



Hochschule Neu-Ulm
University of Applied Sciences

Bachelorarbeit
im Bachelorstudiengang Betriebswirtschaft (B.A.)
an der Hochschule für angewandte Wissenschaften Neu-Ulm

**Die umsatzsteuerliche Behandlung digitaler Geschäftsmodelle – Eine Analyse
am Beispiel von Plattformbetreibern, Influencern und Krypto-Akteuren**

Erstkorrektor: Professor Dr. Thomas Hänichen
Zweitkorrektor: Professor Dr. Michael Gutierrez

Verfasser/-in: Philipp Strobel (Matrikel-Nr.: 323426)

Thema erhalten: 22.05.2025
Arbeit abgegeben: 11.09.2025

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	IV
Abbildungsverzeichnis	VI
1. Einleitung	7
1.1 Hinführung zum Thema	7
1.2 Zielsetzung der Arbeit	8
2. Grundlagen der Umsatzbesteuerung digitaler Leistungen	10
2.1 Steuerbarkeit und Steuerpflicht von Umsätzen	10
2.2 Unternehmerbegriff (§ 2 UStG)	12
2.3 Entgelt und Bemessungsgrundlage (§ 10 UStG)	13
2.4 Ort der Leistung (§§ 3 bis 3g UStG)	14
2.5 Reverse-Charge (§ 13b UStG)	16
2.6 Kleinunternehmerregelung (§ 19 UStG)	17
3. Digitale Geschäftsmodelle im Steuerrecht	19
3.1 Begriff und Abgrenzung digitaler Geschäftsmodelle	19
3.2 Erscheinungsformen digitaler Geschäftsmodelle	20
3.3 Steuerliche Besonderheiten digitaler Leistungen	21
3.4 Aktuelle rechtliche Rahmenbedingungen	22
4. Plattformbetreiber als zentrale Akteure digitaler Geschäftsmodelle	25
4.1 Plattformbetreiber als Unternehmer im Sinne des § 2 UStG	26
4.2 Abgrenzung: Eigenleistung vs. Vermittlungsleistung	27
4.3 Struktur und Besteuerung von Plattformleistungen	32
4.3.1 Provisionen, Vermittlungsentgelte und Nutzungsgebühren	33
4.3.2 Reihengeschäfte	35
4.4 Anwendung des One-Stop-Shop-Verfahrens (OSS)	39

4.5	Haftung und Mitwirkungspflichten.....	42
4.6	Plattformmeldepflichten gemäß DAC7	44
4.7	Praxisbeispiel Amazon	46
5.	Umsatzsteuerliche Aspekte bei Influencern.....	50
5.1	Typische Tätigkeitsfelder und unternehmerische Einordnung	51
5.2	Umsatzsteuerliche Behandlung von Werbe- und Affiliate-Leistungen	53
5.3	Sachzuwendungen, Barter-Geschäfte und unentgeltliche Leistungen.....	56
5.4	Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens	58
5.5	Anwendung der Kleinunternehmerregelung	60
6.	Umsatzsteuerliche Aspekte bei Krypto-Akteuren	62
6.1	Kryptowährungen als Zahlungsmittel: EuGH-Fall Hedqvist.....	62
6.2	Schwierigkeiten der Besteuerbarkeit und Leistungsdefinition	64
6.3	Mining, Staking und NFTs – Steuerbarkeit und Abgrenzung	65
6.4	Technische und rechtliche Herausforderungen bei der Erhebung.....	68
7.	Vergleich, Bewertung und Reformbedarf der umsatzsteuerlichen Behandlung digitaler Geschäftsmodelle	71
7.1	Vergleich der umsatzsteuerlichen Behandlung von Plattformbetreibern, Influencern und Krypto-Akteuren.....	71
7.2	Aktuelle Entwicklungen und regulatorische Trends	74
7.3	Reformbedarf und Handlungsempfehlungen.....	76
8.	Fazit.....	78
8.1	Zusammenfassung der Ergebnisse.....	78
8.2	Abschließender Ausblick	79
	Quellenverzeichnis	81
	Eidesstattliche Erklärung.....	88

Abkürzungsverzeichnis

AGB	Allgemeine Geschäftsbedingungen
AO	Abgabenordnung
B2B	Busniess to Business
B2C	Business to Consumer
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BMF	Bundesfinanzministerium
BZSt	Bundeszentralamt für Steuern
DAC7	Directive on Administrative Cooperation in Tax Matters in der 7. Ausbaustufe (deutsch: Richtlinie EU 2021/514)
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EU-VO 282/2011	Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011
IOSS	Import-One-Stop-Shop
IP-Adresse	Internet Protocol Adresse
LBF NRW	Landesamt zur Bekämpfung der Finanzkriminalität in Nordrhein-Westfalen
MiCA	Markets in Crypto Assets
MOSS	Mini-One-Stop-Shop
MwStSystRL	Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie
NFT	Non-Fungible Token
OECD	Organisation for Economic Co.operation and Development

OSS	One-Stop-Shop
PStTG	Plattformen-Steuertransparenzgesetz
TKG	Telekommunikationsgesetz
UStG	Umsatzsteuergesetzes
USt-IdNr.	Umsatzsteuer-Identifikationsnummer
ViDA	VAT in the Digital Age

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1:	Lieferkette bei einem Warenversand innerhalb der EU über eine elektrische Schnittstelle.	30
Abbildung 2:	Lieferkette bei einem Warenversand direkt aus dem Drittland Über eine elektrische Schnittstelle.	31
Abbildung 3:	Variante 1: A befördert die Ware auf direktem Weg zu C.	37
Abbildung 4:	Variante 2: C holt die Ware bei A ab; die Verfügungsmacht geht sofort auf ihn über.	38
Abbildung 5:	Variante 3: B holt die Ware bei A ab und liefert sie unverzüglich an C aus (gesetzliche Grundannahme).	38
Abbildung 6:	Variante 4: B holt die Ware bei A ab und liefert sie unverzüglich An C aus. Nach den Gesamtumständen führt B die Beförderung als Lieferer aus.	39

1. Einleitung

1.1 Hinführung zum Thema

In den vergangenen Jahren hat die fortschreitende Digitalisierung tiefgreifende Veränderungen in allen Bereichen der Wirtschaft hervorzurufen. So hat sich durch neue Technologien der grenzüberschreitende Leistungsaustausch erheblich vereinfacht – sowohl Unternehmen als auch Privatpersonen haben davon profitiert. Es ist heute so leicht wie nie zuvor, Produkte weltweit zu vertreiben und auch zu konsumieren. Insbesondere die internetbasierten Geschäftsmodelle, die oftmals losgelöst neben den klassischen Vertriebskanälen bestehen, haben sich rasant weiterentwickelt. Das dadurch entstandene dynamische Umfeld stellt damit wirtschaftlich als auch rechtlich ein Spannungsfeld dar, das bestehende Strukturen, Prozesse sowie gesetzliche Rahmenbedingungen vor neue Herausforderungen stellt. Diese Entwicklungen führen dazu, dass neue steuerrechtliche Fragestellungen, vor allem in Bezug auf die Umsatzsteuer entstehen.

Die Umsatzsteuer als eine der bedeutendsten Einnahmequellen der öffentlichen Hand basiert auf einem weitgehend harmonisierten System innerhalb der Europäischen Union. Im Jahr 2024 wurden allein von den insgesamt 947,7 Milliarden Euro in Deutschland generierten Steuereinnahmen 302,1 Milliarden Euro ausschließlich durch die Umsatzsteuer erzielt.¹ Dieses System jedoch wurde in einer Zeit konzipiert, in der digitale Dienstleistungen und virtuelle Güter in ihrer heutigen Form kaum vorstellbar waren. Infolgedessen stoßen die bestehenden gesetzlichen Regelungen zunehmend an ihre Grenzen, wenn es darum geht, moderne digitale Geschäftsprozesse sachgerecht steuerlich zu erfassen.²

Zwar wurden in den letzten Jahren einige Reformen auf europäischer und internationaler Ebene wie etwa die Einführung des One-Stop-Shop-Verfahrens (OSS) oder die Ausweitung der Meldepflichten gemäß DAC7 angestoßen, jedoch zeigt sich auf der Praxisebene, dass die Besteuerung digitaler Geschäftsmodelle weiterhin mit Unsicherheiten, Abgrenzungsschwierigkeiten und Umsetzungsproblemen verbunden ist.³

¹ Vgl. O.V. (Steuereinnahmen 2024, 09.07.2025).

² Vgl. Bornhofen und Bornhofen (Steuerlehre 1 Rechtslage 2024, 2024).

³ Vgl. Directorate-General for Taxation and Customs Union (Adoption of the VAT, 30.06.2025).

Ein zentrales Problem ergibt sich dabei aus dem Vorhandensein unzähliger verschiedener digitaler Leistungen. Während Plattformbetreiber wie Amazon häufig als Vermittler auftreten, nutzen Influencer soziale Netzwerke zur Erbringung individuell erstellter Werbe- und Content-Leistungen. Krypto-Akteure hingegen agieren innerhalb dezentral organisierter Systeme, in denen Leistungen oft nicht mit Fiatwährungen, sondern in virtuellen Währungen entlohnt werden. Diese Vielfalt erschwert eine einheitliche steuerliche Bewertung – sowohl hinsichtlich der Frage, ob überhaupt ein steuerbarer Umsatz vorliegt als auch in Bezug auf Ort, Bemessungsgrundlage und Steuerschuldnerschaft.

Gerade für die Umsatzsteuer als eine auf klare Tatbestände angewiesene Verkehrssteuer stellt dies ein Problem dar. Sie muss Rechtssicherheit gewährleisten und gleichzeitig flexibel genug sein, um technologische Entwicklungen abzubilden. Dabei ist nicht nur die technische Ausgestaltung der Leistungserbringung zu berücksichtigen, sondern auch die rechtliche Qualifikation des Leistungserbringers, etwa ob dieser als Unternehmer im Sinne des § 2 UStG einzuordnen ist. Hinzu kommt, dass die Digitalisierung die Grenzen zwischen Eigenleistungen und Fremdleistungen, entgeltlichen und unentgeltlichen Vorgängen sowie unternehmerischer und privater Tätigkeit zunehmend verschwimmen lässt.

1.2 Zielsetzung der Arbeit

Im Mittelpunkt dieser Arbeit steht die Analyse der umsatzsteuerlichen Behandlung von digitalen Geschäftsmodellen. Dabei werden drei exemplarische Gruppen digitaler Akteure – Plattformbetreiber, Influencer und Krypto-Akteure – genauer betrachtet. Diese unterschiedlichen Gruppen stehen exemplarisch für eine bestimmte Ausprägung digitaler Wertschöpfung, die jeweils individuelle umsatzsteuerliche Problematiken aufweisen. Ziel ist es, diese Besonderheiten systematisch herauszuarbeiten und ihre rechtliche Einordnung nach den geltenden Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes (UStG) sowie den einschlägigen europäischen Vorgaben darzustellen.

Ein besonderes Augenmerk liegt dabei auf den zentralen Problemfeldern im Umsatzsteuerrecht wie die Bestimmung des Leistungsortes, Fragen zur Steuerbarkeit und Steuerpflicht, der Anwendung von Sonderregelungen wie beispielsweise dem Reverse-Charge-Verfahren oder der Kleinunternehmerregelung. Außerdem werden

aktuelle Entwicklungen wie die Einführung des One-Stop-Shop-Verfahrens (OSS) und die Meldepflichten gemäß DAC7 betrachtet. Ergänzend dazu soll untersucht werden, inwieweit die bestehenden Definitionen und Begriffsbestimmungen zu digitalen Leistungen erfasst werden können und welche Herausforderungen in der praktischen Umsetzung bestehen. Dabei werden unter anderem die Abgrenzung zwischen entgeltlichen und unentgeltlichen Leistungen, die umsatzsteuerliche Behandlung von Sachzuwendungen sowie die steuerliche Einordnung von Krypto-Transaktionen betrachtet.

Diese Arbeit hat das Ziel, die umsatzsteuerlichen Regelungen im Hinblick auf digitale Geschäftsmodelle zu untersuchen und kritisch zu bewerten. Dabei sollen Schwachstellen im aktuellen System identifiziert und praxisorientierte, rechtlich fundierte Handlungsempfehlungen für Unternehmen, die Finanzverwaltung und den Gesetzgeber abgeleitet werden.

Der Schwerpunkt der Analyse liegt dabei auf der Gruppe der Plattformbetreiber, die eine zentrale Rolle in der digitalen Ökonomie einnehmen. Aufgrund der komplexen Leistungsbeziehungen dieses Geschäftsmodells ergeben sich besondere Herausforderungen für die umsatzsteuerliche Einordnung.

Ergänzend werden nationale, europäische und internationale Reforminitiativen berücksichtigt, um die Entwicklung auf politisch-rechtlicher Ebene mit in die Betrachtung einzubeziehen. Ziel ist es, den aktuellen Stand der Gesetzgebung und Verwaltungspraxis darzustellen, sowie einen Einblick in die praktischen Handhabungen führender Unternehmen zu erhalten. Des Weiteren sollen mögliche Perspektiven für eine zukunftsfähige Umsatzbesteuerung digitaler Leistungen aufgezeigt werden.

2. Grundlagen der Umsatzbesteuerung digitaler Leistungen

2.1 Steuerbarkeit und Steuerpflicht von Umsätzen

Bevor ein Umsatz der Umsatzsteuer unterliegt, muss sichergestellt werden, dass dieser alle dafür erforderlichen Voraussetzungen erfüllt und somit steuerbar ist. Laut § 1 Abs. 1 UStG ist ein Umsatz steuerbar, wenn es sich dabei um eine Lieferung oder sonstige Leistung handelt, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt und im Rahmen seines Unternehmens ausführt.⁴ Erst wenn all diese Tatbestandsmerkmale erfüllt sind, liegt ein steuerbarer Umsatz vor. Wird auch nur eines dieser Tatbestandsmerkmale nicht erfüllt, gilt dieser Umsatz als nicht steuerbar und unterliegt daher auch keiner Umsatzbesteuerung im Inland.

Neben entgeltlichen Umsätzen gibt es im Umsatzsteuergesetz auch Sonderfälle, die eine Besteuerung unentgeltlicher Vorgänge vorsieht. Dazu zählt unter anderem die Entnahme eines Gegenstandes durch den Unternehmer, welche in § 3 Abs. 1b UStG geregelt ist. Dies gilt insbesondere bei Entnahmen für den privaten Bedarf, aber auch für die unentgeltliche Weitergabe an das Personal oder Dritte. Voraussetzung hierfür ist, dass der Unternehmer beim Erwerb des betreffenden Gegenstands zum Vorsteuerabzug berechtigt war. In diesem Zusammenhang wird von einer sogenannten Entnahmebesteuerung gesprochen. Diese wird steuerlich so behandelt, als hätte der Unternehmer den Gegenstand verkauft. Diese Regelung soll verhindern, dass Unternehmer zwar Vorsteuer auf betrieblich angeschaffte Gegenstände geltend machen, diese jedoch für private oder unentgeltliche Zwecke verwenden, ohne dafür Umsatzsteuer zu entrichten. Zur Vermeidung eines solchen Ungleichgewichts stellt das Gesetz in solchen Konstellationen einen fiktiven Umsatz fest.^{5,6}

Ein weiterer bedeutender Ausnahmefall besteht in den unentgeltlich erbrachten sonstigen Leistungen im Sinne des § 3 Abs. 9a UStG. Dies betrifft vornehmlich die Nutzung eines dem Unternehmen zugehörigen Gegenstandes für private Zwecke. In der Praxis zählen hierzu vor allem Laptops oder Geschäftsfahrzeuge. Der wesentliche Unterschied zur Entnahme besteht darin, dass hier nicht der Gegenstand selbst, sondern lediglich die Nutzung des Gegenstandes im Vordergrund steht. Eine

⁴ Vgl. § 1 Abs. 1 UStG.

⁵ Vgl. § 3 Abs. 1b UStG.

⁶ Vgl. Meissner und Neeser (Umsatzsteuer, 2023) S. 40.

umsatzsteuerliche Erfassung erfolgt jedoch auch in diesen Fällen nur, wenn der Unternehmer beim Erwerb des betreffenden Gegenstandes zum Vorsteuerabzug berechtigt war.^{7,8}

Insbesondere bei digitalen Geschäftsmodellen stellen die oben erwähnten Sonderfälle eine praxisrelevante Problematik dar. Bei Influencern sind es oft kostenlose Produktzusendungen, die zu Werbezwecken erfolgen und als unentgeltliche Lieferung oder Gegenleistung gelten. Ebenso in den Bereichen der Krypto-Transaktionen oder bei Tauschgeschäften zwischen Plattformbetreibern und Content-Erstellern, auch bekannt als „Barter-Geschäfte“, können unentgeltliche Leistungsbeziehungen eine Rolle spielen.⁹

Werden die Voraussetzungen der Steuerbarkeit erfüllt und es liegt ein Umsatz vor, muss zudem noch geklärt werden, ob dieser auch steuerpflichtig ist. Grundsätzlich ist ein Umsatz nur dann steuerpflichtig, wenn keine der gesetzlich geregelten Steuerbefreiungen des § 4 UStG eingreifen.¹⁰

Grundsätzlich ist die Unterscheidung zwischen Steuerbarkeit und Steuerpflicht für die umsatzsteuerliche Beurteilung von zentraler Bedeutung. Die Steuerbarkeit eines Umsatzes bezieht sich darauf, ob ein bestimmter Vorgang prinzipiell unter die Regelungen des Umsatzsteuergesetzes fällt. Im Gegensatz dazu betrifft die Steuerpflicht die Frage, ob für einen steuerbaren Umsatz tatsächlich Umsatzsteuer erhoben werden muss. Gerade bei digitalen Geschäftsmodellen, ist diese Unterscheidung von besonderer Bedeutung, da die dort erbrachten Leistungen oftmals in neuartigen Formen auftreten.

⁷ Vgl. § 3 Abs. 9a UStG.

⁸ Vgl. Eckert (Unentgeltliche sonstige Leistungen, 2025).

⁹ Vgl. Vobbe (Umsatzsteuerliche Behandlung, 2023).

¹⁰ Vgl. § 4 UStG.

2.2 Unternehmerbegriff (§ 2 UStG)

Die Qualifikation als Unternehmer gemäß § 2 Abs. 1 UStG stellt eine zentrale Voraussetzung für die umsatzsteuerliche Bewertung digitaler Geschäftsmodelle dar. Eine umsatzsteuerliche Erfassung der Leistungen natürlicher und juristischer Personen erfolgt grundsätzlich erst, wenn diese Einordnung vorliegt.¹¹

Gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG „ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt.“¹² Diese Definition beinhaltet jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, unabhängig davon, ob sie mit einer Gewinnerzielungsabsicht verbunden ist.¹³ Die wesentlichen Merkmale sind also die Selbstständigkeit, die Nachhaltigkeit sowie das Erzielen von Einnahmen. Diese breite Auslegung dient der umfassenden Erfassung wirtschaftlicher Aktivitäten im Umsatzsteuerrecht.¹⁴

Das Merkmal der Selbstständigkeit wird im Umsatzsteuerrecht über § 2 Abs. 2 UStG definiert. Dadurch sollen Unternehmer von nichtselbstständigen Tätigkeiten, insbesondere von Arbeitnehmern, abgegrenzt werden. Bezüglich der Nachhaltigkeit einer Tätigkeit, soll sichergestellt werden, dass diese auf Wiederholung ausgerichtet ist und nicht nur gelegentlich erfolgt. Hier jedoch ist eine Gesamtbetrachtung der Umstände des jeweiligen Einzelfalles entscheidend, denn auch gelegentliche Leistungen können unter Umständen als nachhaltig gelten.¹⁵

Gerade im Bereich der digitalen Geschäftsmodelle kommt dem Unternehmensbegriff eine besondere Bedeutung zu, da hier oftmals natürliche Personen agieren, die selbstständige Leistungen erbringen. In der Praxis ergeben sich hierbei regelmäßig Abgrenzungsfragen bezüglich des Erfüllens der oben genannten Merkmale. Da diese Personen häufig nur gelegentlich auf digitalen Plattformen auftreten, ist es schwer zu beurteilen, ob Einkünfte daraus eine nachhaltige Einnahmenerzielung darstellen.

Zusammenfassend ist der Unternehmensbegriff weit gefasst und eröffnet grundsätzlich vielen digitalen Akteuren den Zugang zum umsatzsteuerlichen System.

¹¹ Vgl. § 2 Abs. 1 UStG.

¹² Vgl. § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG.

¹³ Vgl. § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG.

¹⁴ Vgl. § 2 Abs. 2 S.1 UStG.

¹⁵ Vgl. § 2 Abs. 2 UStG.

Dies unterstreicht die Bedeutung einer sorgfältigen Einzelfallprüfung, vorwiegend im Bereich neuartiger digitaler Geschäftsmodelle.¹⁶

2.3 Entgelt und Bemessungsgrundlage (§ 10 UStG)

Das in § 10 UStG geregelte Entgelt dient als Bemessungsgrundlage für die Höhe an Umsatzsteuer, die auf einen steuerpflichtigen Umsatz entfällt. Das Entgelt bildet die Grundlage für die Steuerberechnung und umfasst alle Leistungen, die der Empfänger aufwendet, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten – mit Ausnahme der darin enthaltenen Umsatzsteuer. Dazu zählen Geldleistungen ebenso wie sonstige Gegenleistungen, beispielsweise in Form von Sachwerten oder Dienstleistungen, sofern ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit der erhaltenen Leistung besteht. Nicht als Entgelt gelten Leistungen, die ohne direkte Gegenleistung erbracht oder geleistet werden, wie etwa freiwillige Trinkgelder oder staatliche Zuschüsse.¹⁷

Im Kontext digitaler Geschäftsmodelle stellt sich die Bestimmung der Bemessungsgrundlage häufig als komplex dar. Plattformbetreiber etwa erbringen Leistungen gegenüber unterschiedlichen Parteien wie Endkunden, Händlern oder Werbekunden. Diese Leistungen können sowohl in Form klassischer Nutzungsgebühren als auch über Provisionsmodelle, Abonnements oder eingebettete Werbeleistungen vergütet werden.¹⁸ Entscheidend dabei ist, dass ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung vorliegt, um eine steuerbare und steuerpflichtige Leistung anzunehmen.

Für digitale Akteure ist es daher von besonderer Bedeutung, sämtliche Leistungsbeziehungen transparent zu dokumentieren und den wirtschaftlichen Gehalt der Transaktionen im Hinblick auf die steuerliche Bemessung zu analysieren. Nur so lässt sich eine zutreffende Ermittlung der Bemessungsgrundlage sicherstellen.

Abschließend lässt sich festhalten, dass die korrekte Bestimmung des Entgelts und der Bemessungsgrundlage essenziell für die umsatzsteuerliche Einordnung digitaler Leistungen ist. Insbesondere bei neuen oder kombinierten Vergütungsmodellen, wie

¹⁶ Vgl. Vanheiden (Unternehmer, 2022).

¹⁷ Vgl. § 10 UStG.

¹⁸ Vgl. O.V. (Geschäftsmodelle 4.0, 2018).

sie im digitalen Raum häufig vorkommen, ist eine genaue Prüfung nach Maßgabe des § 10 UStG unerlässlich.

2.4 Ort der Leistung (§§ 3 bis 3g UStG)

Eine der zentralen Voraussetzungen für die umsatzsteuerliche Beurteilung eines Umsatzes ist die Bestimmung des Ortes, an dem die Leistung erbracht wurde. Erst wenn dieser im Inland liegt, unterliegt der Umsatz grundsätzlich der deutschen Umsatzsteuer. Die §§ 3 bis 3g UStG regeln umfassend, wie der Ort der Leistung – sowohl bei Lieferungen als auch bei sonstigen Leistungen – zu bestimmen ist. Gerade im Zusammenhang mit digitalen Geschäftsmodellen, die häufig grenzüberschreitend und in virtuellen Räumen erbracht werden, ist diese Ortsbestimmung von besonderer Bedeutung.

Zunächst ist zu unterscheiden, ob es sich bei dem jeweiligen Umsatz um eine Lieferung oder um eine sonstige Leistung handelt. Der Begriff der Lieferung wird in § 3 Abs. 1 UStG definiert und liegt vor, wenn die Verfügungsmacht an einem körperlichen Gegenstand verschafft wird.¹⁹ Demgegenüber umfasst der Begriff der sonstigen Leistung gemäß § 3 Abs. 9 UStG, alle nicht körperlichen Leistungen, insbesondere Dienstleistungen, Nutzungsrechte, digitale Produkte oder Zugangsgewährungen zu Plattformen.²⁰

Die Bestimmung des Leistungsorts bei sonstigen Leistungen richtet sich nach § 3a UStG. Dabei wird zwischen Leistungen an Unternehmer und an Nichtunternehmer differenziert. Für Leistungen im Business to Business-Bereich, bestimmt § 3a Abs. 2 UStG den Ort der sonstigen Leistung grundsätzlich am Sitz des Leistungsempfängers. Diese Regelung folgt dem sogenannten Empfängerortsprinzip, und erleichtert die Erhebung der Steuer durch das Reverse-Charge-Verfahren, welches im nächsten Kapitel noch etwas genauer betrachtet wird. Im Fall digitaler Dienstleistungen ist daher regelmäßig der Unternehmenssitz des jeweiligen Händlers maßgebend.²¹

Bei Leistungen an Privatpersonen greift grundsätzlich das Unternehmensprinzip nach § 3a Abs. 1 UStG, wonach der Sitz des leistenden Unternehmens als Leistungsort gilt. Dieses Prinzip findet allerdings nur Anwendung, sofern keine spezialgesetzliche

¹⁹ Vgl. § 3 Abs. 1 UStG.

²⁰ Vgl. § 3 Abs. 9 UStG.

²¹ Vgl. § 3a Abs. 2 UStG.

Ausnahme greift. Solche Ausnahmen sind vorwiegend in den Absätzen 5 und 6 des § 3a UStG festgeschrieben. Sie betreffen bestimmte elektronische Dienstleistungen, darunter Telekommunikations-, Rundfunk- sowie auf elektronischem Weg erbrachte Leistungen. In diesen Fällen verlagert sich der Ort der Leistung in das Wohnsitzland des privaten Leistungsempfängers.²²

Der § 3c UStG regelt die Bestimmung des Leistungsorts bei innergemeinschaftlichen Fernverkäufen von Gegenständen. Dieser besagt, dass der Ort der Lieferung jener ist, an dem sich der Gegenstand bei Beendigung der Beförderung oder Versendung an den Erwerber befindet. Ziel der Einführung dieser Vorschrift war, den Versandhandel innerhalb der Europäischen Union steuerlich zu vereinheitlichen. Dabei sind insbesondere Unternehmen betroffen, die Waren an Privatkunden in anderen EU-Mitgliedstaaten liefern. Unter bestimmten Voraussetzungen können diese Umsätze im Rahmen des sogenannten One-Stop-Shop (OSS)-Verfahrens zentral erklärt werden, wodurch den Unternehmen der internationale Handel erleichtert wird.²³

Der folgende § 3d UStG wiederum definiert den Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen. Dieser liegt in dem Mitgliedstaat, in den der Gegenstand versendet oder befördert wird.²⁴ Diese Vorschrift stellt somit das Pendant zur innergemeinschaftlichen Lieferung gemäß § 6a UStG dar, bei der die Lieferung grundsätzlich im Abgangsmitgliedstaat steuerfrei erfolgt, während der Erwerb im Bestimmungsmitgliedstaat steuerpflichtig ist.

