

DIE DIGITALE SCHATTENWIRTSCHAFT IM B2C ONLINE E-COMMERCE RAHMENBEDINGUNGEN FÜR DIE BEKÄMPFUNG DER DIGITALEN MEHRWERTSTEUERHINTERZIEHUNG

Robert Müller

Dissertant, Universität Wien, Institut für Finanzrecht
Mitarbeiter, Deutsches Forschungszentrum für Künstliche Intelligenz (DFKI)
Campus D3 2, 66123 Saarbrücken, DE
r.mueller@affigio.de; <https://www.dfkf.de/web/forschung/forschungsbereiche/institut-fuer-wirtschaftsinformatik/>

Schlagnote: *Digitale Schattenwirtschaft, E-Commerce, Mehrwertsteuerhinterziehung*

Abstract: *Die digitale Schattenwirtschaft im E-Commerce und speziell dem Online E-Commerce ist bisher wenig systematisiert sowie definiert. Dadurch ist das Problem schwer greifbar und kann zu fehlgeleiteten Maßnahmen zur Bekämpfung der Mehrwertsteuerhinterziehung führen. Eine weitere Eingrenzung, Beschreibung sowie das Herausarbeiten von spezifischen Eigenheiten im Online E-Commerce ist daher als ein notwendiger Schritt zu bewerten.*

1. Formen und Beschreibung der digitalen Schattenwirtschaft im E-Commerce

1.1. Problemdarstellung

In der digitalen Schattenwirtschaft hat sich eine neue Art von Unternehmern entwickelt, die sich im grauen bzw. illegalen Bereich des nationalstaatlich geprägten Steuerrechts bewegen und gleichzeitig durch den grenzüberschreitenden Charakter schwer einer nationalstaatlichen Rechtsetzung und Rechtsdurchsetzung unterliegen, wie dies bei herkömmlichen Unternehmern der Fall wäre.¹ Dadurch entstehen für Gesetzgeber aber auch die Finanzverwaltungen Herausforderung in der Sicherstellung der Gleichmäßigkeit in der Besteuerung, speziell der Mehrwertbesteuerung. Diese Erkenntnis ist paradox, da in der digitalen Welt und speziell im E-Commerce Onlinetransaktionen sowie Geldflüsse digital getätigt werden und damit im Gegensatz zu Bargeld eine nachvollziehbare Spur hinterlassen können.²

Um sich dem Problem zu nähern und die Mehrwertsteuerhinterziehung bei B2C digitalen Dienstleistungen besser beschreiben zu können, wird zunächst eine Definition der digitalen Schattenwirtschaft vorgenommen sowie deren theoretische und praktische Aspekte näher beleuchtet. Die Forschung hat diesem Feld bisher wenig Beachtung geschenkt, obwohl der Markt kontinuierlich wächst.³ Die digitale Schattenwirtschaft ist sehr vielfältig. Neben dem für diese Arbeit relevanten Teil des Online E-Commerce enthält die digitale Schattenwirtschaft alle Schattierungen krimineller Aktivitäten, e-Piracy und des Handels mit illegalen Gütern, die zusammenfassend als Cyberkriminalität bezeichnet werden.⁴ Daher ist es schwer, geeignete Methoden zur Evaluierung zu entwickeln und diese zu beschreiben. Dies liegt auch an der immanenten teilweisen oder voll-

¹ DOBSON/SUKUMAR/TIPI, Dark Matters: The Institutional entrepreneurship of illicit and illegal cyberspace, in McELWEE/SMITH (Hrsg), Exploring Criminal and Illegal Enterprise (Contemporary Issues in Entrepreneurship Research 2015) 80 (84 ff.).

² LAMENSCH in HERBAIN (Hrsg), La Fraude à la TVA (2017) Fraude TVA et Commerce Digital 133.

³ GASPARENIENE/REMEIKIENE/SCHNEIDER, The factors of digital shadow consumption, Intellectual Economics 2015, 108 (109, 112).

⁴ BRODOWSKI/FREILING, Cyberkriminalität, Computerstrafrecht und die digitale Schattenwirtschaft (Forschungsforum Öffentliche Sicherheit 2011) 27 ff.

kommenen Abwicklung über das Internet. Auch Maßnahmen zur Verhütung von Phänomenen der digitalen Schattenwirtschaft sind bisher wenig vorhanden.⁵ Ein Bestandteil der digitalen Schattenwirtschaft ist die Steuerhinterziehung und damit auch die Mehrwertsteuerhinterziehung.⁶

1.2. Offline E-Commerce

Bei der Identifizierung von Problemen in der digitalen Schattenwirtschaft setzte in den letzten Jahren ein stärkeres Bewusstsein zur Mehrwertsteuerhinterziehung im Bereich des Offline E-Commerce ein. Beim Problem der Steuerhinterziehung im Offline E-Commerce sind die europäischen Gesetzgebungen und auch die Literatur bereits im Erkenntnisprozess und im Ergreifen von Maßnahmen weiter als im Online E-Commerce.⁷ Dies mag auch daran liegen, dass im Offline E-Commerce körperliche Waren verkauft werden. Im Online E-Commerce werden hingegen ausschließlich digitale Produkte nach Art. 58 Mehrwertsteuersystemrichtlinie 2006/112/EG (MwSt-SyStRl) vermittelt.

