



Univ.-Ass. Mag. Lily Zechner • Karl-Franzens-Universität Graz

# Internetplattformen und umsatzsteuerrechtliche Leistungszurechnung am Beispiel Airbnb

» ÖStZ 2020/366

Der Wirtschaftsverkehr erfolgt heutzutage zu großen Teilen über das Internet. Wirtschaftsteilnehmer können sich über Internetplattformen koordinieren sowie Leistungen im umsatzsteuerrechtlichen Sinn anbieten und in Anspruch nehmen. Der Plattformbetreiber tritt in der Regel entweder als Eigenhändler, Besorger, Vermittler oder Erbringer einer elektronischen Dienstleistung auf. Die konkrete Einordnung ist ua davon abhängig, ob der Plattformbetreiber vor oder bei Geschäftsabschluss nach außen deutlich zu erkennen gibt, für einen anderen tätig zu sein. Dies ist nach Ansicht der Autorin nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu beurteilen. Bei Plattformen, die auf elektronischem Wege Leistungen vermitteln, besteht im B2C-Bereich ein Spannungsverhältnis zwischen den Regeln für die Vermittlungsleistung und die elektronische Dienstleistung. Denn die Leistungsordregel für elektronische Dienstleistungen schert alle Dienstleistungen, die elektronisch erbracht werden, über einen Kamm und stellt dabei allein auf die Art der Durchführung und nicht den Inhalt der Leistung ab. Aufgrund ihrer Konzeption als Ausnahme geht die Regel für elektronische Dienstleistungen jener für Vermittlungsleistungen vor, solange die menschliche Beteiligung nicht über ein minimales Maß hinausgeht. Daher sind die Leistungen der Kurzzeitvermietungsplattform Airbnb im B2C-Bereich – im Einklang mit dem kürzlich zur Niederlassungsfreiheit ergangenen EuGH-Urteil AIRBNB Ireland – als elektronische Dienstleistungen einzuordnen.<sup>1</sup>

## Einleitung

Internetplattformen verschaffen ihren Nutzern Zugang zu gewissen Leistungen. Einer der Nutzer bietet eine Ware oder Dienstleistung an, ein anderer Nutzer möchte diese erwerben und der Plattformbetreiber stellt zwischen ihnen den Kontakt her. Häufig wird in diesem Zusammenhang von der „Sharing Economy“ gesprochen.<sup>2</sup> Da die Plattformbetreiber ihren Sitz in der Regel in

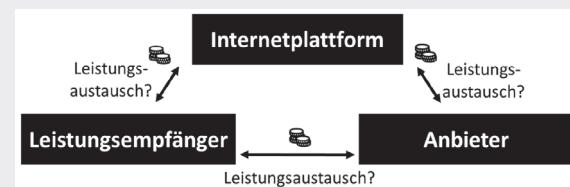
anderen EU-Mitgliedstaaten haben, kommt es oft zu grenzüberschreitenden Leistungsbeziehungen. Aus der Sicht des Umsatzsteuerrechts stellen sich folgende Fragen: Welche Leistungen werden an wen erbracht? Welcher Staat darf besteuern? Welcher Steuersatz ist anwendbar? Wer schuldet die Steuer von welchem Betrag? Für die Beantwortung dieser Fragen wird die Kurzzeitvermietungsplattform Airbnb<sup>3</sup> als Beispiel herangezogen. Der Fokus dieses Aufsatzes liegt bei Dienstleistungen.

## 2. Möglichkeiten der Leistungszurechnung

Die entgeltliche Vernetzung von Nutzern über eine Internetplattform wie Airbnb kann naturgemäß zu einem Leistungsaustausch und Dienstleistungen im umsatzsteuerrechtlichen Sinn führen. Nicht nur zwischen dem Plattformbetreiber und dessen Nutzern, sondern auch direkt zwischen den Nutzern. Sowohl der Plattformbetreiber als auch die Nutzer können daher Unternehmer im umsatzsteuerrechtlichen Sinn sein.



**Beispiel:** Ein Österreicher vermietet sein Ferienhaus in Grado (Italien) an einen deutschen Touristen. Die Kontaktaufnahme, die Buchung der Unterkunft sowie die Bezahlung und Bewertung der konkret erbrachten Dienstleistung erfolgen über die Infrastruktur der Airbnb-Plattform. Airbnb verrechnet dem Unterkunftgeber und dem Unterkunftnehmer ein Entgelt.



Zumal die Sphären des aktiven Wirtschaftsteilnehmers und des Verbrauchers in der Sharing Economy verschwimmen, ist eine der für die Umsatzsteuer wesentlichen Fragen die Frage der Leistungszurechnung. Einerseits könnten die Leistungen des Anbieters dem Plattformbetreiber zuzurechnen sein, andererseits

<sup>1</sup> Die Ergebnisse dieses Beitrags wurden am 30. 1. 2020 im Rahmen des Umsatzsteuertages an der Karl-Franzens-Universität Graz zum Thema „Umsatzsteuer auf globalisierten Märkten“ präsentiert. Die Autorin dankt Univ.-Prof.<sup>in</sup> Dr.<sup>in</sup> Tina Ehrke-Rabel für die kritische Durchsicht des Manuskripts und die wertvollen Anregungen.

<sup>2</sup> „Sharing Economy“ ist ein Sammelbegriff für Unternehmen, Geschäftsmodelle, Internetplattformen, Online-Netzwerke und Praktiken, die es

Personen ermöglichen, auf teilweise oder gänzlich ungenutzte Waren und Dienstleistungen zuzugreifen; bei Rifkin heißt dies „Zugriff statt Eigentum“ (Rifkin, Die Null-Grenzkosten-Gesellschaft [2016] 329 f.; s a OECD, The Sharing and Gig Economy: Effective Taxation of Platform Sellers [2019] 15 ff).

<sup>3</sup> *Airbnb Ireland UC*, <https://www.airbnb.at/> (abgefragt am 28. 2. 2020).



könnten die Leistungen des Plattformbetreibers dem Anbieter zuzurechnen sein oder es handelt sich um zwei voneinander völlig unabhängige Leistungen, eine seitens des Plattformbetreibers und eine seitens des Anbieters.

