit zu berechnen und mit den Unternehmen in Kontakt zu treten. Ferner haben die Betreiber die Händler mit Informationen über deren mehrwertsteuerliche Pflichten zu versorgen. Zudem müssen die Betreiber Maßnahmen für den Fall vorsehen, dass ihnen Anzeichen für eine Verletzung mehrwertsteuerlicher Pflichten präsentiert werden. Als solche Maßnahmen werden beispielhaft benannt die Anforderung der Umsatzsteuernummer bei der Eröffnung des Verkäuferkontos; die Kontaktaufnahme mit dem Verkäufer innerhalb von 30 Tagen, wenn den Betreibern Anzeichen für eine Verletzung mehrwertsteuerlicher Registrierungspflichten präsentiert werden. Können die Bedenken nicht ausgeräumt werden, müssen weitere Maßnahmen bis hin zum Ausschluss vom Marktplatz ergriffen werden; darüber sind dann die Finanzbehörden zu informieren.

Die Finanzbehörden verpflichten sich insbesondere dazu, die Auskunftersuchen unter Würdigung des Einzelfalls und auf einer Risikobasis zu stellen. Zudem wahren sie die Vertraulichkeit der erhaltenen Informationen, sofern es keine höherrangigen gesetzlichen Verpflichtungen gibt. Schließlich veröffentlichen sie eine Liste der Unternehmen, die das Kooperationsabkommen abgeschlossen haben und befolgen.

⁹⁰ Zum Text vgl. Anhang, III. zum Gutachten. Vgl. Dort unter Purpose: „The commitments made in this paper do not create binding legal obligations.“

⁹¹ HMRC, Tackling online VAT fraud and error – the role of online marketplaces in co-operating with HMRC (The agreement), zuletzt aktualisiert am 3.9.2018, abrufbar unter <https://www.gov.uk/government/publications/hmrc-and-online-marketplaces-agreement-to-promote-vat-compliance/tackling-online-vat-fraud-and-error-the-role-of-online-marketplaces-in-co-operating-with-hmrc-the-agreement>.

IV. Bewertung

Die Rechtslage im Vereinten Königreich stellt anders als die geplante Haftungsregelung in Deutschland auf ein Verschulden des Betreibers des Marktplatzes ab und steht daher im Einklang mit den unionsrechtlichen Vorgaben. Die Vorschrift zum Marktplatzausschluss ist klarer mit Blick auf den Beginn der Haftung. Auch ist sie präziser, indem sie auf den Ausschluss als Ergebnis abstellt und nicht auf die Mitteilung des Ausschlusses. Die Haftung bei Registrierungsverstößen gibt durch die vorgesehene Frist („Grace Period“) von 60 Tagen für die Beseitigung des Registrierungsverstoßes dem Betreiber rechtssichere Möglichkeiten, auf die Einhaltung der Registrierungs Vorschriften hinzuwirken.

E. Zusammenfassung

Durch das Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, das derzeit im Regierungsentwurf vorliegt, sollen gesetzliche Regelungen zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen im Zusammenhang mit dem Online-Handel geschaffen werden. Betreiber von elektronischen Marktplätzen sollen zwei Pflichten unterworfen werden, nämlich besonderen Aufzeichnungsverpflichtungen gemäß § 22f UStG-E und einer Haftung nach § 25e UStG-E.

Die vorstehenden Ausführungen haben ergeben, dass insbesondere **die im Entwurf enthaltenen Haftungsnormen rechtstechnisch nicht überzeugend und in wesentlichen Punkten unionsrechtswidrig sind.**

I. Ergebnisse der Analyse der Rechtstechnik

Zunächst wurde gezeigt, dass die Haftungsvorschriften in § 25e UStG-E in dogmatischer Hinsicht kritikwürdig sind (S. 8 ff.):