Im Offline E-Commerce existieren Vorstellungen von den Hinterziehungsmechanismen, weshalb das Problem handhabbarer erscheinen mag.⁸ Prominentes Beispiel ist die sogenannte „Fulfillmentproblematik“, diese tritt insbesondere ein, wenn Drittlandsunternehmer bei der Einfuhr von Waren den Wert falsch deklarieren und somit teilweise oder vollständig durch Zoll- und Einfuhrumsatzsteuer befreite körperliche Waren in Europa verkaufen. Dabei werden europäische Fulfillmentdienstleister zwischengeschaltet (z.B. Amazon, Rakuten, etc.). Diese lagern die Waren im Auftrag der Händler und versenden diese an die Kunden. Die Fulfillmentdienstleister stellen die Infrastruktur zur Verfügung und kümmern sich zusätzlich um die Verkaufsabwicklung und die Zahlungsverweiterung.⁹ Es kommt durch die Angabe falsch deklarierter Warenwerte zur Steuerhinterziehung. Unter 150 EUR kommt es zur Zollbefreiungsschwelle nach Art 201 ZK (Zollkodex)¹⁰ und bei niedrigeren Werten von 10 bis 22 EUR¹¹ zur Umgehung der Einfuhrumsatzsteuer im Sinne von § 1 Abs. 1 Z 4 UStG.¹² Meist wird die Ware nach Einfuhr über dem deklarierten Wert an Verbraucher durch die Vermittlung von Offline E-Commerce Plattformen verkauft. Der Steuerpflichtige sitzt meist in einem Drittland, in dem eine Verfolgung und Identifizierung von Steueransprüchen schwierig bis unmöglich ist.¹³ Neben dem Steuerschaden entsteht ein unmittelbarer Wettbewerbsnachteil für steuererliche Unternehmer aus Drittländern und der EU.¹⁴ Der wesentliche Unterschied zwischen dem Online E-Commerce und dem gerade gezeigten Offline E-Commerce besteht in der Erbringung und der Abwicklung von Leistungen. Wie oben dargestellt wird im Offline E-Commerce das Internet lediglich zur Verkaufsanbahnung verwendet. Änderungen auf EU-Ebene durch die EU-Kommission zielen darauf ab, den Missbrauch im Offline E-Commerce einzudämmen. Die EU-Kommission will dies durch die Abschaffung der Einfuhrumsatzsteuerbefreiung für eingeführte Kleinsendungen erreichen. Diese Verwaltungsvereinfachung führt bisher dazu, dass hochwertige Produkte unter-

⁵ REMEIKIENÉ/GASPARÉNIENÉ, Evaluation of digital shadow economy prevention measures, *Economics and culture* 2016, 31 (31, 32).

⁶ REMEIKIENÉ/GASPARÉNIENÉ/SCHNEIDER, The definition of digital shadow economy, *Technological and economic development of economy* 2018, 696 (698).

⁷ Mit einer breiten Darstellung: BRETTSCHEIDER, *Steueroase E-Commerce und ihre Austrocknung – Herausforderung für die EU, die EU-Mitgliedstaaten und Overseas-Händler (Mit Praxishinweis für Overseas-Händler)* (2018) 95 ff.

⁸ Exemplarische Nennung in Deutschland von Steuerverlusten in Höhe von 800 Mio EUR: GAMBKE, *Umsatzsteuerbetrug auf Online-Handelsplattformen wirksam bekämpfen – Plattformbetreiber in Haftung neh.*, dBT-Drs. 18/12556.

⁹ GOTHMANN/SPEETJENS/PAWLIK, *Umsatzsteuerliche Aspekte beim Verkauf über Online-Handelsplattformen und Online-Versandhändler*, UVR 2016, 380 (381, 383).

¹⁰ VO (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 9. Oktober 2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union, ABL L 2013/269, 1.

¹¹ Art 23 der Richtlinie 2009/132/EG vom 19.10.2009 erlaubt den Mitgliedstaaten ein Wahlrecht, einen Befreiungstatbestand von der Mehrwertsteuer für importierte Waren von 10 bis 22 EUR festzusetzen.

¹² BRETTSCHEIDER, *Steueroase E-Commerce und ihre Austrocknung* (2018) 11, 64 ff, 82 ff.

¹³ BRETTSCHEIDER, *Steueroase E-Commerce und ihre Austrocknung* (2018) 60, 74.