Umsatzsteuerrechtlich ist als Leistungserbringer zu qualifizieren, wer die Leistung im eigenen Namen erbringt und im Außenverhältnis zur Leistungserbringung verpflichtet ist.<sup>4</sup> Grundsätzlich sind die der Leistungserbringung zugrundeliegenden zivilrechtlichen Vertragsverhältnisse zwischen leistendem Unternehmer und Leistungsempfänger maßgeblich.<sup>5</sup> Allerdings müssen die vertraglichen Beziehungen die wirtschaftliche und geschäftliche Realität widerspiegeln.<sup>6</sup> Andernfalls stellen sie keinen tauglichen Anknüpfungspunkt für die Zurechnung dar und muss auf die tatsächlichen Verhältnisse abgestellt werden. Im Ergebnis kann ein schuldrechtliches Verpflichtungsgeschäft die Vertragspartner eines Leistungsaustausches nur indizieren, maßgebend für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung ist die wirtschaftliche Realität.

Von besonderer Bedeutung im Zusammenhang mit der Leistungszurechnung ist die sog. „Ladenrechtsprechung“: nur wenn ein Ladeninhaber in eindeutiger Weise vor oder bei Geschäftsabschluss zu erkennen gibt, im fremden Namen und auf fremde Rechnung zu handeln, kann die Vermittlereigenschaft des Ladeninhabers umsatzsteuerrechtlich anerkannt werden.<sup>7</sup> Nach dieser Rsp gilt auch der Betreiber einer Internetseite, über die Leistungen angeboten werden, als Leistender, außer er macht das Tätigwerden für einen anderen hinreichend deutlich.<sup>8</sup> Der Plattformbetreiber handelt demnach im eigenen Namen, wenn er nach außen nicht unzweifelhaft zum Ausdruck bringt, für einen anderen tätig zu sein.

Nach Ansicht der Autorin hat die Beurteilung dieses Außenauftretens im Lichte der Rsp des EuGH nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu erfolgen. Daher ist im Kontext der Plattformökonomie ua relevant, ob und wie stark der Plattformbetreiber auf die Leistung des Anbieters Einfluss nimmt, sofern dies für einen durchschnittlichen Kunden auch sichtbar ist. Vor dem Hintergrund des Verbrauchsteuercharakters der Umsatzsteuer muss hierfür nämlich insbesondere der Eindruck des Durchschnittsverbrauchers bei der Buchung der Dienstleistung über die Plattform maßgebend sein.<sup>9</sup>

Die Zurechnung der Leistung erfolgt demnach einzelfallbezogen: ist der Plattformbetreiber bedeutend in die Leistung des Anbieters eingebunden und ist das für den Kunden auch erkennbar, dann handelt der Plattformbetreiber nach Ansicht der Autorin in der Regel im eigenen Namen und erbringt damit die Dienstleistung als solche – als Eigenhändler oder, wenn er im Innenverhältnis gebunden ist, als Besorger der Dienstleistung (Kommissionär) gem § 3a Abs 4 UStG<sup>10</sup> (Art 28 MwStRL).<sup>11</sup> In die Leistung des Anbieters eingebunden ist er etwa, wenn er den Preis festlegt, die für die Leistung des Anbieters erforderlichen Wirtschaftsgüter bereitstellt, die Vertragsbedingungen zwischen Anbieter und Nutzer regelt oder auf andere Weise die Leistung des Anbieters beeinflusst.<sup>12</sup>

Ist der Plattformbetreiber dagegen nach außen deutlich im fremden Namen und auf fremde Rechnung tätig, dann ist er lediglich als Vermittler zwischen Anbieter und Endkunden gem § 3a Abs 8 UStG (Art 46 MwStRL) einzustufen.<sup>13</sup> Der Plattformbetreiber vermittelt dann zwischen zwei Nutzern und erbringt nicht die Dienstleistung insgesamt, sondern steht außerhalb des vermittelten Leistungsaustausches.<sup>14</sup> Sein Entgelt erhält er für die Vermittlungsleistung. Die vermittelte Leistung wird durch einen anderen Anbieter erbracht, der für seine Leistung ebenfalls ein Entgelt erhält.

Erfolgt die Vermittlung vollautomatisiert, dann könnte für Zwecke der Bestimmung des Leistungsortes eine elektronische Dienstleistung gem § 3a Abs 13 UStG (Art 7 Abs 1 MwSt-DVO,<sup>15</sup> Art 58 Abs 1 lit c MwStRL) vorliegen.<sup>16</sup>

### 3. Das Geschäftsmodell von Airbnb

Airbnb bietet eine Webseite und eine App an, auf der Unterkünfte inseriert werden können. Unterkunftgeber erstellen ein Inserat für ihre Unterkunft mit Fotos und detaillierten Angaben zur Ausstat-

<sup>4</sup> VwGH 18. 12. 1996 95/15/0149; 24. 6. 2003, 2002/14/0134; 25. 2. 2009, 2006/13/0128; *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>5</sup> § 1 Rz 254, 258; *Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II<sup>8</sup> Rz 310, mwN.  
<sup>5</sup> *Windsteig in Melhardt/Tumpel*, UStG<sup>2</sup> § 1 Rz 79; *Nieskens in Rau/Dürrwächter*, dUStG § 1 (165. Lfg, Jänner 2016) Anm 181 ff, mwN.  
<sup>6</sup> EuGH 20. 6. 2013, C-653/11, *Newey*, Rn 43, 52.  
<sup>7</sup> BFH 16. 3. 2000, V R 44/99; VwGH 30. 6. 1960, 0188/59; *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>5</sup> § 1 Tz 274; *Bunjes/Robisch*, UStG<sup>18</sup> (2019) § 1 Rz 98 f.  
<sup>8</sup> BFH 15. 5. 2012, XI R 16/10, insb Rz 26–28; s dazu auch *Hammerl/Zechner*, Plattformbetreiber als Leistungserbringer im Umsatzsteuervollzug, in Endredaktion.  
<sup>9</sup> So auch schon *Ehrke-Rabel*, Aspekte grenzüberschreitenden Wirtschaftens in der Umsatzsteuer, in *Hey* (Hrsg), Digitalisierung im Steuerrecht, Veröffentlichungen der DStJG, Band 42 (2019) 371 (387); s a VwGH 31. 1. 2001, 97/13/0066.

