

Schriften zum Steuerrecht

Band 171

**Bekämpfung der Mehrwertsteuerhinterziehung
bei grenzüberschreitend erbrachten digitalen
Dienstleistungen an Verbraucher mit Hilfe
der Blockchain-Technologie**

Von

Robert Müller



Duncker & Humblot · Berlin

ROBERT MÜLLER

Bekämpfung der Mehrwertsteuerhinterziehung bei
grenzüberschreitend erbrachten digitalen Dienstleistungen
an Verbraucher mit Hilfe der Blockchain-Technologie

Schriften zum Steuerrecht

Band 171

Bekämpfung der Mehrwertsteuerhinterziehung
bei grenzüberschreitend erbrachten digitalen
Dienstleistungen an Verbraucher mit Hilfe
der Blockchain-Technologie

Von

Robert Müller



Duncker & Humblot · Berlin

Die Rechtswissenschaftliche Fakultät der Universität Wien
hat diese Arbeit im Jahr 2021 als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in
der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten
sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Alle Rechte vorbehalten

© 2022 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Satz: TextFormA(r)t, Daniela Weiland, Göttingen
Druck: CPI buchbücher.de GmbH, Birkach
Printed in Germany

ISSN 0582-0235

ISBN 978-3-428-18414-9 (Print)
ISBN 978-3-428-58414-7 (E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☼

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

Vorwort

Ich möchte mich herzlichst für die Betreuung meiner Arbeit bei Frau Univ.-Prof. Dr. Bettina Spilker bedanken. Ihre Betreuung und die Ermunterung zur Teilnahme am wissenschaftlichen Diskurs trugen wesentlich zum Erfolg der Arbeit bei. Ebenfalls bedanken möchte ich mich bei Frau Univ.-Prof. Dr. Sabine Kirchmayr-Schliesselberger sowie Herrn em. Univ.-Prof. Dr. Michael Tanzer für die Begutachtung meiner Dissertation.

Ermöglicht wurde mein Dissertationsprojekt erst durch die Unterstützung meiner Eltern Heike und Egbert Müller, denen ich zu großem Dank verpflichtet bin. Meinen besonderen Dank möchte ich auch meiner Frau Claudia Müller aussprechen. Ihre kontinuierliche Ermunterung und Mithilfe sowie das Korrekturlesen waren ausschlaggebend für das Gelingen meiner Arbeit. Allen möchte ich für ihre bedingungslose Unterstützung danken. Ohne diese Menschen wäre der erfolgreiche Abschluss meiner Dissertation nicht möglich gewesen.

Bei der vorliegenden Arbeit handelt es sich um eine aktualisierte und modifizierte Fassung der im Jahr 2020 eingereichten und im Jahr 2021 an der Universität Wien approbierten Dissertation.

Darmstadt, August 2021

Robert Müller

Inhaltsverzeichnis

Erstes Kapitel

Einleitung

	15
A. Einführung	15
B. Problemdarstellung	17
C. Aufbau und Schwerpunkte der Arbeit	18
D. Verortung und Eigenheiten des Online-E-Commerce	20
I. Unterteilung in Offline- und Online-E-Commerce	20
II. Eigenheiten im Online-E-Commerce	22
E. Mehrwertsteuerhinterziehung im Online-E-Commerce	24
F. Schätzung des Mehrwertsteuerausfallvolumens im Online-E-Commerce	25
G. Ergebnis erstes Kapitel	27

Zweites Kapitel

Digitale Dienstleistungen und Missbrauchspotenzial

	29
A. Überblick	29
B. Dogmatische Überlegungen	31
I. Ursprungs- und Bestimmungslandprinzip	31
II. Lieferungen und Dienstleistungen	32
C. Historische Entwicklung	33
I. Allgemeines	33
II. Entwicklungen in der OECD	34
III. Umsetzung des Bestimmungslandprinzips in der EU	36
1. Rechtslage vor 2015	36
2. Rechtslage nach 2015	38
3. Entwicklung der Einortregistrierung	40
D. Geltende Rechtslage für digitale Dienstleistungen	42
I. Identifizierung des Leistungsempfängers durch den Unternehmer	42
II. Leistungsarten	43