¹⁴ *EU-Kommission*, Aktualisierung der Mehrwertsteuer für den elektronischen Geschäftsverkehr Fragen und Antworten vom, MEMO/16/3746, 5.12.2016.

bewertet in den Europäischen Binnenmarkt gelangen und dort zu den oben genannten Folgen führen. Die Befreiung vom Zoll soll weiterhin für Waren unter 150 EUR fortbestehen.¹⁵ Das staatliche Kontrollproblem durch die Unterdeklarierung von Waren wird zwar durch die Abschaffung der Kleinstbetragsregelung bei der Einfuhrumsatzsteuer gelöst, allerdings wird dadurch nicht das Problem der Unterdeklarierung von Zollwerten angegangen.¹⁶ Daneben ist auch eine Haftungsverschärfung gegenüber Plattformbetreibern für den Vertrieb von Waren aus Drittländern in der EU und eine Verschiebung der Steuerpflicht auf Plattformbetreiber durch Art. 14a Abs. 2 MwSt-SystRL mit Wirkung zum 1.1.2021 geplant.¹⁷

Eine solche Haftungsverschärfung wurde schon zuvor im Vereinigten Königreich umgesetzt.¹⁸ Der HMRC (Her Majesty's Revenue and Customs) kann seit 2016 bei verdächtigen ausländischen Händlern ohne Sitz im Vereinigten Königreich eine Notice an die warenverreibenden Offline E-Commerceplattformbetreiber übergeben. Unterbindet der Plattformbetreiber die Verkäufe des Händlers nicht, so wird der Plattformbetreiber für die Mehrwertsteuerschuld haftbar.¹⁹ Diese Haftungsregelungen wurden 2018 nochmals verschärft und es greift nun eine Gefährdungshaftung. Der Marktplatzbetreiber ist nun für im Vereinigten Königreich ansässige Unternehmer haftbar und eine Haftung des Marktplatzbetreibers tritt bereits einen Tag nach der Erstellung einer Notice ein.²⁰ Ebenso kann die Steuerbehörde die entstandene Mehrwertsteuerschuld des Marktplatzbetreibers nach Sec 77C (1) VATA 1994 schätzen. Im Unterschied zu Plattformbetreibern im Online E-Commerce, die mehrwertsteuerpflichtig im Sinne des Art 9a Mehrwertsteuer-Durchführungsverordnung (2011/282/EU) werden,²¹ geht grundsätzlich nicht die Mehrwertsteuerpflicht von Offline E-Commerceunternehmen auf den Plattformbetreiber über.²²

Durch die verschiedenen Gesetzesinitiativen und die bereits vorhandenen Ermittlungsmethoden der Finanzverwaltungen im Offline E-Commerce ergeben sich wichtige Parallelen sowie Überlegungen, die auf den Online E-Commerce übertragbar sind.

1.3. Online E-Commerce

Im Unterschied zum Offline E-Commerce ist in den Finanzverwaltungen²³ und der Literatur das Problem der Mehrwertsteuerhinterziehung im Online E-Commerce nur vereinzelt präsent und nimmt keinen breiten Raum ein. Durch den unkörperlichen Charakter der Erbringung von digitalen Dienstleistungen und auch der Verkaufsabwicklung ist keine physische Präsenz vor Ort von Waren oder Verkäufern erforderlich, was eine Greifbarkeit für die Finanzverwaltungen aber auch eine Schätzung des Steuerschadens schwierig bis unmöglich macht.²⁴ Wie in anderen Steuerbereichen auch erfolgt eine Mehrwertsteuerhinterziehung durch die falsch oder Unterdeklarierung von Umsätzen bzw. die fehlende Registrierung des Unternehmers. Größter Unterschied zu anderen Branchen liegt in fehlenden Kontrollmöglichkeiten durch Finanzverwaltungen.²⁵ Es existieren keine veröffentlichten Zahlen zum Umfang der Mehrwertsteuerhinterziehung im Bereich der di-

¹⁵ LAMENSCH, European Commission's New Package of Proposals on E-Commerce: A Critical Assessment, IVM 2017, 137 (142).

¹⁶ BRETTSCHEIDER, Steueroase E-Commerce und ihre Austrocknung (2018) 132 ff.

¹⁷ RL (EU) 2017/2455 des Rates vom 5. Dezember 2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen, ABl L 2017/348, 7.

¹⁸ Durch den Finance (No.2) Bill 2016 new Sec. 77B Abs 2 Value Added Tax Act 1994 VATA (=Sec. 113 Finance (No.2) Bill 2016).

¹⁹ HMRC National Audit Office, Investigation into overseas sellers failing to charge VAT on online sales (2017) 31, 33.

²⁰ PRÄTZLER/ZAWADOSKY, JStG 2018: Übersicht und kritische Würdigung der geplanten umsatzsteuerlichen Änderungen, MwStR 2018, 636 (641).

²¹ ECKER/KRONSTEINER, Neue Leistungsortregeln ab 1.1.2015 und EU-Umsatzsteuer-One-Stop-Shop (MOSS), SWK 2014, 896 (898).

²² TRIESS, Umsatzsteuer im E-Commerce: Online-Handel und elektronische Dienstleistungen als Herausforderungen im Rechnungswesen (2017) 17 ff.

²³ Deutscher BRH, Bemerkungen 2015 82. Steueroase Internet – Deutsches Umsatzsteueraufkommen sichern (2015).