Insgesamt lässt sich festhalten, dass die Vorschriften zur Bestimmung des Orts der Leistung ein komplexes und zugleich zentrales Regelungsfeld im Umsatzsteuerrecht darstellen. Die Unterscheidung zwischen Lieferung und sonstiger Leistungen, die Differenzierung zwischen B2B- und B2C-Leistungen sowie die Berücksichtigung grenzüberschreitender Sachverhalte führen zu einer Vielzahl an möglichen Fallkonstellationen. Eine korrekte Ortsbestimmung ist unerlässlich, um Steuerbarkeit und Steuerpflicht eines Umsatzes richtig zu erfassen und folglich zur Vermeidung internationaler Umsatzsteuerkonflikte.

²² Vgl. § 3a Abs. 1 UStG.

²³ Vgl. § 3c UStG.

²⁴ Vgl. § 3d UStG.

2.5 Reverse-Charge (§ 13b UStG)

Das Reverse-Charge-Verfahren bildet eine zentrale Sonderregelung im Umsatzsteuerrecht. Anders als im Regelfall, in dem der leistende Unternehmer abführt, geht hier die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger über. Die gesetzliche Grundlage hierfür bietet § 13b UStG.²⁵

Im Mittelpunkt der Reverse-Charge-Regelung steht die Vereinfachung der Umsatzsteuererhebung bei grenzüberschreitenden Leistungen und infolgedessen die Verhinderung von Steuerbetrug. Besonders bei Unternehmen, die Leistungen aus dem Ausland erbringen, haben Finanzbehörden keine effektiven Zugriffsmöglichkeiten. Dieses Problem soll mithilfe des Reverse-Charge-Verfahrens behoben werden, indem es die Steuerpflicht auf den inländischen Leistungsempfänger überträgt.

Allerdings bezieht sich der § 13b Abs. 1 UStG ausschließlich auf die in § 3a Abs. 2 UStG geregelten sonstigen Leistungen, die von einem im Ausland ansässigen Unternehmen an ein inländisches Unternehmen erbracht werden.²⁶ Zu diesen Leistungen, die für diese Arbeit von Bedeutung sind, zählen unter anderem Dienstleistungen wie Cloud-Services, Online-Werbung, Softwarezugänge oder Beratungsleistungen über das Internet.

Damit das Verfahren greift, muss also der Leistungsempfänger Unternehmer im Sinne des § 2 UStG sein und die Leistung für sein Unternehmen beziehen. In diesen Fällen wird der Leistungsempfänger daher zum Steuerschuldner.²⁷ Er hat die Umsatzsteuer selbst zu berechnen und in seiner Umsatzsteuervoranmeldung zu erklären. Gleichzeitig kann er die Steuer – sofern die Voraussetzungen erfüllt sind – als Vorsteuer abziehen. Dadurch entsteht ein steuerlich neutraler Vorgang.

Des Weiteren werden in § 13b Abs. 2 UStG weitere bestimmte nationale Umsatz Sachverhalte geregelt, wie etwa Bauleistungen, Metalllieferungen oder auch Lieferungen von Mobilfunkgeräten. Diese Branchen gelten als besonders betrugsanfällig, weshalb der Gesetzgeber auch hier die Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger überträgt.²⁸

²⁵ Vgl. § 13b UStG.

²⁶ Vgl. § 13b Abs. 1 UStG.

²⁷ Vgl. § 2 UStG.

²⁸ Vgl. § 13b Abs. 2 UStG.

Für Unternehmen ist es somit von zentraler Bedeutung, gründlich zu prüfen, ob die Tatbestandsmerkmale des § 13b UStG erfüllt sind. Eine Fehleinschätzung kann zu Steuernachforderungen oder dem Verlust des Vorsteuerabzugs führen. Besondere Aufmerksamkeit ist daher bei der Feststellung des Ortes der Leistung, der Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers und der konkreten Art der Leistung erforderlich.

Insgesamt trägt das Reverse-Charge-Verfahren dazu bei, das Steueraufkommen zu sichern und die Besteuerung grenzüberschreitender Leistungen zu vereinfachen. Besonders im digitalen Umfeld, in dem Anbieter und Kunden weltweit vernetzt sind, hat sich dieses Verfahren als effizientes Instrument bewährt. Gerade für Unternehmen, die international sehr aktiv sind, stellt das Verfahren eine regelrechte Erleichterung der umsatzsteuerlichen Behandlung ihrer Umsätze dar.

2.6 Kleinunternehmerregelung (§ 19 UStG)

Die Kleinunternehmerregelung gemäß § 19 UStG stellt eine Vereinfachungsvorschrift dar. Diese ermöglicht bestimmten Unternehmen ihre Umsätze ohne die Erhebung von Umsatzsteuer zu tätigen. Ziel der Regelung ist es, kleine Unternehmer von den umfangreichen umsatzsteuerlichen Pflichten zu entlasten und administrative Belastungen zu verringern.

Ein Unternehmer kann die Kleinunternehmerregelung im Sinne des § 19 UStG nur dann anwenden, wenn sein Gesamtumsatz des vorangegangenen Kalenderjahres die Grenze von 25.000 Euro nicht überschritten hat und im laufenden Jahr 100.000 Euro nicht übersteigen wird. Diese Umsatzgrenzen beziehen sich auf den steuerpflichtigen Umsatz inklusive etwaiger Entgelte und Nebenleistungen.²⁹

Kleinunternehmer, die diese Vorschriften erfüllen, müssen daher keine Umsatzsteuer auf ihren Rechnungen ausweisen und schulden dem Finanzamt dementsprechend auch keine Umsatzsteuer. Im Gegenzug sind sie jedoch auch nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Das bedeutet, dass sie die in Eingangsrechnungen enthaltende Umsatzsteuer nicht erstattet bekommen. Diese Einschränkung kann

²⁹ Vgl. § 19 Abs. 1 UStG.

besonders von Nachteil sein, wenn viele Vorleistungen bereits mit der Umsatzsteuer verbunden sind.

Die Anwendung der Kleinunternehmerregelung erfolgt nicht automatisch, sondern stellt lediglich eine Option dar, die der Unternehmer gegenüber dem Finanzamt durch schlüssiges Verhalten oder ausdrückliche Erklärung ausübt. Alternativ dazu, kann gemäß § 19 Abs. 3 S. 1 UStG der Unternehmer auf die Anwendung der Regelung verzichten. Ein solcher Verzicht verpflichtet ihn jedoch für mindestens fünf Kalenderjahre zur regulären Umsatzbesteuerung.³⁰

Besonders bei Influencern, die oftmals Einzelpersonen mit geringen Umsätzen darstellen, spielt die Kleinunternehmerregelung eine wichtige Rolle. Zum einen ermöglicht es ihnen, ohne umfassende steuerliche Kenntnisse oder Verwaltungsaufwand am Markt teilzunehmen. Zum anderen kann dies bei der Zusammenarbeit mit großen Unternehmen jedoch zu Unsicherheiten führen, wie etwa bei der Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens oder bei der ordnungsgemäßen Rechnungsstellung. Schließlich ist aus umsatzsteuerlicher Sicht zu beachten, dass Kleinunternehmer, auch wenn sie von der Umsatzsteuerpflicht befreit werden, bestimmte formale Anforderungen erfüllen müssen. Demnach muss auf deren Rechnungen ausdrücklich darauf hingewiesen werden, dass gemäß § 19 UStG keine Umsatzsteuer ausgewiesen wird. Sollte dieser Hinweis fehlen oder es wird dennoch Umsatzsteuer ausgewiesen, kann dies zu steuerlichen Nachteilen führen, wie beispielsweise zur ungewollten Steuerpflicht.

Folglich stellt die Kleinunternehmerregelung ein sinnvolles Instrument zur Entlastung kleiner wirtschaftlicher Akteure dar. Sie erfordert jedoch ein gewisses Maß an steuerlichem Verständnis, um unerwünschte Folgen zu vermeiden. Gerade bei schnell wachsenden Umsätzen, was bei Influencern häufig der Fall ist, ist eine sorgfältige Überwachung der Umsatzgrenzen sowie eine steuerliche Planung ratsam.³¹

³⁰ Vgl. § 19 Abs. 3 UStG.

³¹ Vgl. Triebe (Kleinunternehmerbesteuerung, 2025).

3. Digitale Geschäftsmodelle im Steuerrecht

3.1 Begriff und Abgrenzung digitaler Geschäftsmodelle

Als digitale Geschäftsmodelle werden unternehmerische Tätigkeiten bezeichnet, deren zentrale Wertschöpfungsprozesse auf digitalen Technologien basieren. Charakteristisch dafür ist, dass Produkte oder Dienstleistungen über das Internet oder ähnliche digitalen Infrastrukturen angeboten, vermittelt oder erbracht werden. Diese wiederum können in zweierlei Modelle getrennt werden. Zum einen rein digitale Leistungen, die ausschließlich digital stattfinden und zum anderen hybride Modelle, bei denen digitale Prozesse mit physischen Leistungen kombiniert werden.³²

Eine eindeutige, rechtlich verbindliche Definition für den Begriff des digitalen Geschäftsmodells existiert bislang nicht. Vielmehr handelt es sich dabei um eine wirtschaftlich und steuerrechtlich relevante Sammelbezeichnung, die sich durch strukturelle Merkmale auszeichnet. Dazu zählen unter anderem die automatisierte Leistungserbringung, ein hoher Grad an Skalierbarkeit, netzwerkbasierte Nutzerinteraktionen und die ortsunabhängige Erreichbarkeit der Angebote.³³

Die Abgrenzung zwischen digitalen und traditionellen Geschäftsmodellen ist dabei nicht immer eindeutig. Die meisten Unternehmen kombinieren digitale und analoge Elemente innerhalb ihres Geschäftsmodells. Ein Zentraler Anhaltspunkt ist daher, inwieweit die digitalen Elemente für die Erbringung der Leistung oder die Organisation der Geschäftsprozesse prägend sind. Wird diesbezüglich einen Online-Shop betrachtet, der physische Waren vertreibt, kann dieser gleichermaßen ein digitales Geschäftsmodell darstellen, wie ein Anbieter, der ausschließlich virtuelle Leistungen veräußert.³⁴

Für die umsatzsteuerliche Einordnung ist insbesondere relevant, ob es sich bei den angebotenen Leistungen um elektronisch erbrachte Dienstleistungen im Sinne des Art. 7 Abs. 1 EU-VO 282/2011 handelt. Diese liegen vor, wenn die Leistung „... im Wesentlichen automatisch und nur mit minimaler menschlicher Beteiligung erfolgt und ohne Informationstechnologie nicht möglich wäre“.³⁵ Ein weiteres Kriterium ist, dass

³² Vgl. Engert und Hess (Digitales Geschäftsmodell, 2024).

³³ Vgl. Metzger (Digitale Geschäftsmodelle, 2023).

³⁴ Vgl. Engert und Hess (Digitales Geschäftsmodell, 2024).

³⁵ Art. 7 Abs. 1 EU-VO 282/2011.

die Leistung über das Internet erbracht wird. Dies grenzt digitale Leistungen von den klassischen Dienstleistungen, bei denen ein manueller Eingriff oder persönlicher Kontakt erforderlich ist, ab.

3.2 Erscheinungsformen digitaler Geschäftsmodelle

Digitale Geschäftsmodelle treten in unterschiedlichen Ausprägungen auf, die sich je nach Art der angebotenen Leistungen, der zugrundeliegenden Technologie sowie der Rolle des Anbieters im Markt unterscheiden. Im Rahmen dieser Arbeit liegt der Fokus auf den Geschäftsmodellen der Plattformbetreiber, Influencer und Krypto-Akteuren. Diese unterscheiden sich zwar hinsichtlich der genannten Ausprägungen, weisen jedoch jeweils typische digitale Strukturen auf, bei denen zentrale wirtschaftliche Prozesse online abgewickelt werden.

Plattformbetreiber beispielsweise stellen digitale Infrastrukturen bereit, über die Transaktionen, Dienstleistungen oder Warenvermittlungen erfolgen. Sie treten dabei entweder selbst als Anbieter auf oder agieren als Vermittler zwischen Dritten. Zu den typischen Plattformleistungen, zählt die Bereitstellung der Marktplätze, Vermittlungsdienste, Werbepplatzierungen sowie der Service für die Abwicklung des Geschäfts.³⁶

Influencer hingegen nutzen soziale Medien, um selbst erstellte Inhalte zu verbreiten und darüber Einnahmen zu erzielen. Das Geschäftsmodell basiert einerseits auf einer ausreichenden Reichweite, um so viele Menschen wie möglich zu erreichen und andererseits auf der daraufhin stattfindenden Interaktion. Erlöse werden über bezahlte Kooperationen, Affiliate-Marketing, Produktplatzierungen oder gesponserte Inhalte erzielt. Die erbrachten Leistungen sind meist individueller Natur und sollen eine enge Verbindung zwischen werbender und beworbener Person herstellen.³⁷

Krypto-Akteure wiederum bewegen sich in einem stark Technologie-getriebenen Bereich, der sehr wenig bis gar nicht reguliert ist. Dieses Geschäftsmodell umfasst unter anderem den Handel mit Kryptowährungen, Mining, Staking, den Verkauf von NFTs oder Dienstleistungen rund um dezentrale Finanzsysteme. Charakteristisch sind

³⁶ Vgl. § 3 PStTG.

³⁷ Vgl. Deges (Definition, 2018).

zudem die grenzüberschreitenden Strukturen und Anonymität der Beteiligten, wodurch aus Sicht der steuerrechtlichen Behandlung eine klare Zuordnung erschwert wird.³⁸

Die Vielfalt digitaler Geschäftsmodelle zeigt, dass sich steuerliche Fragestellungen nicht pauschal beantworten lassen. Vielmehr ist es erforderlich, jede Erscheinungsform im Einzelfall zu analysieren, um Art, Umfang und Ort der Leistung korrekt einzuordnen und eine richtige Besteuerung sicherzustellen.

3.3 Steuerliche Besonderheiten digitaler Leistungen

Klassische Leistungsbeziehungen unterscheiden sich in mehrfacher Hinsicht von digitalen Leistungen. Aus umsatzsteuerlicher Sicht entstehen dadurch Herausforderungen, die nur selten eindeutig gelöst werden können. Anders als bei klassischen Leistungen wird bei digitalen häufig automatisch, grenzüberschreitend und ohne physischen Kontakt zwischen Leistungsempfänger und Leistungserbringer geleistet. Diese Unterschiede wirken sich unmittelbar auf die Anwendung und Auslegung zentraler umsatzsteuerlicher Regelungen aus.³⁹

Eines der wesentlichen Abgrenzungsprobleme stellt die Leistungsdefinition dar, da digitale Leistungen oftmals in neuen Erscheinungsformen auftreten und im Gesetz nicht ausdrücklich geregelt sind. Häufig ist dadurch nicht klar, ob eine Lieferung, eine sonstige Leistung oder gegebenenfalls sogar keine steuerliche Leistung vorliegt.⁴⁰

Weitere Besonderheiten zeigen sich bei der Gegenleistung. Es ist im digitalen Geschäftsumfeld nicht unüblich, dass Leistungen nicht entgeltlich erbracht werden. Oftmals werden stattdessen Sachleistungen, gegenseitige Werbemaßnahmen oder auch Daten in Betracht gezogen. Solche Konstellationen – etwa Barter-Deals – erschweren die eindeutige Bestimmung eines Entgelts im Sinne des § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG. Dies ist insbesondere relevant, wenn es um die Fragestellung geht, ob überhaupt ein steuerbarer Leistungsaustausch vorliegt.⁴¹

Hinzu kommt, dass digitale Leistungen häufig ohne unmittelbaren menschlichen Kontakt erbracht werden, etwa durch automatisierte Software. Die Bedeutung solcher Leistungen ist jedoch aus wirtschaftlicher Sicht erheblich, da die Zahl solch erbrachter

³⁸ Vgl. Deutsche Bundesbank (Krypto- Token, 2021).

³⁹ Vgl. Kim (Electronic Commerce, 2024).

⁴⁰ Vgl. Kim (Electronic Commerce, 2024).

⁴¹ Vgl. Vobbe (Umsatzsteuerliche Behandlung, 2023).

Leistungen stetig zunimmt. Gerade deshalb stellt sich die Frage, ob und in welchem Umfang eine unternehmerische Tätigkeit im Sinne des Umsatzsteuergesetzes vorliegt – insbesondere bei gelegentlichen oder nebenberuflichen Angeboten, etwa durch Einzelpersonen im Netz.⁴²

Ein weiterer steuerlicher Aspekt betrifft die technische Verlagerung von Leistungen, etwa durch dezentrale Systeme wie beispielsweise Blockchain-Netzwerke. Diese erschweren nicht nur die Feststellung des tatsächlichen Leistungsträgers, sondern auch die Ermittlung der relevanten Leistungsströme.⁴³ Die umsatzsteuerliche Erfassung hängt dabei häufig davon ab, welche Vertragspartner formal gegenüberstehen, was bei anonymisierten Transaktionen nicht immer eindeutig ist.

Diese Besonderheiten führen dazu, dass pauschale Einordnungen oft nicht möglich sind. Die bestehende Gesetzeslage stößt ebenfalls an systematische Grenzen, da sie ursprünglich auf analoge Leistungen ausgerichtet war. Digitale Leistungen fordern jedoch ein höheres Maß an Flexibilität in der Rechtsanwendung und werfen immer wieder neue Auslegungsfragen auf, die zu klären sind.

3.4 Aktuelle rechtliche Rahmenbedingungen

Die rechtlichen Rahmenbedingungen digitaler Geschäftsmodelle werden nicht ausschließlich durch das nationale Umsatzsteuergesetz bestimmt. Europäische wie auch internationale Vorgaben nehmen aufgrund der fortgeschrittenen Globalisierung einen fortdauernd wachsenden Einfluss. Angesichts dieser Entwicklung der grenzüberschreitenden Strukturen, insbesondere bei digitalen Geschäftsmodellen, ist eine koordinierte Regelung auf übergeordneter Ebene unerlässlich, um Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden und Steuerschlupflöcher zu schließen.

Die Europäische Union kommt dieser Herausforderung durch regelmäßige Anpassungen der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL) nach, welche die Grundlage für das harmonisierte Umsatzsteuersystem innerhalb der Mitgliedsstaaten bildet. Ein bedeutender Schritt zur Prävention und Vereinfachung der Besteuerung von digitalen Leistungen war die Einführung des sogenannten One-Stop-Shop-Verfahrens (OSS) im Juli 2021.⁴⁴ Dieses ermöglicht es Unternehmen, grenzüberschreitende

⁴² Vgl. Kim (Elektronische Dienstleister, 2024).

⁴³ Vgl. Boas und Barake (Enforcing Taxes, 2025).

⁴⁴ Vgl. European Commission (The One Stop Shop, 06.07.2025).

Leistungen an Privatpersonen innerhalb der Europäischen Union zentral über das in ihrem ansässigen Land zuständige Finanzamt zu melden und die Umsatzsteuer gesamthaft abzuführen. Für Anbieter, die viele Leistungen europaweit vertreiben – zu denen auch der Großteil digital erbrachter Leistungen gehört – stellt dieses Verfahren eine erhebliche administrative Entlastung dar.

Ein weiterer bedeutender Baustein des aktuellen EU-Rechtsrahmens ist die sogenannte DAC7-Richtlinie, auch bekannt als Richtlinie EU 2021/514. Diese trat zum 1. Januar 2023 in Kraft und verpflichtet Plattformbetreiber zu weitreichenden Meldepflichten über die wirtschaftlichen Aktivitäten ihrer Nutzer. In Deutschland wird die Umsetzung dieser Richtlinie durch das Plattformen-Steuertransparenzgesetz (PStTG) geregelt.⁴⁵ Unter anderem wird darin geregelt, welche Informationen an die Finanzbehörden übermittelt werden müssen und welche Akteure davon betroffen sind. Ziel ist es, mehr Transparenz über die Einkünfte aus Tätigkeiten auf digitalen Plattformen zu schaffen und somit den oben genannten Herausforderungen entgegenzuwirken.

Neben diesen europäischen Entwicklungen ist auch die internationale Diskussion zur Besteuerung digitaler Wirtschaftsgüter nicht zu vernachlässigen. Die „Organisation for Economic Co-operation and Development“ (OECD) treibt mit ihrem zweigliedrigen Reformansatz namens „Two-Pillar Solution“, die Neuordnung der Besteuerungsrechte voran. Während die erste Säule eine teilweise Neuverteilung von Besteuerungsrechten zugunsten der Marktstaaten vorsieht, fokussiert sich die zweite Säule auf die Einführung einer globalen Mindestbesteuerung für große, international tätige Konzerne. Obwohl sich diese Maßnahmen vorrangig auf die Ertragsteuer beziehen, verdeutlichen sie die Notwendigkeit, auch für umsatzsteuerliche Zwecke klare Regeln zu schaffen. Der Gedanke, dass Besteuerung dort erfolgen soll, wo die wirtschaftliche Wertschöpfung und Nutzung stattfinden, gewinnt dabei zunehmend an Bedeutung.⁴⁶

Vor dem Hintergrund dieser Entwicklung wurde auch die europäische Initiative „VAT in the Digital Age“ (ViDA) angestoßen. Sie zielt auf eine Reform des Mehrwertsteuersystems innerhalb der Europäischen Union ab. Ihr Ziel ist es, Steuerbetrug durch digitale Meldepflichten einzudämmen, die Schnittstellenhaftung

⁴⁵ Vgl. Bundeszentralamt für Steuern (BZSt - Verfahren, 07.07.2025).

⁴⁶ Vgl. Baert (Balancing on two pillars, 2024).

von Plattformen zu stärken und das OSS-Verfahren weiter auszubauen.⁴⁷ Zudem ist geplant, ein transaktionsbasiertes Echtzeit-Meldesystem einzuführen, welches den Finanzverwaltungen ermöglichen soll, Steuerpflichtige schneller und genauer zu überwachen. Die ersten konkreten Gesetzesvorschläge befinden sich bereits in der Ausarbeitung.

Diese Reformbemühungen auf EU- und OECD-Ebene zeigen, dass das bestehende Umsatzsteuersystem den Anforderungen digitaler Geschäftsmodelle nur noch eingeschränkt gerecht wird. Die Geschwindigkeit, in der sich neue Technologien und Geschäftsprozesse im digitalen Raum entwickeln, stellt die Steuerpraxis kontinuierlich vor neue Herausforderungen. Daher ist es unerlässlich, die gesetzlichen Grundlagen laufend anzupassen und international abzustimmen, sodass Rechtssicherheit geschaffen wird und faire Wettbewerbsbedingungen gewährleistet werden können.

⁴⁷ Vgl. O.V. (Weniger Betrug bei der Mehrwertsteuer, 07.07.2025).

4. Plattformbetreiber als zentrale Akteure digitaler Geschäftsmodelle

Durch die stetig zunehmende Bedeutung digitaler Plattformen, wurde zum 1. Januar 2023 das in Deutschland geltende Plattformen-Steuertransparenzgesetz (PStTG) eingeführt. Dieses Gesetz soll die steuerliche Grundlage für Plattformen darstellen und die Umsetzung der Richtlinie EU 2021/514, welche von der Europäischen Union verabschiedet wurde, ermöglichen. Als Ziele werden eine transparente Darstellung steuerlich relevante Tätigkeiten auf Online-Plattformen und die Verbesserung der Zusammenarbeit nationaler und internationaler Steuerbehörden genannt. Im Mittelpunkt des Gesetzes steht der Begriff des Plattformbetreibers, der eine Vielzahl digitaler Geschäftsmodelle betrifft. Insbesondere Plattformen, die den Austausch von Nutzungsrechten, Dienstleistungen und Waren zwischen Anbietern und Kunden ermöglichen sind davon betroffen.

Ein Plattformbetreiber ist nach § 3 Abs. 1 PStTG jede natürliche oder juristische Person, die eine Plattform betreibt. Eine Plattform im Sinne des Gesetzes ist dabei jede Software, Website oder Anwendung, die es Anbietern ermöglicht, bestimmte Tätigkeiten gegen Entgelt anzubieten.⁴⁸ Unter diese Tätigkeiten fallen gemäß § 5 Abs. 1 PStTG die Vermietung von Immobilien, persönliche Dienstleistungen, der Verkauf von Waren und die Vermietung von Transportmitteln.⁴⁹ Diese Definition ist jedoch weit gefasst und unabhängig davon, ob der Betreiber selbst als Unternehmer im Sinne des § 2 UStG tätig ist. Entscheidend ist vielmehr die Funktion der Plattform als digitaler Vermittlungsraum zwischen Anbieter und Nachfragern. Auch passive Plattformen, die lediglich die technische Infrastruktur bereitstellen, können darunterfallen, sofern darüber steuerlich relevante Umsätze generiert werden.

Von der Definition als Plattform sind Anbieter ausgenommen, deren Software ausschließlich Zahlungsdienste, Um- oder Weiterleitungen, sowie Werbeflächen bereitstellen, ohne eine Vermittlung im engeren Sinne zu ermöglichen.⁵⁰

⁴⁸ Vgl. § 3 Abs. 1 PStTG.

⁴⁹ Vgl. § 5 Abs. 1 PStTG.

⁵⁰ Vgl. § 3 Abs. 1 PStTG.

4.1 Plattformbetreiber als Unternehmer im Sinne des § 2 UStG

Obwohl sich die Definition des Plattformbetreibers im Plattformen-Steuertransparenzgesetz teilweise mit der Unternehmereigenschaft nach § 2 UStG überschneidet, handelt es sich um unterschiedliche rechtliche Qualifikationen. Während § 2 UStG regelt, ob ein Akteur selbst umsatzsteuerpflichtig ist, fungiert das Plattformen-Steuertransparenzgesetz als eine reine technische und organisatorische Schnittstelle, unabhängig von der Eigenschaft als Steuerpflichtiger. So kann ein Plattformbetreiber den Voraussetzungen des Plattformen-Steuertransparenzgesetz zwar gerecht werden, muss jedoch nicht zwingend auch die eines Unternehmers nach § 2 UStG erfüllen.

Nach § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG ist Unternehmer, „...wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt...“. Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird in Satz 3 definiert als „...jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt...“.⁵¹ Diese Definition orientiert sich stark am unionsrechtlichen Unternehmensbegriff, welcher im Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL geregelt ist. Ausschlaggebend dabei ist nicht die Rechtsform oder der Umfang der Tätigkeit, sondern ob eine wirtschaftliche Leistung gegen Entgelt erbracht wird, die auf eine gewisse Wiederholung ausgelegt ist.

In der Regel erfüllen Plattformbetreiber die genannten Voraussetzungen eines Unternehmers im Sinne des § 2 UStG. Sie handeln selbstständig, da sie ihr wirtschaftliches Risiko selbst tragen, sowie die Art der Ausübung der Tätigkeit eigenständig bestimmen. Die geleisteten Tätigkeiten unterliegen dem Nachhaltigkeitsaspekt und sind auf Wiederholung ausgelegt. Dieses Kriterium wird auch erfüllt, wenn zunächst nur geringe Einnahmen erzielt werden oder die Anzahl an Transaktionen überschaubar ist. Allerdings wurde in der Rechtsprechung bereits mehrfach betont, dass unter Erfüllung bestimmter Voraussetzungen auch einmalige Handlungen als nachhaltig gelten können. Dies ist oftmals der Fall bei Tätigkeiten, die entweder eine Wiederholungsabsicht verfolgen oder zu einem vereinbarten langfristig geltenden Leistungsverhältnis führen.⁵² Das letzte Kriterium der Erzielung von Einnahmen liegt auch dann vor, wenn die Plattform nur indirekt entlohnt wird. Beispielsweise über Transaktionsgebühren, Werbeeinnahmen oder Nutzungsentgelte.