1. Allgemeines und Grundsatz der Unteilbarkeit	43
2. Telekommunikationsleistungen	44
3. Rundfunk- und Fernsehleistungen	45
4. Sonstige auf elektronischem Wege erbrachte Dienstleistungen	46
a) Allgemeine Erläuterungen	46
b) Automatisierte Leistungserbringung über ein elektronisches Netzwerk	47
c) Merkmal der minimalen menschlichen Beteiligung	48
d) Höchstgerichtliche Ausformung des Merkmals der minimalen menschlichen Beteiligung	49
aa) Sachverhalt und Entscheidung der Vorinstanz	49
bb) Entscheidung des Bundesfinanzhofs	50
cc) Bewertung	50
e) Merkmal der Informationstechnologie	51
III. Zurechnung der Steuerpflicht bei Vermittlern	52
1. Besonderheiten der digitalen Lieferkette	52
2. Allgemeines zur Zurechnung der Mehrwertsteuerpflicht in der digitalen Leistungskette	53
3. Vermittlerregelung des Art. 9a MwSt-DVO	54
4. Widerlegung der Vermutung und Ausnahmen	55
5. Ausnahmen von Art. 9a MwSt-DVO	56
6. Art. 9a MwSt-DVO und die Modernisierung des Zahlungsverkehrs	57
IV. Bestimmung des Leistungsortes	58
1. Entwicklung der Leistungsortbestimmung im Online-E-Commerce	58
2. Vermutung der physischen Anwesenheit nach Art. 24a MwSt-DVO	60
3. Spezifische Vermutungen des Art. 24b MwSt-DVO	62
a) Allgemeine Regelung	62
b) Regelungen für KMU	63
4. Beweismittel für die Bestimmung des Leistungsortes	64
a) Beweismittel des Art. 24f MwSt-DVO	64
b) Sonstige wirtschaftlich relevante Informationen	65
c) Überprüfung der eingeholten Informationen	65
5. Widerlegung der Vermutungen	66
a) Widerlegung durch den Leistungserbringer	66
b) Widerlegung durch den Fiskus	67
c) Hinweise auf falsche Anwendung oder Missbrauch	68
6. Mehrfachansässigkeit	69
V. Rechtsnatur der Mitteilungen und Erläuterungen der EU-Kommission	70
1. Relevante Mitteilungen	70

2. Problemdarstellung	71
3. Schlussfolgerung	73
E. Mini-One-Stop-Shop	74
I. Überblick	74
II. Erläuterungen	76
1. Rechtsquellen	76
2. Ziele und Verwendung des MOSS	77
3. Nicht-EU-Regelung	78
a) Allgemeines	78
b) Gegenüberstellung VoES und MOSS	79
c) Schlussfolgerungen	80
4. EU-Regelung	81
a) Allgemeines	81
b) Standortschwerpunkte	82
5. Vergleich und Gesamtbewertung	84
a) Nicht-EU- und EU-Regelung	84
b) Irland als wichtiger Registrierungsstandort	85
c) Schlussfolgerungen	86
III. Dokumentationspflichten des Steuerpflichtigen	87
IV. Auditing im Rahmen des MOSS-Verfahrens	88
1. Notwendigkeit zur Harmonisierung	88
2. Mehrwertsteuerpflichtige im MOSS	89
a) Informationsübermittlung durch den Mehrwertsteuerpflichtigen	89
b) Standard Audit File: SAF-MOSS	90
c) Erfahrungen der Steuerpflichtigen im Auditing	91
3. Mitgliedsstaaten im MOSS	92
a) Zusammenarbeit der Mitgliedsstaaten	92
b) Mitgliedsstaaten im Auditing: Erfahrungen	93
4. Würdigung des Auditing	95
V. Ausblick auf die Entwicklung der Einortregistrierung	97
VI. Bewertung des MOSS und Identifizierung von Risikogruppen	98
F. Ergebnis zweites Kapitel	99