²⁴ EHRKE-RABEL, Der digitalisierte Steuerpflichtige, ALJ 2017, 150 (151).

²⁵ In diesem Sinne: *Europäischer Rechnungshof*, Sonderbericht – Elektronischer Handel: Zahlreiche Herausforderungen bei der Erhebung von MwSt. und Zöllen müssen noch angegangen werden (gemäß Artikel 287 Absatz 4 Unterabsatz 2 AEUV) (2019) 28 ff.

gitalen Wirtschaft²⁶ und im speziellen des Online E-Commerce. Diese Situation will die EU-Kommission in einem Legislativpaket durch die Verpflichtung von Zahlungsdienstleistern zur Bereitstellung von Zahlungsinformationen ändern.²⁷

Im Allgemeinen ist der Umfang der digitalen Schattenwirtschaft maßgeblich von den wirtschaftlichen Motiven der Akteure und der Entdeckungswahrscheinlichkeit abhängig. Es wird angenommen, dass die digitale Schattenwirtschaft nicht sinken, sondern noch weiter zunehmen wird.²⁸ Auch wenn der Umfang der digitalen Schattenwirtschaft, genauso wie die Mehrwertsteuerhinterziehung im Online E-Commerce, nicht konkret benannt werden kann, so wird dennoch die Existenz einer digitalen Schattenwirtschaft angenommen.²⁹ Als Schlussfolgerung ist auch eine Schattenwirtschaft im Online E-Commerce anzunehmen und damit konkret auch eine Mehrwertsteuerhinterziehung in diesem Bereich.

2. Definition der digitale Schattenwirtschaft im Online E-Commerce

2.1. Vorbemerkungen

Der nachfolgende Abschnitt definiert aus mehrwertsteuerlicher Perspektive die digitale Schattenwirtschaft im Online E-Commerce und untersucht, ob Unterschiede zu anderen Bereichen bestehen. Zur Klärung des Begriffs wird zunächst an der allgemeinen Schattenwirtschaft angeknüpft und anschließend die digitale Schattenwirtschaft beschrieben, um dann den Teilbereich der Mehrwertsteuerhinterziehung im Online E-Commerce zu definieren.

Aus steuerlicher Perspektive werden unter der allgemeinen Schattenwirtschaft alle Wirtschaftsaktivitäten verstanden, die steuerbar wären, sofern sie tatsächlich an Steuerbehörden gemeldet würden müssten.³⁰ Die digitale Schattenwirtschaft ist ein Teilbereich der Schattenwirtschaft. Als Folge der Schattenwirtschaft stellen sich Wettbewerbsnachteile für Anbieter ähnlicher Leistungen ein, es werden illegale Geldströme generiert und es beschneidet die Rechte der Gesellschaft auf eine faire und gleichmäßige Steuer durch eine unrechtmäßige Umverteilung, durch die Mittel zur Finanzierung der öffentlichen Haushalte entzogen werden.³¹

Unter der digitalen Schattenwirtschaft versteht man alle Einnahmen, die als nicht deklarierte Einnahmen aus dem Internet verstanden werden können, gleich ob es sich um legale / illegale Einnahmen aus Waren oder Dienstleistungen oder aus Geldgeschäften handelt, welche durch den Einsatz von außergewöhnlichen elektronischen Abwicklungsmaßnahmen abgeschlossen werden.³²

2.2. Einordnung durch die Strafverfolgung

Die bisher vorgenommene Definition ist denkbar weit. Zunächst ist für eine genauere Eingrenzung der Mehrwertsteuerhinterziehung in der digitalen Schattenwirtschaft als auch im Online E-Commerce fraglich, ob von Seiten der Strafverfolgung eine unterschiedliche Rechtsfolge zur allgemeinen Steuerhinterziehung be-

²⁶ *EU-Kommission*, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG im Hinblick auf die Einführung bestimmter Anforderungen für Zahlungsdienstleister, KOM (2018) 812 final 12.12.2018, 3.

²⁷ *EU-Kommission*, Arbeitsunterlage der Kommissionsdienststellen – Zusammenfassung der Folgenabschätzung – Begleitunterlage zum Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG im Hinblick auf die Einführung bestimmter Anforderungen für Zahlungsdienstleister und Vorschlag für eine Verordnung des Rates zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 904/2010 des Rates über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer, SWD (2018) 487 final, Punkt: A. Handlungsbedarf.

²⁸ REMEIKIENÉ/GASPARÉNIENÉ, *Economics and culture* 2016, 31 (32).

²⁹ BRODOWSKI/FREILING, *Cyberkriminalität, Computerstrafrecht und die digitale Schattenwirtschaft* (Forschungsforum Öffentliche Sicherheit 2011) 63.

³⁰ GASPARÉNIENÉ ET AL., *The Methodology of Digital Shadow Economy Estimation*, *E+M Ökonomie a Mangement* 2017, 20 (20).

³¹ In diesem Sinne: GASPARÉNIENÉ/REMEIKIENÉ/SCHNEIDER, *Concept, motives and channels of digital shadow economy: consumers' attitude*, *Journal of Business Economics and Management* 2017, 273 (276).