<sup>10</sup> BG über die Besteuerung der Umsätze (Umsatzsteuergesetz 1994 – UStG 1994) BGBl 1994/663 idF BGBl 2019/104.  
<sup>11</sup> RL 2006/112/EG des Rates v 28. 11. 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStRL), ABl L 2006/347, 1 idF RL (EU) 2019/475 des Rates v 18. 2. 2019, ABl L 2019/83, 42 (MwStRL).  
<sup>12</sup> Nach Ansicht der EU-Kommission sind für die Frage, ob der Plattformbetreiber selbst zum Erbringer der auf der Internetplattform gehandelten Dienstleistungen wird, diese Aspekte relevant (*Europäische Kommission*, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat, den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss und den Ausschuss der Regionen, Europäische Agenda für die kollaborative Wirtschaft, KOM v 2. 6. 2016, 356 endg, 7). S in diesem Zusammenhang schon zum Online-Fahrtendienst *Uber Zechner*, Ist Uber auch aus Sicht des Umsatzsteuerrechts Beförderungsdienstleister? SWI 2019, 522 (526 f).  
<sup>13</sup> S VwGH 15. 1. 1990, 87/15/0157; 17. 9. 1990, 89/15/0070; 31. 1. 2001, 97/13/0066; 25. 1. 2006, 2002/13/0199; 31. 3. 2013, 2002/14/0111; UStR 2000 Rz 6399; *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>5</sup> § 3a Rz 69; *Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II<sup>8</sup> Rz 313; *Langer in Reiß/Kraeusel/Langer*, dUStG § 3a (118. Lfg., März 2015) Anm 105.1, mwN.  
<sup>14</sup> S VwGH 10. 8. 2010, 2006/17/0247; *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>5</sup> § 3 Rz 85, mwN.  
<sup>15</sup> Durchführungs-VO (EU) 2011/282 des Rates v 15. 3. 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur RL 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl L 2011/77, 1 idF Durchführungs-VO (EU) 2018/1912 des Rates v 4. 12. 2018, ABl L 2018/311, 10 (MwSt-DVO).  
<sup>16</sup> Diese Leistungsregelung gilt sowohl für elektronisch erbrachte sonstige Leistungen wie auch für Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen.



tung. Unterkunftsuchende geben Zielort und Aufenthaltsdauer und ggf noch weitere bevorzugte Kriterien ein. Über die Plattform werden dem Nutzer sämtliche Unterkünfte angezeigt, die den gewählten Merkmalen entsprechen, der Preis für den gewünschten Zeitraum und die Bewertungsergebnisse. Bei Zustandekommen einer Buchung übernimmt Airbnb die Zahlungsabwicklung.

Üblicherweise verlangt Airbnb sowohl vom Unterkunftnehmer als auch vom Unterkunftgeber eine sog „Servicegebühr“. Jene für den Unterkunftnehmer beträgt ca 13 %, jene für den Unterkunftgeber beträgt ca 3 %. Die Unterkunftgeber haben allerdings auch die Möglichkeit, ein Bezahlmodell zu wählen, nach dem nur sie eine (entsprechend höhere) Provision zahlen und der Unterkunftnehmer keine.<sup>17</sup>

Zudem gewährt Airbnb dem Unterkunftgeber eine Haftpflichtversicherung und eine Schadensgarantie von bis zu 800.000 € und vermittelt auf Anfrage ohne zusätzliches Entgelt Fotografen, die professionelle Fotos der zu vermietenden Unterkunft erstellen.<sup>18</sup> Außerdem vermittelt Airbnb sog „Entdeckungen“ – diverse touristische Aktivitäten, die von Dritten angeboten werden. Diese können unabhängig von der Unterkunft separat gebucht werden, wofür Airbnb vom Anbieter der Entdeckung gesondert eine Provision verlangt. Bucht ein Kunde ein sog „Abenteuer“, erhält er je nach Angebot neben der Unterbringung zB auch Verpflegung und Ausfahrten oder Ähnliches.

Im Übrigen bietet Airbnb über „Airbnb plus“ eine eigene Auswahl an „verifizierten“ Unterkünften an, welche auf hervorragende Bewertungen, Qualität und Design geprüft werden.<sup>19</sup>

## 4. Rechtliche Beurteilung

### 4.1. EuGH-Urteil

Zum Geschäftsmodell von Airbnb erging Ende des Jahres 2019 ein EuGH-Urteil.<sup>20</sup> Darin wurde die Leistung Airbnbs als Dienst der Informationsgesellschaft gem Art 1 Abs 1 lit b der Richtlinie 2015/1535<sup>21</sup> eingestuft.

Nach Ansicht des EuGH stellt Airbnb eine strukturierte Liste von Unterkünften bereit, aus der der potentielle Unterkunftnehmer wählen kann. Das erleichtert den Abschluss von Beherbergungs-

verträgen zwischen Unterkunftnehmern und Unterkunftgebern, ohne dass Airbnb Einfluss auf die konkrete Beherbergungsleistung nimmt.<sup>22</sup> Die „Vermittlung“ durch Airbnb ist für den EuGH von der Beherbergung trennbar. Er erkennt das Vorliegen einer Beherbergung somit an, verneint aber, dass die Leistung Airbnbs „integraler Bestandteil“ einer Beherbergungsleistung ist.<sup>23</sup> Anders entschied er beim Online-Fahrdienst Uber:<sup>24</sup> hier qualifizierte er die Vermittlung durch den Plattformbetreiber als „integralen Bestandteil“ einer Gesamtdienstleistung, die hauptsächlich aus einer Verkehrsdienstleistung besteht.<sup>25</sup> Insgesamt stufte er die Leistung Ubers daher als Verkehrsdienstleistung ein.<sup>26</sup>

Da die Airbnb-Entscheidung zur Niederlassungsfreiheit ergangen ist, wird in der Folge die Art der erbrachten Leistungen aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht anhand des unter 2. erwähnten Beispiels gesondert geprüft.

### 4.2. Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung

#### 4.2.1. Einheitliche Leistung

Das „Zusammenfassen“ mehrerer Leistungen zu einer einheitlichen Leistung ist nach hM nur bei Leistungen ein und desselben Unternehmers an ein und denselben Abnehmer zulässig.<sup>27</sup> Es ist daher nicht davon auszugehen, dass der Plattformbetreiber und der Unterkunftgeber, der seine Leistungen auf der Plattform anbietet, gemeinsam eine einheitliche (Beherbergungs-)Leistung erbringen.