Drittes Kapitel

Ermittlungs- und Vollzugsmöglichkeiten im Online-E-Commerce	101
A. Problemdarstellung	101
B. Benötigte Informationen und Informationsquellen für Ermittlungstätigkeiten	103
I. Benötigte Informationen für Ermittlungstätigkeiten	103
II. Informationsquellen	105
C. Nationale Ermittlungsmöglichkeiten	106
I. Vorbemerkungen	106
II. Sammelauskünfte bei Dritten	107
1. Rechtsquellen	107
2. Relevante Tatbestandsvoraussetzungen von Sammelauskünften	109
a) Allgemeines	109
b) Umfang der Auskunftspflicht	109
c) Rechtsvergleich Deutschland: Elektronische Übermittlung	111
d) Verhältnismäßigkeit und Auskunftsgrenzen	111
3. Besonderheiten bei Kreditinstituten	112
4. Besonderheiten bei Datendienstleistern	114
a) Problemdarstellung	114
b) Verhältnismäßigkeit	114
c) Verweigerungsgründe	116
III. Ergebnis der nationalen Ermittlungsmöglichkeiten	117
D. Internationale Ermittlungsmöglichkeiten	118
I. Allgemeines	118
II. Ermittlungen in Mitgliedstaaten	119
1. Rechtsquellen des Informationsaustauschs	119
2. Verordnung (EU) Nr. 904/2010 im Online-E-Commerce	121
3. Einführung bestimmter Anforderungen für Zahlungsdienstleister	123
a) Vorbemerkungen	123
b) Erläuterungen	124
c) Bewertung des Legislativpakets	126
III. Ermittlungen in Drittstaaten	127
1. Allgemeines	127
2. Ermittlungsmöglichkeiten durch Doppelbesteuerungsabkommen	129
3. Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters	131
E. Ergebnis drittes Kapitel	132

Viertes Kapitel

Plädoyer für eine automatisierte Mehrwertsteuererhebung	134
A. Einleitung	134
B. Dogmatische Diskussion zur Beibehaltung des Bestimmungslandprinzips	135
C. Alternative Modelle der Mehrwertsteuererhebung im E-Commerce	137
D. Split-Payment	138
I. Grundlagen	138
1. Allgemeines	138
2. Diskussion auf EU-Ebene	140
a) Entwicklung ab 2010	140
b) Deloitte Split-Payment-Studie	141
3. Diskussion in der Literatur	142
II. Split-Payment-Verfahren in der EU	143
1. Split-Payment in Italien	143
2. Split-Payment in Polen	144
3. Diskussion im Vereinigten Königreich	145
III. Bewertung der Umsetzungsbeispiele	146
IV. Technische Umsetzung und Probleme eines Split-Payment-Verfahrens	147
1. Problemdarstellung	147
2. Technische Anforderungen und Problemstellungen	148
3. Lösungsansätze	149
4. Erkenntnisse für den DEMDI	150
E. Zwischenergebnis	151
F. Umsetzung des DEMDI mithilfe der Blockchain-Technologie	151
I. Problemdarstellung	151
II. Blockchain-Technologie	153
1. Erläuterungen zur Blockchain-Technologie	153
a) Vorbemerkungen	153
b) Grundlagen der Blockchain-Technologie	153
c) Validierung von Informationen	155
d) Blockchain-Systeme	156
e) Problemfelder und Zwischenergebnis	156
2. Einsatz von Smart Contract	157
a) Grundlagen von Smart Contract	157
b) Smart-Contract-Systemanforderungen	159

3. Einsatzmöglichkeiten der Blockchain zur Bekämpfung der Mehrwertsteuerhinterziehung	160
a) Erfassung von Transaktionsdaten	160
b) Modelle einer Krypto-Mehrwertsteuererhebung	161
c) Übersicht wissenschaftlicher Konzepte	162
III. DEMDI-Modell	163
1. Grundstruktur des DEMDI	163
2. Zentrale oder dezentrale Systeme	163
a) Überblick	163
b) Zentrale Systeme	164
c) Plädoyer der Literatur für dezentrale Konzepte	165
d) Dezentrale Europäische Verwaltungszusammenarbeit	166
e) Bewertung	167
3. Netzwerkarchitektur	168
a) Skizzierung des Systems	168
b) Notwendigkeit der Blockchain-Technologie	169
c) Problemlösungen	171
4. Zahlungsverkehrssysteme und der DEMDI	172
a) Fragestellungen	172
b) Relevanz von Pull-Systemen	173
c) Identifizierung von Zahlungen im Online-E-Commerce	175
5. Änderungsvorschläge in der europäischen Zahlungsverkehrsinfrastruktur	177
a) Notwendige Änderungen der Zahlungsverkehrsinfrastruktur	177
b) Europäische Zahlungsverkehrsinfrastruktur	177
c) Änderungen der PSD 2 und SEPA VO	178
6. Datenschutzrechtliche Probleme beim Einsatz einer Blockchain	180
a) Grundlagen	180
b) Relevanz für den DEMDI	181
c) Problemlösung der datenschutzrechtlichen Anforderungen	182
7. Gesamtübersicht DEMDI	184
8. Änderungen im unionsrechtlichen System der Mehrwertsteuer	185
G. Ergebnis viertes Kapitel	186