⁵¹ § 2 Abs. 1 UStG.

⁵² Vgl. Radeisen (UStG § 2 Unternehmer, 2023) Rz. 78.

Eine Gewinnerzielungsabsicht ist dabei nicht erforderlich. Allein die Erbringung einer wirtschaftlich verwertbaren Leistung gegen Entgelt ist hierbei maßgeblich.

Bei Plattformbetreibern, die nicht kommerziell handeln, muss zusätzlich geprüft werden, ob ein Leistungsaustausch vorliegt. Eine entgeltliche Leistung kann auch bei scheinbar kostenlosen Angeboten vorliegen, wenn beispielsweise Nutzerdaten als Gegenleistung verlangt werden. Dabei muss zwar kein tatsächliches Entgelt entrichtet, jedoch eine gewisse Menge an Daten vom Nutzer bereitgestellt werden, bevor die Leistung genutzt werden kann. Laut einigen Verwaltungsanweisungen der Finanzverwaltung können auch solche Konstellationen eine unternehmerische Tätigkeit begründen.⁵³

Die Feststellung der Unternehmereigenschaft ist damit nicht nur eine formelle Voraussetzung, sondern kann erhebliche praktische Konsequenzen für Unternehmen mit sich bringen. Nur wer als Unternehmer handelt, kann der Umsatzbesteuerung unterliegen und umsatzsteuerliche Pflichten auslösen. Zudem sind nur Unternehmer verpflichtet, sich nach § 22f UStG steuerlich registrieren zu lassen, OSS-Verfahren zu nutzen oder Meldungen gemäß DAC7 abzugeben.

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass Plattformbetreiber typischerweise die Merkmale eines Unternehmers im Sinne des § 2 UStG erfüllen. Ihre wirtschaftliche Tätigkeit ist auf Dauer angelegt, erfolgt selbstständig und verfolgt eine Einnahmenerzielung. Die Anerkennung als Unternehmer bildet die Grundlage für alle weiteren umsatzsteuerlichen Prüfungen und ist daher besonders sorgfältig vorzunehmen – sowohl von den Plattformen selbst als auch von der Finanzverwaltung.

4.2 Abgrenzung: Eigenleistung vs. Vermittlungsleistung

Für Plattformbetreiber ist die zutreffende umsatzsteuerliche Einordnung ihrer Tätigkeit von großer Bedeutung. Eine zentrale Unterscheidung ist hinlänglich einer eigens erbrachten Leistung gegenüber dem Endkunden oder lediglich eine Ausführung einer Vermittlungsleistung für Dritte vorzunehmen. Diese Differenzierung hat weitreichende steuerliche Konsequenzen, insbesondere im Hinblick auf die Steuerschuld, den Leistungsort sowie mögliche Steuerbefreiungen.

⁵³ Vgl. Kim (Elektrische Dienstleister, 2024).

Nach umsatzsteuerlicher Systematik wird eine Eigenleistung angenommen, wenn der Plattformbetreiber im eigenen Namen und auf eigene Rechnung handelt. Er tritt dem Leistungsempfänger gegenüber als Anbieter auf und schuldet die Leistung aus eigenem Vertragsverhältnis. Dies führt dazu, dass er umsatzsteuerlich als Leistender gilt – unabhängig davon, ob ein Dritter tatsächlich die physische Leistung ausführt.

Dem gegenüber liegt eine Vermittlungsleistung vor, wenn der Plattformbetreiber erkennbar in fremdem Namen und für fremde Rechnung tätig wird, um das Zustandekommen eines Vertrags zwischen zwei Parteien zu ermöglichen.⁵⁴ In diesem Fall erbringt der Plattformbetreiber eine sonstige Leistung im Sinne des § 3 Abs. 9 UStG, die grundsätzlich umsatzsteuerpflichtig ist, jedoch bei Vorliegen der Voraussetzungen nach § 4 Nr. 5 UStG steuerfrei sein kann. Die zu erfüllenden Voraussetzungen setzen sich wie folgt zusammen:

1. Es muss sich um eine Vermittlungsleistung handeln.
2. Die Vermittlung muss sich auf Umsätze beziehen, die entweder nicht steuerbar sind, wie beispielsweise Umsätze im Ausland oder die bereits einer anderen Steuerbefreiung des § 4 UStG unterliegen.
3. Der Vorsteuerabzug für den vermittelten Umsatz ist nicht ausgeschlossen.
4. Es handelt sich nicht um ausgewählte Vermittlungsleistungen, wie etwa die Vermittlung von Reiseleistungen durch Reisebüros, da diese ausdrücklich von der Steuerbefreiung ausgenommen sind. Dies dient der Vermeidung eines steuerlich unbelasteten Endverbrauchs innerhalb der Europäischen Union.⁵⁵

Werden diese Voraussetzungen erfüllt, sind die betroffenen Umsätze folglich nicht der Umsatzsteuer zu unterstellen.

Die zivilrechtliche Grundlage für das Handeln im fremden Namen bildet § 164 Abs. 1 BGB. Hierbei ist entscheidend, dass für den Endkunden klar ersichtlich sein muss, dass nicht der Plattformbetreiber selbst, sondern ein Dritter der Leistende ist. Fehlt eine solche Kennzeichnung, wird steuerlich regelmäßig eine Eigenleistung fingiert.⁵⁶

Des Weiteren gelten für Plattformen besondere Abgrenzungsregeln. Vorwiegend in Fällen, in denen die Plattformstruktur unklar oder mehrdeutig ausgestaltet ist, kommt

⁵⁴ Vgl. Meissner u.a. (Umsatzsteuer, 2024) S. 251f.

⁵⁵ Vgl. Schwarz u.a. (UStG Kommentar, 2021) Rz. 14ff.

⁵⁶ Vgl. § 164 Abs. 2 BGB.

es zu einer steuerlichen Fiktion von Leistungsketten. Dies betrifft vor allem digitale Marktplätze und App-Stores. Bei Leistungsketten ist zu beachten, dass in bestimmten Fällen der Plattformbetreiber im Gemeinschaftsgebiet den Steuerschuldner darstellt und somit die Umsatzsteuer der zuständigen Finanzbehörde abzuführen hat. Im Steuerrecht werden erbrachte Leistungen, die eine elektrische Schnittstelle verwenden, bei Lieferungen von beweglichen Gegenständen in § 3 Abs. 3a UStG und für sonstige Leistungen in § 3 Abs. 11a UStG geregelt.

Der § 3 Abs. 3a Satz 1 UStG behandelt Lieferungen von Verkäufern aus dem Drittland, die über eine Plattform an einen Endkunden im innergemeinschaftlichen Raum erbracht werden. Dabei muss sich die Ware bereits in einem Warenlager im innergemeinschaftlichen Raum befinden und wird von dort an den Endkunden geliefert. Bei diesen Sachverhalten sieht das Gesetz die Plattform, welche lediglich als Vermittler agiert, selbst als Verkäufer der Ware – ungeachtet dessen Preises – vor. Dies hat zur Folge, dass die Plattform selbst für die Einforderung und Abführung der Umsatzsteuer gegenüber dem Endverbraucher beziehungsweise der Finanzbehörde verantwortlich ist. All das gilt allerdings nur, wenn der Endverbraucher eine Privatperson ist. Bei Unternehmern oder bei Sitz des Verkäufers in der Europäischen Union gilt diese Regelung nicht.⁵⁷

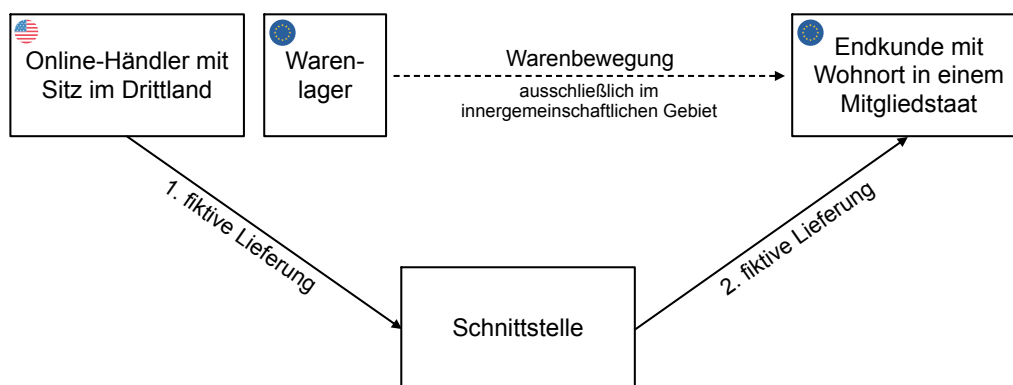


Abbildung 1: Lieferkette bei einem Warenversand innerhalb der EU über eine elektronische Schnittstelle.⁵⁸

In § 3 Abs. 3a Satz 2 UStG handelt es sich wie in Satz 1 um einen Verkäufer mit Sitz im Drittland, welcher über eine Plattform Waren verkauft. Jedoch wird hier die Ware direkt vom Verkäufer aus dem Drittland zum Endkunden im innergemeinschaftlichen Gebiet geliefert. Für Lieferungen an Unternehmer gilt diese Regelung ebenfalls nicht.

⁵⁷ Vgl. Meissner u.a. (Umsatzsteuer, 2024) S. 277f.

⁵⁸ Vgl. Meissner u.a. (Umsatzsteuer, 2024) S. 278.

Somit muss auch hier der Endkunde eine Privatperson oder ein Schwellenerwerber sein. In diesen Fällen wird ebenfalls so fungiert, als hätte die Plattform die Ware selbst geliefert und ist somit Steuerschuldner. Wichtig hierbei ist jedoch die Grenze des Sachwerts der Lieferung in Höhe von höchstens 150 Euro. Nur bis zu dieser Grenze findet die Regelung Anwendung. Die festgelegte Betragsgrenze lässt sich auf die in Art. 1 und Art. 23 der Verordnung (EG) Nr. 1186/2009 geregelten Zollfreigrenze zurückführen. Wird dieser Wert überschritten, muss eine vollständige zollamtliche Abfertigung erfolgen und es greifen nun die allgemeinen umsatzsteuerlichen Grundsätze. Diese besagen, dass eine unmittelbare Lieferung des Verkäufers und nicht wie zuvor des Plattformbetreibers an den Käufer stattfindet. Sofern weder § 3 Abs. 8 UStG noch § 3c Abs. 2 UStG einschlägig sind, bleibt die Besteuerung gemäß § 3 Abs. 6 UStG im Abgangsstaat.⁵⁹

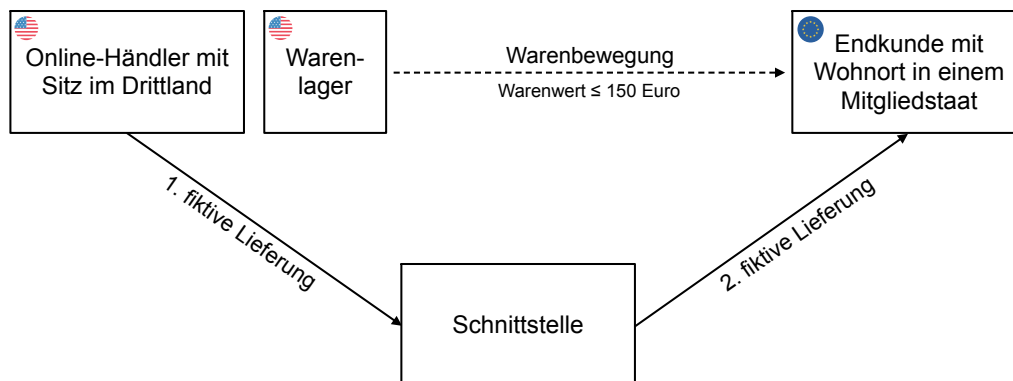


Abbildung 2: Lieferkette bei einem Warenversand direkt aus dem Drittland über eine elektronische Schnittstelle.⁶⁰

Deutlich vor dem § 3 Abs. 3a UStG, galt bereits die Regelung des § 3 Abs. 11a UStG. Diese regelt die Behandlung von sonstigen Leistungen, die über eine digitale Schnittstelle an den Endkunden erbracht werden.⁶¹ Auch hier wird unterstellt, dass der ursprüngliche Anbieter zuerst seine Leistung an den Plattformbetreiber erbringt und dieser wiederum an den Endkunden. Diese sogenannte Dienstleistungskommission führt wie bei der Lieferkommission für Warenlieferungen zu einer Aufspaltung des Geschäftsvorfalles in zwei steuerlich relevante Leistungen. Einmal vom Anbieter an die Plattform und eine weitere von der Plattform an den Endkunden.⁶²

⁵⁹ Vgl. Meissner u.a. (Umsatzsteuer, 2024) S. 279.

⁶⁰ Vgl. Meissner u.a. (Umsatzsteuer, 2024) S. 279.

⁶¹ Vgl. § 3 Abs. 11a Satz 1 UStG.

⁶² Vgl. Meissner u.a. (Umsatzsteuer, 2024) S. 283.

Gemäß § 3 Abs. 11a Satz 2 UStG kann diese gesetzliche Vermutung der Dienstleistungskommission unter bestimmten Voraussetzungen widerlegt werden. Die Widerlegung erfordert eine ausdrückliche Benennung des tatsächlichen Leistungserbringers gegenüber dem Endkunden. Darüber hinaus müssen – wie in Satz drei der Vorschrift präzisiert – bestimmte formale Anforderungen erfüllt sein. So sind in allen relevanten Abrechnungsdokumenten sowohl der leistende Unternehmer als auch die konkret erbrachten Leistungen eindeutig anzugeben.⁶³ Erst bei gleichzeitiger Erfüllung dieser Voraussetzungen wird die gesetzliche Fiktion aufgehoben und der tatsächlich Leistende als umsatzsteuerrechtlicher Unternehmer behandelt.⁶⁴

Unabhängig von der Möglichkeit der Widerlegung tritt nach § 3 Abs. 11a Satz 4 UStG in bestimmten Fällen zwingend die Fiktion einer Dienstleistungskommission ein. Dies gilt etwa dann, wenn der eingeschaltete Unternehmer die Abrechnung gegenüber dem Endnutzer autorisiert, die Leistungserbringung genehmigt oder die allgemeinen Bedingungen der Leistungserbringung festlegt. Diese Rückausnahmen tragen dem Umstand Rechnung, dass in derartigen Fällen eine wirtschaftlich maßgebliche Einflussnahme auf die Leistungserbringung durch den Plattformbetreiber vorliegt, sodass eine Gleichstellung mit einem Eigenhändler aus umsatzsteuerlicher Sicht gerechtfertigt erscheint.⁶⁵

Abschließend normiert § 3 Abs. 11a Satz 5 UStG eine Einschränkung der Kommissionsfiktion. Diese gilt nicht, wenn der Unternehmer lediglich mit der Abwicklung von Zahlungen betraut ist, ohne in sonstiger Weise in die Leistungserbringung involviert zu sein. Damit wird eine klare Abgrenzung zu bloßen Zahlungsdienstleistern geschaffen. Dies entspricht der früheren nationalen Regelung § 45h Abs. 4 TKG und dient der umfassenden steuerlichen Erfassung digitaler Leistungsströme.⁶⁶

Die steuerlichen Folgen der Einordnung als Eigenleistung oder Vermittlungsleistung unterschieden sich erheblich. Bei der Eigenleistung schuldet der Plattformbetreiber die Umsatzsteuer für den gesamten Umsatz, der aus dem Leistungsaustausch mit dem Kunden entstanden ist. Bei der Vermittlungsleistung wird nur die Vermittlungsprovision

⁶³ Vgl. § 3 Abs 11a Satz 1u. 2 UStG.

⁶⁴ Vgl. Meissner u.a. (Umsatzsteuer, 2024) S. 284.

⁶⁵ Vgl. Meissner u.a. (Umsatzsteuer, 2024) S. 284.

⁶⁶ Vgl. Meissner u.a. (Umsatzsteuer, 2024) S. 284.

oder das Serviceentgelt des Plattformbetreibers besteuert. Ist diese Vermittlung im Zusammenhang mit steuerfreien Leistungen erfolgt, kann auch die Vermittlungsleistung selbst nach § 4 Nr. 5 UStG steuerfrei sein.⁶⁷ Wird die Tätigkeit irrtümlich als Vermittlung deklariert, obwohl aus Sicht des Kunden eine Eigenleistung vorliegt, drohen steuerliche Nachforderungen inklusive Zinsen gemäß § 233a AO sowie mögliche Ordnungswidrigkeiten.⁶⁸

Plattformbetreiber sollten ihre Außenkommunikation – insbesondere AGB, Checkout-Prozesse und Rechnungsstellung – daraufhin überprüfen, ob für den Kunden klar ersichtlich ist, wer tatsächlich Leistender ist.⁶⁹ Zudem sind interne Prozesse wie Vertragsgestaltung, Zahlungsfluss und Nutzerführung sorgfältig zu dokumentieren, um eine klare Abgrenzung gegenüber der Finanzverwaltung zu gewährleisten.

Die korrekte steuerliche Behandlung schützt folglich nicht nur vor Risiken, sondern ist auch Voraussetzung für den rechtssicheren Einsatz von Sonderregelungen wie OSS, Reverse-Charge oder Steuerbefreiungen. Gerade im grenzüberschreitenden Kontext und mit zunehmender Bedeutung digitaler Plattformen gewinnt diese Einordnung an praktischer Relevanz.

4.3 Struktur und Besteuerung von Plattformleistungen

Digitale Plattformen übernehmen eine Vielzahl an wirtschaftlichen Funktionen, die über das bloße Bereitstellen einer technischen Infrastruktur hinausgehen. Sie vermitteln Leistungen zwischen Dritten, wickeln Zahlungen ab, bieten Werbeflächen an und stellen zusätzliche logistische Dienste zur Verfügung. Je nach Modell treten sie entweder im eigenen Namen oder im Namen Dritter auf.

Die steuerliche Behandlung hängt häufig wesentlich davon ab, wie die einzelnen Leistungen rechtlich und wirtschaftlich zu qualifizieren sind. Insbesondere die beschriebene Abgrenzung zwischen Eigenleistung und Vermittlungsleistung ist dabei von zentraler Bedeutung. Sie legt fest, wie hoch die Bemessungsgrundlage ist und ob die Leistung steuerpflichtig ist oder potenzielle Steuerbefreiungen genutzt werden können. Daneben ist zu berücksichtigen, in welcher Beziehung die Plattformen zu den

⁶⁷ Vgl. § 4 Nr. 5 UStG.

⁶⁸ Vgl. § 233a AO.

⁶⁹ Vgl. § 3 Abs. 11a Satz 4 UStG.

beteiligten Parteien, insbesondere den Anbietern und Endkunden steht und wie die Vergütungsstrukturen ausgestaltet sind.

Da Plattformen in vielen Fällen mehrere Leistungen gleichzeitig oder im Paket anbieten, stellen sich zusätzliche Fragen zur umsatzsteuerlichen Behandlung zusammengesetzter Leistungen oder zur Einordnung von Leistungsketten. Ziel der folgenden Abschnitte ist es daher, die typischen Entgeltformen sowie die Struktur komplexer Leistungsbeziehungen steuerlich einzuordnen und deren Auswirkungen auf die Umsatzsteuerpflicht systematisch darzustellen.

4.3.1 Provisionen, Vermittlungsentgelte und Nutzungsgebühren

Die häufigsten Entgeltarten über die Plattformbetreiber ihre Umsätze beziehen sind Provisionen, Vermittlungsentgelte und Nutzungsgebühren. Diese stellen im Regelfall sonstige Leistungen im Sinne des § 3 Abs. 9 UStG dar, da kein Übergang der Verfügungsmacht über einen Gegenstand erfolgt.⁷⁰ Die zutreffende steuerliche Behandlung hängt dabei von mehreren Faktoren ab, wie unter anderem von der Ausgestaltung und dem Ort der Leistung sowie der Art des Leistungsempfängers.

Provisionen werden typischerweise für erfolgreich vermittelte Geschäfte zwischen einem Anbieter und einem Kunden erhoben. Die Plattform erhält dabei einen prozentualen Anteil des Umsatzes oder einen festen Betrag je Transaktion. Wird die Plattform in fremdem Namen und für fremde Rechnung tätig, liegt eine Vermittlungsleistung vor.⁷¹ Diese Leistung ist in der Regel umsatzsteuerpflichtig, es sei denn, sie fällt unter eine Steuerbefreiung, etwa nach § 4 Nr. 5 UStG. Gemäß § 10 Abs. 1 Satz 1 UStG dient in diesen Fällen die erhaltene Provision als Bemessungsgrundlage.⁷²

Vermittlungsentgelte sind ähnlich strukturiert, jedoch nicht immer an den Erfolg der Vermittlung gebunden. Sie können beispielsweise für die Bereitstellung von Kontakten oder durch die reine Weiterleitung eines potenziellen Kunden auf die Webseite des Verkäufers erhoben werden. Sofern eine konkrete Vermittlungstätigkeit erkennbar ist, gelten die gleichen umsatzsteuerlichen Grundsätze wie bei Provisionen. Wird hingegen keine individualisierbare Vermittlung angeboten, sondern beispielsweise

⁷⁰ Vgl. § 3 Abs. 9 UStG.

⁷¹ Vgl. Meissner u.a. (Umsatzsteuer, 2024) S. 251f.

⁷² Vgl. § 10 Abs. 1 Satz 1 UStG.

eine pauschale Gebühr für eine Angebotspräsenz auf der Plattform erhoben, handelt es sich nicht um eine Vermittlung, sondern um eine eigenständige sonstige Leistung.⁷³

Nutzungsgebühren entstehen insbesondere dann, wenn die Plattform technische Infrastrukturen zur Verfügung stellt. Diese kann in Form eines Marktplatzes, Analysefunktionen, Werbemöglichkeiten oder als Zugang zu bestimmten Gruppen auftreten. Diese Leistungen sind regelmäßig als eigenständige sonstige Leistungen im Sinne des § 3 Abs. 9 UStG zu beurteilen. Die Plattform tritt in diesem Fall als unmittelbarer Leistungserbringer auf und schuldet die Umsatzsteuer auf das erhaltene Entgelt.⁷⁴

In der Praxis können diese Entgeltformen auch kombiniert auftreten. So ist es möglich, dass eine Plattform sowohl eine Grundgebühr für die Nutzung erhebt als auch eine umsatzabhängige Provision verlangt. Für die umsatzsteuerliche Behandlung ist in solchen Fällen zu prüfen, ob einheitliche oder getrennte Leistungen vorliegen.

Besondere Aufmerksamkeit erfordert die Bestimmung des Leistungsorts der erhaltenen Leistungsentgelte. Wie bereits in Kapitel zwei erläutert, richtet sich der Leistungsort bei sonstigen Leistungen grundsätzlich nach § 3a UStG. Wird eine Leistung an einen Unternehmer erbracht, liegt der Leistungsort nach § 3a Abs. 2 UStG an dessen Unternehmenssitz. Somit geht die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger über.⁷⁵ In diesen Fällen greift regelmäßig das Reverse-Charge-Verfahren. Wird die Leistung hingegen an eine Privatperson erbracht, ist nach § 3a Abs. 1 UStG grundsätzlich der Sitz des leistenden Unternehmers maßgeblich.⁷⁶ Eine Ausnahme besteht für elektrisch erbrachte sonstige Leistungen an Privatpersonen ins innergemeinschaftliche Gebiet oder Drittland. In diesen Fällen gilt der Wohnsitz des Leistungsempfängers als Leistungsort und die Plattform muss die ausländische Umsatzsteuer über das One-Stop-Shop-Verfahren abführen.⁷⁷

In der Praxis bedeutet dies für Plattformbetreiber, dass die Kundenstruktur sorgfältig zu analysieren ist. Wird eine Provision an ein inländisches Unternehmen gezahlt, ist der Umsatz im Inland steuerbar. Erfolgt die Leistung an einen Unternehmer im innergemeinschaftlichen Gebiet oder in einem Drittland, ist die Umsatzsteuer in der

⁷³ Vgl. Ebber (Vermittlungsleistungen, 2019).

⁷⁴ Vgl. § 3 Abs. 9 UStG.

⁷⁵ Vgl. § 3a Abs. 2 UStG.

⁷⁶ Vgl. Meissner u.a. (Umsatzsteuer, 2024) S. 77f.

⁷⁷ Vgl. § 3a Abs. 5 Satz 1 u. 2 UStG.

Regel nicht im Inland geschuldet. Grund dafür ist, dass der Empfänger im eigenen Land zum Vorsteuerabzug berechtigt ist und daher die Steuer auch in diesem Land abzuführen hat. Bei Leistungen an Privatpersonen im innergemeinschaftlichen Gebiet gelten je nach Art der Dienstleistung unterschiedliche Regelungen.

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass Provisionen, Vermittlungsentgelte und Nutzungsgebühren steuerlich grundsätzlich als entgeltliche sonstige Leistungen behandelt werden. Der Plattformbetreiber ist in diesen Fällen als leistender Unternehmer umsatzsteuerlich zu erfassen, wobei die genaue Einordnung der Leistung im Einzelfall entscheidend ist.

4.3.2 Reihengeschäfte

Ein Reihengeschäft im Sinne des § 3 Abs. 6a Satz 1 UStG liegt vor, wenn mindestens drei Unternehmer an einem Umsatzgeschäft beteiligt sind, bei dem jedoch nur einmal vom ersten an den letzten Abnehmer befördert oder versendet wird.⁷⁸ Umsatzsteuerlich ist entscheidend, welcher Lieferung die Beförderung zugeordnet wird. Zentral ist hierbei die Unterscheidung zwischen bewegter und unbewegter Lieferung. Nur die bewegte Lieferung kann mit der tatsächlichen Beförderung oder Versendung der Ware verknüpft werden und eine Steuerbarkeit auslösen. Die übrigen Lieferungen werden als ruhende Lieferungen klassifiziert und gelten als an dem Ort ausgeführt, an dem sich die Ware zum Zeitpunkt der Übergabe befindet.⁷⁹

In der Praxis lassen sich vier typische Ausprägungen von Reihengeschäften identifizieren. Die umsatzsteuerliche Einordnung richtet sich jeweils nach der Zuordnung der Warenbewegung innerhalb der Lieferkette. Dabei ist entscheidend, welcher Unternehmer die bewegte Lieferung ausführt. Grundsätzlich ist zu beachten, ob die Lieferung ausschließlich im Inland erbracht wird, so ist sie demnach auch nur im Inland steuerbar. Probleme ergeben sich hauptsächlich bei Lieferungen, die Akteure im innergemeinschaftlichen Raum oder Drittland ansprechen. Befindet sich ein Abnehmer dementsprechend im Ausland, kann die Lieferung zwar im Inland steuerbar sein, jedoch gleichzeitig beim Erfüllen bestimmter Merkmale wiederum als steuerfrei klassifiziert werden. Für eine Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen

⁷⁸ Vgl. § 3 Abs. 6a Satz 1 UStG.

⁷⁹ Vgl. § 3 Abs. 7 Satz 1 UStG.