³² GASPARÉNIENÉ/REMEIKIENÉ/SCHNEIDER, *Journal of Business Economics and Management* 2017, 273 (274).

steht. So ist zunächst zwischen legaler Steuerumgehung und dem Missbrauch bzw. der Steuerhinterziehung zu differenzieren. Legale Steuerumgehungen sind Maßnahmen zum Senken oder Vermeiden von Steuern durch das Ausnutzen von steuerlichen Vergünstigungen oder Gesetzeslücken.³³ Demgegenüber liegt in der normalen Schattenwirtschaft als auch in der digitalen Schattenwirtschaft eine Steuerhinterziehung vor, wenn Steuergesetze verletzt werden.³⁴ Bezogen auf die Mehrwertsteuer, wenn Umsätze falsch oder nicht deklariert werden. Differenziert man weiter, so kann ein Missbrauch nach § 22 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) oder eine Steuerhinterziehung nach §§ 33, 34 Finanzstrafgesetz (FinStrG) vorliegen. Ein Missbrauch nach § 22 Abs. 1 BAO liegt bei rechtlichen Gestaltungen vor, wenn die Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung gefunden werden kann und bei einer wirtschaftlichen Betrachtung als ungewöhnlich oder unangemessen erscheint.³⁵ Eine Steuerhinterziehung nach §§ 33, 34 FinStrG liegt vor, wenn durch ein vorsätzliches oder grob fahrlässiges rechtswidriges Verhalten, durch Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung herbeigeführt wird.³⁶ Als Zwischenergebnis pönalisieren die Steuergesetze allgemein Aktivitäten in der Schattenwirtschaft, gleich ob digital oder nicht, wenn Missbrauchsgestaltungen nach § 22 Abs. 1 BAO vorliegen oder es durch eine vorsätzliche / grob fahrlässige Steuerhinterziehung zur Abgabenverkürzung nach §§ 33, 34 FinStrG, also zur Umsatzsteuerverkürzung kommt. Für ein rechtswidriges Verhalten ist es nicht relevant, ob ein Bezug zum Internet vorliegt.

2.3. Abgrenzung in der Literatur

Differenziert man für eine detaillierte Beschreibung der digitalen Schattenwirtschaft weiter, so gibt es zur Eingrenzung in der Literatur unterschiedliche Gewichtungen der einzelnen involvierten Parteien und Aktivitäten.³⁷ Neben der groben Definition der digitalen Schattenwirtschaft werden ihr insbesondere noch folgende Faktoren zugeschrieben:³⁸

- Anonymität;
- illegale Aktivitäten werden ausschließlich im digitalen Raum ausgeführt;
- ein geringes Risiko der Aufdeckung und Ahndung von illegalen Aktivitäten durch die Strafbehörden im Vergleich zur normalen Schattenwirtschaft, was auf die fehlenden Kontrollmöglichkeiten zurückzuführen ist;
- schwer bestimmbarer Standort;
- die Teilnahme und die Zurverfügungstellung von Leistungen erfordert fortgeschrittene Teilnehmer mit IT-Kenntnissen, -Fähigkeiten und fließenden Englischkenntnissen;
- die Kommunikation findet nur im Internet statt, ohne das ein direkter physischer Kontakt besteht;
- hohe Geschwindigkeit in der Abwicklung von illegalen Transaktionen und eine dauerhafte Verfügbarkeit von Leistungen im Vergleich zur normalen Schattenwirtschaft;
- die Transaktionsabwicklung über E-Paymentsysteme sowie elektronische Accounts und E-Währungen / Kryptowährungen sowie die ausschließliche Anbietung von Waren und Dienstleistungen im Internet oder über Werbung im Internet.

Doch bereits dieser weitergehenden Einkreisung der digitalen Schattenwirtschaft kann bei der Übertragung auf digitale Dienstleistungen nicht vollkommen gefolgt werden. Die oben genannte Definition der digitalen Schattenwirtschaft inkludiert zur genaueren Betrachtung der Mehrwertsteuerhinterziehung bei der Erbringung digitaler Dienstleistungen an Verbraucher zu viele andere Aktivitäten der digitalen Schattenwirtschaft.

³³ WOHLFAHRT, Umsatzbesteuerung und Umsatzsteuerausfall in der EU – Eine rechtliche und ökonomische Analyse (2013) 109.

³⁴ SANDMO, The Theory of Tax Evasion: A Retrospective View, National Tax Journal 2005, 643 (645).

³⁵ RITZ, Bundesabgabenordnung – Kommentar⁶ (2017) § 22 Rz 1.

³⁶ SEILER, S./SEILER, T., FinStrG – Finanzstrafgesetz -Kommentar⁵ (2018) § 33 Rz 19.

³⁷ GASPARÉNIENÉ/REMEIKIENÉ/SCHNEIDER, Journal of Business Economics and Management 2017, 273 (275).

³⁸ Im Sinne von: REMEIKIENÉ/GASPARÉNIENÉ/SCHNEIDER, Technological and economic development of economy 2018, 696 (708).