1. Die **verschuldensunabhängige „Gefährdungshaftung“** für den Fall, dass weder Bescheinigungen nach § 22f Absatz 1 Satz 2 noch eine elektronische Bestätigung nach § 22f Abs. 1 Satz 6 vorgelegt werden können, erweist sich in verschiedener Hinsicht als **Systembruch** (S. 8). Auch greift die Haftung ihrem Wortlaut auch dann ein, wenn der liefernde Unternehmer sich registriert hat, der Betreiber aber keine Registrierungsbescheinigung vorlegen kann (S. 8 f.).
2. Auch die verschuldensabhängigen Haftungsnormen sind **defizitär**. Zum **Haftungsumfang** enthält § 25e Abs. 2 S. 2 UStG-E den Ausdruck „wenn“ und nicht „soweit“, so dass der Betreiber in vollem Umfang für die Umsätze des liefernden Unternehmers haften würde, wenn ihn der Vorwurf des Kennenmüssens einzelner Pflichtverletzungen des liefernden Unternehmers trifft (S. 9). Zudem findet sich **keine zeitliche Konkretisierung**. Insbesondere ist nicht ausdrücklich geregelt, ob die Haftung sich wie bei Abs. 4 nur auf die Umsätze erstreckt, bei denen das dem Umsatz zugrunde liegende Rechtsgeschäft nach der Kenntniserlangung oder dem

Eintritt des Kennenmüssens geschlossen wurde oder ob es auf das Tätigen des Umsatzes ankommt (S. 9 f.).

3. **Unklarheiten** bestehen schließlich auch mit Blick auf die in Abs. 4 vorgesehenen Haftungstatbestände. So sollte klargestellt werden, dass für die **Befreiung von der Haftung** der fristgerechte Ausschluss vom Marktplatz und nicht der Zeitpunkt der Mitteilung an die Finanzbehörde maßgeblich ist (S. 11). Außerdem muss das Verhältnis zwischen diesem Haftungstatbestand und dem Haftungstatbestand nach Abs. 2 S. 2 klargestellt werden (S. 11).

II. Ergebnisse der europarechtlichen Analyse

Ferner wurde erläutert, dass die **geplante Haftungsregelung dem höherrangigen Unionsrecht widerspricht** (S. 13 ff.):

1. Ein tragendes Prinzip des Unionsrechts ist der **Grundsatz der Verhältnismäßigkeit**: Zwar ist das Ziel der Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetrugs aus Sicht der Union legitim. Die geplanten Maßnahmen dürfen aber **nicht über das erforderliche Maß hinausgehen und den Unternehmer nicht übermäßig belasten** (S. 14).
2. Die geplanten Haftungsregelungen erweisen sich vor diesem Hintergrund als nicht verhältnismäßig. Insbesondere ist nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH eine **verschuldensunabhängige Haftung („Gefährdungshaftung“)**, wie sie derzeit im Regierungsentwurf vorgesehen ist, unionsrechtlich **nicht zulässig** (S. 16, 28).
3. Zudem dürfen, wie der EuGH wiederholt klargestellt hat, die **Anforderungen an das Kennenmüssen nicht überspannt werden**. Auch der BFH folgt mittlerweile der einschränkenden Sichtweise, wie sich an seiner Entscheidung zur Haftungsnorm des § 25d Abs. 1 UStG zeigt (S. 18 ff.).
4. Ein Kennenmüssen kommt daher nur für den Fall der **groben Fahrlässigkeit** in Betracht. Einfache Sorgfaltsverstöße reichen für eine Haftung des Marktplatzbetreibers nicht aus (S. 21).