Fünftes Kapitel

Ergebnisse und Thesen der Arbeit

Anhang	191
Zusammenfassung	194
Abstract	195
Quellen- und Literaturverzeichnis	196
Literaturverzeichnis	196
Legislativakte	213
Judikaturverzeichnis	216
Internetquellen	217
Sachregister	219

Abkürzungs- und Zitierregeln

Basierend auf: Abkürzungs- und Zitierregeln der österreichischen Rechtssprache und europarechtlicher Rechtsquellen (AZR) samt Abkürzungsverzeichnis, *Dax, Hopf, Maier* 7. Auflage Wien 2012 (mit verlagsseitigen Modifikationen).

Abkürzungsverzeichnis

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BFH	Bundesfinanzhof
BIC	Business Identifier Code
BMF	Bundesfinanzministerium
B2B	Business to Business
B2C	Business to Consumer
CESOP	Central Electronic System of Payment Information
CMAAT	Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters
dAO	deutsche Abgabenordnung
DEMEDI	Dezentraler Erhebungsmechanismus für die Mehrwertsteuer bei digitalen Dienstleistungen
EUR	Euro
IBAN	International Bank Account Number
KMU	Kleine und mittlere Unternehmen
MCC	Merchant Category Code
MIAS	Mehrwertsteuer-Informationsaustauschsystem
MOSS	Mini-One-Stop-Shop
MSI	Mitgliedstaat der Identifizierung
MSV	Mitgliedstaat des Verbrauchs
MwSt	Mehrwertsteuer
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
PoS	Proof-of-Stake
PoW	Proof-of-Work
RTvat	Real time VAT collection
SEPA	Single Euro Payment Area
SWIFT	Society for Worldwide Interbank Financial Telecommunication
TIEAs	Tax Information Exchange Agreements
UID	Umsatzsteuer-Identifikationsnummer
VAT	Value Added Tax

Erstes Kapitel

Einleitung

A. Einführung

Die Besteuerung der digitalen Wirtschaft stellt die Regierungen und Finanzverwaltungen seit zwei Jahrzehnten vor große Herausforderungen. Da sich die Geschäftsmodelle der digitalen Wirtschaft ständig weiterentwickeln und nicht mit analogen Geschäftsmodellen identisch sind, müssen sich daran auch die zu früheren Zeiten entwickelten Steuer- und Vollzugsgesetze orientieren. Das Zusammenwachsen von europäischen und globalen Wirtschaftsräumen in Form der Globalisierung wird wesentlich durch die Digitalisierung vorangetrieben.¹ Leistungen werden vermehrt grenzüberschreitend über das Internet abgewickelt, ohne dass körperliche Waren ausgetauscht werden.² Trotz des Zusammenwachsens von internationalisierten Wirtschaftssystemen ist das Abschöpfen von wirtschaftlichen Erfolgen der digitalen Wirtschaft durch die nationalen Steuergesetzgebungen und -verwaltungen ein Problem.³ Oberstes Ziel für einen Staat und die Finanzverwaltungen muss es sein, eine faire und einheitliche Besteuerung von Wirtschaftsbeteiligten zu gewährleisten.⁴ Dies gilt sowohl im Bereich der direkten Steuern als auch im Bereich der indirekten Steuern, speziell der Mehrwertsteuer.⁵

Nach Bardopoulos ist die Mehrwertsteuer ein geeignetes und flexibles Instrument des Staates, um Umsätze der digitalen Wirtschaft zu erfassen, da sich die Anwendung der Mehrwertsteuer in der virtuellen Welt nicht signifikant von traditionellen Anwendungen unterscheidet. Eine Besteuerung von Geschäftsmodellen der digitalen Wirtschaft kann durch die Mehrwertsteuer besser gewährleistet werden.⁶

¹ *OECD*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, Inclusive Framework on BEPS (2018) 51, Rz. 131.