#### 4.2.2. Unterkunftgeber

##### 4.2.2.1. Unternehmereigenschaft

Unter der Annahme, dass der österreichische Unterkunftgeber mit der entgeltlichen Vermietung seines Ferienhauses in Grado selbständig, nachhaltig und zur Erzielung von Einnahmen tätig wird, ist er Unternehmer (§ 2 Abs 1 UStG, Art 9 Abs 1 MwStRL).

##### 4.2.2.2. Leistungsort

Gem Art 7 Abs 3 lit u MwSt-DVO fallen online gebuchte Beherbergungsleistungen nicht unter die Bestimmungen zur elektronischen Dienstleistung. Die Beherbergung durch den Unterkunftgeber, die via Airbnb gebucht wird, kann demnach keine elektronische Dienstleistung sein. Vielmehr erbringt der Unterkunftgeber auch aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht Beherbergungsleistun-

<sup>17</sup> *Airbnb Ireland UC*, Was ist die Airbnb-Servicegebühr? <https://www.airbnb.de/help/article/1857/was-ist-die-airbnbservicegeb%C3%BChr> (abgefragt am 28. 2. 2020).

<sup>18</sup> *Airbnb Ireland UC*, Versicherung zum Schutz von Gastgeber, <https://www.airbnb.at/host-protection-insurance>; Gastgeber-Garantie von Airbnb, <https://www.airbnb.at/guarantee>; Präsentiere deine Unterkunft, [https://www.airbnb.at/professional\\_photography](https://www.airbnb.at/professional_photography) und Bietet Airbnb einen professionellen Fotografenservice an? <https://www.airbnb.at/help/article/297/bietet-airbnb-einen-professionellen-fotografenservice-an> (abgefragt jeweils am 28. 2. 2020).

<sup>19</sup> *Airbnb Ireland UC*, Wir präsentieren Plus, <https://www.airbnb.at/plus> (abgefragt am 28. 2. 2020).

<sup>20</sup> EuGH 19. 12. 2019, C-390/18, *AIRBNB Ireland*.

<sup>21</sup> RL (EU) 2015/1535 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 9. 9. 2015 über ein Informationsverfahren auf dem Gebiet der technischen Vorschriften und der Vorschriften für die Dienste der Informationsgesellschaft, ABL L 2015/241, 1.

<sup>22</sup> EuGH 19. 12. 2019, C-390/18, *AIRBNB Ireland*, Rn 53, 68.

<sup>23</sup> EuGH 19. 12. 2019, C-390/18, *AIRBNB Ireland*, Rn 50 mit Verweis auf 20. 12. 2017, C-434/15, *Asociación Profesional Elite Taxi*, Rn 40.

<sup>24</sup> *Uber B.V.*, <https://www.uber.com/at/de/> (abgefragt am 28. 2. 2020).

<sup>25</sup> S zur umsatzsteuerrechtlichen Einordnung Ubers ausführlich *Zechner*, SWI 2019, 522 ff.

<sup>26</sup> EuGH 20. 12. 2017, C-434/15, *Asociación Profesional Elite Taxi*, Rn 40.

<sup>27</sup> EuGH 8. 6. 1986, 73/85 *Kerrutt*, Rz 13–15; BFH 29. 8. 1991, V R 87/86, Rz 14; *Windsteig in Melhardt/Tumpel*, UStG<sup>2</sup> § 1 Rz 45; *Wagner*, Die „einheitliche Leistung“, ein Instrument zur gebotenen Steuergerechtigkeit, zur Besteuerungsvereinfachung oder zur willkommenen Erhöhung des Umsatzsteueraufkommens? in *UmsatzsteuerForum e.V. und BMF* (Hrsg), 100 Jahre Umsatzsteuer in Deutschland 1918–2018 – Festschrift (2018) 293 (314 f), mwN.



gen. Es handelt sich nicht um bloße Vermietung, zumal zusätzliche Leistungen erbracht werden.<sup>28</sup> Die Räumlichkeiten sind beheizt und eingerichtet und den Unterkunftnehmern werden in der Regel zumindest auch Reinigungsleistungen, Bettwäsche und Handtücher zur Verfügung gestellt. Der österreichische Unterkunftgeber erbringt an den deutschen Nichtunternehmer somit eine Beherbergungsleistung, die dort steuerbar ist, wo das Grundstück gelegen ist (§ 3a Abs 9 lit b UStG). Dies ist in Italien.

#### 4.2.2.3. Steuerpflicht, Steuersatz und Steuerschuld

Die Kleinunternehmerregelung ist stets nur in einem Mitgliedsstaat anwendbar. Um festzustellen, ob für den österreichischen Unterkunftgeber die österreichische oder die italienische Kleinunternehmerbefreiung in Betracht kommt, ist zu prüfen, ob dieser sein Unternehmen im Inland oder in Italien betreibt.<sup>29</sup> Der Unternehmer betreibt sein Unternehmen dort, wo der Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit liegt. Das ist gem Art 10 Abs 1 MwSt-DVO der Ort an dem „die Handlungen zur zentralen Verwaltung des Unternehmens vorgenommen werden“.

Die österreichische Kleinunternehmerbefreiung gilt jedoch nicht für die in Italien ausgeführten Umsätze.<sup>30</sup> Betreibt der Unterkunftgeber sein Unternehmen in Österreich, muss er folglich das Entgelt für die Beherbergung – den vom deutschen Unterkunftnehmer bezahlten Betrag abzüglich der Provision für Airbnb – in Italien zum dort für Beherbergungsleistungen geltenden Steuersatz versteuern. Dasselbe gilt, wenn er sein Unternehmen in Italien betreibt und die dort geltende Kleinunternehmergrenze überschreitet.

#### 4.2.2.4. Ergebnis

Der österreichische Unterkunftgeber erbringt in Italien steuerbare Beherbergungsleistungen. Betreibt er sein Unternehmen in Italien und überschreitet er nicht die dort geltende Umsatzschwelle, kann er die italienische Kleinunternehmerbefreiung in Anspruch nehmen. Andernfalls muss er das Entgelt für die Beherbergung (exklusive Provision für Airbnb) in Italien zum italienischen Steuersatz versteuern.