5. Die Rechtsprechung des EuGH **schützt den Unternehmer** zudem mit Blick auf die **Formalanforderungen**. Das Fehlen von Formalanforderungen ist durch einen **alternativen Beweis** grundsätzlich überwindbar, wenn dieser sicher möglich ist und kein Missbrauch vorliegt (S. 26).
6. Zugleich bestimmen sich die Anforderungen an die Nachprüfung danach, welche **Möglichkeiten zur Verifikation** die Finanzverwaltung dem Steuerpflichtigen an die Hand gibt. Insbesondere dann, wenn der Prozess der **Ausstellung der Registrierungsbescheinigungen nicht funktioniert**, kann der Betreiber des Marktplatzes aus dem Fehlen einer Bescheinigung nicht auf fehlende Steuerehrlichkeit des liefernden Unternehmers schließen (S. 28 f.).
7. Allein aus der **Preisgestaltung** des liefernden Unternehmers können regelmäßig keine Rückschlüsse auf das Vorliegen von Mehrwertsteuerbetrug gezogen werden (S. 29).
8. Die Kenntnis oder das Kennenmüssen muss sich zudem **auf einen Mehrwertsteuerbetrug beziehen**. Die Kenntnis oder das Kennenmüssen von einfachen (steuerlichen) Rechtsverstößen ohne Betrugsabsicht führen nicht zu einer Haftung des Marktplatzbetreibers (S. 30).
9. Die **Beweislast** für das Vorliegen von Verschulden trifft dabei nach ständiger Rechtsprechung des EuGH die **Finanzbehörde** (S. 31).
10. Ferner wird der **Unternehmer davor geschützt**, dass er – insbesondere vom nationalen Gesetzgeber aufgestellte – **Formvoraussetzungen ohne Verschulden** nicht erfüllt (S. 31). Für den hier betrachteten Fall bedeutet dies, dass der Betreiber des elektronischen Marktplatzes das Echtheitsrisiko von für ihn nicht erkennbar **gefälschten Registrierungsbescheinigungen** nicht zu tragen braucht (S. 32). Zudem muss dem Betreiber eines elektronischen Marktplatzes, der nicht über die Registrierungsbescheinigungen verfügt, der **alternative Beweis** erlaubt werden, dass der liefernde Unternehmer steuerlich registriert ist (S. 32).

III. Ergebnisse der Rechtsvergleichung

Schließlich ergab ein Blick auf die – eigentlich als Vorbild für den deutschen Entwurf herangezogene – **Rechtslage im Vereinten Königreich (UK)**, dass dort zur Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetrugs zwei **restriktivere und zugleich deutlich klarere Haftungsvorschriften** geschaffen wurden (S. 33 ff.):

1. Der Betreiber haftet dort, wenn er auf Aufforderung der Finanzbehörden einen **seine mehrwertsteuerlichen Pflichten nicht erfüllenden Unternehmer nicht vom Marktplatz ausschließt** oder wenn er wusste oder hätte wissen müssen, dass auf dem Marktplatz Tätige ihre Registrierungs-pflicht nicht erfüllt haben (S. 34). Diese Pflichten werden durch **freiwillige Kooperationsabkommen** ergänzt, die zusätzliche Informationspflichten vorsehen (S. 35).
2. Diese **Rechtslage** ist – im Gegensatz zu dem vorliegenden deutschen Entwurf – **europarechtskonform** (S. 36).

Literaturverzeichnis

Bärenweiler, Frank: Zum „wissen“ oder „hätte wissen müssen“ der Beteiligung an einer Umsatzsteuerhinterziehung – Umsetzung der Rechtsprechung des EuGH in Deutschland, UStB 2018, 242.

Beysen/Trstenjak: Das Prinzip der Verhältnismäßigkeit in der Unionsrechtsordnung, EuR 2012, 265.

Buckler, Julius: Ein neuer allgemeiner Rechtsgrundsatz: Das unionsrechtliche Missbrauchsverbot – Anmerkung zum Urteil des EuGH v. 22.11.2017, Rs. C-251/16 (Cussens u. a./Brosnan), EuR 2018, 371.

Bunjes, Johann (Begr.): Umsatzsteuergesetz, Kommentar, 17. Aufl. 2018.

Carlé/Mirbach: Die Grenzen der Haftungsinanspruchnahme nach § 25d Abs. 1 UStG – Zugl. Anm. zu BFH, Urteil V R 2/17 vom 10.8.2017, UR 2018, 135.

Cordewener, Axel: Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002.

De la Feria, Rita: Tax Fraud and the Rule of Law, Oxford University Centre for Business Taxation, WP 18/02, 2018.

De la Feria/Foy: Italmoda: the birth of the principle of third-party liability for VAT fraud, British Tax Review 2016, 270.