Lieferung gelten die Voraussetzungen des § 4 Nr. 1 b) UStG in Verbindung mit § 6a UStG.^{80,81} Bei Ausfuhrlieferungen in ein Drittland sind wiederum der § 4 Nr. 1 a) in Verbindung mit § 6 oder § 7 UStG einschlägig.⁸² Bei den im Folgenden beschriebenen Konstellationen wird davon ausgegangen, dass sich der Abnehmer in einem Drittland befindet.

In der ersten Konstellation wird die Ware über einen Zwischenhändler bestellt. Die Lieferung erfolgt direkt vom ersten Unternehmer an den Endabnehmer. Nach § 3 Abs. 6a Satz 2 UStG ist die bewegte Lieferung dem ersten Unternehmer zuzuordnen und somit im Inland steuerbar. Da es sich um eine Ausfuhrlieferung handelt, ist diese gemäß § 4 Nr. 1 a) UStG wiederum steuerfrei. Die zweite, in diesem Fall ruhende Lieferung hat gemäß § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG seinen Ort im Drittland und ist somit im Inland nicht steuerbar.⁸³

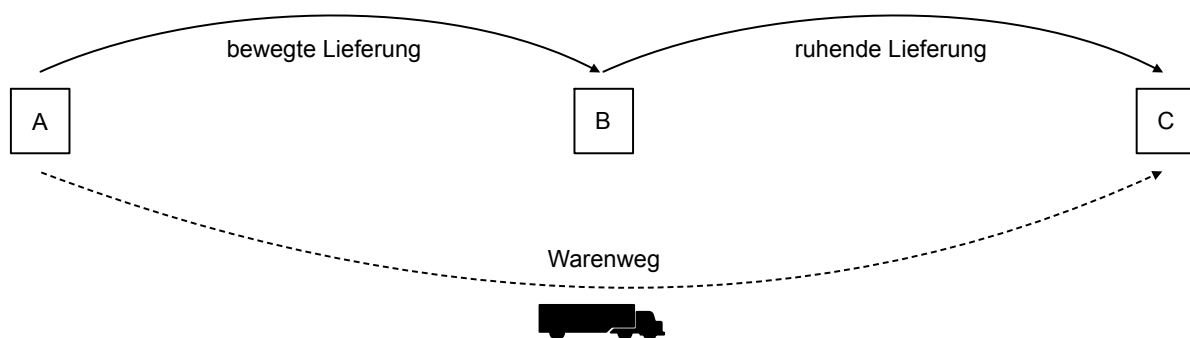


Abbildung 3: Variante 1: A befördert die Ware auf direktem Weg zu C.

In der zweiten Variante holt der Endabnehmer die Ware unmittelbar beim ersten Unternehmer ab. Gemäß § 3 Abs. 6a Satz 3 UStG wird die bewegte Lieferung in diesem Fall dem Abnehmer zugeordnet. Damit liegt die bewegte Lieferung zwischen dem zweiten Unternehmer (Zwischenhändler) und dem Endabnehmer. Der erste Unternehmer hat lediglich eine ruhende Lieferung an den zweiten Unternehmer erbracht, die gemäß § 3 Abs. 7 Nr. 1 UStG dort ausgeführt wird, wo sich der Gegenstand zur Zeit der Übergabe befindet.⁸⁴

⁸⁰ Vgl. § 4 Nr. 1 b) UStG.

⁸¹ Vgl. § 6a UStG.

⁸² Vgl. § 4 Nr. 1 a) UStG.

⁸³ Vgl. Meissner u.a. (Umsatzsteuer, 2024) S. 58.

⁸⁴ Vgl. Meissner u.a. (Umsatzsteuer, 2024) S. 58.

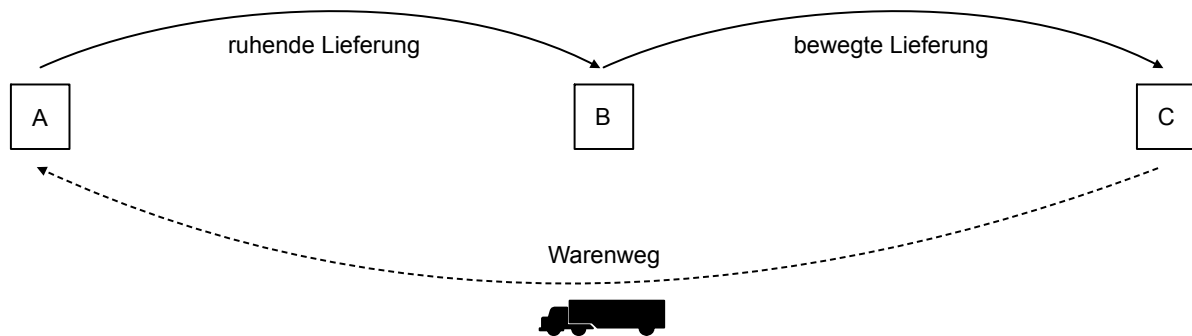


Abbildung 4: Variante 2: C holt die Ware bei A ab; die Verfügungsmacht geht sofort auf ihn über.

In der dritten Fallkonstellation erfolgt die Beförderung oder Versendung durch den zweiten Unternehmer selbst. Die Ware wird beim ersten Unternehmer abgeholt und anschließend zum Endabnehmer geliefert. Sofern der zweite Unternehmer nicht nachweist, dass er selbst als Lieferer handelt, wird ihm die Lieferung zugeordnet.⁸⁵ Daraus folgt eine bewegliche Lieferung vom ersten an den zweiten Unternehmer. Die nachfolgende zweite Lieferung an den Endabnehmer ist somit die ruhende Lieferung. Nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG gilt eine auf die Beförderungslieferung folgende Lieferung als dort ausgeführt, wo die Beförderung endet. Daher ist die Lieferung des Zwischenhändlers an den Endabnehmer nicht steuerbar.⁸⁶

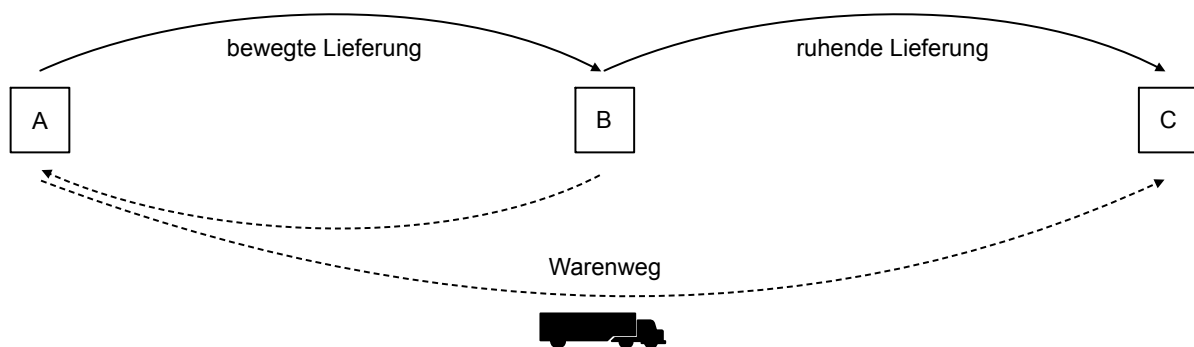


Abbildung 5: Variante 3: B holt die Ware bei A ab und liefert sie unverzüglich an C aus (gesetzliche Grundannahme).

Die vierte Variante ähnelt der dritten, unterscheidet sich jedoch in einem wesentlichen Punkt. Der Zwischenhändler weist nach, dass er die Ware im eigenen Namen befördert oder versendet hat. Nach § 3 Abs. 6a Satz 4 UStG ist in diesem Fall die Lieferung vom

⁸⁵ Vgl. § 3 Abs. 6a Satz 4 UStG.

⁸⁶ Vgl. Meissner u.a. (Umsatzsteuer, 2024) S. 58.

zweiten Unternehmer an den Endabnehmer als bewegte Lieferung anzusehen. Die Lieferung des ersten Unternehmers an den Zwischenhändler wird entsprechend als ruhende Lieferung eingestuft und ist gemäß § 3 Abs. 7 Nr. 1 UStG am Ort der Übergabe steuerbar.⁸⁷ Aufgrund des Vorliegens einer Ausfuhrlieferung jedoch im Inland wiederum steuerfrei.

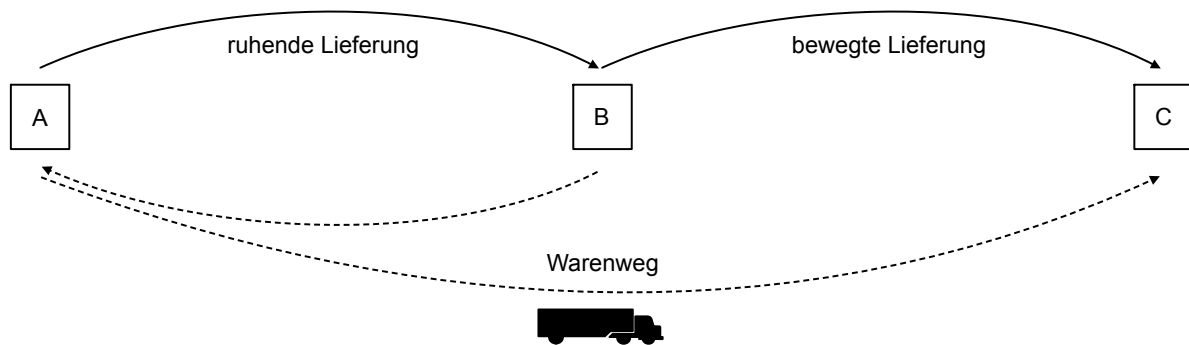


Abbildung 6: Variante 4: B holt die Ware bei A ab und liefert sie unverzüglich an C aus. Nach den Gesamtumständen führt B die Beförderung als Lieferer aus.

Die sogenannte „gebrochene Beförderung oder Versendung“ stellt in der Praxis – insbesondere bei internationalen Lieferketten – häufig eine Unsicherheitsquelle dar. Dabei handelt es sich um ein Reihengeschäft, bei dem nicht ein Lieferant, sondern mehrere Lieferanten an der physischen Warenbewegung beteiligt sind. Entscheidend ist jedoch nicht, wie viele Unternehmer oder Spediteure tatsächlich an der Warenbewegung beteiligt sind, sondern ob diese Beförderung als einheitlicher Vorgang betrachtet werden kann. Maßgeblich bleibt somit, dass der Abnehmer bereits zu Beginn der Versendung eindeutig bestimmt ist. Die Finanzverwaltung erkennt die Einheitlichkeit der Warenbewegung auch dann an, wenn die Transportkette arbeitsteilig organisiert ist, solange eine durchgehende logistische Verbindung besteht und keine eigenständigen Lieferabschnitte vorliegen. In diesem Zusammenhang kommt der sorgfältigen Dokumentation der Versand- und Vertragsunterlagen eine zentrale Bedeutung zu, um den einheitlichen Charakter der Beförderung nachweisen zu können.⁸⁸

Insgesamt erfordert die umsatzsteuerliche Behandlung von Reihengeschäften eine genaue Prüfung der tatsächlichen Abläufe und vertraglichen Regelungen. Fehler bei der Zuordnung können dazu führen, dass eine Steuerbefreiung versagt oder eine

⁸⁷ Vgl. Meissner u.a. (Umsatzsteuer, 2024) S. 58.

⁸⁸ Vgl. Meissner u.a. (Umsatzsteuer, 2024) S. 58f.

Steuer doppelt erhoben wird. Plattformbetreiber sind gut beraten, ihre Rolle in der Lieferkette klar zu definieren und die Warenbewegung sowie die beteiligten Vertragspartner transparent zu dokumentieren. Nur so kann sichergestellt werden, dass die Steuer korrekt erhoben und abgeführt wird.

4.4 Anwendung des One-Stop-Shop-Verfahrens (OSS)

Das One-Stop-Shop-Verfahren (OSS) wurde eingeführt, um den Verwaltungsaufwand für betroffene Unternehmen zu reduzieren und zu verbessern. Seit dem 1. Juli 2021 ersetzt das OSS das zuvor geltende Mini-One-Stop-Shop-Verfahren (MOSS) und wurde durch das sogenannte Mehrwertsteuer-Digitalpaket deutlich ausgeweitet.⁸⁹ Ziel des Verfahrens ist es, eine zentrale Anlaufstelle für die Deklaration und Entrichtung der Umsatzsteuer auf bestimmte grenzüberschreitende Leistungen und Lieferungen zu schaffen.

Das OSS-Verfahren basiert auf den Vorschriften der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, die durch Änderungsrichtlinien, insbesondere durch die Richtlinie (EU) 2017/2455 und die Richtlinie (EU) 2019/1995, angepasst wurden.⁹⁰ Auf nationaler Ebene wurden die entsprechenden Regelungen in den §§ 18i bis 18k UStG umgesetzt. Zusätzlich wurde mit § 21a UStG eine Sonderregelung für die Entrichtung der Einfuhrumsatzsteuer geschaffen.

Das Verfahren zielt insbesondere darauf ab, eine zentrale Meldung und Abführung der Umsatzsteuer in dem Mitgliedstaat zu ermöglichen, in dem der Unternehmer ansässig oder registriert ist. Damit entfällt die Pflicht zur umsatzsteuerlichen Registrierung in jedem einzelnen Mitgliedstaat, in dem steuerpflichtige Umsätze anfallen.⁹¹ Diese Erleichterung ist vor allem für Unternehmen relevant, die regelmäßig Leistungen an Endverbraucher in mehreren Mitgliedstaaten erbringen.

Die Anwendung des OSS untergliedert sich in drei Varianten, die jeweils unterschiedliche unternehmerische Konstellationen abdecken.

Die Nicht EU-Regelung richtet sich an Unternehmer, die weder in der Europäischen Union ansässig sind noch über eine Betriebsstätte innerhalb des

⁸⁹ Vgl. Meissner u.a. (Umsatzsteuer, 2024) S. 648.

⁹⁰ Vgl. §§ 18i Abs. 1 Satz 1, 18j Abs. 1 Satz 1 u. 18k Abs. 1 Satz 1 UStG.

⁹¹ Vgl. Weimann (Umsatzsteuer in der Praxis, 2024) S. 560f.

Gemeinschaftsgebiets verfügen, aber digitale Dienstleistungen an Privatpersonen in der EU erbringen. Über das OSS-Verfahren nach § 18i UStG können diese Unternehmen ihre gesamten EU-weiten Umsätze zentral in einem einzigen EU-Mitgliedstaat melden, wie etwa in Deutschland, sofern die Registrierung dort erfolgt. Die Meldung und Entrichtung der Steuer erfolgen vierteljährlich an das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt), das die Informationen und Steuerbeträge an die jeweils betroffenen Mitgliedstaaten weiterleitet.^{92,93}

Die EU-Regelung gemäß § 18j UStG betrifft hingegen Unternehmer, die innerhalb der EU ansässig sind und entweder innergemeinschaftliche Fernverkäufe oder sonstige Leistungen an Nichtunternehmer in anderen EU-Staaten erbringen. Das Verfahren ermöglicht es diesen Unternehmern, ihre Umsatzsteuerpflichten EU-weit zentral zu erfüllen, ohne sich in jedem Bestimmungsstaat separat registrieren zu müssen. Besonders relevant ist dies für Betreiber von Onlineshops, die Produkte an Endkunden in verschiedenen EU-Mitgliedstaaten liefern.^{94,95}

Auch Betreiber elektronischer Marktplätze können von dieser Regelung Gebrauch machen, wenn sie als fiktive Lieferanten gelten.⁹⁶ In diesen Fällen wird unterstellt, dass der Plattformbetreiber den Gegenstand selbst geliefert hat, was in der Regel die Umsatzsteuerpflicht im Bestimmungsstaat zufolge hat. Durch das OSS kann diese Steuer zentral abgeführt werden.

Für den grenzüberschreitenden Fernverkauf von Waren mit einem Sachwert von bis zu 150 Euro aus Drittländern in das EU-Gebiet wurde mit § 18k UStG ein spezielles Verfahren geschaffen. Dieses erlaubt es Unternehmern aus dem Drittland – oder in ihrem Namen handelnden Vertretern – die Umsatzsteuer zentral zu erklären und abzuführen. Voraussetzung ist, dass die Sendung keinen verbrauchssteuerpflichtigen Inhalt aufweist. Durch den Import-One-Stop-Shop (IOSS) entfällt die Pflicht zur Entrichtung der Einfuhrumsatzsteuer durch den Endkunden bei der Lieferung.^{97,98}

Wird das IOSS nicht genutzt, greift optional die Sonderregelung gemäß § 21a UStG. In diesem Fall übernimmt der Beförderer die Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer beim

⁹² Vgl. Meissner u.a. (Umsatzsteuer, 2024) S. 649f.

⁹³ Vgl. § 18i UStG.

⁹⁴ Vgl. Meissner u.a. (Umsatzsteuer, 2024) S. 650ff.

⁹⁵ Vgl. § 18j UStG.

⁹⁶ Vgl. § 3 Abs. 3a Satz 1 UStG.

⁹⁷ Vgl. Meissner u.a. (Umsatzsteuer, 2024) S. 652ff.

⁹⁸ Vgl. § 18k UStG.

Kunden. Die gesammelten Beträge werden dann im Folgemonat zentral an die Zollverwaltung abgeführt. Diese Regelung gilt ebenfalls nur für Sendungen mit einem Sachwert bis maximal 150 Euro, die keine verbrauchssteuerpflichtigen Waren enthalten.^{99,100}

Unabhängig vom gewählten Verfahren muss der Unternehmer für jeden Besteuerungszeitraum eine Steuererklärung elektronisch übermitteln. Der Besteuerungszeitraum entspricht in der Regel dem Kalendervierteljahr.¹⁰¹ Die Erklärung muss spätestens einen Monat nach Ablauf des Besteuerungszeitraums abgegeben werden. Darin hat der Unternehmer die Umsätze nach Empfängerstaat und anwendbarem Steuersatz zu gliedern und die Steuer selbst zu berechnen. Die Zahlung der Steuer erfolgt an das BZSt, welches die Beträge an die entsprechenden Mitgliedstaaten weiterleitet.

Werden die Pflichten zur Erklärung, Aufzeichnung oder Zahlung wiederholt nicht eingehalten, kann der Unternehmer vom Verfahren ausgeschlossen werden.¹⁰² Dies hat zur Folge, dass er sich künftig wieder in jedem betroffenen Staat einzeln registrieren und die Steuer lokal abführen muss.

Das OSS-Verfahren stellt eine erhebliche Erleichterung für Unternehmen dar, die grenzüberschreitend an Privatpersonen in der EU liefern oder Dienstleistungen erbringen. Durch die zentrale Abwicklung über das BZSt lassen sich umfangreiche Registrierungs- und Meldepflichten in den jeweiligen Bestimmungsländern vermeiden. Die Einführung des IOSS ergänzt diese Entlastung für den Versandhandel aus Drittländern bei niedrigpreisigen Waren. Auch die Sonderregelung nach § 21a UStG bietet eine pragmatische Lösung, wenn das IOSS nicht genutzt wird. Insgesamt leistet das OSS-Verfahren einen bedeutenden Beitrag zur Vereinfachung des europäischen Umsatzsteuerrechts im digitalen Binnenmarkt.

⁹⁹ Vgl. Meissner u.a. (Umsatzsteuer, 2024) S. 654f.

¹⁰⁰ Vgl. § 21a UStG.

¹⁰¹ Vgl. § 16 Abs. 1c u. 1d UStG.

¹⁰² Vgl. §§ 18i Abs. 5 u. 18j Abs. 6 UStG.

4.5 Haftung und Mitwirkungspflichten

Mit der Umsetzung des „Digitalpakets“ am 1. Juli 2021 wurden die §§ 22f und 25e UStG, welche die Haftungsverhältnisse von Betreibern einer elektrischen Schnittstelle regeln sollen, reformiert. Dadurch soll sichergestellt werden, dass auch ausländische Händler, die über inländische Plattformen verkaufen, ihrer Steuerpflicht nachkommen. Wird demnach eine Lieferung durch den Einsatz einer elektrischen Schnittstelle unterstützt, haftet der Betreiber dieser Schnittstelle für die nicht entrichtete Umsatzsteuer.¹⁰³

Nach § 25e Abs. 1 UStG haftet der Betreiber eines elektrischen Marktplatzes grundsätzlich für die Umsatzsteuer, die ein auf seinem Marktplatz tätiger Unternehmer für Lieferungen im Inland schuldet. Dies gilt insbesondere, wenn der Händler aus dem Ausland stammt und im Inland nicht registriert ist.¹⁰⁴ Der Plattformbetreiber kann in diesem Fall für die entgangene Umsatzsteuer in Anspruch genommen werden.

Allerdings sehen § 25e Abs. 2 und 3 UStG auch Möglichkeiten zur Haftungsfreistellung vor. Der Plattformbetreiber kann sich demnach gemäß § 25e Abs. 2 UStG von seiner Haftung befreien, wenn das liefernde Unternehmen zum Zeitpunkt der Lieferung über eine gültige Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) verfügt.¹⁰⁵ Diese USt-IdNr. muss er aufzeichnen und regelmäßig auf Gültigkeit überprüfen.¹⁰⁶ Des Weiteren ist der Plattformbetreiber von der Haftung befreit, wenn der Händler sich beim Betreiber als Nichtunternehmer registriert hat und der Betreiber die Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten gemäß § 22f Abs. 2 UStG erfüllt.¹⁰⁷

Zu diesen Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten gehören vor allem das ordnungsgemäße Erfassen und Speichern relevanter Daten der Händler, wie beispielsweise Name, Anschrift, Steuernummer oder USt-IdNr. sowie Aufzeichnungen über Art und Umfang der über den Marktplatz vermittelten Umsätze. Diese Aufzeichnungen müssen vollständig und jederzeit abrufbar sein.¹⁰⁸

¹⁰³ Vgl. Diemer (Haftung der Betreiber, 2021).

¹⁰⁴ Vgl. § 25e Abs. 1 UStG.

¹⁰⁵ Vgl. § 25e Abs. 2 Satz 1 UStG.

¹⁰⁶ Vgl. § 27a UStG.

¹⁰⁷ Vgl. § 25e Abs. 3 Satz 1 UStG.

¹⁰⁸ Vgl. § 22f Abs. 1 UStG.

Die Daten sind über einen Zeitraum von zehn Jahren aufzubewahren und auf Verlangen der Finanzbehörden bereitzustellen.¹⁰⁹ Damit sollen Prüfungen erleichtert und die Nachvollziehbarkeit der steuerlichen Vorgänge sichergestellt werden. Plattformbetreiber, die diese Anforderungen nicht erfüllen oder unzureichend dokumentieren, laufen Gefahr, in die Haftung genommen zu werden. Somit dient § 25e UStG nicht nur der Steuerabsicherung, sondern verpflichtet die Plattformbetreiber aktiv zur Mitwirkung an der ordnungsgemäßen Besteuerung.

Besonders relevant ist dies für Betreiber großer internationaler Marktplätze wie Amazon oder eBay, aber auch für kleine Plattformen mit Sitz im Inland. Die Verpflichtung gilt unabhängig davon, ob die Plattform selbst Lieferungen ausführt oder nur als Vermittler auftritt. Entscheidend ist, dass die Plattform wirtschaftlich in den Leistungsaustausch involviert ist und eine tatsächliche Einflussnahme auf die Vertragsabwicklung zwischen Händler und Kunde ausübt.¹¹⁰

In der Praxis bedeutet dies, dass Plattformbetreiber interne Kontrollsysteme einführen müssen, um die steuerliche Zuverlässigkeit der Händler zu überprüfen. Dazu zählen regelmäßige Kontrollen der gültigen USt-IdNr. der Händler oder ob diese im Inland steuerlich registriert sind.¹¹¹ Bei Zweifeln muss der Betreiber tätig werden und gegebenenfalls Händler vom Marktplatz ausschließen.

Die Haftung ist nicht auf vorsätzliches Handeln beschränkt. Auch fahrlässiges Verhalten kann zu einer Haftung führen. Das zeigt die Bedeutung eines effektiven Risikomanagements in Bezug auf umsatzsteuerliche Compliance. Fehlende oder unvollständige Händlerdaten können aus Sicht der Finanzverwaltung bereits ein Indiz für eine unzureichende Mitwirkung darstellen.

Um dem § 25e UStG zu entsprechen, haben viele Plattformen automatisierte Schnittstellen zu steuerlichen Registern aufgebaut, über die Händlerdaten direkt mit Behörden abgeglichen werden können. In Kombination mit § 22f UStG wurde damit ein umfassendes Kontrollinstrument geschaffen, das die Verantwortung auf mehrere Schultern verteilt. Die Finanzverwaltung wird durch die Einbindung der Plattformbetreiber entlastet und kann sich auf risikoorientierte Prüfungen konzentrieren.

¹⁰⁹ Vgl. §22f Abs. 4 Satz 1 UStG.

¹¹⁰ Vgl. § 25e Abs. 6 UStG.

¹¹¹ Vgl. § 25e Abs. 2 Satz 2 UStG.

Abschließend kann gesagt werden, dass § 25e UStG eine zentrale Vorschrift zur Sicherung des Umsatzsteueraufkommens im digitalen Handel darstellt. Die Plattformbetreiber sind nicht nur wirtschaftlich, sondern auch rechtlich in den Besteuerungsprozess eingebunden. Sie tragen durch ihre Mitwirkungspflichten wesentlich dazu bei, Steuervermeidung zu verhindern und Transparenz im E-Commerce zu schaffen.

4.6 Plattformmeldepflichten gemäß DAC7

Wie bereits zu Beginn dieses Kapitels erwähnt, wurde das Plattformen-Steuertransparenzgesetz (PStTG) zum 1. Januar 2023 eingeführt und stellt einen bedeutenden Schritt in der steuerlichen Erfassung digitaler Geschäftsmodelle dar. Grundlage hierfür bildet die siebte Änderungsrichtlinie der EU-Amtshilferichtlinie – auch bekannt als DAC7 – die mit der Richtlinie (EU) 2021/514 in Kraft trat. Ziel ist eine europaweit einheitliche Meldepflicht für Plattformbetreiber. Dadurch sollen Steuerverkürzungen durch fehlende oder unvollständige Meldungen digitaler Umsätze wirksam bekämpft werden. Die Plattformen agieren hierbei nicht mehr nur als technische Dienstleister, sondern werden auch steuerlich in die Pflicht genommen.

Die Meldepflicht nach DAC7 betrifft Anbieter, die über Plattformen wirtschaftlich relevante Leistungen erbringen. Darunter fällt insbesondere der Verkauf von beweglichen Gegenständen, die Vermietung von Immobilien oder Transportmittel, sowie die Erbringung persönlicher Dienstleistungen. Diese Tätigkeiten müssen gegen Entgelt erfolgen, damit sie meldepflichtig sind.¹¹² Die Plattformbetreiber sind verpflichtet, die Anbieter auf ihrer Plattform zu identifizieren und deren wirtschaftliche Aktivitäten zu dokumentieren. Diese Pflicht gilt unabhängig davon, ob die Plattform selbst Umsatzsteuer schuldet oder aktiv in das Geschäftsgeschehen eingreift.¹¹³

Die Meldepflicht besteht zudem auch für Plattformen mit Sitz außerhalb Deutschlands, sofern sie relevante Transaktionen im Inland oder mit in Deutschland ansässigen Nutzern ermöglichen. Damit wird eine grenzüberschreitende Steueraufsicht geschaffen, die Steuerumgehungen über im Ausland betriebene Plattformen verhindern soll. Die gesammelten Informationen sind einmal jährlich an das

¹¹² Vgl. § 5 Abs. 1 u. 2 PStTG.