Es muss daher eine Einschränkung vorgenommen werden. Es werden daher cyberkriminelle Aktivitäten ausgeklammert, weil diese aus Sicht des Autors bei der Mehrwertsteuerhinterziehung im Online E-Commerce nicht anzutreffen sind. Eine vorzunehmende Definition muss sich daher auf die Mehrwertsteuerverkürzung und -hinterziehung im Bereich der digitalen Dienstleistungen im Online E-Commerce konzentrieren. Die oben dargestellte Definition bildet also nicht die gesamte Mehrwertsteuerverkürzung, -hinterziehung im Bereich der digitalen Schattenwirtschaft ab. Darüber hinaus sind auch nicht zwingend fließende Englischkenntnisse für den Leistenden und den Leistungsempfänger erforderlich, da der Betrieb von Internetseiten aus dem Ausland mit keiner festen Länderkennung erfolgt und die Sprachgestaltung auf der Internetseite flexibel ist. So ist es technisch möglich, dass ein thailändischer Online E-Commerce-Betreiber eine „.at“ Kennung verwendet und auch die Internetseite und alle Formulierungen auf Deutsch gestaltet.³⁹ Bei der Zahlungsabwicklung werden wie im legalen Online E-Commerce Kryptowährungen kaum anzutreffen sein, da es sich um ein Nischenbezahlsystem handelt, dass in der digitalen Schattenwirtschaft vorwiegend im Darknet anzutreffen ist.⁴⁰

Es zeigt sich die Janusköpfigkeit einer Definition. Ist diese zu extensiv, so ist von der Definition auch ein Bereich der digitalen Schattenwirtschaft außerhalb des Online E-Commerce erfasst. Ist die Definition zu eng, so wird die Definition immer Entwicklungen hinterherhinken. Im Allgemeinen lässt sich festhalten, dass eine Definition der digitalen Schattenwirtschaft für den Online E-Commerce schwer fällt, da eine feinere Beschreibung und auch Definition der digitalen Schattenwirtschaft nur der zum Teil „hilflose“ Versuch ist, eine Systematisierung von illegalen Aktivitäten im Internet zu erklären. Alle Erklärungsmuster hinken den Entwicklungen in der digitalen Schattenwirtschaft hinterher und müssen dementsprechend weit sein, um eine systematische Greifbarkeit herzustellen. Trotz der oben dargestellten teilweisen Gemeinsamkeiten innerhalb der digitalen Schattenwirtschaft (zB Anonymität, schwer bestimmbarer Standort, etc) lassen sich leicht neue illegale Geschäftsmodelle definieren oder erfinden sich selbst, die unter den oben genannten Begriffen nicht mehr zu fassen sind. Man muss sich deshalb von einengenden Definitionen lösen. Eine Grobdefinition bei digitalen Dienstleistungen ist daher zielführender, es ergibt sich folgende Definition: Im Online E-Commerce ist die Mehrwertsteuerhinterziehung bei der Erbringung digitaler Dienstleistungen an Verbraucher ein Teilbereich der digitalen Schattenwirtschaft. Sie umfasst alle mittels elektronischer Kommunikationstechnologie ausschließlich abgewickelten mehrwertsteuerpflichtigen Umsätze, die nicht oder falsch deklariert wurden.

3. Zugänge und Kanäle der digitalen Schattenwirtschaft im Online E-Commerce

3.1. Kommunikationsebenen und Verschleierungsmethoden

Das Internet ist keine einheitlich zugängliche Nutzungsoberfläche, sondern hat unterschiedliche Zugänge zu verschiedenen Leistungs- und Abwicklungsplattformen. Um geeignete Ermittlungsmaßnahmen und Möglichkeiten zur Prävention zu finden, müssen diese Plattformen und Leistungskanäle mit dem Augenmerk auf digitale Dienstleistungen besser verstanden werden. Im Internet gibt es den sichtbaren Teil, der direkt für jedermann zugänglich ist.⁴¹ Den weitaus größeren Teil des Internets nehmen Nutzeroberflächen ein, die nicht direkt für jedermann zugänglich sind. Diese werden als Deep oder Dark Web bezeichnet.⁴² Je weiter man die Oberfläche des Internets verlässt, desto mehr nimmt tendenziell der Verschlüsselungsgrad zu.⁴³ Allerdings ist

³⁹ KEMPER, Die Umsatzbesteuerung digitaler Dienstleistungen an Nichtunternehmer – Überlegungen zur Einbindung von „Plattformbetreibern“, UStB 2018, 20 (21 ff.).

⁴⁰ STATISTA, Kennen Sie Kryptowährungen, wie z.B. Bitcoin oder Ethereum, bzw. haben Sie Kryptowährungen bereits genutzt?, <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/738430/umfrage/bekanntheit-und-nutzung-von-kryptowaehrungen-in-oesterreich-nach-geschlecht/>, abgefragt am 12.10.2020.

⁴¹ LESSIG, The Zones of Cyberspace, Stan. L. Rev. 1996, 1403 (1408 ff.).