Drüen, Klaus-Dieter: Haftungsausschluss nach § 25d UStG nach Versagung des Vorsteuerabzuges bei betrugsbehafteten Umsätzen, UR 2016, 777.

Grube, Friederike: Darstellung und Analyse der neueren Rechtsprechung zum innergemeinschaftlichen Umsatzsteuerkarussell, MwStR 2013, 8.

Heuermann, Bernd: Mit *Italmoda* auf den Schultern von *Larenz*, DStR 2015, 1416.

Heuermann, Bernd: Effektive Durchsetzung des Unionsrechts im MwSt-Recht: Euro Tyre, Italmoda, Barlis 06 und die Folgen - Formelle Anforderungen bei Steuerbefreiungen im innergemeinschaftlichen Warenverkehr und beim Vorsteuerabzug: Grundsätze zur Rechtsanwendung, DB 2017, 990-994.

Heuermann, Bernd: Probleme des Vorsteuerabzugsrechts, *MwStR* 2017, 729.

Hummel, David: Umgang mit „betrugsbehafteten Umsätzen“ im Umsatzsteuerrecht – Zu den aktuellen Versuchen der Finanzverwaltung, das Umsatzsteueraufkommen nach einem Betrugsfall nicht nur zu sichern, sondern zu vervielfachen, *UR* 2014, 256.

Ismer/Artinger: Internationale Doppelbesteuerung im Mehrwertsteuerrecht: Ursachen und mögliche Lösungen, *MwStR* 2018, 12.

Kemper, Martin: Der „Missbrauch“ und die Steuerhinterziehung bei der Umsatzsteuer – Die Umsetzung der „Missbrauchsrechtsprechung“ des EuGH in Deutschland, *UR* 2017, 449.

Kemper, Martin: Die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer als „materielle Voraussetzung“ der Steuerbefreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen – Ein Blick auf einen wichtigen Teilaspekt der von der Europäischen Kommission geplanten Reform der Mehrwertsteuer, *UR* 2018, 337.

Lippross, Gerd-Otto: Umsatzsteuer, 24. Aufl. 2017.

Madauß, Norbert: Steuerhinterziehung des Leistungsempfängers bei Einbindung in eine Steuerhinterziehung – Kriterien der Gut- bzw. Bösgläubigkeit, *NZWiSt* 2017, 177.

Maurer/Waldhoff, Allgemeines Verwaltungsrecht, 19. Aufl. 2017.

McCarthy, Caroline: The good faith requirement in VAT, *World Journal of VAT/GST Law* 6 (2017), 63.

Nellen, Frank: Unpaid Tax Collectors: the ‘Public Function of Private Parties in EU VAT, *European Public Law* 24 (2018), 491.

Nieskens, Hans: Wichtigste Änderungen der Umsatzsteuer durch das Steueränderungsgesetz 2003 und das Haushaltsbegleitgesetz 2004, *UR* 2004, 105.

OECD: Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, 2018, abrufbar im Internet unter https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report_9789264293083-en#page199.

Ossenbühl/Cornhils, Staatshaftungsrecht, 6. Aufl. 2013.

Reiß, Wolfram: Zukunft der Umsatzsteuer Deutschlands in Europa, in Nieskens (Hg.), Umsatzsteuerkongressbericht, 2007, 13.

Reiß, Wolfram: Steuerstrafrechtliche und (umsatz-)steuerrechtliche Aspekte bei grenzüberschreitenden Warenlieferungen in der Union, in Festgabe Heinrich List zum 100. Geburtstag, 2015, S. 148.

Reiß, Wolfram: Vorsteuerabzug und Steuerschuld aus (An-)Zahlungen an Betrüger für nicht erbrachte Lieferungen – Zu zwei (unvollkommenen) BFH-Vorlagen an den EuGH, MwStR 2017, 444.

Reiß, Wolfram: Materielle und formelle Voraussetzungen für die Befreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung nach Art. 138, 131 MwStSystRL einschließlich postfaktischer Erweiterungen nach der Rechtsprechung des EuGH, UR 2017, 254.

Reiß/Kraeusel/Langer, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Loseblatt.