¹¹³ Vgl. § 18 PStTG.

Bundeszentralamt für Steuern zu übermitteln. Die Frist hierfür endet am 31. Januar des Folgejahres, bezogen auf das vorausgegangene Kalenderjahr. Meldungen erfolgen ausschließlich auf elektronischem Wege über eine standardisierte Schnittstelle.¹¹⁴ Gemeldeten Daten werden vom BZSt verarbeitet und im Rahmen des automatischen Informationsaustauschs nach DAC7 an die zuständigen Steuerbehörden anderer EU-Mitgliedstaaten übermittelt.¹¹⁵ Diese Vorgehensweise soll sicherstellen, dass auch Tätigkeiten von Anbietern im Ausland nicht unbemerkt bleiben, sofern sie Einkünfte in Deutschland erzielen oder deutsche Nutzer involviert sind.

Für Plattformbetreiber bedeutet dies einen erhöhten administrativen Aufwand, der mit der Einführung entsprechender interner Kontrollsysteme und digitaler Prozesse verbunden ist. Fehlermeldungen oder technische Probleme beim Datentransfer können dabei ebenfalls zu Fristverletzungen führen.

Verstöße gegen die Melde- oder Sorgfaltspflichten des PStTG werden als Ordnungswidrigkeit geahndet. Das Gesetz sieht Bußgelder von bis zu 50.000 Euro vor. Zusätzlich kann das BZSt bei fortlaufenden Pflichtverletzungen die Plattform als unzuverlässig einstufen und damit deren weitere Tätigkeit als Plattformbetreiber infrage stellen.¹¹⁶

Auch zivilrechtliche Konsequenzen sind nicht auszuschließen, wie beispielsweise bei datenschutzrechtlich unzulässiger Verarbeitung oder Offenlegung von Informationen. Hinzu kommt das Risiko einer steuerlichen Haftung. Zwar bezieht sich DAC7 primär auf die Mitteilungspflicht gegenüber der Finanzverwaltung, in Verbindung mit § 25e UStG ergibt sich jedoch eine Doppelbelastung für Plattformbetreiber. Sie sind sowohl für die ordnungsgemäße Meldung als auch für die steuerliche Korrektheit der Umsätze verantwortlich, sofern die Plattform zur Abwicklung der Transaktionen beiträgt.

Mit DAC7 und dem PStTG wird eine neue Qualität der Steuerüberwachung erreicht. Die Meldepflichten dienen nicht nur der besseren Erfassung bislang nicht deklarerter Einkünfte, sondern sollen auch den fairen Wettbewerb stärken. Plattformen, die bisher unreguliert agieren konnten, werden nun vergleichbaren Anforderungen wie klassische Handels- oder Dienstleistungsbetriebe unterworfen. Aus Sicht der Finanzverwaltung

¹¹⁴ Vgl. § 13 Abs. 1 PStTG.

¹¹⁵ Vgl. § 9 Abs. 1 PStTG.

¹¹⁶ Vgl. §§ 25 Abs. 2; 26 Abs. 2 PStTG.

stellt DAC7 ein effektives Instrument dar, um Informationsdefizite zu beseitigen. Für Unternehmen hingegen bedeuten die neuen Regelungen eine erhebliche Ausweitung ihrer Pflichten, die einen gestiegenen Mehraufwand einhergehen.

4.7 Praxisbeispiel Amazon

Amazon zählt zu den weltweit bedeutendsten Plattformbetreibern im Bereich E-Commerce. Die Plattform fungiert dabei nicht nur als Vermittler, sondern auch als Händler. Diese doppelte Rolle bringt unterschiedliche umsatzsteuerliche Verpflichtungen mit sich, die im Rahmen der vorhergehenden Kapitel behandelt wurden. Im Folgenden wird anhand von Amazon dargestellt, wie zentrale umsatzsteuerliche Regelungen in der Praxis umgesetzt werden.

Amazon tritt sowohl beim Vertrieb der eigenen Waren als auch in Form des Plattformbetreibers für Drittanbieter als Unternehmer im Sinne des § 2 UStG auf. Die Eigenleistung liegt vor, wenn Amazon direkt der Vertragspartner des Endkunden ist. In diesen Fällen ist Amazon für die Lieferung verantwortlich und schuldet die Umsatzsteuer auf den gesamten Verkaufspreis. Die Ware stammt hierbei meist aus eigenen Lagern. Die Rechnung wird von Amazon ausgestellt. Umsatzsteuerlich ist Amazon hier der Leistende und muss die Steuer entsprechend abführen.

Daneben bietet Amazon das sogenannte „Amazon Marketplace“-Modell an. Hier treten Drittanbieter auf, die ihre Produkte über die Plattform vertreiben. Dabei übernimmt Amazon Funktionen wie die Zahlungsabwicklung, Logistik sowie die Kundenbetreuung.¹¹⁷ Die rechtliche Einordnung als Eigen- oder Vermittlungsleistung hängt davon ab, ob Amazon im eigenen Namen oder im Namen des Verkäufers handelt. In Fällen, in denen der Drittanbieter für den Kunden eindeutig als Lieferant erkennbar ist und Amazon nur die Infrastruktur stellt, liegt eine Vermittlungsleistung nach § 3 Abs. 9 UStG vor. Amazon erhält in diesen Fällen eine Provision, die umsatzsteuerlich als sonstige Leistung behandelt wird. Der Ort dieser Leistung richtet sich nach § 3a UStG. Handelt es sich bei dem Drittanbieter um ein Unternehmen mit Sitz in der EU, wird die Vermittlungsleistung am Sitz des Empfängers ausgeführt. Bei

¹¹⁷ Vgl. O.V. (E-Commerce 2025, 08.09.2025).

Privatpersonen kommt § 3a Abs. 5 UStG zur Anwendung, sodass sich der Leistungsort am Wohnsitz des Leistungsempfängers befindet.

Besonders komplex wird die umsatzsteuerliche Behandlung, wenn die Ware durch den Drittanbieter aus einem anderen Mitgliedstaat oder aus einem Drittland an einen Verbraucher geliefert wird. Hier greift das Konzept des innergemeinschaftlichen Fernverkaufs nach § 3c UStG. Amazon kann in diesen Fällen als fiktiver Lieferant gelten, sofern es den Verkauf über die eigene Plattform aktiv unterstützt. Nach § 3 Abs. 3a UStG wird Amazon dann behandelt, als ob es die Ware selbst vom Drittanbieter erwirbt und an den Endkunden verkauft. Umsatzsteuerlich entsteht dadurch eine doppelte Lieferkette – mit einer ruhenden Lieferung zwischen Verkäufer und Amazon sowie eine bewegte Lieferung zwischen Amazon und dem Kunden.

Für die Vereinfachung der Besteuerung nutzt Amazon das OSS-Verfahren nach § 18j UStG. Darüber können innergemeinschaftliche Fernverkäufe zentral über das Bundeszentralamt für Steuern erklärt werden, ohne dass in jedem einzelnen Bestimmungsland eine umsatzsteuerliche Registrierung erfolgen muss. Verkäufe an Privatkunden in anderen EU-Mitgliedstaaten müssen jedoch dem dort gültigen Umsatzsteuersatz unterworfen werden. Amazon muss daher die Länderumsätze aufschlüsseln, korrekt melden und die Steuer je nach Mitgliedstaat entrichten.¹¹⁸

Für Warenimporte aus Drittländern, deren Wert 150 Euro nicht übersteigt, wird zusätzlich das IOSS-Verfahren nach § 18k UStG genutzt. Hierdurch kann die Einfuhrumsatzsteuer direkt im Rahmen des besonderen Besteuerungsverfahrens erklärt und abgeführt werden. Amazon ist in diesem Fall als Betreiber der Plattform ebenfalls als fiktiver Lieferant anzusehen. Dies hat zur Folge, dass Amazon für die Umsatzsteuer auf den gesamten Endkundenpreis verantwortlich ist und diese bereits beim Verkauf an den Kunden berechnet.

Amazon unterliegt zudem der erweiterten Plattformhaftung gemäß § 25e UStG. Danach haftet das Unternehmen für nicht entrichtete Umsatzsteuer, wenn Verkäufer auf dem Marktplatz steuerlich unzuverlässig sind. Um dieser Haftung zu entgehen, ist Amazon verpflichtet, bestimmte Informationen über die Händler einzuholen und bei Bedarf an die Finanzverwaltung zu übermitteln. Auf Basis dieser Daten wird festgelegt, wer für die Entrichtung der Umsatzsteuer zuständig ist. Amazon löst dies

¹¹⁸ Vgl. Sinani (OSS bei Amazon, o. J.).

über Formulare, die während des Registrierungsprozesses ausgefüllt werden müssen. Die Sorgfaltspflichten sind dabei stets zu beachten, da eine unterlassene Mitwirkung zur automatischen gesamtschuldnerischen Haftung führen kann.

Parallel dazu gelten die Vorgaben aus dem Plattformen-Steuertransparenzgesetz. Amazon ist nach § 3 Abs. 1 PStTG als Plattformbetreiber einzustufen und muss gemäß § 14 PStTG jährlich relevante Daten an das Bundeszentralamt für Steuern melden.¹¹⁹ Diese Daten betreffen sämtliche Anbieter, die über die Plattform wirtschaftlich tätig sind, sofern keine Ausnahme nach § 6 PStTG greift. Zu melden sind unter anderem die erzielten Umsätze, Kontodaten, Steueridentifikationsnummer und relevante Transaktionsdaten.¹²⁰ Amazon hat dafür technische Systeme implementiert, um die Meldepflicht automatisiert zu erfüllen. Die erhobenen Daten werden anschließend im Rahmen des EU-weiten Informationsaustauschs an die anderen Mitgliedstaaten weitergeleitet.

Anhand von Amazon zeigt sich, wie komplex die umsatzsteuerliche Behandlung digitaler Plattformen im internationalen Handel ist. Das Unternehmen agiert in verschiedenen umsatzsteuerlichen Rollen und muss eine Vielzahl an Vorschriften nationaler sowie europäischer Herkunft beachten. Der Gesetzgeber überträgt dem Plattformbetreiber weitreichende Verantwortung für die Steuererhebung, sowie deren Abführung. Amazon erfüllt diese durch automatisierte Prozesse, zentrale Meldesysteme und eine konsequente Umsetzung der relevanten Bestimmungen.

Die gesetzlich eingeführten Maßnahmen verfolgen grundsätzlich ein nachvollziehbares Ziel. Sie sollen Steuerhinterziehung verhindern und für mehr Transparenz im Onlinehandel sorgen. In der praktischen Umsetzung führen sie jedoch zu einem deutlich erhöhten bürokratischen Aufwand für Händler. Gleichzeitig ergibt sich durch die starke Marktstellung großer Plattformbetreiber eine einseitige Machtverteilung. Diese kann dazu führen, dass Entscheidungen getroffen werden, die nicht im Interesse der Händler liegen.

Ein Beispiel hierfür ist ein Vorfall Ende 2023, bei dem Amazon die Guthaben mehrerer Händlerkonten eingefroren hatte. Die Begründung lautete, dass die betroffenen Händler nicht umsatzsteuerlich regelkonform seien. Nach eingehender Prüfung stellte

¹¹⁹ Vgl. § 14 PStTG.

¹²⁰ Vgl. § 14 PStTG.

sich jedoch heraus, dass viele dieser Sperrungen unbegründet waren.¹²¹ Für die betroffenen Händler hatte dies zum Teil erhebliche finanzielle Folgen.¹²²

Hinzu kommt, dass der tatsächliche Anwendungsbereich der Vorschriften in der Praxis bislang sehr begrenzt zu sein scheint. Eine parlamentarische Anfrage im Jahr 2023 an die Berliner Finanzverwaltung – welche zentral für eine Vielzahl von Onlinehändlern aus verschiedenen Drittländern zuständig ist – ergab, dass seit Einführung der Haftung für nicht abgeführte Umsatzsteuer durch Plattformbetreiber lediglich ein einziger Fall gemeldet wurde. In dem Fall belief sich die Steuerschuld auf lediglich 1.640,50 Euro.¹²³

Diese Entwicklungen werfen Zweifel an der Effektivität und Praxistauglichkeit der bestehenden Regelungen auf. Es zeigt sich, dass sowohl bei der Umsetzung als auch der Kontrolle der Maßnahmen noch Optimierungspotenzial besteht.

¹²¹ Vgl. Gothmann (Amazon friert Guthaben redlicher Händler ein, 2023).

¹²² Vgl. Eichler (Seller in Existenzangst, 2023).

¹²³ Vgl. Gothmann (Amazon friert Guthaben redlicher Händler ein, 2023).

5. Umsatzsteuerliche Aspekte bei Influencern

Influencer sind aus der heutigen Medienlandschaft nicht mehr wegzudenken. Über Plattformen wie Instagram, TikTok oder YouTube generieren sie Reichweiten, vermarkten Produkte und erzielen dabei oft erhebliche Einnahmen. Was dabei aus wirtschaftlicher Sicht als modernes Geschäftsmodell erscheint, stellt die Steuerpraxis vor Herausforderungen. Die Grenzen zwischen privatem Auftreten und unternehmerischer Tätigkeit verschwimmen dabei häufig.

Die Aktualität und Brisanz dieser Thematik zeigt sich unter anderem in einem Mitte Juli 2025 veröffentlichten Bericht des Landesamts zur Bekämpfung der Finanzkriminalität in Nordrhein-Westfalen (LBF NRW). Die Behörde wertet derzeit rund 6000 Datensätze aus, die auf nicht erklärte Einnahmen durch Social-Media-Aktivitäten hinweisen. Allein in Nordrhein-Westfalen steht dabei ein mutmaßliches steuerstrafrechtliches Volumen von etwa 300 Millionen Euro im Raum. Besonders auffällig ist dabei, dass viele Influencer nicht einmal über eine Steuernummer verfügten, obwohl sie regelmäßig fünfstellige Monatseinnahmen erzielten.¹²⁴ Die Ermittlungen zeigen, dass Steuervermeidung im Social-Media-Bereich kein Einzelfall mehr ist, sondern ein strukturelles Problem darstellt.

Vor diesem Hintergrund ist eine steuerliche Einordnung der Tätigkeiten von Influencern – insbesondere im Bereich der Umsatzsteuer – von hoher Relevanz. In diesem Kapitel werden daher die typischen Einnahmequellen und Leistungen von Influencern dargestellt und umsatzsteuerlich eingeordnet. Zudem werden besondere Herausforderungen, wie etwa Barter-Geschäfte, die Leistungsortsbestimmung oder die Anwendung der Kleinunternehmerregelung systematisch aufgearbeitet. Ziel ist es, die steuerlichen Risiken aufzuzeigen und eine rechtssichere Grundlage für die Praxis zu schaffen.

¹²⁴ Vgl. O.V. (Verdacht auf Steuerbetrug in großem Stil, 2025).

5.1 Typische Tätigkeitsfelder und unternehmerische Einordnung

Influencer agieren in einem dynamischen und wenig regulierten digitalen Umfeld. Viele von ihnen starten ihre Tätigkeit zunächst aus rein privatem Interesse, etwa um Inhalte aus ihrem Alltag oder Leben mit anderen zu teilen.¹²⁵ Dabei steht anfangs selten eine Gewinnerzielungsabsicht im Vordergrund. Dennoch kann bereits bei geringem Umfang und ohne formale Gründung eines Unternehmens eine umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG vorliegen.

Nach § 2 Abs. 1 UStG ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig und nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen ausübt.¹²⁶ Entscheidend ist nicht, ob bereits formell ein Gewerbe angemeldet oder bewusst ein Unternehmen gegründet wurde. Vielmehr genügt es, wenn regelmäßig Leistungen gegen Entgelt erbracht werden.¹²⁷ Genau hierin liegt ein häufiger Praxisfehler. Viele Influencer erhalten etwa kostenlose Produkte, Reisen, oder Geldbeträge für Beiträge, ohne zu erkennen, dass es sich hierbei um umsatzsteuerlich relevante Leistungen handelt.¹²⁸

Typische Tätigkeiten von Influencern umfassen beispielsweise das Bewerben von Produkten auf Plattformen wie Instagram oder TikTok. Häufig posten sie Bilder oder Videos mit bestimmten Marken oder verlinken Shops. Dabei werden sie von Unternehmen vergütet, sei es durch Geldzahlungen oder durch die Zurverfügungstellung von Produkten. Auch Affiliate-Marketing – also das Teilen von Links, über die beim Einkauf Provisionen erzielt werden – ist weit verbreitet. Aus umsatzsteuerlicher Sicht liegt hier regelmäßig ein Leistungsaustausch vor. Die Plattform, das Unternehmen oder der Werbepartner erhalten eine Werbeleistung, der Influencer eine Gegenleistung.¹²⁹

Diese Formen der Zusammenarbeit erfolgen in der Praxis häufig ohne klare vertragliche Regelung oder steuerliche Beratung. Viele Influencer sehen sich eher als Konsumenten mit Reichweite, denn als Anbieter von Leistungen. Sie wissen nicht, dass schon eine einmalige Produktwerbung, wenn sie mit einer Gegenleistung verbunden ist und Wiederholungsabsicht besteht, zur Unternehmereigenschaft führen kann. Eine formale Gewerbeanmeldung oder steuerliche Registrierung erfolgt in vielen

¹²⁵ Vgl. Deges (Definition, 2018).

¹²⁶ Vgl. § 2 Abs. 1 UStG.

¹²⁷ Vgl. O.V. (Kleingewerbe anmelden, 2025).

¹²⁸ Vgl. Hübner und Boujong (Besteuerung von Influencern [Audio-Podcast], 2025) 6:02-7:12.

¹²⁹ Vgl. O.V. (TikTok, Youtube, Insta & Co., 2025).

Fällen entweder gar nicht oder erst sehr spät. Oftmals erst dann, wenn bereits steuerliche Verpflichtungen entstanden sind.¹³⁰

Ein weiteres Problem ist die fehlende Trennung zwischen privater und unternehmerischer Tätigkeit. Inhalte, die aus Sicht der Finanzverwaltung eine entgeltliche Werbeleistung darstellen, werden von Influencern oft als bloße Empfehlung oder persönliche Meinung angesehen.¹³¹ Kommt es zu einer Prüfung durch die Finanzbehörden, etwa nach einer Mitteilung durch Kooperationspartner oder Plattformbetreiber, kann dies zu Nachforderungen der Umsatzsteuer, Säumniszuschlägen und in gravierenden Fällen sogar zu steuerstrafrechtlichen Konsequenzen führen.

Zudem sind viele Influencer in ein komplexes Netzwerk eingebunden. Oft vermitteln Agenturen zwischen ihnen und Unternehmen. Auch bei solchen Dreiecksverhältnissen kann die umsatzsteuerliche Beurteilung problematisch sein. Die Frage, ob der Influencer im eigenen Namen oder im Namen der Agentur tätig wird, ist für die steuerliche Einordnung entscheidend. Ist der Influencer selbst Vertragspartner des Unternehmens, gilt er als leistender Unternehmer. Wird jedoch nur durch eine Agentur vermittelt und tritt diese als Vertragspartner auf, erbringt der Influencer seine Leistung an die Agentur. Diese Unterscheidung hat unmittelbare Folgen für die Frage der Steuerpflicht, der Leistungsbeziehung und der Rechnungsstellung.¹³²

In der Praxis zeigt sich, dass die Umsatzsteuerpflicht häufig nicht im Fokus steht. Viele Influencer konzentrieren sich auf Inhalte und Reichweite. Die Auseinandersetzung mit steuerlichen Pflichten erfolgt meist erst dann, wenn entsprechende Schreiben des Finanzamts eintreffen oder ein Steuerberater hinzugezogen wird. Oft wird auch fälschlich angenommen, dass eine Tätigkeit im Internet weniger formale Verpflichtungen mit sich bringt. Tatsächlich aber gelten dieselben steuerlichen Grundsätze wie bei klassischen Dienstleistungen.

Viele Influencer unterschätzen die Tragweite ihrer Tätigkeit in steuerlicher Hinsicht. Was als gelegentliche Produktplatzierung oder Hobby beginnt, entwickelt sich schnell zu einer umsatzsteuerlich relevanten unternehmerischen Tätigkeit.¹³³ In der Praxis zeigt sich, dass eine fehlende steuerliche Einordnung häufig erst dann korrigiert wird,

¹³⁰ Vgl. Walter und Gebert (Finanzamt vs. Influencer [Audio-Podcast], 2025) 5:51-6:53.

¹³¹ Vgl. Hübner und Boujong (Besteuerung von Influencern [Audio-Podcast], 2025) 11:55-14:30.

¹³² Vgl. Vobbe (Umsatzsteuerliche Behandlung, 2023).

¹³³ Vgl. Hübner und Boujong (Besteuerung von Influencern [Audio-Podcast], 2025) 5:21-6:00.

wenn bereits Verpflichtungen verletzt wurden oder das Finanzamt reagiert. Besonders problematisch ist dabei, dass vielfach weder Rechnungen erstellt noch Leistungsbeziehungen korrekt dokumentiert werden. Gerade im Bereich der Sachzuwendungen und unentgeltlichen Leistungen besteht ein erhebliches Risiko, da diese aus Sicht der Finanzverwaltung ebenfalls als steuerpflichtige Umsätze gelten können. Für Influencer besteht daher ein wachsender Bedarf an steuerlicher Aufklärung.

5.2 Umsatzsteuerliche Behandlung von Werbe- und Affiliate-Leistungen

Influencer generieren einen Großteil ihrer Einnahmen durch Kooperationen mit Unternehmen. Häufig handelt es sich dabei um Werbung auf sozialen Medien oder um sogenannte Affiliate-Links. Beide Tätigkeiten stellen umsatzsteuerlich relevante Leistungen dar und sind daher steuerlich einzuordnen. Für die Praxis ist dies von hoher Bedeutung, da eine fehlerhafte Einordnung zu steuerlichen Nachteilen oder sogar Sanktionen führen kann.

Wenn ein Influencer Produkte oder Dienstleistungen eines Unternehmens in Beiträgen, Storys oder Videos bewirbt und dafür ein Entgelt erhält, liegt in der Regel eine sonstige Leistung im Sinne des Umsatzsteuerrechts vor. Die Grundlage für die umsatzsteuerliche Erfassung ergibt sich aus § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG. Die Leistung erfolgt durch den Influencer, der als Unternehmer agiert, gegenüber dem werbenden Unternehmen. Dieses zahlt ein Entgelt – entweder in Form von Geld oder durch andere wirtschaftliche bewertbare Zuwendungen.¹³⁴

Die Leistung ist grundsätzlich steuerbar und auch steuerpflichtig. Maßgeblich ist dabei der Ort der Leistung. Bei Leistungen gegenüber inländischen Unternehmen wird die Leistung im Inland ausgeführt und unterliegt der deutschen Umsatzsteuer. Erfolgt die Leistung jedoch an ein im Ausland ansässiges Unternehmen, ist die Bestimmung des Leistungsorts nach § 3a Abs. 2 UStG entscheidend. Danach gilt die Leistung dort als ausgeführt, wo der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt. In solchen Fällen greift die sogenannte Reverse-Charge-Regelung. Der Leistungsempfänger im Ausland wird damit zum Steuerschuldner.¹³⁵ Der Influencer muss die Leistung in seiner

¹³⁴ Vgl. Vobbe (Umsatzsteuerliche Behandlung, 2023).

¹³⁵ Vgl. § 13b Abs. 1 UStG.

Rechnung ohne Umsatzsteuer ausweisen, aber mit dem Hinweis auf die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens.¹³⁶

In der Praxis übersehen viele Influencer diese Vorschrift. Besonders bei Kooperationen mit ausländischen Agenturen oder Marken fehlt häufig das Verständnis für die Notwendigkeit einer korrekten Rechnungsstellung. Es kommt nicht selten vor, dass Umsatzsteuer falsch ausgewiesen wird oder unterbleibt, obwohl sie geschuldet wäre. Solche Fehler können im Rahmen von Betriebsprüfungen nachträglich teuer werden.

Neben klassischen Werbepostings spielt Affiliate-Marketing eine zentrale Rolle. Dabei bewerben Influencer Produkte über personalisierte Links oder Rabattcodes. Erfolgt ein Kauf über diesen Link, erhält der Influencer eine Provision.¹³⁷ Auch diese Tätigkeit stellt eine sonstige Leistung gegen Entgelt dar. Der Influencer stellt seine Reichweite zur Verfügung und vermittelt dadurch Kunden an ein Unternehmen. Die daraus resultierende Provision ist ein umsatzsteuerlich relevantes Entgelt.

Umsatzsteuerlich gelten hier dieselben Grundsätze wie bei klassischen Werbeleistungen. Erfolgt die Zahlung durch ein in Deutschland ansässiges Unternehmen, ist der Umsatz im Inland steuerbar und steuerpflichtig. Wird die Provision hingegen von einem ausländischen Anbieter gezahlt, beispielsweise eine Plattform wie Amazon mit Sitz in Luxemburg, greift wiederum § 3a Abs. 2 UStG. In solchen Fällen verlagert sich der Leistungsort ins Ausland und der Leistungsempfänger wird zum Steuerschuldner im Rahmen des Reverse-Charge-Verfahrens.

Sowohl bei klassischer Werbung als auch bei Affiliate-Marketing kommt der ordnungsgemäßen Rechnungsstellung eine zentrale Bedeutung zu. Influencer sind verpflichtet, Rechnungen mit allen gesetzlich geforderten Angaben auszustellen, sofern sie nicht Kleinunternehmer im Sinne des § 19 UStG sind.¹³⁸ Liegt dies nicht vor, muss eine steuerliche Anmeldung beim Finanzamt stattfinden und die erhaltene Steuernummer sowie Umsatzsteuer-Identifikationsnummer auf den Rechnungen ausgewiesen werden.¹³⁹ Insbesondere bei der Anwendung der Reverse-Charge-

¹³⁶ Vgl. Hübner und Boujong (Besteuerung von Influencern [Audio-Podcast], 2025) 18:55-20:09.

¹³⁷ Vgl. Strasmann (Affiliate Marketing für Influencer, 2025).

¹³⁸ Vgl. §§ 14 und 14a UStG.

¹³⁹ Vgl. Walter und Gebert (Finanzamt vs. Influencer [Audio-Podcast], 2025) 8:43-9:26.

Regelung muss auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers hingewiesen werden.

Fehlt eine ordnungsgemäße Rechnung, kann der Vorsteuerabzug aufseiten des Influencers versagt werden.¹⁴⁰ Darüber hinaus kann es zu einer Steuerschuld nach § 14c UStG kommen, wenn eine Umsatzsteuer irrtümlich in der Rechnung ausgewiesen wird.¹⁴¹ Dies kann besonders dann problematisch sein, wenn die Leistung an ein ausländisches Unternehmen erbracht wurde und eigentlich keine Umsatzsteuer hätte erhoben werden dürfen.

Für viele Influencer stellt dies in der Praxis eine große Herausforderung dar. Sie treten häufig ohne fundiertes steuerliches Wissen in eine unternehmerische Tätigkeit ein. Einnahmen aus Werbung oder Affiliate-Provisionen erscheinen auf den ersten Blick simpel, sind steuerlich jedoch komplex. Die Abgrenzung zwischen Leistungen an inländische und ausländische Unternehmen sowie die korrekte Anwendung des Leistungsorts und der Steuerschuldnerschaft sind zentrale Aspekte, die leicht übersehen werden.