⁴² SHERMAN/PRICE, The invisible web: uncovering information sources search engines can't see¹ (2001) 56 ff.

⁴³ MEY, DARKNET – Waffen, Drogen, Whistleblower – Wie die digitale Unterwelt funktioniert (2017) 146.

dieser Grundsatz nicht uneingeschränkt übertragbar, da selbst im für jedermann zugänglichen Netz Verschlüsselungsmöglichkeiten anzutreffen sind. Deshalb ist aus ermittlungstechnischer Perspektive eine Unterscheidung des Internets in Dark und Deep Web und des für jedermann zugänglichen Web unerheblich. Maßgeblich sind der Verschlüsselungsgrad und die Verschleierung von Teilnehmern.⁴⁴ Bekannte und beliebte Verschleierungsmethoden aus dem Deep Web bzw Darknet funktionieren Peer-to-Peer (Rechner-Rechner Verbindung) und werden beispielsweise über die Tor-Software abgewickelt. Auch Kryptowährungen sind beliebt. Als gängige Zahlungsmethode im Darknet erschweren diese tendenziell eine Verfolgbarkeit von Zahlungsströmen und Leistungsabwicklungen.

Eine weitere Verschleierung von Leistungsbeziehungen, speziell der Zahlungen, bieten Kryptowährungen mit dem weit verbreiteten Zahlungsmittel Bitcoin.⁴⁵ Angestoßen durch das EU-Parlament unterstreicht eine Studie die Schwierigkeit der Identifizierung von steuerbaren Transaktionen durch die Finanzverwaltungen bei der Verwendung von Kryptowährungen.⁴⁶ Es ist grundsätzlich ein Auslesen der komplexen Blockchain möglich,⁴⁷ allerdings ermöglicht ein Auslesen der Zahlen- und Zeichenkombinationen keine direkte Zuordnung zu dahinterstehenden Personen.⁴⁸ Neben diesen stark verschlüsselten Ebenen im Darknet existieren auch simple Leistungsplattformen, die lediglich passwortgeschützt sind. Auch hier handelt es sich um eine Verschleierungsmethode, da die Daten für Ermittlungen vom Leistungsplattformbetreiber erfragt werden müssten und damit nicht leicht zugänglich sind.

Es wird nicht ausgeschlossen, dass in die digitale Schattenwirtschaft Wirtschaftsnetzwerke oder sogar multinationale Unternehmen involviert sind. Dabei sind die Kanäle der digitalen Schattenwirtschaft auch die Kanäle des Online E-Commerce im Allgemeinen. Die digitale Schattenwirtschaft verwendet dabei zur Abwicklung Onlineshops, Websites, soziale Netzwerke, Werbeseiten, Onlineauktionshäuser, Internetglücksspiel und auch Kryptowährungen. Zur Abwicklung sind ein Internetzugang, Computer und Festplatten, Speicherplatz, das zur Verfügung stellen von finanziellen Ressourcen sowie geistigen Kapitals und die generelle Nutzung von Daten erforderlich.⁴⁹ Es werden Kanäle bevorzugt, die grundsätzlich die Anonymisierung der Aktivitäten im Internet ermöglichen, sodass der Konsument oder der Verkäufer ihre örtliche Zuordnung und damit ihre Identität verbergen können.⁵⁰

3.2. Eigenheiten im Online E-Commerce

Überträgt man diese Maßstäbe auf den Online E-Commerce, dann sind Einschränkungen vorzunehmen. Die Abwicklungsvoraussetzungen und der Einsatz von Informationstechnologie sind ähnlich. Allerdings sind im Online E-Commerce nicht die gleichen Kanäle wie im Offline E-Commerce vorhanden, obwohl beide Wirtschaftszweige im Begriff der digitalen Schattenwirtschaft enthalten sind. Zwar sind Onlineshops auch im Online E-Commerce vorhanden, jedoch keine Onlineauktionshäuser. Diese bieten nur eine Vermittlerleistung durch das zur Verfügung stellen einer Plattform an, damit Käufer an Verkäufer vermittelt werden (zB eBay). Im Bereich der digitalen Dienstleistungen gibt es App-Plattformen, die Unternehmern und Privaten ermöglichen, ihre Apps Nutzern anzubieten.

Ebenfalls ist aus Sicht des Autors nicht anzunehmen, dass eine Anonymisierung der Aktivitäten im Internet bevorzugt wird, da über die offenen Wege des Internets mehr Konsumenten erreicht werden können und damit

⁴⁴ MEY, DARKNET – Waffen, Drogen, Whistleblower – Wie die digitale Unterwelt funktioniert (2017) 144 ff.

⁴⁵ SIXT, Bitcoins und andere dezentrale Transaktionssysteme: Blockchains als Basis einer Kryptoökonomie (2017) 32 f.

⁴⁶ HOUBEN/SNYERS, Study: Cryptocurrencies and blockchain – Legal context and implications for financial crime, money laundering and tax evasion – PE 619.024 – July 2018, 53 ff., 70 ff.