Sano, Claudio: National Tax Law Presumptions and EU Law, EC Tax Review 2014, 194.

Sölch/Ringleb, Umsatzsteuergesetz Kommentar, Loseblatt.

Stadie, Holger: UStG Kommentar, 3. Aufl. 2015.

Sterzinger, Christian: Zu den Anforderungen an das “Kennenmüssen“ bei schuldhaft nicht abgeführter Umsatzsteuer, Besprechung von BFH v. 10.8.2017 - V R 2/17, UStB 2018, 7.

Tipke/Lang (Begr.), Steuerrecht, 23. Aufl. 2018.

Treiber, Andreas: Die Bekämpfung von Steuerhinterziehung als Rechtfertigungsgrund für die Einschränkung nationaler umsatzsteuerlicher Vorschriften, MwStR 2015, 626.

Wäger, Christoph: Der Kampf gegen die Steuerhinterziehung – Anmerkungen zur Steuerpflicht innergemeinschaftlicher Lieferungen, bei denen der Unternehmer nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, UR 2015, 81.

Wäger, Christoph: Das Zeitalter der Absichtbesteuerung beim Vorsteuerabzug – Anmerkungen zum Systemwechsel von der rein objektiven Betrachtungsweise zur objektivierten Empfängersicht, UR 2017, 41.

Widmann, Werner: Die umsatzsteuerlichen Rechtsänderungen zum 1. 1. 2002, DB 2002, 166.

Anhang

I. Deutscher Gesetzentwurf

§ 22f UStG-E

Besondere Pflichten für Betreiber eines elektronischen Marktplatzes

(1) Der Betreiber eines elektronischen Marktplatzes im Sinne des § 25e Absatz 5 und 6 hat für Lieferungen eines Unternehmers, die auf dem von ihm bereitgestellten Marktplatz rechtlich begründet worden sind und bei denen die Beförderung oder Versendung im Inland beginnt oder endet, folgende Unterlagen vorzuhalten:

1. den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des liefernden Unternehmers,
2. die dem liefernden Unternehmer von dem nach § 21 der Abgabenordnung zuständigen Finanzamt erteilte Steuernummer und soweit vorhanden die ihm vom Bundeszentralamt für Steuern erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer,
3. das Beginn- und Enddatum der Gültigkeit der Bescheinigung nach Satz 2,
4. den Ort des Beginns der Beförderung oder Versendung sowie den Bestimmungsort und
5. den Zeitpunkt und die Höhe des Umsatzes.

Der Nachweis über die Angaben nach Satz 1 Nummer 1 bis 3 ist vom Betreiber durch eine im Zeitpunkt der Lieferung des Unternehmers gültige, auf längstens drei Jahre befristete Bescheinigung über die steuerliche Erfassung des für den liefernden Unternehmer zuständigen Finanzamts zu führen. Die Bescheinigung wird auf Antrag des liefernden Unternehmers vom zuständigen Finanzamt erteilt. Unternehmer ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt, Sitz oder Geschäftsleitung im Inland, einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum anwendbar ist, haben spätestens mit der Antragstellung nach Satz 3 einen Empfangsbevollmächtigten im Inland (§ 123 der Abgabenordnung) zu benennen. § 123 Satz 4 der Abgabenordnung gilt nicht. Das Bundeszentralamt für Steuern erteilt dem Betreiber eines elektronischen Marktplatzes im Sinne von § 25e Absatz 5 und 6 im Wege einer elektronischen Abfrage Auskunft über die dort gespeicherte Bescheinigung. Mit dem Antrag auf Erteilung einer Bescheinigung stimmt der Unternehmer zu, dass seine nach Satz 1 Nummer 1 bis 3 gespeicherten Daten an den Betreiber eines elektronischen Marktplatzes weitergegeben werden.

(2) Erfolgt die Registrierung auf dem elektronischen Marktplatz des Betreibers nicht als Unternehmer, gilt Absatz 1 Satz 1 Nummer 1, 4 und 5 entsprechend. Zusätzlich müssen die Unterlagen das Geburtsdatum enthalten.