² *Lejeune/Claessens*, The VAT One Stop Shop System: An Efficient Way to Collect VAT on Digital Supplies into the EU Consumer Market?, in: Lamensch/Traversa/Van Thiel (Hrsg.), Value Added Tax and the Digital Economy – The 2015 EU Rules and Broader Issues (2016) 102.

³ Beispielsweise: *OECD*, Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft (2015) 19, 21, 47; *OECD*, Internationale Leitlinien für die Mehrwertbesteuerung (2017) 3, Vorwort.

⁴ *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung Band II2 (2003) 593 f.

⁵ *Englisch*, Seminar G: VAT and Direct Taxation of the Digital Economy, IStR 2016, 717 (717 f.).

⁶ In diesem Sinne: *Bardopoulos*, eCommerce and the Effects of Technology on Taxation – Could VAT be the eTax Solution? (2015) 356, 357.

Die Mehrwertsteuer ist geeignet wirtschaftliche Wertschöpfung bzw. die Leistungsfähigkeit der Bürger gerecht abzuschöpfen.⁷ Um eine faire und gerechte Besteuerung für alle Beteiligten in einem Staat sicherzustellen, müssen auch der Vollzug der Steuerpflichten und die korrekte Ermittlung durch einen Staat gewährleistet sein. Das materielle Steuerrecht ist nur vollzugsfähig, wenn die Finanzverwaltungen von den verwirklichten Steuertatbeständen erfahren.⁸

Die zu analogen Zeiten entwickelte Mehrwertsteuer ist territorialitätsbezogen. Daraus ergibt sich, dass für die korrekte Ermittlung der Mehrwertsteuer die Bestimmung des Leistungsortes entscheidend ist. Wird eine Leistung grenzüberschreitend erbracht, ist die Bestimmung des Leistungsortes besonders wichtig.⁹ Dadurch, dass in der digitalen Wirtschaft alle beteiligten Komponenten bei der Leistungserbringung eine erhöhte Mobilität besitzen,¹⁰ ist eine territoriale Zuordnung nicht immer leicht möglich. Als Ergebnis kann somit das Land, in dem die indirekte Besteuerung von Leistungen und das Land, innerhalb dessen der Verbrauch erfolgt, auseinanderfallen.¹¹ Bei der grenzüberschreitenden Erbringung digitaler Dienstleistungen an Verbraucher sind häufig unterschiedliche Länder in die Besteuerung involviert. Alle Leistungsparteien und -komponenten weisen aufgrund der vollständigen elektronischen Abwicklung¹² eine hohe Mobilität auf, wodurch sie teilweise anonym und nur schwer greifbar sind.

Um einen Abfluss von Steuersubstrat aus den Ländern der wirtschaftlichen Wertschöpfung am Verbrauchsort und Wettbewerbsverzerrungen zu verhindern, wurde am 1. 1. 2015 in der Europäischen Union das Bestimmungslandprinzip für die Mehrwertsteuer bei der Erbringung von digitalen Dienstleistungen an Verbraucher¹³ vollständig umgesetzt.¹⁴ Unternehmern aus Drittländern¹⁵ sowie EU-Unternehmern¹⁶ steht als ein Bestandteil der seit 2015 eingeführten Regelungen

⁷ *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung Band II2 (2003) 980f.; *Kirchhof, P.*, Besteuerung im Verfassungsstaat (2000) 25.

⁸ *Drüen*, Inanspruchnahme Dritter für den Steuervollzug, in: Widmann (Hrsg.), Steuervollzug im Rechtsstaat – 32. Jahrestagung DStJG (2008) 170, 171.

⁹ *Heinrich*, Territoriale Anknüpfung als grundlegendes Merkmal der Mehrwertsteuer, in: Achatz/Tumpel (Hrsg.), Leistungsort der Umsatzsteuer (2010) 21, 22.

¹⁰ *Kofler/Mayr/Schlager*, Taxation of the Digital Economy: „Quick Fixes“ or Long-Term Solution?, ET 2017, 523 (523).

¹¹ Angelehnt an: *Hellerstein*, Jurisdiction to Tax in the Digital Economy: Permanent and Other Establishments, BIT 2014, 346 (346).

¹² In diesem Sinne: *Bardopoulos*, eCommerce and the Effects of Technology on Taxation – Could VAT be the eTax Solution? (2015) 64, 65.