Oftmals ist auch die wirtschaftliche Schwelle, ab der steuerliche Pflichten greifen, nicht klar. Bereits geringe regelmäßige Einnahmen aus Werbung können zur Unternehmereigenschaft führen, mit der Folge, dass sämtliche Vorschriften des Umsatzsteuerrechts zu beachten sind. Gerade in der Anfangsphase, wenn Kooperationen noch sporadisch erfolgen, fehlt häufig das Problembewusstsein. Erst bei der Erstellung der Steuererklärung oder im Rahmen einer Prüfung werden Versäumnisse sichtbar.

¹⁴⁰ Vgl. § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 UStG.

¹⁴¹ Vgl. § 14c UStG.

5.3 Sachzuwendungen, Barter-Geschäfte und unentgeltliche Leistungen

In der Zusammenarbeit zwischen Unternehmen und Influencern spielt die Vergütung nicht nur in Geldform eine Rolle. Oft erhalten Influencer Waren oder Dienstleistungen als Gegenleistung für die Veröffentlichung von Inhalten. Diese sogenannten Sachzuwendungen oder auch Barter-Geschäfte sind aus umsatzsteuerlicher Sicht von besonderer Relevanz, da sie nicht immer als solche erkannt und korrekt behandelt werden.

Von einem Barter-Geschäft wird gesprochen, wenn zwei Leistungen ausgetauscht werden, ohne dass ein Geldfluss erfolgt. Im Bereich des Influencer-Marketings bedeutet das beispielsweise, ein Unternehmen stellt einem Influencer ein Produkt zur Verfügung, dieser wiederum bewirbt er auf seinen Kanälen. Umsatzsteuerlich handelt es sich hierbei um ein Tauschgeschäft im Sinne des § 3 Abs. 12 Satz 2 UStG. Beide Seiten erbringen eine entgeltliche Leistung, die grundsätzlich steuerbar und steuerpflichtig ist.¹⁴²

Für den Influencer bedeutet dies, er führt eine sonstige Leistung aus, für die er ein Produkt erhält. Dieses Produkt gilt wiederum als Gegenleistung. Der Wert der erhaltenen Ware entspricht dem Entgelt, auf dessen Grundlage die Umsatzsteuer zu berechnen ist.¹⁴³ Dabei ist der Marktwert der Ware entscheidend, nicht der Einkaufswert oder ein möglicher Sonderpreis.

Viele Influencer, insbesondere in der Anfangsphase ihrer Tätigkeit, erkennen nicht, dass ein Produkt, das ihnen scheinbar kostenlos zur Verfügung gestellt wird, eine umsatzsteuerlich relevante Gegenleistung darstellt. In der Praxis ist eine differenzierte Betrachtung erforderlich, welches Produkt dem Influencer zur Verfügung gestellt wird und zu welchem Zweck dies erfolgt.

Erfolgt die Zusendung eines Produkts rein zu Werbezwecken und wird es nach der Verwendung wieder zurückgegeben, ist dies aus umsatzsteuerlicher Sicht in der Regel unproblematisch. Auch bei Produkten, die im Rahmen der Bewerbung vollständig verbraucht werden – wie etwa Kosmetika oder Lebensmittel – ergeben sich in der Praxis häufig keine umsatzsteuerlichen Konsequenzen.¹⁴⁴

¹⁴² Vgl. Winter und Fuldner (Tausch und tauschähnliche Umsätze, 2025).

¹⁴³ Vgl. § 10 Abs. 2 Satz 2 UStG.

¹⁴⁴ Vgl. Walter und Gebert (Finanzamt vs. Influencer, [Audio-Podcast], 2025) 13:05-15:36.

Anders verhält es sich jedoch bei Gegenständen, die dem Influencer dauerhaft zur Verfügung stehen und nach der werblichen Nutzung weiterhin verwendet werden können. In solchen Fällen ist von einer umsatzsteuerlich relevanten Sachzuwendung auszugehen. Gleiches gilt auch dann, wenn zwar ein Verbrauch vorgesehen ist, die zugesendete Menge jedoch den für die Bewerbung tatsächlich erforderlichen Umfang deutlich übersteigt. In diesen Fällen kann ein Teil der Lieferung als entgeltliche oder unentgeltliche Leistung im Sinne des Umsatzsteuergesetzes zu beurteilen sein. Erfolgt keine ordnungsgemäße Versteuerung, kann dies bei späteren Prüfungen zu Steuernachforderungen führen.¹⁴⁵

Auch auf Seite des Unternehmens ist der Vorgang steuerlich zu erfassen. Es liegt eine Lieferung oder sonstige Leistung vor, die an einen Unternehmer erfolgt. Das Unternehmen muss daher in der Regel Umsatzsteuer auf die überlassene Ware erheben und in seiner Umsatzsteuervoranmeldung berücksichtigen.

Neben den Barter-Geschäften gibt es Fälle, in denen Influencer Produkte erhalten, ohne vertraglich zur Gegenleistung verpflichtet zu sein. Dennoch kommt es häufig vor, dass sie freiwillig Inhalte erstellen. Auch solche Fälle können unter Umständen umsatzsteuerlich relevant sein. Entscheidend ist, ob eine Leistung im umsatzsteuerlichen Sinne vorliegt – also ob ein Leistungsaustauschverhältnis besteht.¹⁴⁶

Erfolgt die Bewerbung freiwillig, ohne dass eine konkrete Gegenleistung vereinbart wurde, ist zunächst zu prüfen, ob dennoch ein innerer Zusammenhang zwischen der Zuwendung und der Veröffentlichung besteht. Dies kann etwa dann bejaht werden, wenn Influencer regelmäßig und systematisch Produkte veröffentlichen, die ihnen von Unternehmen zugesandt werden, auch ohne ausdrückliche Absprache. In solchen Fällen kann eine Leistung gegen Entgelt unterstellt werden, was zu einer Steuerpflicht führt.

¹⁴⁵ Vgl. Walter und Gebert (Finanzamt vs. Influencer, [Audio-Podcast], 2025) 13:05-15:36.

¹⁴⁶ Vgl. Walter und Gebert (Finanzamt vs. Influencer, [Audio-Podcast], 2025) 15:36-18:47.

5.4 Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens

Die fehlerhafte Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens gehört zu den häufigsten Problemen, mit denen Influencer bei der umsatzsteuerlichen Behandlung ihrer Leistungen konfrontiert sind. Ein wesentlicher Grund liegt im schnelllebigen und oft unstrukturierten Wachstum ihrer Tätigkeit. Innerhalb kurzer Zeit kann eine große Reichweite aufgebaut werden, wodurch sich geschäftliche Kooperationen mit Unternehmen, Agenturen oder Plattformen im In- und Ausland schnell entwickeln. In dieser Phase wird das Thema der korrekten Rechnungsstellung häufig vernachlässigt. Besonders kritisch ist dabei die Bestimmung des Leistungsorts, da sie darüber entscheidet, ob und wo die Umsatzsteuer zu entrichten ist.

Wie bereits erläutert, richtet sich der Leistungsort bei sonstigen Leistungen nach § 3a UStG. Dabei ist zwischen Leistungen an Unternehmer und Leistungen an Nichtunternehmer zu unterscheiden. Erfolgt die Leistung an einen Unternehmer, ist der Ort der Leistung gemäß § 3a Abs. 2 UStG der Sitz des Leistungsempfängers.¹⁴⁷ Wird die Leistung hingegen an eine Privatperson erbracht, ist der Sitz des Influencers maßgeblich.¹⁴⁸ Für Influencer, die regelmäßig mit Unternehmen im Ausland zusammenarbeiten, bedeutet dies, dass der Leistungsort im Ausland liegt und die Leistung dort steuerbar ist. In diesen Fällen kommt häufig das sogenannte Reverse-Charge-Verfahren zur Anwendung.

Das Reverse-Charge-Verfahren regelt auch hier die Umkehr der Steuerschuldnerschaft. Es bedeutet, dass nicht der leistende Influencer, sondern der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer schuldet. Voraussetzung dafür ist, dass der Influencer die Leistung an ein im Ausland ansässiges Unternehmen erbringt, das im betreffenden Mitgliedstaat als Unternehmer registriert ist.¹⁴⁹ Der Influencer stellt dann eine Netto-Rechnung ohne Umsatzsteuer aus, weist aber auf die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens hin. Der Empfänger der Leistung ist verpflichtet, die Umsatzsteuer im eigenen Land zu berechnen und an das dortige Finanzamt abzuführen.

Für die Praxis bedeutet dies, dass viele Influencer, insbesondere bei internationalen Werbepartnern, formal keine deutsche Umsatzsteuer auf ihren Rechnungen

¹⁴⁷ Vgl. Meissner u.a. (Umsatzsteuer, 2024) S. 629.

¹⁴⁸ Vgl. § 3a Abs. 1 UStG.

¹⁴⁹ Vgl. Meissner u.a. (Umsatzsteuer, 2024) S. 627.

ausweisen. Sie müssen jedoch sicherstellen, dass ihre Geschäftspartner die Voraussetzungen für die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens tatsächlich erfüllen. Eine gültige USt-IdNr. des Empfängers sollte immer überprüft und dokumentiert werden. Das Bundeszentralamt für Steuern stellt hierzu ein Bestätigungsverfahren zur Verfügung.¹⁵⁰

Problematisch sind zudem Konstellationen, in denen Leistungen an Nichtunternehmer im Ausland erbracht werden. Hier liegt der Leistungsort grundsätzlich bei dem Influencer, also im Inland, was bedeutet, dass deutsche Umsatzsteuer anfällt. In der Praxis ist die Abgrenzung zwischen unternehmerischem und nicht unternehmerischem Leistungsempfänger nicht immer eindeutig. Es ist daher erforderlich, sich über den Status des Vertragspartners Klarheit zu verschaffen.

Kommt das Reverse-Charge-Verfahren zur Anwendung, ist die Leistung in Deutschland nicht steuerbar. Sie muss aber dennoch in der Umsatzsteuer-Voranmeldung und der Zusammenfassenden Meldung angegeben werden.¹⁵¹ Gerade diese formalen Pflichten werden von Influencern häufig übersehen.

Influencer arbeiteten häufig mit grenzüberschreitenden Unternehmen, Agenturen oder Plattformen zusammen. Die Bestimmung des Leistungsorts entscheidet dabei, ob deutsche Umsatzsteuer anfällt oder ob das Reverse-Charge-Verfahren zur Anwendung kommt. Gerade in der Praxis zeigt sich jedoch, dass vielen Influencern die steuerlichen Folgen ihrer Tätigkeiten nicht bewusst sind. Unklare Vertragsverhältnisse führen schnell zu Fehlern, die eine Doppelbesteuerung oder Nachzahlung auslösen können. Daher ist es für Influencer essenziell, den Leistungsort sorgfältig zu prüfen, Reverse-Charge korrekt anzuwenden und alle damit verbundenen Pflichten, wie die Zusammenfassende Meldung, zuverlässig zu erfüllen.

¹⁵⁰ Vgl. § 18e UStG.

¹⁵¹ Vgl. § 18a UStG.

5.5 Anwendung der Kleinunternehmerregelung

Influencer möchten in der Praxis häufig von der Kleinunternehmerregelung nach § 19 UStG Gebrauch machen. Dabei wird allerdings oft fälschlicherweise angenommen, dass durch die Regelung überhaupt keine Steuern mehr gezahlt werden müssen. Tatsächlich betrifft die Kleinunternehmerregelung ausschließlich die Umsatzsteuer. Eine Einkommensteuer- und Gewerbesteuerpflicht besteht, je nach Höhe des Gewinns, daher weiterhin.¹⁵² Das Missverständnis über den Umfang der Steuerfreiheit führt regelmäßig zur fehlerhaften Einschätzung und Abführung der Steuer.

Die Kleinunternehmerregelung soll für kleine wirtschaftliche Akteure als bürokratische Erleichterung dienen. Sie befreit den Unternehmer von der Pflicht, Umsatzsteuer auf seinen Ausgangsrechnungen auszuweisen, Umsatzsteuer-Voranmeldungen und Umsatzsteuererklärungen abzugeben. Auf der anderen Seite jedoch schließt sie auch vom Vorsteuerabzug aus. Besonders in den ersten Jahren der Selbstständigkeit kann dies zu einem großen Nachteil werden. Da häufig in der Anfangszeit die meisten Kosten anfallen und durch den Wegfall der Vorsteuerabzugs die darauf gezahlte Umsatzsteuer nicht zurückgeholt werden kann.

Die beiden Voraussetzungen, dass der Umsatz im vorangegangenen Jahr 25.000 Euro nicht überschreiten darf und im laufenden Kalenderjahr die 100.000 Euro nicht übersteigen, sollten bei Anwendung der Kleinunternehmerregelung genaustens beobachtet werden.¹⁵³ Wird eine der Grenzen überschritten, greift unmittelbar die Regelbesteuerung. Umsätze, die daraufhin über diese Grenzen hinausgehen, unterliegen dementsprechend der Umsatzsteuer. Sollte ein Influencer sich daher dafür entscheiden von der Kleinunternehmerregelung Gebrauch zu machen, ist es wichtig, die Grenzen immer wieder zu kontrollieren.

Die Kleinunternehmerregelung in Verbindung mit dem Reverse-Charge-Verfahrens birgt eine Steuerfalle, die in der Praxis häufig vorkommt. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn ein in Deutschland ansässiger Influencer das Unternehmen Meta – mit Sitz in Irland – beauftragt auf der Plattform Instagram, Werbung für ihn zu schalten. Da es sich hier um eine Lieferung im Sinne des § 3a Abs. 2 UStG in Verbindung mit § 13b Abs. 2 UStG handelt, wird auf die Rechnung das Reverse-Charge-Verfahren

¹⁵² Vgl. Hübner und Boujong (Besteuerung von Influencern [Audio-Podcast], 2025), 16:55-17:43.

¹⁵³ Vgl. § 19 Abs. 1 UStG, S. 102.

angewendet. Dies bedeutet, dass keine Umsatzsteuer auf der Rechnung erhoben wird. Somit ist der Influencer dafür verantwortlich, die Umsatzsteuer in Deutschland abzuführen, auch wenn er von der Kleinunternehmerregelung Gebrauch gemacht hat. Dies führt zu einem entscheidenden Nachteil für den Influencer. Denn aufgrund des Fehlen der Berechtigung zum Vorsteuerabzug, muss dieser die Umsatzsteuer zwar abführen, kann sie jedoch nicht wieder zurückholen.^{154,155}

Seit dem 1. Januar 2025, ist die Kleinunternehmerregelung Europaweit sehr ähnlich. Somit zählen auch Umsätze aus dem EU-Ausland mit zu den gesetzten Grenzen. Dadurch können Umsätze in anderen Ländern umgesetzt werden, ohne sich darum kümmern zu müssen, wie dort die Umsatzsteuer abgeführt wird. Voraussetzung ist die Registrierung beim Bundeszentralamt für Steuern, anschließend wird eine Kleinunternehmer-Identifikationsnummer vergeben und die Umsätze sind quartalsweise zu melden.¹⁵⁶

Schlussfolgend lässt sich festhalten, dass die Anwendung der Kleinunternehmerregelung in den meisten Fällen für Influencer nicht empfehlenswert ist. Das fälschliche Bild, das mit der Anwendung der Regelung keinerlei Steuern mehr abzuführen sind, leitet in der Praxis häufig dazu, dass sie weiterhin in Anspruch genommen wird. Ein zusätzlicher Nachteil ist der Wegfall des Vorsteuerabzugs. Besonders am Anfang einer selbstständigen Influencer Tätigkeit entstehen Kosten – sei es für Kameras oder ähnliches Equipment – die jeweils der Umsatzsteuer unterliegen. Ohne einen Vorsteuerabzug müssen somit, die vollen Kosten selbst getragen werden. Auch die internationale Ausrichtung der meisten Influencer steht im Widerspruch der Kleinunternehmerregelung. Bezieht ein Influencer eine Leistung aus dem EU-Ausland, bei der das Reverse-Charge-Verfahren angewendet wird, muss zwar die Umsatzsteuer in Deutschland abgeführt werden, kann diese jedoch nicht wieder zurückholen. Ein weiteres Problem stellen die niedrigen Grenzen dar. Sie können schnell überschritten werden und wenn nicht ständig beobachtet, zu einer größeren, unerwarteten Nachzahlung führen. Insgesamt bietet die Kleinunternehmerregelung daher nur begrenzt Vorteile für Influencer.

¹⁵⁴ Vgl. § 3a Abs. 2 UStG.

¹⁵⁵ Vgl. § 13b Abs. 2 UStG.

¹⁵⁶ Vgl. O.V. (Kleinunternehmerregelung, 18.08.2025).

6. Umsatzsteuerliche Aspekte bei Krypto-Akteuren

6.1 Kryptowährungen als Zahlungsmittel: EuGH-Fall Hedqvist

Die umsatzsteuerliche Einordnung von Kryptowährungen als Zahlungsmittel wurde in der Europäischen Union maßgeblich durch das EuGH-Urteil „Hedqvist“ geprägt. Der Gerichtshof entschied am 22. Oktober 2015, dass der Umtausch von Bitcoin in gesetzliche Währung eine entgeltliche sonstige Leistung darstellt, die jedoch als Umsatz im Zusammenhang mit Devisen, Banknoten und Münzen von der Steuer befreit ist. Grundlage ist Art. 135 Abs. 1 Buchst. e der MwStSystRL.¹⁵⁷ Entscheidend war, dass Bitcoin in der Praxis zwischen den Beteiligten als Zahlungsmittel akzeptiert wird und keinem anderen Zweck dient.¹⁵⁸ Der EuGH behandelt den Umtausch damit umsatzsteuerlich wie einen Währungstausch. Bitcoins sind keine körperlichen Gegenstände, die Wechselleistungen ist daher eine Dienstleistung, die unter die Steuerbefreiung fällt.

Aus dem Urteil folgt zugleich eine Abgrenzung. Die bloße Hingabe von Bitcoin zur Bezahlung einer Lieferung oder sonstigen Leistung ist kein eigenständiger, steuerbarer Umsatz. Steuerbar bleibt die Hauptleistung des Unternehmers. Verkauft ein Händler eine Ware und akzeptiert Bitcoin, bestimmt sich die Umsatzsteuer wie bei Zahlungen in Fiat-Währungen. Maßgeblich ist der Gegenwert in gesetzlicher Währung der Bemessungsgrundlage der steuerpflichtigen Lieferung oder Leistung. Diese Sichtweise setzt die Gleichstellung der Entgeltentrichtung in Bitcoin mit der Bar- oder Buchgeldzahlung fort, ohne Bitcoin rechtlich zum gesetzlichen Zahlungsmittel zu erheben.¹⁵⁹

Die deutsche Finanzverwaltung hat die EuGH-Grundsätze zeitnah umgesetzt. Mit Schreiben vom 27. Februar 2018 stellte das Bundesministerium der Finanzen klar, dass der Umtausch von konventionellen Währungen in Bitcoin und umgekehrt umsatzsteuerfrei ist. Zugleich gilt, dass die Bezahlung eines steuerpflichtigen Umsatzes mit Bitcoin selbst nicht steuerbar ist, jedoch wird weiterhin die Lieferung oder sonstige Leistung besteuert.^{160, 161} Für die Wertermittlung verweist das BMF auf

¹⁵⁷ Vgl. Art 135 Abs. 1 Buchst. E MwStSystRL.

¹⁵⁸ Vgl. 4.8.3 Abs. 3a UStAE.

¹⁵⁹ Vgl. O.V. (BMF v. 27.02.2018, 2018) S. 316.

¹⁶⁰ Vgl. O.V. (BMF v. 27.02.2018, 2018).

¹⁶¹ Vgl. Reinwald (Die steuerliche Behandlung von Krypto-Assets, 2022) S. 140.

eine analoge Anwendung von Art. 91 Abs. 2 MwStSystRL. Es ist der „letzte veröffentlichte Verkaufskurs“¹⁶² heranzuziehen, zum Beispiel aus einschlägigen Umrechnungsportalen. Der Unternehmer muss den verwendeten Kurs dokumentieren. Damit schafft die Verwaltung eine praxistaugliche Bewertungsregel, die Kursschwankungen im Zeitpunkt der Leistungserbringung abbildet.

Die Reichweite der Steuerbefreiung ist zugleich begrenzt. Befreit ist der Austausch von Krypto-Werten, soweit sie ausschließlich als Zahlungsmittel eingesetzt werden. Nicht erfasst sind Umsätze mit Token, die weitergehende Rechte oder Nutzungen vermitteln, etwa Anspruchsrechte auf Vermögenswerte oder Zugangsfunktionen. Hier fehlt die Vergleichbarkeit mit Devisen, die Art. 135 Abs. 1 Buchst. e MwStSystRL voraussetzt.¹⁶³ Diese sachliche Grenze lässt das Hedqvist-Urteil ausdrücklich offen, sie ergibt sich jedoch aus der Begründung: Nur weil Bitcoin in der dortigen Konstellation keinen anderen Zweck, als den eines Zahlungsmittels hatte, durfte der Austausch wie eine Währungstransaktion behandelt werden. Diese Differenzierung ist für die weitere Behandlung anderer Token-Typen bedeutsam und bildet den Übergang zu den folgenden Abschnitten.

Für Krypto-Akteure in der Zahlungs- und Wechselkette ergeben sich damit klare Rollen. Kryptobörsen und Wechselstuben erbringen mit dem Tausch von Fiatgeld in Kryptowährungen und umgekehrt eine grundsätzliche steuerbare Dienstleistung. Diese ist jedoch nach Unionsrecht steuerfrei, sofern der Vorgang einem Währungstausch gleichkommt.¹⁶⁴ Die Steuerbefreiung wirkt sich des Weiteren auf den Vorsteuerabzug aus. Soweit ausschließlich steuerfreie Finanzumsätze ausgeführt werden, ist der Vorsteuerabzug ausgeschlossen.¹⁶⁵ Händler, die Kryptowährungen als Entgelt akzeptieren, bleiben hingegen in der Regel voll zum Vorsteuerabzug berechtigt, sofern sie eigene steuerpflichtige Umsätze erbringen. Die Verwendung von Krypto-Währung als Zahlungsmittel ändert daran nichts.¹⁶⁶

In der praktischen Abwicklung stellt die Bewertung einen zentralen Punkt dar. Entscheidend ist der Zeitpunkt der Leistungsausführung. Der verwendete Kurs muss nachvollziehbar sein und dauerhaft dokumentiert werden, um die

¹⁶² Art. 91 Abs. 2 MwStSystRL.

¹⁶³ Vgl. Art 135 Abs. 1 Buchst. E MwStSystRL.

¹⁶⁴ Vgl. O.V. (BMF v. 27.02.2018, 2018).

¹⁶⁵ Vgl. § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG.

¹⁶⁶ Vgl. § 15 Abs. 4 UStG.

Bemessungsgrundlage belegen zu können. Der Verweis der Finanzverwaltung auf den letzten veröffentlichten Verkaufskurs dient der Vereinheitlichung und mindert Streitpotenzial bei Prüfungen. Des Weiteren wird die Nachvollziehbarkeit der Preisbildung in volatilen Märkten gestärkt.¹⁶⁷

Die unionsrechtliche Dogmatik bleibt dabei konsistent. Art. 135 Abs. 1 Buchst. e MwStSystRL entlastet Finanzumsätze, die sich auf Zahlungsmittel beziehen.¹⁶⁸ Der EuGH hat diese Befreiung aus Gründen der Mehrwertsteuer-Neutralität auf virtuelles Geld erstreckt, soweit es faktisch, wie Geld eingesetzt wird. Im Gesetz wird zwar von gesetzlichen Zahlungsmitteln gesprochen, die Rechtsprechung legt die Vorschrift jedoch funktionsbezogen aus. Das ermöglicht eine sachgerechte Erfassung wirtschaftlich gleichartiger Vorgänge und verhindert Wettbewerbsverzerrungen zwischen Devisenwechselstuben und Kryptobörsen.¹⁶⁹

6.2 Schwierigkeiten der Besteuerbarkeit und Leistungsdefinition

Die zentralen Probleme der umsatzsteuerlichen Leistungsdefinition im Krypto-Kontext kreisen um den unmittelbaren Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt sowie um die Identifizierbarkeit des Leistungsempfängers. Der EuGH verlangt für die Steuerbarkeit einen rechtlichen Leistungsaustausch.¹⁷⁰ Freiwillige Zahlungen ohne Gegenleistungsabrede genügen nicht.

Fehlt ein konkreter Vertragspartner, ist ein Protokollvorgang regelmäßig nicht steuerbar. Das gilt typischerweise für Block-Rewards. Die Vergütung erfolgt dann nicht für eine individuelle Leistung, sondern durch das System. Die deutsche Finanzverwaltung wendet dies auf das Mining an. Transaktionsgebühren sind dort freiwillig und stehen nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit einer Leistung des Miners.¹⁷¹ Ein identifizierbarer Empfänger fehlt. Entgelt im umsatzsteuerlichen Sinn liegt nicht vor.

Schwieriger sind Konstellationen mit vertraglicher Überlagerung. Stellt ein Anbieter Rechen- oder Validierungsdienste gegen Gebühr bereit, besteht ein schuldrechtlicher

¹⁶⁷ Vgl. O.V. (BMF v. 27.02.2018, 2018).

¹⁶⁸ Vgl. Art. 135 Abs. 1 Buchst. e MwStSystRL.

¹⁶⁹ Vgl. Art. 135 Abs. 1 Buchst. e MwStSystRL.

¹⁷⁰ Vgl. O.V. (CJEU Case C-264/14 Hedqvist: Bitcoin, 2016) S. 3.

¹⁷¹ Vgl. Vobbe (Kryptowährungen und NFT, 2023) S. 3.

Bezug. Dann liegt eine sonstige Leistung vor, deren Ort und Steuerpflicht sich nach den allgemeinen Regeln richten. Bei elektronisch erbrachten Leistungen an Nichtunternehmer greift das Bestimmungslandprinzip. Maßgeblich ist der Wohnsitz des Empfängers nach Art. 58 Abs. 1 MwStSystRL und den Definitionen für „elektrisch erbrachte Dienstleistungen“.¹⁷²

Die Token-Ökonomie verschärft Abgrenzungsfragen. Nicht jeder Token transportiert nur Zahlungsfunktion. Enthält ein Token Nutzungs-, Zugangs- oder sonstige Rechte, kommt eine Einordnung als elektrisch erbrachte Dienstleistung oder als zusammengesetzte Leistung in Betracht.¹⁷³ Die EU-Mehrwertsteuerausschüsse empfehlen eine Einzelfallprüfung, da ein pauschaler Ansatz nicht tragfähig ist.

Bei Vergütungen in Krypto-Assets stellt sich die Bemessungsgrundlage. Nach Art. 73 MwStSystRL umfasst sie alles, was der Leistende als Gegenleistung erhält, auch in Sach- oder Drittentgelten.¹⁷⁴ Wird in Krypto bezahlt, ist auf den Geldwert im Zeitpunkt der Leistung abzustellen. Die deutsche Finanzverwaltung verweist auf den „letzten veröffentlichten Verkaufskurs“ und verlangt Dokumentation. Das schafft Bewertungsdisziplin bei hoher Volatilität.¹⁷⁵

6.3 Mining, Staking und NFTs – Steuerbarkeit und Abgrenzung

Mining, Staking und NFTs markieren Bereiche, in denen die umsatzsteuerliche Systematik bei Krypto-Akteuren gefordert ist. Maßstab bleibt das Grundprinzip des Leistungsaustauschs. Steuerbar ist nur, was als Lieferung oder sonstige Leistung gegen Entgelt an einen identifizierbaren Leistungsempfänger erfolgt.