(3) Der Betreiber hat die Unterlagen nach Absatz 1 und Absatz 2 auf Anforderung des Finanzamtes elektronisch zu übermitteln. Stellt die Finanzbehörde ein Sammelauskunftsersuchen (§ 93 Absatz 1a Satz 1 der Abgabenordnung), findet § 93 Absatz 1a Satz 2 der Abgabenordnung keine Anwendung.“

§ 25e

Haftung beim Handel auf einem elektronischen Marktplatz

(1) Der Betreiber eines elektronischen Marktplatzes (Betreiber) haftet für die nicht entrichtete Steuer aus der Lieferung eines Unternehmers, die auf dem von ihm bereitgestellten Marktplatz rechtlich begründet worden ist.

(2) Der Betreiber haftet nicht nach Absatz 1, wenn er eine Bescheinigung nach § 22f Absatz 1 Satz 2 oder eine elektronische Bestätigung nach § 22f Absatz 1 Satz 6 vorlegt. Dies gilt nicht, wenn er Kenntnis davon hatte oder nach der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns hätte haben müssen, dass der liefernde Unternehmer seinen steuerlichen Verpflichtungen nicht oder nicht im vollen Umfang nachkommt.

(3) Der Betreiber haftet des Weiteren nicht nach Absatz 1, wenn die Registrierung auf dem elektronischen Marktplatz des Betreibers nicht als Unternehmer erfolgt ist und der Betreiber die Anforderungen nach § 22f Absatz 2 erfüllt. Dies gilt nicht, 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.

(4) Kommt der liefernde Unternehmer seinen steuerlichen Pflichten nicht oder nicht in wesentlichem Umfang nach, ist das für den liefernden Unternehmer zuständige Finanzamt berechtigt, dies dem Betreiber mitzuteilen, wenn andere Maßnahmen keinen unmittelbaren Erfolg versprechen. Nach Zugang der Mitteilung haftet der Betreiber in den Fällen des Absatzes 2 für die Steuer auf Umsätze im Sinne des Absatzes 1, soweit das dem Umsatz zugrunde liegende Rechtsgeschäft nach dem Zugang der Mitteilung abgeschlossen worden ist. Eine Inanspruchnahme des Betreibers nach Satz 2 erfolgt nicht, wenn der Betreiber innerhalb einer vom Finanzamt im Rahmen der Mitteilung nach Satz 1 gesetzten Frist nachweist, dass der liefernde Unternehmer über seinen elektronischen Marktplatz keine Waren mehr anbieten kann. Die Sätze 1 bis 3 sind in den Fällen des Absatzes 3 entsprechend anzuwenden.

(5) Ein elektronischer Marktplatz im Sinne dieser Vorschrift ist eine Website 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, ermöglicht, Umsätze auszuführen.

(6) Betreiber im Sinne dieser Vorschrift ist, wer einen elektronischen Marktplatz unterhält und es Dritten ermöglicht, auf diesem Marktplatz Umsätze auszuführen.

(7) Örtlich zuständig für den Erlass des Haftungsbescheides ist das Finanzamt, das für die Besteuerung des liefernden Unternehmers zuständig ist.

(8) Hat der liefernde Unternehmer keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt, Sitz oder Geschäftsleitung im Inland, einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat, auf den das Abkommen über den europäischen Wirtschaftsraum anzuwenden ist, ist § 219 der Abgabenordnung nicht anzuwenden.“

II. Vorschriften des britischen Rechts

77B Joint and several liability: sellers identified as non-compliant by the Commissioners