### 4.2.3. Airbnb

#### 4.2.3.1. Unternehmereigenschaft

Der Plattformbetreiber erfüllt mit der Zurverfügungstellung der Airbnb-Webseite bzw App gegen Provision die Voraussetzungen für die Unternehmereigenschaft (§ 2 Abs 1 UStG). Er wird nach außen hin selbständig, nachhaltig und mit Einnahmerezugsabsicht tätig.

#### 4.2.3.2. Leistungsort

##### *In Betracht kommende Tatbestände*

Für die Leistung seitens Airbnb kommen die Beherbergungsleistung (Eigenhandel, s zum Tatbestand Pkt 4.2.2.2.), die Besorgungsleistung, die Vermittlungsleistung und die elektronische Dienstleistung bzw die allgemeinen Regeln für die sonstige Leistung in Betracht.

Eine Besorgungsleistung liegt vor, wenn ein Unternehmer im eigenen Namen und auf fremde Rechnung einen Dritten zur Erbringung einer sonstigen Leistung an den Auftraggeber veranlasst (Leistungseinkauf) oder im eigenen Namen und auf Rechnung des Auftraggebers eine sonstige Leistung an einen Dritten erbringt (Leistungsverkauf).<sup>31</sup> Hier handelt es sich um einen sog „verdeckten“ Vermittler.

Für die Vermittlungsleistung muss Airbnb nach außen deutlich erkennbar „im fremden Namen“ auftreten und „auf fremde Rechnung“ zwischen dem Auftraggeber und einem Dritten unmittelbare Rechtsbeziehungen herstellen und einen Leistungsaustausch herbeiführen.<sup>32</sup> Der Vermittler ist in den Leistungsaustausch demnach nicht selbst eingebunden, sondern bahnt ihn nur an.

Die Voraussetzungen für die elektronische Dienstleistung sind die Erbringung „über das Internet“, „im Wesentlichen automatisiert“ „mit minimaler menschlicher Beteiligung“ und, dass die Leistung „ohne Informationstechnologie nicht möglich wäre“.<sup>33</sup>

##### *Eigenhandel*

Airbnb kann iZm der Beherbergung nicht auf eigene Rechnung tätig sein: die Beherbergungsentgelte sind durchlaufende Posten<sup>34</sup> und Airbnbs wirtschaftliches Risiko geht nicht über das Provisionsrisiko hinaus.<sup>35</sup> Die einzelnen Beherbergungsleistungen sind daher keine Eigengeschäfte des Plattformbetreibers.

##### *Besorgungsleistung*

Airbnb wird hinsichtlich der Beherbergung nicht auf eigene Rechnung tätig, sondern allenfalls auf Rechnung der Unterkunftgeber. Um eine Besorgungsleistung ausschließen zu können, muss der Plattformbetreiber über seinen Außenauftritt erkennbar machen, dass er im fremden Namen tätig wird. Dass Airbnb einen Vertragsabschluss zwischen Unterkunftgeber und Unterkunftnehmer herbeiführen will ohne Partei dieses Vertrags zu sein, wird nach außen durch Airbnbs Allgemeine Geschäftsbedingungen<sup>36</sup> und den Rechnungsbeleg mit separat ausgewiesener Servicegebühr sichtbar. Allerdings ist die Frage, ob der Plattformbetreiber im Außenverhältnis deutlich macht, für einen anderen tätig zu sein, nach Ansicht

<sup>31</sup> Ruppe/Achatz, UStG<sup>5</sup> § 3a Rz 13, mwN.

<sup>32</sup> S Ruppe/Achatz, UStG<sup>5</sup> § 3a Rz 69; VwGH 17. 9. 1990, 89/15/0070, mwN.

<sup>33</sup> Art 7 Abs 1 MwSt-DVO.

<sup>34</sup> S VwGH 12. 2. 1970, 1277/68; 17. 9. 1990, 89/15/0070; 24. 11. 2011, 2007/15/0129; Ruppe/Achatz, UStG<sup>5</sup> § 3 Rz 87.

<sup>35</sup> Airbnb agiert als Inkassobevollmächtigter (Airbnb Ireland UC, Pkt 9 der Nutzungsbedingungen für Zahlungsdienste, [https://www.airbnb.de/terms/payments\\_terms](https://www.airbnb.de/terms/payments_terms) [abgefragt am 28. 2. 2020]).

<sup>36</sup> S Airbnb Ireland UC, Pkt 1.3 und 1.4 der Nutzungsbedingungen für europäische Nutzer, <https://www.airbnb.de/terms> [abgefragt am 28. 2. 2020].

<sup>28</sup> S zum Begriff der Beherbergungsleistung Ruppe/Achatz, UStG<sup>5</sup> § 10 Rz 140; Knöll, Ist die Vermietung von Ferienwohnungen „Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke“ oder „Beherbergung“? SWK 2015, 1405 (1405 f), mwN. Für eine Liste an regelmäßig mit der Beherbergung verbundenen Nebenleistungen s UStR 2000 Rz 1373.

<sup>29</sup> S Ruppe/Achatz, UStG<sup>5</sup> § 6 Rz 449.

<sup>30</sup> Dies ist laut EuGH zulässig (EuGH 26. 10. 2010, C-97/09, Schmelz, Rn 71).





der Autorin nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu beurteilen. Zunächst ist hierfür das Ausmaß an Kontrolle Airbnbs über die Leistung des Unterkunftgebers anhand der unter Pkt 2 dargestellten Merkmale zu untersuchen. Liegt ein hohes Maß an Kontrolle des Plattformbetreibers vor und ist dies für den durchschnittlichen Kunden erkennbar, kann dies zu Handeln im eigenen Namen und damit zu einer Besorgung führen.