⁴⁷ DOS SANTOS, On the Philosophy of Bitcoin/ Blockchain Technology – Is it a Chaotic, Complex System, *Metaphilosophy* 2017, 620 (622 ff., 631).

⁴⁸ ROSEMBUJ, Bitcoin (2016) 85.

⁴⁹ REMEIKIENÉ/GASPARÉNIENÉ/SCHNEIDER, Technological and economic development of economy 2018, 696 (701).

⁵⁰ DOBSON/SUKUMAR/TIPI, Dark Matters: The Institutional entrepreneurship of illicit and illegal cyberspace 80 (85 ff.).

höhere Umsätze generiert werden. Mit dem Anbieten von digitalen Dienstleistung und damit der weltweiten Präsenz im Internet wurde noch kein umsatzsteuerbarer Sachverhalt begründet.⁵¹ Auch begründet das bloße Anbieten von digitalen Dienstleistungen im Internet keinen Straftatbestand, anders als das Anbieten von Waffen, Drogen, etc.⁵² Es besteht im Online E-Commerce daher keine Notwendigkeit, die Aktivitäten zu verschlüsseln, wodurch digitale Dienstleistungen direkt für jedermann zugänglich im Internet angeboten werden können. Diese These wird auch durch die EU-Kommission unterstrichen.⁵³

4. Zusammenfassung

Zusammenfassend lässt sich sagen, dass die digitale Schattenwirtschaft und die damit zusammenhängende Mehrwertsteuerhinterziehung keinen festen Ort und Verbindungstyp haben sowie nicht auf Kanäle oder auf bestimmte Zahlungssysteme beschränkt sind. Vielmehr erstrecken sie sich über das ganze Internet und haben viele Schattierungen. Abhängig von der gewollten Intensität der Verschleierung der Beteiligten nehmen auch Begleiterscheinungen wie Peer-to-Peer-Verschlüsselungen und die Bezahlung mit Kryptowährungen zu. Dabei treten zwischen dem legalen Online E-Commerce und der Mehrwertsteuerhinterziehung im Online E-Commerce keine signifikant großen Unterschiede in der Leistungserbringung, der Zahlungsabwicklung und dem Anbieten der Leistung auf. Im Ergebnis ist die Deklaration der Mehrwertsteuer der entscheidende Unterschied für den Abgrenzungsversuch zwischen digitaler Wirtschaft und digitaler Schattenwirtschaft im Online E-Commerce. Einzelne digitale Dienstleistungen oder Orte des Anbietens lassen nicht per se einen Rückschluss auf die Mehrwertsteuerhinterziehung zu.

Da die Hauptleistungsempfänger beim Konsum von B2C digitalen Dienstleistungen Verbraucher sind, ergeben sich daraus mehrere Folgeprobleme für Ermittlungen. Verbraucher sind nicht aufzeichnungspflichtig, d.h. der Umsatz kann durch die fehlende Möglichkeit von Außenprüfungen nicht ermittelt werden.⁵⁴ Auch hat der Verbraucher häufig kein Interesse, einen mehrwertsteuerpflichtigen Umsatz zu tätigen, da es für diesen meist einen niedrigeren zu zahlenden Betrag bedeutet und es für den Verbraucher schwierig bis unmöglich ist, die Steuerunehrlichkeit des Leistenden zu erkennen.⁵⁵ Diese schwierigen Randbedingungen im B2C Online E-Commerce zur Rechtsdurchsetzung müssen neue Vollzugsmechanismen berücksichtigen. Mechanismen für einen verbesserten Vollzug könnten an den verwendeten elektronischen Zahlungsmethoden ansetzen. Zusätzlich müssten für eine bessere Greifbarkeit der Mehrwertsteuerhinterziehung Schätzungen zum Umfang der digitalen Schattenwirtschaft im Online E-Commerce vorgenommen werden. Der Ausbau geeigneter Vollzugsmechanismen sowie die Schätzung des Mehrwertsteuerausfallvolumens sind drängend, weil die Branche des B2C Online E-Commerce stark wächst.

⁵¹ BARDOPOULOS, eCommerce and the Effects of Technology on Taxation, Could VAT be the eTax Solution? (2015) 43 f.

⁵² BRODOWSKI/FREILING, Cyberkriminalität, Computerstrafrecht und die digitale Schattenwirtschaft (Forschungsforum Öffentliche Sicherheit 2011) 86 ff.

⁵³ *EU-Kommission*, Commission Staff Working Document Impact Assessment Accompanying the document Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC as regards introduction certain requirements for payment service providers and Proposal for a Council Regulation amending Regulation (EU) No 904/2010 as regards measures to strengthen administrative cooperation in order to combat VAT fraud, SWD (2018) 488 final 12.12.2018, 10, 11.

⁵⁴ EHRKE-RABEL, ALJ 2017, 150 (152).

⁵⁵ In diesem Sinne: GASPARÉNIENÉ/REMEIKIENÉ/GINEVICIUS, Attitudes of European Consumers towards Digital Shadow Economy: Lithuanian and Spanish Cases, Acta Polytechnica Hungarica 2018, 121 (121, 137).