- (1) This section applies where a person (“P”) —
- (a) makes taxable supplies of goods through an online marketplace, and
 - (b) fails to comply with any requirement imposed on P by or under this Act (whether or not it relates to those supplies).
- (2) The Commissioners may give the person who is the operator of the online marketplace (“the operator”) a notice—
- (a) stating that, unless the operator secures the result mentioned in subsection (3), subsection (5) will apply, and
 - (b) explaining the effect of subsection (5).
- (3) The result referred to in subsection (2) (a) is that P does not offer goods for sale through the online marketplace at any time between—
- (a) the end of such period as may be specified in the notice, and
 - (b) the notice ceasing to have effect.
- (4) If the operator does not secure the result mentioned in subsection (3), subsection (5) applies.
- (5) The operator is jointly and severally liable to the Commissioners for the amount of VAT payable by P in respect of all taxable supplies of goods made by P through the online marketplace in the period for which the notice has effect.
- (6) A notice under subsection (2) (“the liability notice”) has effect for the period beginning with the day after the day on which it is given, and ending—
- (a) with the day specified in a notice given by the Commissioners under subsection (7), or
 - (b) in accordance with subsection (8).
- (7) The Commissioners may at any time give the operator a notice stating that the period for which the liability notice has effect ends with the day specified in the notice.
- (8) If the person to whom the liability notice is given ceases to be the operator of the online marketplace, the liability notice ceases to have effect at the end of—
- (a) the day on which the person ceases to be the operator, or
 - (b) (if later) the day on which the person notifies the Commissioners that the person is no longer the operator.

(9) In this section—

- “online marketplace” means a website, or any other means by which information is made available over the internet, through which persons other than the operator are able to offer goods for sale (whether or not the operator also does so) ;
- “operator”, in relation to an online marketplace, means the person who controls access to, and the contents of, the online marketplace.

(10) [*gestrichen durch Finance Act 2018*]

(11) The Treasury may by regulations provide that supplies made or goods offered for sale in circumstances specified in the regulations are, or are not, to be treated for the purposes of this section as having been made or offered through an online marketplace.

(12) The Treasury may by regulations amend this section so as to alter the meaning of—

- “online marketplace”,
- “operator”.

77BA Joint and several liability: non-UK sellers in breach of Schedule 1A registration requirement

(1) This section applies where—

- (a) a person (“P”) who makes taxable supplies of goods through an online marketplace is in breach of a Schedule 1A registration requirement, and
- (b) the operator of the online marketplace knows, or should know, that P is in breach of a Schedule 1A registration requirement.

(2) If the operator of the online marketplace does not secure the result in subsection (3), subsection (4) applies.

(3) The result referred to in subsection (2) is that P does not offer goods for sale through the online marketplace in any period between—

- (a) the end of the period of 60 days beginning with the day on which the operator first knew, or should have known, that P was in breach of a Schedule 1A registration requirement, and
- (b) P ceasing to be in breach of a Schedule 1A registration requirement.

(4) The operator is jointly and severally liable to the Commissioners for the amount of VAT payable by P in respect of all taxable supplies of goods made by P through the online marketplace in the relevant period.

(5) The relevant period is the period—

- (a) beginning with the day on which the operator first knew, or should have known, that P was in breach of a Schedule 1A registration requirement, and
- (b) ending with P ceasing to be in breach of a Schedule 1A registration requirement.

(6) But if the operator has been given a notice under section 77B in respect of P, the relevant period does not include—

- (a) any period for which the operator is jointly and severally liable for the amount mentioned in subsection (4) by virtue of section 77B, or
- (b) if the operator secures the result mentioned in section 77B(3), the period beginning with the day on which the operator is given the notice and ending with the day on which the operator secures that result.

(7) P is in breach of a Schedule 1A registration requirement if P is liable to be registered under Schedule 1A to this Act, but is not so registered.

(8) In this section “online marketplace” and “operator”, in relation to an online marketplace, have the same meaning as in section 77B.”

III. Kooperationsabkommen: „Tackling online VAT fraud and error - the role of online marketplaces in co-operating with HMRC (The agreement)“

Introduction

The growth in online e-commerce is an important part of the UK economy but has also created opportunities for abuse of the VAT system.

Online marketplaces play a vital part in creating the environment in which British businesses can sell to customers throughout the world and UK consumers can buy goods from businesses from all over the world. While they do not have visibility of whether the businesses on their marketplaces render and pay their VAT returns, online marketplaces may, in certain circumstances, be able to identify non-compliance with VAT registration rules and collect data on the trading activities of those businesses. Online marketplaces can be highly effective in educating and informing third party businesses to encourage VAT compliance and in providing HMRC with data and other information to assist their investigations and improve compliance.