1. Preisgestaltung: Die Internetplattform Airbnb hebt beim Unterkunftsnehmer zwar die gesamte Buchungssumme (Nächtigungspreis plus Servicegebühr) ein, der hierbei verlangte Nächtigungspreis wird jedoch nicht vom Plattformbetreiber, sondern vom Unterkunftgeber festgelegt. Dieser ist in der Preisgestaltung völlig frei.<sup>37</sup>

2. Erforderliche Wirtschaftsgüter: Die für die Beherbergungsleistung erforderlichen Wirtschaftsgüter – die zu vermietenden Unterkünfte, Einrichtungsgegenstände, etc – stehen nicht im Eigentum der Plattform. Was den Einfluss des Plattformbetreibers auf den Zustand der Unterkünfte betrifft, ist zwischen Airbnbs Standardgeschäftsmodell und „Airbnb plus“ zu differenzieren.

Während der Plattformbetreiber beim Standardmodell keine Kontrolle über die Unterkünfte hat, ist dies beim Plusprogramm anders: die in dieser Sparte angebotenen Unterkünfte entsprechen bestimmten Auswahlkriterien und weisen ein eigens beantragtes sog „Plus“-Abzeichen auf.<sup>38</sup> Dieses wird bei „Qualität und Design“ sowie einer durchschnittlichen Bewertung von 4,8/5, einer Buchungsannahmerate von 95 % und wenn keine Stornierungen im letzten Jahr vorgenommen wurden, vergeben. Um erstere Voraussetzungen sicherzustellen, prüft Airbnb „persönlich“ die Kategorien „Stil“, „Easy Check-in“, „Grundausstattung“ und „Vollausstattung der Küche“.<sup>39</sup> Die Designvorgaben werden von einem „Team bestehend aus Design-Beratern, Gutachtern und Experten festgelegt“.<sup>40</sup> Die auf „Airbnb plus“ angebotenen Unterkünfte dürfen auf keinen anderen Plattformen als Airbnb inseriert werden.<sup>41</sup> Kunden des Plusprogramms profitieren von „Premium-Kundenservice“ und genießen damit bevorzugte Unterstützung von Airbnb-Mitarbeitern.

Bei „Airbnb plus“ wird sich der Unterkunftsnehmer darauf verlassen, dass der Plattformbetreiber den beworbenen Qualitätsstandard durchsetzt. Durch die Qualitätsgarantie tritt der eigentliche Unterkunftsgeber aus der Sicht des Endkunden in den Hin-

tergrund. Im Rahmen dieses Modells liegt daher zumindest ein höheres Maß an Kontrolle über die Unterkünfte vor als beim Standardmodell. Bei einem durchschnittlichen Kunden könnte folglich – ähnlich wie bei der Besorgung durch den Fahrdienst Uber<sup>42</sup> – der Eindruck entstehen, dass der Plattformbetreiber Erbringer der Dienstleistung ist.

In diesem Zusammenhang darf jedoch die Bedeutung der einzelnen Unterkünfte – die auch im Rahmen des Plusprogramms individuell sind – nicht vernachlässigt werden. Für welche Unterkunft sich der Unterkunftsnehmer letztlich entscheidet, wird stark davon abhängen, wie sehr die Unterkunft seinen persönlichen Geschmack trifft – unabhängig davon, ob der Stil der Unterkunft auch von Airbnb geprüft wird. Ein ähnlich hoher Vereinheitlichungsgrad wie bei Uber kann (und soll) bei Airbnb nicht erreicht werden. Anders als bei den auf Uber angebotenen Fahrten sind die einzelnen Unterkünfte auf Airbnb daher nicht austauschbar. Einem durchschnittlichen Kunden wird somit bewusst sein, dass Airbnb nicht die Beherbergungsleistung als solche erbringt.

3. Vertragsbedingungen: Hinsichtlich des Vertragsinhaltes zwischen Unterkunftgebern und Unterkunftsnehmern hat Airbnb tatsächlich ein gewisses Maß an Einfluss. Um neben den Nutzungs- und Zahlungsbedingungen ein Beispiel zu nennen: der Unterkunftsgeber muss eine von insgesamt sechs von Airbnb vorgegebenen Optionen für seine Stornierungsbedingungen gegenüber dem Unterkunftsnehmer wählen.<sup>43</sup> Airbnbs Richtlinie über Rückerstattungen geht diesen vor.<sup>44</sup> Zudem kann Airbnb Nutzerkonten von Unterkunftgebern deaktivieren.<sup>45</sup>

Es lässt sich feststellen, dass Airbnb beim Standardmodell zwar das Vertragsverhältnis zwischen Unterkunftgebern und Unterkunftsnehmern beeinflusst, nicht aber den Preis oder die Unterkünfte. Ein hohes Maß an Kontrolle über die Beherbergungsleistung der Unterkunftsgeber ist daher auszuschließen. Bei Airbnbs Plusprogramm hat der Plattformbetreiber Einfluss auf das Vertragsverhältnis und zu einem gewissen Grad auch auf die Unterkünfte – insbesondere deren Design. Die Kontrolle des Plattformbetreibers über die einzelnen Unterkünfte ist dennoch begrenzt – auch aus der Sicht eines durchschnittlichen Kunden, der diese zweifellos als dem jeweiligen Unterkunftsgeber zuordenbar wahrnimmt.

Da der Unterkunftsnehmer zudem sowohl beim Standardmodell als auch beim Plusprogramm selbst die Unterkunft und den Unterkunftsgeber auswählt, den Kontakt herstellt und die Buchung durchführt, ist für den durchschnittlichen Kunden bereits

37 *Airbnb Ireland UC*, Wie sollte ich den Preis für meine Unterkunft auswählen? <https://www.airbnb.at/help/article/52/how-much-should-i-charge-for-my-listing> (abgefragt am 28. 2. 2020).

38 *Airbnb Ireland UC*, Allgemeine Geschäftsbedingungen für das Plus-Programm von Airbnb, <https://www.airbnb.de/help/article/2195/allgemeine-gesch%C3%A4ftsbedingungen-f%C3%BCr-das-plusprogramm-von-airbnb> (abgefragt am 28. 2. 2020).

39 *Airbnb Ireland UC*, Airbnb-Plus, <https://www.airbnb.de/help/topic/1252/airbnbplus> (abgefragt am 28. 2. 2020).

40 *Airbnb Ireland UC*, Allgemeine Geschäftsbedingungen für das Plus-Programm von Airbnb.