¹³ Verbraucher steht sinngemäß für Nichtsteuerpflichtige i. S. von Art. 58 Abs. 1 MwStSystRL.

¹⁴ *Weidmann*, The New EU VAT Rules on the Place of Supply of B2C E-Services – Practical Consequences – The German Example, EC Tax Review 2015, 105 (105, 106).

¹⁵ Ein Drittlands-Unternehmer, ist in einem Drittlandsgebiet i. S. von § 1 Abs. 3 S. 3 USStG ansässig.

¹⁶ Ein EU-Unternehmer, ist in einem Gemeinschaftsgebiet nach § 1 Abs. 3 S. 1, 2, 4 USStG ansässig.

zum Bestimmungslandprinzip ein vereinfachtes Besteuerungsverfahren zur Verfügung, der sogenannte Mini-One-Stop-Shop (MOSS).¹⁷ Das MOSS-Verfahren und der Erhebungsmechanismus sind nicht unumstritten.¹⁸

B. Problemdarstellung

Schwierigkeiten ergeben sich bei der Überprüfung und Ermittlung der korrekten Mehrwertsteuer durch die Finanzverwaltungen. Bei einem online abgewickelten Verkauf von körperlichen Gegenständen fällt die Bestimmung von mindestens zwei Orten durch die Finanzverwaltungen noch leicht. Dies liegt auch daran, dass die körperlichen Waren bei inländischen oder grenzüberschreitenden Geschäftsprozessen wenigstens dem theoretischen Ermittlungszugriff durch Zoll oder Finanzverwaltung unterliegen können.¹⁹ Bei digitalen Dienstleistungen i. S. von Art. 58 Abs. 1 MwSt-SystRL (Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie)²⁰ bzw. § 3a Abs. 13 UStG (Umsatzsteuergesetz)²¹, die ausschließlich über das Internet erbracht werden, sind solche Ermittlungszugriffe schwer durchzuführen.²² Sowohl die Verkaufsabwicklung als auch die Leistungserbringung erfolgen über das Internet und sind damit nicht an zuvor definierte Orte und nationalstaatliche Grenzen gebunden.²³

Neben geeigneten Regelungen zur Abschöpfung der Mehrwertsteuer in der digitalen Wirtschaft muss auch eine effektive Rechtsdurchsetzung stehen. Zur Prävention oder Aufdeckung einer Mehrwertsteuerhinterziehung in der digitalen Wirtschaft müssen den Finanzverwaltungen und Strafbehörden effektive Ermittlungs- sowie Vollzugsmöglichkeiten zur Verfügung stehen. Wie in jeder anderen Wirtschaft verbirgt sich auch hinter der digitalen Wirtschaft eine Schattenwirtschaft, wodurch Steuern bzw. Mehrwertsteuern hinterzogen werden können.²⁴

¹⁷ Vgl Art. 358 ff. MwSt-SystRL bzw. § 25a UStG für Drittlandsunternehmer, Art. 25a UStG für im Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer.

¹⁸ Exemplarisch: *Lamensch*, Tax Assessment in a Digital Context: A Critical Analysis of the 2015 EU Rules, in: Lamensch/Traversa/Van Thiel (Hrsg.), Value Added Tax and the Digital Economy – The 2015 EU Rules and Broader Issues (2016) 59 f.; Aus Unternehmersicht: *EU Kommission*, VAT Aspects of cross-border ecommerce – Options for modernisation Final report – Lot 3 Assessment of the implementation of the 2015 place of supply rules and the Mini-One Stop Shop (2016) 57.

¹⁹ *Brettschneider*, Steueroase E-Commerce und ihre Austrocknung – Herausforderung für die EU, die EU-Mitgliedstaaten und Overseas-Händler (Mit Praxishinweis für Overseas-Händler) (2018) 237 ff.

²⁰ RL 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl L 2006/347, 1.

²¹ Umsatzsteuergesetz 1994 BGBl. 1994/663 i. d. F. BGBl. 1994/819.

²² *Europäischer Rechnungshof*, Background paper: Collection of VAT and customs duties on cross-border e-commerce (2018) 3, 4.

²³ *Cockfield et al.*, Taxing Global Digital Commerce (2013) 95 ff.

²⁴ Vertreter dieser Aussage: *OECD*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, Inclusive Framework on BEPS (2018) 102 ff.; *Kemper*, Das Internet als „Steuer-