There is now a public and parliamentary expectation on online marketplaces ‘to play a wider role in ensuring their users are compliant with the tax rules’ (Policy paper: Autumn Budget 2017). The Public Accounts Committee also recommended putting in place an agreement that sets out collaborative working arrangements between HMRC and online marketplaces.

Purpose

This agreement is intended to foster a collaborative relationship between HMRC and online marketplaces to promote VAT compliance by users of the marketplaces which is underpinned by a set of legal obligations on the online marketplaces and a set of legal powers of HMRC. HMRC has committed to working with online marketplaces to set out a cooperation agreement that would include commitments for collaborative working arrangements, exchanges of data and timeliness of responses to evidence of non-compliance.

This document sets out the commitments between HMRC and the under-signed online marketplaces that have third party businesses (whether UK based or overseas) operating on their marketplace that are liable to pay VAT in the UK. These are separate to the legal obligations placed on such online marketplaces by UK VAT legislation such as sections 77B, 77BA and 77C-77E of the VAT Act 1994.

The commitments made in this paper do not create binding legal obligations.

Commitments by online marketplaces

1) Provision of data

By signing this agreement, all online marketplaces commit to providing HMRC with data about the businesses operating on their marketplaces (selling to UK consumers) both in bulk form and on an individual business basis to assist HMRC with tackling online VAT fraud and error. This provision of data will be on request from HMRC and should be provided either voluntarily or in response to the issuing of a legal notice.

HMRC recognises that online marketplaces operate different business models in various jurisdictions and may hold varying types of data and/or require different approaches to the provision of data. By signing up to this agreement, each online marketplace agrees to find a suitable and legally compliant mechanism for providing HMRC with data on a timely basis via one of the above routes.

Whilst the data items available may differ across different online marketplaces, at a minimum the data provided will be sufficient to allow HMRC to:

- identify individual business sellers
- calculate the value and volume of UK sales of individual businesses over a prescribed period (eg, one year)
- contact the individual business directly

The data requested by HMRC could form part of a one off request or be for a regular flow of data over a prescribed period of time.

2) Education for sellers

Online marketplaces agree to ensure that sellers have access to information about sellers' VAT obligations in the UK, including for UK and EU sellers as well as non-EU sellers. Online marketplaces may choose to provide guidance or assistance themselves or to direct sellers to other information, including HMRC's guidance information on GOV.UK.

3) Responding to evidence of non-compliance

Online marketplaces agree to respond expeditiously when notified by HMRC that sellers are using their marketplace in breach of UK VAT legislation obligations. In addition, each online marketplace will have systems to take appropriate action whenever presented with evidence of potential non-compliance with UK VAT registration obligations. For example:

include a request for the VAT registration number from the relevant business within the account opening process where evidence of potential non-compliance with registration requirements is presented, contact the seller directly to clarify the position within 30 days where the concern about non-compliance with UK VAT registration obligations persists, to implement appropriate sanctions up to and including restricting the seller from selling on the UK marketplace or removing it

Online marketplaces agree to inform HMRC when it has restricted the seller from selling on the UK marketplace or removed a particular seller from its marketplace for non-compliance with UK VAT legislation obligations within 30 days of that action.

HMRC acknowledges that the 30-day clarification period mentioned above is separate from the statutory periods set out in sections 77BA and 77E of the VAT Act 1994 which carry precedence.

Notifications to HMRC can be sent by email to marketplace.notification@hmrc.gsi.gov.uk.

Responsibility of HMRC

Requests for data to online marketplaces by HMRC will be made on a case by case and on a risk basis. In all cases where it receives information about sellers from online marketplaces, HMRC will respect the 'commercial-in-confidence' status of information subject always to any overriding legal obligation. HMRC acknowledges the need to maintain a level playing field between online marketplaces and will ensure that this agreement is made available to all online marketplaces.

HMRC will publish the list of all online marketplaces that sign up to this agreement. In the event that a signatory does not comply with this agreement HMRC will remove them from the list. This includes failing to identify a legally compliant way of providing data to HMRC when requested.