41 *Airbnb Ireland UC*, Warum sollte ich zustimmen, meine Unterkunft nur auf Airbnb-Plus zu inserieren? <https://www.airbnb.de/help/article/2518/warum-sollte-ich-zustimmen-meine-unterkunft-nur-auf-airbnbplus-zu-inserieren> (abgefragt am 28. 2. 2020).

42 S *Zechner*, SWI 2019, 526 f.

43 Flexibel, Moderat, Streng, Sehr Streng (30 Tage), Sehr Streng (60 Tage) oder Langzeitmiete (*Airbnb Ireland UC*, So funktionieren Stornierungen von Aufenthalten, [https://www.airbnb.at/home/cancellation\\_policies](https://www.airbnb.at/home/cancellation_policies) [abgefragt am 28. 2. 2020]). S a *Airbnb Ireland UC*, Ich bin Gastgeber. Mit welchen Sanktionen muss ich rechnen, wenn ich eine Buchung stornieren muss? <https://www.airbnb.at/help/article/990/i-m-a-host-what-penalties-apply-if-i-need-to-cancel-a-reservation> (abgefragt am 28. 2. 2020).

44 *Airbnb Ireland UC*, Pkt 4.3 der Airbnb Richtlinie über Rückerstattungen an Gäste, [https://www.airbnb.at/terms/guest\\_refund\\_policy](https://www.airbnb.at/terms/guest_refund_policy) (abgefragt am 28. 2. 2020).

45 *Airbnb Ireland UC*, Kann Airbnb meinen Account deaktivieren? <https://www.airbnb.de/help/article/432/kann-airbnb-meinen-account-deaktivieren> (abgefragt am 28. 2. 2020).



vor Geschäftsabschluss deutlich erkennbar, dass der Plattformbetreiber für den Unterkunftgeber tätig wird. Airbnb stellt lediglich die notwendige Online-Infrastruktur zur Verfügung. Folglich ist der Plattformbetreiber hinsichtlich der Beherbergung allenfalls im fremden Namen tätig, nicht aber im eigenen. Eine Besorgung durch Airbnb fällt demnach weg. Mangels Vorliegens einer Besorgungsleistung kommt die Margenbesteuerung für Reiseleistungen gem § 23 UStG (Art 306 ff MwStRL) nicht in Betracht.<sup>46</sup>

Eine detaillierte Abhandlung des Airbnb-Plusprogramms würde den Rahmen dieses Aufsatzes sprengen, weshalb sich die Folgeausführungen auf das Standardmodell Airbnbs beziehen.<sup>47</sup>

### Vermittlungsleistung

Der Zweck der Leistung seitens Airbnb besteht darin, dem potentiellen Unterkunftnehmer über die Online-Infrastruktur unterschiedliche Möglichkeiten zum Vertragsabschluss mit Unterkunftgebern aufzuzeigen und auf diese Weise zu einem Leistungsaustausch – zu einer Beherbergung – beizutragen. Eine solche Tätigkeit reicht aus, um eine Vermittlungsleistung annehmen zu können.<sup>48</sup> Airbnb wird im fremden Namen und auf fremde Rechnung tätig. Der Tatbestand der Vermittlungsleistung ist damit erfüllt.

### Elektronische Dienstleistung

Daneben erfüllt das Airbnb-Standardmodell die Voraussetzungen der elektronischen Dienstleistung: die Leistung erfolgt automatisiert über das Internet, wäre ohne Informationstechnologie nicht möglich und die menschliche Beteiligung geht nicht über ein minimales Maß hinaus, da in der Regel Mitarbeiter von Airbnb im Rahmen der Leistungserbringung nicht mit den Unterkunftgebern und Unterkunftnehmern in Kontakt treten und die Leistung seitens Airbnb auch nicht an die individuellen Wünsche eines Unterkunftgebers oder eines Unterkunftnehmers angepasst wird.<sup>49</sup>

Es gibt ein weiteres Argument dafür, dass die Leistung Airbnbs als elektronische Dienstleistung einzustufen ist: den Hinweis auf Online-Marktplätze im Art 7 Abs 2 lit d MwSt-DVO. Art 7 Abs 2

MwSt-DVO enthält eine demonstrative Aufzählung von Dienstleistungen, die „insbesondere“ als elektronische Dienstleistung einzustufen sind. In der lit d wird die „Einräumung des Rechts, gegen Entgelt eine Leistung auf einer Website, die als Online-Marktplatz fungiert, zum Kauf anzubieten“ genannt, „wobei die potenziellen Käufer ihr Gebot im Wege eines automatisierten Verfahrens abgeben und die Beteiligten durch eine automatische, computergenerierte E-Mail über das Zustandekommen eines Verkaufs unterrichtet werden“.

Der europäische Gesetzgeber hatte hier sicher Marktplätze wie Ebay<sup>50</sup> vor Augen. Die Airbnb-Plattform ist dem Marktplatz in der lit d nach Ansicht der Autorin dennoch sehr nahe: Airbnb ermöglicht es den Unterkunftgebern, ihre Leistungen in standardisierter Form auf der Plattform gegen Entgelt zum Kauf anzubieten. Nach der Buchung informiert Airbnb die Beteiligten durch eine automatische, computergenerierte E-Mail über das Zustandekommen des „Verkaufs“. Beherbergungsleistungen werden auf Airbnb zwar zu fixen Preisen verkauft und nicht versteigert. Unter „Gebot“ muss nach Ansicht der Autorin jedoch nicht nur das „Bieten eines höheren Betrags als den Startpreis“ verstanden werden. Nach dem Regelungszweck kann auch die Abgabe eines Angebots zur Buchung durch den Unterkunftnehmer ein „Gebot“ sein – in diesem Fall ein Gebot, das der Unterkunftgeber noch annehmen muss.<sup>51</sup> Die Intention des Gesetzgebers scheint nämlich zu sein, Leistungen von Online-Marktplätzen, die in die konkrete Leistungserbringung und Preisgestaltung nicht eingreifen und die Anbieter und Kunden automatisch und mit minimaler menschlicher Beteiligung vernetzen, als elektronische Dienstleistungen zu erfassen. Nach dem Telos des Art 7 MwSt-DVO sind daher jedenfalls auch Leistungen von Online-Marktplätzen, auf denen die Leistungen zu Fixpreisen angeboten werden, als elektronische Dienstleistungen einzustufen.