Mining bezeichnet den Prozess, bei dem neue Blöcke in einer Blockchain erzeugt und Transaktionen verifiziert werden. Miner lösen dabei komplexe Aufgaben, um die Sicherheit und Funktionsfähigkeit des Netzwerks zu gewährleisten. Als Anreiz erhalten sie Block Rewards, die direkt durch das Protokoll vergeben werden.¹⁷⁶

Beim klassischen Mining nach Proof of Work liegt regelmäßig kein steuerbarer Umsatz vor. Es fehlt der konkrete Vertragspartner, der die Rechenleistung als

¹⁷² Art 58 Abs. 1 MwStSystRL.

¹⁷³ Vgl. Matusiak-Frey (VAT treatment of NFT tokens, 2023).

¹⁷⁴ Vgl. Art. 73 MwStSystRL.

¹⁷⁵ Vgl. O.V. (BMF v. 27.02.2018, 2018).

¹⁷⁶ Vgl. O.V. (Bitcoin-Mining, 22.08.2025).

Leistungsempfänger vergütet. Block Rewards stammen aus dem Protokoll selbst und sind kein Entgelt im umsatzsteuerlichen Sinne. Auch freiwillige Transaktionsgebühren begründen keine unmittelbare Verknüpfung zwischen Leistung und Zahlung. Diese Sicht hat die deutsche Finanzverwaltung 2018 ausdrücklich bestätigt. Sie erfasst auch Konstellationen, in denen Miner ihre Rechenleistung über einen Mining-Pool koordinieren.¹⁷⁷

Abzugrenzen sind jedoch zentrale Serviceangebote rund um das Mining. Betreiben Unternehmen Serverfarmen oder stellen Cloud-Mining als vertraglichen Dienst bereit, liegt typischerweise eine sonstige Leistung gegen Entgelt vor. Die Einordnung erfolgt dann nach den allgemeinen Regeln für elektronisch erbrachte Dienstleistungen. Bei B2C gilt das Bestimmungslandprinzip, der Ort der Leistung richtet sich also nach dem Sitz des Nutzers. Anbieter müssen die entsprechenden Umsatzsteuerpflichten und Meldewege beachten.^{178, 179}

Staking bezeichnet den Prozess, bei dem Inhaber bestimmter Kryptowährungen ihre Token in einem Netzwerk „einsperren“, um dessen Sicherheit und Funktionsfähigkeit zu unterstützen. Teilnehmer, sogenannte Validatoren, verifizieren Transaktionen und erstellen neue Blöcke, wofür sie in der Regel Staking-Rewards als Anreiz erhalten. Diese Belohnungen werden häufig direkt durch das Protokoll ausgezahlt und dienen dazu, das Netzwerk stabil und dezentral zu halten.¹⁸⁰

Das BMF-Schreiben vom 27. Februar 2018 bezieht sich ausschließlich auf die umsatzsteuerliche Behandlung des Minings. In der Fachliteratur wird jedoch überwiegend vertreten, dass sich die dort entwickelten Grundsätze auch auf das Staking übertragen lassen. Technisch ist zwischen dem Solo-Staking und den Stakeing-Pools zu unterscheiden. Diese Terminologien sind in der steuerlichen Verwaltungspraxis eingeführt und betreffen dort zwar primär das Ertragssteuerrecht, erläutern aber die Rollen im Protokollablauf. Für die Umsatzsteuer ist entscheidend, ob eine Leistung an einen bestimmten Empfänger gegen Entgelt vorliegt. Erhält ein Validator Rewards unmittelbar aus dem Protokoll, fehlt regelmäßig der identifizierbare Leistungsempfänger. Ein steuerbarer Umsatz liegt dann nicht vor. Anders kann es sein, wenn Delegierende dem Validator eine Provision zahlen oder der Validator den

¹⁷⁷ Vgl. Reinwald (Die steuerliche Behandlung von Krypto-Assets, 2022) S. 135f.

¹⁷⁸ Vgl. O.V. (The basic EU VAT, 2016) S. 1ff.

¹⁷⁹ Vgl. Art. 58 Abs. 1 MwStSystRL.

¹⁸⁰ Vgl. O.V. (Was ist Staking, 22.08.2025).

Delegierenden gegen Gebühr operative Dienste anbietet.¹⁸¹ In diesen Fällen besteht ein schuldrechtlicher Bezug zwischen Leistung und Gegenleistung. Die Vergütung ist dann Entgelt für eine sonstige Leistung. Ort und Steuersatz bestimmen sich nach den allgemeinen Regeln, bei Endverbrauchern häufig nach den Vorgaben für elektronisch erbrachte Leistungen. Die Grundsätze des EuGH zum Erfordernis der direkten Verknüpfung stützen diese Differenzierung.¹⁸²

Non-Fungible Tokens (NFTs) sind digitale Zertifikate, die auf einer Blockchain gespeichert werden und den Besitz oder die Echtheit eines bestimmten digitalen oder physischen Vermögenswertes nachweisen. Sie werden häufig für digitale Kunst, Musik, Sammlerstücke oder Zugangsrechte genutzt und schaffen damit eindeutige Eigentumsverhältnisse im digitalen Raum. Ihr Zweck liegt vor allem in der Übertragbarkeit und Handelbarkeit einzigartiger digitaler Güter.¹⁸³

Für NFTs existiert keine unionsweite bindende Spezialregel. Die EU-Mehrwertsteuerausschuss-Papiere analysieren verschiedene Anwendungsfälle und tendieren dazu, digitale NFT-Übertragungen als elektronisch erbrachte Dienstleistungen einzuordnen, sofern kein körperlicher Gegenstand geliefert wird.¹⁸⁴ Der Ort der Leistung läge bei B2C folglich erneut am Wohnsitz des Leistungsempfängers. Bindend sind diese Papiere nicht, sie zeigen jedoch die Richtung der gemeinsamen Praxis auf. Weist ein NFT neben der Token-Übertragung weitere Elemente auf, ist eine Einzelfallprüfung erforderlich. Denkbar sind zusammengesetzte Leistungen, Gutscheine ähnlichen oder Zugangsleistungen wie beispielsweise Eintrittsrechte. Die umsatzsteuerliche Einordnung folgt dann dem wirtschaftlichen Schwerpunkt.¹⁸⁵

Für Krypto-Akteure hat diese Abgrenzung spürbare Folgewirkungen. Wer überwiegend nicht steuerbare Protokollvorgänge ausführt, ist typischerweise nicht zum Vorsteuerabzug aus Eingangsleistungen berechtigt.¹⁸⁶ Wer hingegen entgeltliche Dienste erbringt, etwa das Betreiben von Validator-Infrastruktur gegen Gebühr, ist

¹⁸¹ Vgl. O.V. (Staking-Pools vs. Solo-Staking, 2024).

¹⁸² Vgl. O.V. (BMF v. 27.02.2018, 2018).

¹⁸³ Vgl. O.V. (Was sind NFTs?, 22.08.2025).

¹⁸⁴ Vgl. O.V. (Initial VAT reflection on non-fungible tokens, 2023), S. 16.

¹⁸⁵ Vgl. O.V. (Initial VAT reflection on non-fungible tokens, 2023), S. 14.

¹⁸⁶ Vgl. § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG.

Unternehmer mit allen Pflichten und Rechten, einschließlich der Frage nach Steuerbarkeit, Steuersatz, Leistungsort und Vorsteuerabzug.¹⁸⁷

6.4 Technische und rechtliche Herausforderungen bei der Erhebung

Die Erhebung der Umsatzsteuer bei Krypto-Akteuren steht vor besonderen technischen und rechtlichen Hürden. Zunächst bereitet die Bestimmung des Leistungsortes Schwierigkeiten. Werden digitale Leistungen an Verbraucher erbracht, ist grundsätzlich der Wohnsitz des Empfängers maßgeblich.¹⁸⁸ Das Unionsrecht verlangt dafür belastbare Nachweise wie IP-Adresse, Rechnungsanschrift oder Bankdaten.¹⁸⁹ In dezentralen Zahlungsabläufen fehlen solche Indikatoren oft. Selbstverwaltete Wallets liefern keine kundenbezogenen Stammdaten. Anbieter müssen deshalb alternative Belege konsistent dokumentieren oder über Intermediäre erheben. Diese Nachweispflichten ergeben sich aus Art. 58 MwStSystRL und den Konkretisierungen der Durchführungsverordnung.¹⁹⁰ Sie gelten auch dann, wenn die Zahlung in Krypto erfolgt und keine klassischen Zahlungsdienstleister eingebunden sind.

Die Identifizierung des Lieferanten ist in Plattformkonstellationen ein zweiter Knackpunkt. Bei elektronisch erbrachten Leistungen kann das Portal als Leistungserbringer fingiert werden, wenn es die wesentlichen Vertragsbedingungen steuert oder ein Zahlungsvorgang autorisiert. Reine Zahlungsabwickler sind von dieser Fiktion ausgenommen.¹⁹¹ Dezentrale Protokolle ohne zentrale Steuerung fallen regelmäßig durch dieses Raster. Damit fehlt ein adressierbarer Steuerschuldner mit verlässlicher Präsenz.

Zeitliche Zuordnung und Bemessungsgrundlage werfen in der Praxis weitere Fragen auf. Bei Smart-Contracts fällt der Zeitpunkt der Besteuerung technisch mit Blockbestätigung oder Protokoll-Event zusammen. Umsatzsteuerlich bleibt jedoch der Abschluss der Leistung maßgeblich. Bei Dauerleistungen greifen die Regeln für wiederkehrende Abrechnungszeiträume.¹⁹² Die Bemessungsgrundlage umfasst alles,

¹⁸⁷ Vgl. § 15 Abs. 1 UStG.

¹⁸⁸ Vgl. § 3a Abs. 5 Satz 1 und 2 UStG.

¹⁸⁹ Vgl. Art. 24f EU-VO 282/2011.

¹⁹⁰ Vgl. Art. 58 MwStSystRL.

¹⁹¹ Vgl. Ehrke-Rabel u.a. (Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, 2021) S. 108f.

¹⁹² Vgl. Art. 64 Abs. 1 MwStSystRL.

was als Gegenleistung vereinnahmt wird.¹⁹³ Wird in Krypto bezahlt, ist der Marktwert im Zeitpunkt der Leistung anzusetzen. Mangels amtlicher Referenzkurse verlangt die Verwaltung eine nachvollziehbare Kursquelle und eine lückenlose Dokumentation.¹⁹⁴

Besonders herausfordernd ist die Erhebung in dezentralen Finanzanwendungen. In Liquiditätspools oder automatisierten Market-Makern fehlt oft der unmittelbar zuordenbare Leistungsaustausch.¹⁹⁵ Ohne klaren Vertragspartner lässt sich der Steuerzugriff schwer operationalisieren. Marktplatz- und Vermittlungsregeln helfen in solchen Fällen nur, wenn eine Plattform tatsächlich die Konditionen bestimmt oder abrechnet.¹⁹⁶ Fehlt diese vermittelnde Instanz, bleibt die Erhebung an die allgemeinen Pflichten der beteiligten Unternehmer gebunden und ist in der Kontrolle ressourcenintensiv.

Für grenzüberschreitende B2C-Leistungen bieten die unionsweiten Sonderregelungen zwar Vereinfachungen, doch setzen sie voraus, dass Anbieter Kundenstandort, Entgelt und Steuerart korrekt erfassen und melden.¹⁹⁷ Gerade bei Wallet-basierten Zahlungen kollidieren diese Anforderungen mit der Datenlage. Prüfungen und Nachforderungen sind die Folge.¹⁹⁸ Die Kommission weist im Übrigen auf umfangreiche Aufbewahrungs- und Dokumentationspflichten hin, die eine nachträgliche Kontrolle ermöglichen sollen.¹⁹⁹ Diese treffen auch Krypto-Akteure und verlangen eine systematische Belegführung jenseits der On-Chain-Daten.

Technisch zielt die Reform „VAT in the Digital Age“ auf Abhilfe. Die EU hat politisch beschlossen, für innergemeinschaftliche Umsätze einheitliche digitale Meldepflichten auf Basis elektronischer Rechnungen einzuführen und Plattformregeln zu schärfen. Für Unternehmen entstehen damit klare Datenstandards und engere Fristen. Das begünstigt eine zeitnahe Plausibilisierung, setzt aber auch leistungsfähige Schnittstellen zwischen Krypto-Systemen, Faktura und Steuerreporting voraus. Die

¹⁹³ Vgl. § 10 Abs. 1 UStG.

¹⁹⁴ Vgl. O.V. (BMF v. 27.02.2018, 2018).

¹⁹⁵ Vgl. Deutsche Bundesbank (Krypto- Token, 2021) S. 40.

¹⁹⁶ Vgl. Art. 9a EU-VO 282/2011.

¹⁹⁷ Vgl. Art. 63c EU-VO 282/2011.

¹⁹⁸ Vgl. O.V. (Umsatzsteuerliche Behandlung, 2022).

¹⁹⁹ Vgl. Art 54b ff. EU-VO 282/2011.

Umsetzung ist anspruchsvoll, stärkt aber die Erhebungsfähigkeit in digitalen Ökosystemen.²⁰⁰

Parallel schaffen die Verordnung „Markets in Crypto Assets“ (MiCA) und die „Transfer-of-Funds“-Verordnung indirekt bessere Datenspuren. Krypto-Dienstleister benötigen eine Erlaubnis und standardisierte Prozesse. Für Transfers gelten „Travel-Rule“-Pflichten zur Übermittlung von Absender- und Empfängerinformationen. Diese Informationen dienen primär der Finanzaufsicht, können aber in Prüfungen die Feststellung von Leistungsempfängern und Zahlungsflüssen unterstützen. Damit verbessert sich die Ausgangslage für die Umsatzsteuer, ohne dass spezielle umsatzsteuerliche Vorgaben geschaffen würden.²⁰¹

²⁰⁰ Vgl. O.V. (Weniger Betrug bei der Mehrwertsteuer, 07.07.2025).

²⁰¹ Vgl. O.V. (Umsetzung der Travel Rule, 2024).

7. Vergleich, Bewertung und Reformbedarf der umsatzsteuerlichen Behandlung digitaler Geschäftsmodelle

7.1 Vergleich der umsatzsteuerlichen Behandlung von Plattformbetreibern, Influencern und Krypto-Akteuren

Die umsatzsteuerliche Behandlung der drei zuvor behandelten digitaler Geschäftsmodellen unterscheidet sich vor allem in deren Rolle, Leistungsbeziehungen und Compliance-Pflichten. Plattformbetreiber agieren häufig als Intermediäre, können aber umsatzsteuerlich auch als eigene Leistende fingiert werden. Influencer erbringen regelmäßig Werbe- und Vermittlungsleistungen gegen Entgelt – auch im Rahmen von Barter-Geschäften. Krypto-Akteure bewegen sich hingegen zwischen steuerfreien Finanzumsätzen, nicht steuerbaren Protokollvorgängen und entgeltlichen, elektronisch erbrachten Dienstleistungen. Der Vergleich zeigt Gemeinsamkeiten im System, aber deutliche Unterschiede im Ergebnis.

Plattformbetreiber sind in der Regel Unternehmer. Entscheidend ist, ob sie im eigenen Namen oder erkennbar für Dritte auftreten. Bei unklaren oder typischen Marktplatz-Konstellationen greift die gesetzliche Fiktion: Für bestimmte Warenlieferungen über eine elektronische Schnittstelle wird der Betreiber so behandelt, als hätte er den Gegenstand selbst geliefert.²⁰² Für digitale vermittelte Dienstleistungen kann eine Dienstleistungskommission fingiert werden.²⁰³ Das verschiebt die Steuerschuld auf die Plattform und erweitert die Bemessungsgrundlage auf den Endkundenpreis. Die Fiktionen lassen sich nur unter engen Voraussetzungen widerlegen und sind von bloßen Zahlungsabwicklern abzugrenzen.

Parallel treffen Plattformen besondere Mitwirkungspflichten. § 25e UStG ordnet eine Haftung für nicht entrichtete Umsatzsteuer an, wenn Lieferungen über den Marktplatz rechtlich begründet werden. Entlastung ist nur bei sauberer Händler-Erfassung und -Prüfung möglich, beispielsweise bei Aufzeichnungen nach § 22f UStG. Ergänzend bestehen seit 1. Januar 2023 Melde- und Sorgfaltspflichten nach dem PStTG beziehungsweise der DAC7. Plattformen müssen jährlich definierte Anbieter- und

²⁰² Vgl. § 3 Abs. 3a UStG.

²⁰³ Vgl. § 3 Abs. 11a UStG.

Umsatzdaten an das BZSt übermitteln. Rechtsgrundlage hierfür enthält ebenfalls das PStTG. Diese Pflichten gelten auch für Betreiber mit Auslandsbezug, wenn sie in Deutschland relevante Transaktionen ermöglichen.

Für den Leistungsort und die Abführung nutzen Plattformen vielfach Sonderverfahren. Werden digital erbrachte Leistungen an Nichtunternehmer in anderen Mitgliedstaaten ausgeführt, verlagert sich der Leistungsort in den Wohnsitzstaat der Kunden. Die Abführung kann zentral über den OSS erfolgen. Für Kleinsendungen bis 150 Euro aus Drittländern steht der IOSS bereit. Beide Verfahren reduzieren Registrierungsaufwände, setzen aber korrekte Länderzuordnung und Steuersatzvermittlung voraus.

Influencer begründen regelmäßig eine Unternehmereigenschaft, sobald sie nachhaltig Leistungen gegen Entgelt erbringen. Typisch sind Werbe-Posts, Affiliate-Provisionsmodelle oder Content-Leistungen. Umsatzsteuerlich handelt es sich regelmäßig um sonstige Leistungen. In diesen Fällen bestimmt sich der Leistungsort nach § 3a UStG. Gegenüber Unternehmern im EU-Ausland liegt der Ort am Sitz des Empfängers. In der Praxis greift dann die Umkehr der Steuerschuld, in Form des Reverse-Charge Verfahrens. Die Rechnung erfolgt daher netto, mit dem Hinweis auf Anwendung des Verfahrens. Werden Leistungen an Privatpersonen erbracht, ist grundsätzlich der Sitz des Influencers maßgeblich. Bei elektrisch erbrachten B2C-Leistungen an EU-Verbraucher gilt das Bestimmungslandprinzip mit der Option des OSS.

Des Weiteren sind tauschähnliche Umsätze von besonderer Praxisrelevanz. Erhält ein Influencer Waren, Reisen oder sonstige Vorteile statt Geld, liegt regelmäßig Entgelt in Form einer Sachzuwendung vor. Die Umsatzsteuer entsteht auf Basis des Marktwerts und die Leistung bleibt weiterhin steuerbar sowie steuerpflichtig. Rechtsdogmatischer Anknüpfungspunkt ist der Tausch beziehungsweise tauschähnliche Umsatz des § 3 UStG. Für den Leistungsort gelten weiterhin die allgemeinen Regeln. Formfehler bei der Rechnung und fehlende Dokumentation des Werts führen häufig zu Nachbelastungen.

Die Kleinunternehmerregelung bietet Influencern zwar administrativ Erleichterung, birgt jedoch Risiken. Seit 2025 gelten höhere EU-weit harmonisierte Schwellenwerte: 25.000 Euro im Vorjahr und 100.000 Euro im laufenden Jahr. Wer als

Kleinunternehmer gilt, weist keine Umsatzsteuer aus und ist vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Bei Leistungsbezug aus dem Ausland bleibt die Steuerschuld im Reverse-Charge-Fall gleichwohl bestehen. Das Fehlen eines Vorsteuerabzugs verteuert somit die Leistung. Die Schellen sind laufend zu überwachen, denn bei einer Überschreitung führt es direkt zur Regelbesteuerung.

Krypto-Akteure sind heterogen. Maßgeblich ist, ob ein steuerbarer Leistungsaustausch mit identifizierbarem Empfänger vorliegt und wie der Vorgang unionsrechtlich zu qualifizieren ist. Der EuGH hat im Urteil „Hedqvist“ entschieden, dass der Umtausch von Bitcoin in gesetzliche Währungen eine entgeltliche Dienstleistung ist, die als Umsatz im Zusammenhang mit Devisen umsatzsteuerfrei bleibt. Die Bezahlung eines steuerpflichtigen Umsatzes in Bitcoin ist dagegen kein eigener Steuergegenstand. Besteuert wird – ebenso wie bei Zahlung in Fiatwährungen – nur die Hauptleistung. Das BMF hat diese Grundsätze 2018 übernommen und für die Bewertung auf den letzten veröffentlichten Verkaufskurs abgestellt. Folgen sind, dass Kryptobörsen regelmäßig steuerfreie Finanzumsätze mit Vorsteuerauschluss erbringen, während Händler, die Krypto als Entgelt akzeptieren, ihre Ausgangsumsätze ganz normal versteuern.

Ergänzend dazu, gibt es weitere Protokollvorgänge, die nicht steuerbar sind. Beispielsweise das klassische Proof-of-Work-Mining, bei dem es meist am unmittelbaren Leistungsempfänger fehlt oder den erhaltenen Block-Rewards, welche nicht als Entgelt gelten. Entsprechendes wird in der Verwaltungspraxis vertreten. Anders verhält es sich bei vertraglich geschuldeten Services, etwa Cloud-Mining oder Validierungs-Dienstleistungen gegen Gebühr. Dann liegt eine sonstige Leistung vor. Für Staking werden die Mining-Grundsätze häufig übertragen. Protokoll-Rewards sind nicht steuerbar, Gebühren- oder Servicekonstellationen hingegen schon. NFTs werden – sofern kein körperlicher Gegenstand geliefert wird – überwiegend als elektronisch erbrachte Dienstleistungen behandelt. Bei komplexen Token-Rechten ist eine Einzelfallprüfung erforderlich.

Im direkten Vergleich zeigen sich drei Muster. Bei der Steuerschuldnerschaft können Plattformen durch § 3 Abs. 3a und 11a UStG selbst zum Leistenden werden und haften zudem nach § 25e UStG. Influencer bleiben regelmäßig unmittelbar Leistende und bei B2B-Leistungen ins Ausland verlagert das Reverse-Charge-Verfahren die Steuer.

Krypto-Exchanger erbringen vielfach steuerfreie Finanzumsätze und Miner oder Validatoren ohne Vertragspartner haben oft keinen steuerbaren Umsatz.

Beim Leistungsort und bei den Verfahren nutzen Plattformen und Influencer mit B2C-Bezug in der EU den OSS und Plattformen im Warenverkehr zusätzlich den IOSS. Krypto-Dienstleister mit elektronisch erbrachten B2C-Leistungen unterliegen denselben Bestimmungslandregeln. Die korrekte Bestimmung des Kundenstandorts und eine saubere Aufzeichnung bleiben jedoch schwierig.

Die Compliance-Last ist ungleich verteilt. Plattformen tragen neben umsatzsteuerlichen Pflichten eine Melde- und Sorgfaltsebene nach PStTG und DAC7, sowie Aufgaben im Händler-Onboarding und in laufenden Prüfungen. Influencer müssen Rechnungs- und Dokumentationspflichten sicher beherrschen und Barter-Vorgänge nachvollziehbar bewerten. Die Kleinunternehmerregelung hilft administrativ, schwächt aber den Vorsteuerabzug. Krypto-Akteure benötigen belastbare Bewertungs- und Nachweisprozesse für Krypto-Entgelte und je nach Geschäftsmodell ein passendes Setup für OSS oder die Abgrenzung steuerfreier und nicht steuerbarer Vorgänge.

Insgesamt bleibt das Mehrwertsteuersystem konsistent und orientiert sich an der wirtschaftlichen Rolle. Plattformbetreiber rücken durch Fiktionen und Haftungsvorschriften in die Nähe eines Händlers. Influencer agieren als klassische Dienstleister mit typischen B2B- und B2C-Regeln und Besonderheiten bei Barter-Geschäften. Krypto-Akteure folgen unionsrechtlichen Leitlinien mit privilegierten Zahlungs- und Umtauschvorgängen, meist nicht steuerbaren Protokoll-Rewards und voll steuerpflichtigen entgeltlichen Services.

7.2 Aktuelle Entwicklungen und regulatorische Trends

Die umsatzsteuerliche Regulierung digitaler Geschäftsmodelle befindet sich in einem tiefgreifenden Wandel. Treiber sind die verpflichtende elektronische Rechnung im Inland, neue EU-Vorgaben zu digitalen Meldung und zur Plattformökonomie sowie harmonisierte Erleichterungen für kleinere Anbieter. Diese Entwicklungen betreffen Plattformbetreiber, Influencer und Krypto-Akteure in unterschiedlicher Intensität. Sie folgen jedoch einem gemeinsamen Ziel. Die Erhebung soll effizienter, betrugssicherer und unionsweit identisch werden.

Als aktuelle Entwicklung ist die E-Rechnung anzusehen, die seit dem 1. Januar 2025 in Deutschland für Umsätze zwischen inländischen Unternehmern gilt. Es bestehen stufenweise Übergangsfristen, doch die Richtung ist klar. Rechnungsdaten werden strukturierter und damit auswertbar.²⁰⁴ Für Plattformbetreiber erleichtert dies die Abbildung komplexer Leistungsketten und die Trennung von Eigen- und Vermittlungsleistungen. Influencer müssen dadurch Rechnungen formell korrekt erstellen, auch bei Barter-Geschäften. Krypto-Dienstleister, die entgeltliche Services erbringen, benötigen ebenfalls E-Rechnungen. Die Umstellung stärkt die Beleglage für Leistungsort, Steuersatz und Entgelt.

Auf EU-Ebene wurde am 11. März 2025 das Maßnahmenpaket „Mehrwertsteuer im digitalen Zeitalter (ViDA)“ angenommen. Es enthält drei Kernelemente. Erstens, digitale Meldepflichten auf Basis elektrischer Rechnungen für grenzüberschreitende B2B-Umsätze. Zweitens, die Vereinfachung der Registrierung über eine einheitliche Anlaufstelle und punktuelle Anpassungen von OSS und IOSS. Drittens, neue Vorgaben für die Plattformwirtschaft. Unter anderem eine Ausweitung der Lieferantenfiktion auf kurzfristige Beherbergung und Personenbeförderung, da diese bisher nicht für diese Dienstleistungen galten. Die Umsetzung erfolgt gestuft. Unternehmen sollten ihre Prozesse auf die kommenden Fristen ausrichten. Für Marktplätze im Dienstleistungssektor steigt die Wahrscheinlichkeit, selbst als Leistender behandelt zu werden.²⁰⁵

Für Influencer verschärft sich stetig der Vollzugsdruck. Nordrhein-Westfalen berichtet seit Juli 2025 über umfangreiche Datenauswertungen zu Social-Media Einnahmen. Das betrifft vorrangig Ertragssteuern, entfaltet aber auch Signalwirkung für die Umsatzsteuer. Wer Leistungen an ausländische Unternehmen erbringt, muss den Leistungsort und die Anwendung von Reverse-Charge nachweisen. Ordnungsgemäße Rechnungen, die richtige Behandlung von Sachzuwendungen und die Dokumentation des Leistungsempfängers werden zum Prüfstein.

Ein weiteres besonderes Trendfeld sind NFTs und tokenisierte Nutzungsrechte. Eine unionsweit verbindliche Spezialregel gibt es nicht. Fachkreise und der Mehrwertsteuerausschuss tendieren dazu, rein digitale NFT-Übertragungen als

²⁰⁴ Vgl. Fietz (Die E-Rechnung, 2024).

²⁰⁵ Vgl. O.V. (Weniger Betrug bei der Mehrwertsteuer, 05.09.2025).

elektronisch erbrachte Dienstleistungen einzuordnen. Bei Bündelungen mit Zugangs- oder Leistungsrechten ist eine Einzelfallprüfung nötig. Für Anbieter bedeutet dies die Pflicht zur Bestimmung des Verbraucherstandorts und gegebenenfalls die Abfuhr über OSS. Damit rücken Dokumentationsqualität und Kundenlokalisierung in den Mittelpunkt.

Insgesamt verschiebt sich der Fokus von der reinen Materiennorm hin zu datengetriebener Erhebung. Elektrische Rechnung, digitale Meldungen und Plattformberichte bilden die Grundlage für eine zeitnahe Plausibilisierung. Wer seine Leistungsströme klar beschreibt, Rollen sauber abgrenzt und die neuen Formate technisch beherrscht, reduziert Risiken. Die nächsten Jahre werden weniger durch neue Steuertatbestände geprägt sein, als durch die Pflicht, die richtige Steuer schneller und verlässlicher zu dokumentieren und abzuführen.

7.3 Reformbedarf und Handlungsempfehlungen

Sinnvolle Reformen sollten dort ansetzen, wo heute Unsicherheiten und Aufwand bestehen. Zunächst braucht es klarere Zurechnungsregeln für digitale Leistungen. Die Verwaltung sollte im Umsatzsteuer-Anwendungserlass einfache und eindeutige Kriterien festhalten, wann eine Plattform selbst als Leistender gilt und wann nur eine Vermittlung vorliegt. Diese Kriterien sollten sich eng an den tatsächlichen Vertrags- und Zahlungsbeziehungen orientieren und mit den bestehenden Pflichten aus § 22f UStG, § 25e UStG und dem PStTG zusammenpassen. Einheitliche Begriffe und Datenfelder verringern Abweichungen zwischen Steuererklärung, Meldung und Prüfung.

Die elektronische Rechnung sollte an die Besonderheiten der Branche angepasst werden. Für Plattformkonstellationen braucht es Pflichtangaben zur Rolle des Ausstellers, zur Vermittlungsvergütung, zur Kennzeichnung von OSS oder IOSS und zu Bezügen innerhalb der Liefer- oder Leistungskette. Für Leistungen von Influencern sind Felder nötig, die tauschähnliche Umsätze abbilden, die verwendete Bewertungsquelle nennen und den Leistungszeitpunkt festhalten. Bei entgeltlichen Krypto-Diensten müssen daher Kursquelle und Kurszeitpunkt strukturiert und maschinenlesbar erfasst werden.

Für Influencer ist eine kurze und verständliche Verwaltungsvorgabe zu Barter-Geschäften hilfreich. Sie sollte zeigen, wie der Marktwert einer Sachzuwendung zu ermitteln und zu dokumentieren ist. Dazu gehören Musterfälle und Musterrechnungen für typische Kooperationen. Bei Leistungen an Unternehmen im EU-Ausland sollte ein digital prüfbarer Nachweis der Unternehmereigenschaft genügen. So lässt sich Reverse-Charge sicher anwenden. Für elektrische B2C-Leistungen braucht es eine kompakte Anleitung zur Nutzung von OSS mit klaren Beispielen.

Für Plattformbetreiber sollte die Verwaltung die Schnittstelle zwischen Umsatzsteuer und PStTG technisch definieren. Ziel ist ein einheitlicher Datensatz für Händlerstammdaten, Transaktionen und Steuermerkmale. So können Aufzeichnungen, Haftungsprüfungen und DAC7-Meldungen aus einer Quelle erzeugt werden. Das senkt Fehlerquoten und beschleunigt Prüfungen. Zugleich sollte die Praxis der Zurechnungsfiktionen regelmäßig evaluiert werden, um Fehlbelastungen in komplexen Ketten früh zu erkennen.

Für Krypto-Akteure ist eine Aktualisierung der Verwaltungsauffassung nötig. Die Linie zur Steuerbefreiung beim Umtausch von Zahlungsmittel-Token bleibt bestehen. Zusätzlich sollten Mining, Staking, Validierungsdienste sowie gängige NFT-Anwendungsfälle klar eingeordnet werden. Maßstab ist der unmittelbare Leistungsaustausch mit identifizierbarem Empfänger. Wo er fehlt, liegt kein steuerbarer Umsatz vor. Wo entgeltliche Services vorliegen, sind Leistungsort, Steuersatz und Bemessungsgrundlage eindeutig festzuhalten. Für Zahlungen in Krypto braucht es akzeptierte Kursquellen und klare Vorgaben für den Bewertungszeitpunkt sowie für Korrekturen bei Abweichungen. Nachweise aus MiCA-Prozessen sollten als taugliche Belege anerkannt werden, wenn Empfänger, Absender und getätigte Zahlungsflüsse ausreichend belegt werden können.²⁰⁶

Verfahrensseitig sollten die Sonderregelungen nutzerfreundlicher werden. OSS und IOSS profitieren von stabilen Rückmeldungen, klaren Korrekturwegen und der automatischen Datenübernahme aus der elektronischen Rechnung. Meldungen und Zahlungen sollten sich technisch decken. Das erleichtert die Steuerung bei kleinteiligen grenzüberschreitenden Umsätzen.

²⁰⁶ Vgl. O.V. (Was ist MiCA, 2025).

8. Fazit

8.1 Zusammenfassung der Ergebnisse

Die Analyse zeigt ein klares Gesamtbild der umsatzsteuerlichen Behandlung von Plattformbetreibern, Influencern und Krypto-Akteuren. Im Mittelpunkt stehen drei Leitfragen: Wer ist umsatzsteuerlich Leistender, wo liegt der Leistungsort und wie ist das Entgelt sachgerecht zu ermitteln und zu belegen? Sind diese Punkte klar bestimmt und lückenlos dokumentiert, führt der geltende Rechtsrahmen zu verlässlichen Ergebnissen. Die verbleibenden Schwierigkeiten entstehen weniger durch Lücken im Gesetz als durch uneinheitliche Abgrenzungen und unvollständige Nachweise. Auf dieser Grundlage lassen sich die zentralen Ergebnisse prägnant zusammenfassen.

Bei Plattformbetreibern ist die Abgrenzung zwischen Eigenleistung und Vermittlung der Schlüssel. Greifen die Zurechnungsregeln für elektrische Schnittstellen, schuldet die Plattform die Steuer aus dem Endkundenpreis. Liegt nur eine Vermittlung vor, ist die Provision maßgeblich. Die Praxis wird durch Aufzeichnungs- und Haftungspflichten geprägt. Notwendig sind vollständige Händler und Transaktionsdaten. Für Grenzüberschreitende B2C Umsätze können zentrale Sonderverfahren genutzt werden, wenn Länder und Steuersätze korrekt hinterlegt sind.

Influencer handeln umsatzsteuerlich als Unternehmer, sobald sie nachhaltig gegen Entgelt werben oder vermitteln. Ihre Leistungen sind regelmäßig sonstige Leistungen. Bei B2B ist Ausland verlagert sich die Steuerschuld häufig auf den Empfänger. Bei B2C im Inland fällt deutsche Umsatzsteuer an. Sachzuwendungen sind Entgelt und dementsprechend nach Marktwert zu versteuern. Fehler entstehen meist bei Bewertung und Rechnung. Die Kleinunternehmerregelung senkt zwar Formalien, ist wegen fehlendem Vorsteuerabzug und möglicher Reverse-Charge-Belastungen jedoch oft nachteilig.

Krypto-Akteure bewegen sich in drei Bereichen. Der Umtausch von Zahlungsmittel-Token in gesetzliche Währungen ist umsatzsteuerfrei. Die Bezahlung einer steuerpflichtigen Hauptleistung in Krypto löst keinen zusätzlichen Umsatz aus. Maßgeblich bleibt die Hauptleistung mit Kursbewertung zum Leistungszeitpunkt. Protokollbasierte Belohnungen wie beim Mining oder Staking sind in der Regel nicht

steuerbar, weil ein identifizierbarer Leistungsempfänger fehlt. Entgeltliche Dienste rund um Validierung oder Infrastruktur Funktionen sind steuerbar und folgen den allgemeinen Regeln.

8.2 Abschließender Ausblick

Die vorliegende Arbeit zeigt, dass die Umsatzsteuer in digitalen Modellen zuverlässig funktioniert, wenn Klarheit und Dokumentation zusammenkommen. In den nächsten Jahren wird es daher weniger um neue Instrumente gehen, sondern um Disziplin in der Anwendung. Prozesse müssen das abbilden, was rechtlich zählt. Zuständigkeiten müssen eindeutig sein. Belege müssen so geführt werden, dass sie eine Prüfung ohne großen Interpretationsspielraum zulassen.

Im Vordergrund steht eine weitere Vereinheitlichung der Arbeitsweise. Digitale Belege und strukturierte Daten werden zum Normalfall. Das erleichtert die Zuordnung der Umsätze und die Prüfung der Entgelte. Unternehmen sollten ihre Abläufe so ausrichten, dass zentrale Punkte automatisch mitlaufen. Dazu zählen die eindeutige Feststellung, des Leistenden, die stimmige Verortung der Umsätze und eine nachvollziehbare Wertbestimmung.

Gleichzeitig wächst die Bedeutung eines vorausschauenden Umgangs mit Grenzfällen. Digitale Geschäftsmodelle verändern sich schnell. Das führt zu neuen Konstellationen, die formal bekannt sind, in der Praxis aber ungewohnt auftreten. Ein schlanker Prüfpfad hilft, diese Fälle früh zu erkennen und ordnungsgemäß einzuordnen. Sinnvoll ist ein regelmäßiger Abgleich zwischen Fachbereich, Buchhaltung und steuerlicher Verantwortung. So werden Unstimmigkeiten bereits im Vorfeld, statt erst im Rahmen einer Prüfung sichtbar. Auf dieser Basis lassen sich auch externe Rückfragen schneller und belastbar beantworten.

Für die Zusammenarbeit mit der Verwaltung gilt dasselbe Prinzip. Wo Angaben vollständig und konsistent sind, werden Verfahren schlanker. Das steigert die Akzeptanz und reduziert Auseinandersetzungen. Unternehmen profitieren doppelt. Sie sparen Zeit in der Abwicklung und gewinnen Sicherheit in der Bewertung. Der Fokus verschiebt sich von der Diskussion einzelner Belege hin zu einer einheitlichen, prüffesten Linie. Das unterstützt nicht nur große Akteure, sondern gerade auch kleinere Unternehmen, die mit klaren Standards verlässlich arbeiten möchten.

Insgesamt fällt der Ausblick positiv aus. Die Grundlagen sind vorhanden und tragfähig. Der Mehrwert entsteht in der Praxis durch klare Verantwortlichkeiten, saubere Daten und einfache, wiederkehrende Schritte. Werden diese Elemente konsequent verbunden, sind verlässliche Ergebnisse, auch in dynamischen Märkten erreichbar. Damit bleibt die Umsatzsteuer handhabbar und vorhersehbar. Der Weg ist nicht spektakulär, aber wirksam. Klare Prozesse, gute Belege und eine disziplinierte Umsetzung sind die Bausteine, auf denen sich die Besteuerung digitaler Geschäftsmodelle stabil weiterführen lässt.

Quellenverzeichnis

Baert, P. (Balancing on two pillars, 2024) Balancing on two pillars: The global corporate tax reform, European Parliament, URL: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2024/762346/EPRS_BRI\(2024\)762346_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2024/762346/EPRS_BRI(2024)762346_EN.pdf) (abgerufen am 10. Juni 2025).

Boas, H. F., Barake, M. (Enforcing Taxes, 2025) Enforcing Taxes on Cryptocurrencies, URL: https://www.taxobservatory.eu/www-site/uploads/2025/03/WP29_Enforcing-Taxes-on-Cryptocurrencies.pdf?utm (abgerufen am 6. Juli 2025).

Böhmman, T., Satzger, G., Möslin, K. (Hrsg.) (Geschäftsmodelle 4.0, 2018) Geschäftsmodelle 4.0: Baukasten zur Entwicklung datenbasierter Geschäftsmodelle, Karlsruhe 2018.

Bornhofen, M., Bornhofen, M. C. (Steuerlehre 1 Rechtslage 2024, 2024) Steuerlehre 1 Rechtslage 2024: Allgemeines Steuerrecht, Abgabenordnung, Umsatzsteuer, Wiesbaden 2024.

Bundeszentralamt für Steuern (BZSt - Verfahren, 2025) BZSt - Verfahren, URL: https://www.bzst.de/DE/Unternehmen/Intern_Informationsaustausch/DAC7/Verfahren/verfahren_node.html (abgerufen am 7. Juli 2025).

Deges, P. D. F. (Definition, 2018) Definition: Influencer, URL: <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/influencer-100360> (abgerufen am 6. Juli 2025).

Deutsche Bundesbank (Krypto- Token, 2021) Krypto- Token und dezentrale Finanzanwendungen, URL: <https://www.bundesbank.de/resource/blob/869610/fe7fd8b5aef8053b1f0a823da5dc58a9/mL/2021-07-kryptotoken-data.pdf> (abgerufen am 6. Juli 2025).

Diemer, M. (Haftung der Betreiber, 2021) Haftung der Betreiber elektrischer Schnittstellen, in: 2021 (11/2021).

Directorate-General for Taxation and Customs Union (Adoption of the VAT, 2025) Adoption of the VAT in the Digital Age package - European Commission, URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/news/adoption-vat-digital-age-package-2025-03-11_en (abgerufen am 30. Juni 2025).

Ebber, B. (Vermittlungsleistungen, 2019) Vermittlungsleistungen, URL: <https://datenbank.nwb.de/Dokument/123602/> (abgerufen am 11. September 2025).

Eckert, K.-H. (Unentgeltliche sonstige Leistungen, 2025) Unentgeltliche sonstige Leistungen, URL: <https://datenbank.nwb.de/Dokument/868170/> (abgerufen am 21. Juni 2025).

Ehrke-Rabel, T., Hammerl, S., Zechner, L. (Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, 2021) Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt, Berlin 2021.

Eichler, R. (Seller in Existenzangst, 2023) Seller in Existenzangst: Amazon behält seit Tagen Auszahlungen ein (Update), URL: <https://www.onlinehaendler-news.de/themen/marktplaetze/139065-existenzangst-amazon-behaelt-auszahlungen-ein> (abgerufen am 7. August 2025).

Engert, S., Hess, Prof. Dr. T. (Digitales Geschäftsmodell, 2024) Digitales Geschäftsmodell | bidt, URL: <https://www.bidt.digital/glossar/digitales-geschaeftsmodell/> (abgerufen am 2. Juni 2025).

European Commission (The One Stop Shop, 2025) The One Stop Shop - European Commission, URL: https://vat-one-stop-shop.ec.europa.eu/one-stop-shop_en (abgerufen am 6. Juli 2025).

Fietz, A. (Die E-Rechnung, 2024) Die E-Rechnung: Definition, Pflichten und Vorteile, URL: <https://www.haufe-akademie.de/blog/themen/rechnungswesen/die-e-rechnung-definition-pflichten-und-vorteile/> (abgerufen am 5. September 2025).

Gothmann, D. R. (Amazon friert Guthaben redlicher Händler ein, 2023) Amazon friert Guthaben redlicher Händler ein: Umsatzsteuerschuld, URL: <https://www.taxdoo.com/de/blog/amazon-guthaben-umsatzsteuer-61208/> (abgerufen am 7. August 2025).

Hübner, M., Boujong, F. (Besteuerung von Influencern, 2025) Besteuerung von Influencern mit Niklas Allmacher, URL: https://open.spotify.com/episode/4NnRzLpjNggAURYqV9OVkw?si=_uqS6jmJSmusqiXW0Vo0-A&context=spotify%3Ashow%3A1zrtgnkpoQM32TxJlpToii (abgerufen am 11. August 2025).

Kim, S. (Electronic Commerce, 2024) Electronic Commerce (e-commerce), URL: <https://products.haufe.de/PI16039/document/mydesk~HI970503> (abgerufen am 6. Juli 2025).

Kim, S. (Elektrische Dienstleister, 2024) Elektrische Dienstleister, URL: <https://products.haufe.de/PI16039/document/mydesk~HI863071> (abgerufen am 10. Juli 2025).

Kim, S. (Elektronische Dienstleister, 2024) Elektronische Dienstleister / 1.3 Auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistungen | Haufe, URL: <https://www.haufe.de/id/beitrag/elektronische-dienstleister-13-auf-elektronischem-weg-erbrachte-dienstleistungen-HI863075.html> (abgerufen am 6. Juli 2025).

Matusiak-Frey, K. (VAT treatment of NFT tokens, 2023) VAT treatment of NFT tokens in the opinion of the European Commission | MDDP, URL: <https://www.mddp.pl/vat-treatment-of-nft-tokens-in-the-opinion-of-the-european-commission/> (abgerufen am 29. August 2025).

Meissner, G., Neeser, A. (Umsatzsteuer, 2023) Umsatzsteuer, 27. Aufl., Stuttgart 2023.

Meissner, G., Peter, K., Rittig, M. (Umsatzsteuer, 2024) Umsatzsteuer, 21. Aufl., Stuttgart 2024.

Metzger, F. M. (Digitale Geschäftsmodelle, 2023) Digitale Geschäftsmodelle: Zugrundeliegende Trends und kennzeichnende Charakteristika, Karlsruhe 2023.

O.V. (CJEU Case C-264/14 Hedqvist: Bitcoin, 2016) CJEU Case C-264/14 Hedqvist: Bitcoin, URL: <https://circabc.europa.eu/sd/a/add54a49-9991-45ae-aac5-1e260b136c9e/892%20-%20CJEU%20Case%20C-264-14%20Hedqvist%20-%20Bitcoin.pdf?utm> (abgerufen am 22. August 2025).

O.V. (The basic EU VAT, 2016) The basic EU VAT rules for electronically supplied services explained for micro businesses, URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-11/information_microbusinesses_euvat_2015_en.pdf (abgerufen am 22. August 2025).

O.V. (BMF v. 27.02.2018, 2018) BMF v. 27.02.2018 - III C 3 - S 7160-b/13/10001, URL: <https://datenbank.nwb.de/Dokument/728159/> (abgerufen am 21. August 2025).

O.V. (Umsatzsteuerliche Behandlung, 2022) Umsatzsteuerliche Behandlung elektronischer Dienstleistungen, URL: <https://www.ihk.de/hamburg/produktmarken/beratung-service/recht-und-steuern/steuerrecht/umsatzsteuer-mehrwertsteuer/umsatzsteuer-mehrwertsteuer-international/grenzueberschreitende-dienstleistungen/umsatzsteuerliche-behandlung-elektronischer-dienstleistungen-5604200> (abgerufen am 2. September 2025).

O.V. (Initial VAT reflection on non-fungible tokens, 2023) Initial VAT reflections on non-fungible tokens, URL: <https://circabc.europa.eu/rest/download/7d1ef2eb-b820-4866-a155-785e2373fb80?ticket=&utm> (abgerufen am 22. August 2025).

O.V. (Umsetzung der Travel Rule, 2024) Umsetzung der Travel Rule in der Kryptowährungsregulierung, URL: <https://schulz-beratung.de/eu-travel-rule-und-tfr/> (abgerufen am 2. September 2025).

O.V. (Staking-Pools vs. Solo-Staking, 2024) Staking-Pools vs. Solo-Staking: Welche Strategie passt am besten zu Ihnen?, URL: <https://zert.com/de/blogs/staking-pools-vs-solo-staking-which-strategy-suits-you-best> (abgerufen am 22. August 2025).

O.V. (TikTok, Youtube, Insta & Co., 2025) TikTok, Youtube, Insta & Co. – Steuerliche Grundlagen des Influencing, URL: <https://www.ihk.de/hamburg/produktmarken/beratung-service/recht-und-steuern/steuerrecht/allgemeine-informationen/steuern-fuer-influencer-5350958> (abgerufen am 8. August 2025).

O.V. (Kleingewerbe anmelden, 2025) Kleingewerbe anmelden: Leitfaden & Regularien, URL: <https://www.lexware.de/wissen/gruendung/kleingewerbe-anmelden/> (abgerufen am 8. August 2025).

O.V. (Weniger Betrug bei der Mehrwertsteuer, 2025) Weniger Betrug bei der Mehrwertsteuer mit E-Invoicing - VAT | IHK München, URL: [https://www.ihk-muenchen.de/de/Service/Recht-und-Steuern/Steuerrecht/Umsatzsteuer/VAT-in-the-Digital-Age-\(ViDA\)/](https://www.ihk-muenchen.de/de/Service/Recht-und-Steuern/Steuerrecht/Umsatzsteuer/VAT-in-the-Digital-Age-(ViDA)/) (abgerufen am 7. Juli 2025).

O.V. (Steuer-einnahmen 2024, 2025) Steuer-einnahmen 2024 summieren sich auf rund 948 Milliarden Euro, URL: <https://www.destatis.de/DE/Themen/Staat/Steuern/Steuereinnahmen/steuereinnahmen.html> (abgerufen am 7. September 2025).

O.V. (Verdacht auf Steuerbetrug in großem Stil, 2025) Verdacht auf Steuerbetrug in großem Stil: LBF NRW wertet Influencer-Datenpaket aus, URL: <https://www.finanzverwaltung.nrw.de/uebersicht-rubrik-aktuelles-und-presse/pressemitteilungen/verdacht-auf-steuerbetrug-grossem-stil> (abgerufen am 8. August 2025).

O.V. (Kleinunternehmerregelung, 2025) Kleinunternehmerregelung: Alle Infos im Überblick, URL: <https://www.lexware.de/wissen/buchhaltung-finanzen/kleinunternehmerregelung/> (abgerufen am 18. August 2025).

O.V. (Bitcoin-Mining, 2025) Bitcoin-Mining: Was ist das & wie funktioniert Minen?, URL: <https://www.bitpanda.com/academy/de/lektionen/was-ist-bitcoin-mining-und-wie-funktioniert-es> (abgerufen am 22. August 2025).

O.V. (Was ist Staking, 2025) Was ist Staking? Krypto-Prozess einfach erklärt, URL: <https://www.bitpanda.com/academy/de/lektionen/was-ist-staking> (abgerufen am 22. August 2025).

O.V. (Was sind NFTs?, 2025) Was sind NFTs?, URL: <https://www.bitpanda.com/academy/de/lektionen/was-sind-nfts> (abgerufen am 22. August 2025).

O.V. (Weniger Betrug bei der Mehrwertsteuer, 2025) Weniger Betrug bei der Mehrwertsteuer mit E-Invoicing - VAT, URL: <https://www.ihk-muenchen.de/ratgeber/steuern/umsatzsteuer/vat-in-the-digital-age/?utm> (abgerufen am 5. September 2025).

O.V. (Was ist MiCA, 2025) Was ist MiCA (Markets in Crypto Assets Regulation)?, URL: <https://www.coinbase.com/de/learn/your-crypto/what-is-mica-markets-in-crypto-assets-regulation> (abgerufen am 7. September 2025).

O.V. (E-Commerce 2025, 2025) E-Commerce 2025: Alles, was Sie wissen müssen | Amazon DE, URL: <https://sell.amazon.de/informationen/der-ecommerce-leitfaden> (abgerufen am 8. September 2025).

Radeisen, Prof. R.-R. (UStG § 2 Unternehmer, 2023) Schwarz/Widmann/Radeisen, UStG § 2 Unternehmer, Unternehmen, URL: <https://products.haufe.de/PI16039/document/mydesk~HI1779012?disableSearchHitScrolling=true> (abgerufen am 10. Juli 2025).

Reinwald, R. (Die steuerliche Behandlung von Krypto-Assets, 2022) Die steuerliche Behandlung von Krypto-Assets, Wiesbaden 2022.

Schwarz, B., Widmann, W., Radeisen, Prof. R.-R. (UStG Kommentar, 2021) UStG Kommentar: Umsatzsteuergesetz, URL: <https://products.haufe.de/PI16039/document/mydesk~HI3742372?disableSearchHitScrolling=true> (abgerufen am 11. Juli 2025).

Sinani, A. (OSS bei Amazon, o. J.) OSS bei Amazon: Umsatzsteuer beim Warenverkauf über Onlineplattformen, URL: <https://www.juhn.com/fachwissen/startups-online-business-e-commerce/oss-amazon/> (abgerufen am 8. September 2025).

Strasmann, J. F. (Affiliate Marketing für Influencer, 2025) Affiliate Marketing für Influencer - Urheberrecht 2025, URL: <https://www.urheberrecht.de/affiliate-marketing/> (abgerufen am 8. August 2025).

Triebe, C. (Kleinunternehmerbesteuerung, 2025) Kleinunternehmerbesteuerung, URL: <https://datenbank.nwb.de/Dokument/619837/> (abgerufen am 2. Juni 2025).

Vanheiden, U. (Unternehmer, 2022) Unternehmer, URL: <https://datenbank.nwb.de/Dokument/43728/> (abgerufen am 2. Juni 2025).

Vobbe, R. (Kryptowährungen und NFT, 2023) Kryptowährungen und NFT in der Umsatzsteuer, URL: <https://www.haufe.de/id/beitrag/kryptowaehrungen-und-nft-in-der-umsatzsteuer-111-mining-HI15742786.html> (abgerufen am 22. August 2025).

Vobbe, R. (Umsatzsteuerliche Behandlung, 2023) Umsatzsteuerliche Behandlung der Leistungsbeziehungen von Influencern, URL: <https://products.haufe.de/PI16039/document/mydesk~HI15805883> (abgerufen am 6. Juli 2025).

Walter, F., Gebert, C. (Finanzamt vs. Influencer, 2025) Finanzamt vs. Influencer: So werden sie ertappt, URL: https://open.spotify.com/episode/5bzMQdBxIM1tSyn0Czgpyz?si=W8Qg_cesS-i2zkXA3_dMhQ (abgerufen am 14. August 2025).

Weimann, Dipl.-F. R. (Umsatzsteuer in der Praxis, 2024) Umsatzsteuer in der Praxis Die wichtigsten Fragen und Fälle, 22. Aufl., Freiburg 2024.

Winter, M., Fuldner, U. (Tausch und tauschähnliche Umsätze, 2025) Tausch und tauschähnliche Umsätze: Besonderheiten bei Umsatzsteuer, Kfz-Handel, Pkw-Überlassung, URL: <https://products.haufe.de/PI16039/document/mydesk~LI7001551?disableSearchHitScrolling=true> (abgerufen am 14. August 2025).

Eidesstattliche Erklärung

Hiermit versichere ich an Eides statt, dass ich die vorliegende Bachelorarbeit selbstständig und ohne unzulässige Hilfe angefertigt habe. Alle Stellen, die wörtlich oder sinngemäß aus Veröffentlichungen entnommen wurden, sind als solche kenntlich gemacht. Die Arbeit hat in gleicher oder ähnlicher Form noch keiner Prüfungsbehörde vorgelegen.

KI-gestützte Hilfsmittel (z. B. ChatGPT) wurden ausschließlich zur sprachlichen Optimierung und zur Unterstützung bei Formulierungsvorschlägen eingesetzt. Die wissenschaftliche Auswertung, Gliederung und inhaltliche Verantwortung für die Arbeit liegen vollständig beim Verfasser.

Blaustein, 11. September 2025

Ort, Datum



Unterschrift