Damit kann die Leistung seitens Airbnb im B2C-Bereich sowohl als Vermittlungs- als auch als elektronische Dienstleistung qualifiziert werden. Es stellt sich demnach die Frage, welche der beiden Leistungsregeln im konkreten Fall tatsächlich anzuwenden ist.<sup>52</sup>

### Vorrang der elektronischen Dienstleistung

Für die Beurteilung der Anwendbarkeit spezieller Leistungsregeln ist nach der EuGH-Rsp auf das dominierende Leistungselement abzustellen.<sup>53</sup> Dieser Zugang dürfte im Fall der „elektronisch erbrachten Vermittlungsleistung“ allerdings nicht geeig-

<sup>46</sup> Laut EuGH reicht die Vermietung von Ferienwohnungen durch einen Reiseveranstalter (ohne Erbringung von Beförderungsleistungen) für das Vorliegen einer Reiseleistung aus (EuGH 12. 11. 1992, C-163/91, *van Ginkel*, Rn 22–24; 19. 12. 2018, C-552/17, *Alpenchalets Resorts*, Rn 35). S *Siller/Streicher*, Online-Beherbergungsplattformen: Zwischen elektronisch erbrachter Dienstleistung und Margenbesteuerung, taxlex 2020, 48 (50 f).

<sup>47</sup> Nur so viel: Da Airbnbs Mitarbeiter im Rahmen des Plusprogramms im Leistungsverhältnis „Plattformbetreiber – Unterkunftgeber“ „persönlich“ tätig werden und hinsichtlich des Unterkunftsdesigns auch „individuelle Beratung“ anbieten, dürfte die minimale menschliche Beteiligung hier überschritten sein und die elektronische Dienstleistung demnach wegfallen. Da es sich bei diesen Umsätzen in der Regel um B2B-Umsätze handelt, käme allerdings ohnedies die Grundregel § 3a Abs 6 UStG zur Anwendung. Es sei denn, die Vermutungsregel in Art 18 Abs 2 UAbs 2 MwSt-DVO wird angewendet (s dazu später).

<sup>48</sup> S EuGH 13. 12. 2001, C-235/00, *CSC Financial Services*, Rn 39; 21. 6. 2007, C-453/05, *Ludwig*, Rn 28; *Stadie* in *Rau/Dürnwächter*, dUStG § 3a (178. Lfg, Juli 2018) Anm 442, 444; BFH 12. 1. 1989, V R 43/85; 26. 1. 1995, V R 9/93, Rz 11, mwN.

<sup>49</sup> S etwa *Mehrwertsteuerausschuss*, Working Paper No 919, taxud.c.1 (2017) 1270284, 5–8; *Mehrwertsteuerausschuss*, Leitlinien der 108. Sitzung v 27.–28. 3. 2017, Unterlage C, 220 ff.

<sup>50</sup> *Ebay Marketplaces GmbH*, <https://www.ebay.at/> (abgefragt am 28. 2. 2020).

<sup>51</sup> Es gibt jedoch den Modus „Sofortbuchung“: Unterkunftgeber können ihre Inserate auch so ausgestalten, dass Unterkunftnehmer die Unterkunft automatisch nach Angabe der Reisedaten buchen können. Sie müssen nicht auf die Bestätigung des Unterkunftgebers warten (*Airbnb Ireland UC*, Was ist die Sofortbuchung? <https://www.airbnb.at/help/article/523/what-is-instant-book> [abgefragt am 28. 2. 2020]).

<sup>52</sup> Die Reihenfolge der Absätze in § 3a UStG ist für die Anwendung der Leistungsregeln nicht mehr maßgeblich (*Ruppe/Achatz*, UStG<sup>5</sup> § 3a Rz 36).

<sup>53</sup> EuGH 21. 2. 2013, C-18/12, *Město Zámberk*, Rn 29; 27. 10. 2011, C-530/09, *Inter-Mark Group*, Rn 28 und 32; 27. 10. 2005, C-41/04, *Levob Verzekeringen und OV Bank*, Rn 27, mwN.



net sein. Ziel der Regel für die elektronische Dienstleistung ist es nämlich, grundsätzlich alle mithilfe von Informationstechnologie erbrachten Leistungen abzudecken und damit Abgrenzungsprobleme zu beseitigen.<sup>54</sup> Die Leistungsartregel für die elektronische Dienstleistung ist als technologiegebundene Ausnahme konzipiert, die sämtliche Dienstleistungen anders behandelt, die elektronisch erbracht werden – ungeachtet ihrer „inhaltlichen“ Natur. Sämtliche elektronisch erbrachte sonstige Leistungen sollen einheitlichen Regeln unterworfen werden, um Rechtsunsicherheiten zu vermeiden und den Steuervollzug zu erleichtern.<sup>55</sup> Für ihre Anwendbarkeit kommt es allein auf die formale Art der Durchführung der Leistung an – automatisch über das Internet mit minimaler menschlicher Beteiligung. Der Leistungsinhalt ist nicht maßgeblich. Folglich kommen die Regeln für die elektronische Dienstleistung immer zur Anwendung, wenn die genannten („technischen“) Merkmale erfüllt sind – selbst wenn zugleich der Tatbestand der Vermittlungsleistung einschlägig ist und auch dann, wenn die Vermittlung das wesentliche („inhaltliche“) Merkmal der Leistung darstellt. Nach dem Regelungszweck hat die Bestimmung für die elektronische Dienstleistung Vorrang, solange die minimale menschliche Beteiligung nicht „überschritten“ wird.<sup>56</sup>

Zusammenfassend liegen seitens Airbnb zwei von der Beherbergungsleistung losgelöste Dienstleistungen vor, da Airbnb nach außen sichtbar für den Unterkunftgeber auftritt. Die Regel für die elektronische Dienstleistung geht in jenen Fällen, in denen die Vermittlung die minimale menschliche Beteiligung nicht überschreitet, vor. Im B2C-Bereich ist für die Zwecke des Leistungsortes daher von einer elektronischen Dienstleistung auszugehen. Im B2B-Bereich liegt grundsätzlich eine sonstige Leistung vor.

### Zahlungsabwicklung

Airbnb erbringt noch weitere Leistungen: um die Dienstleistung seitens Airbnb überhaupt in Anspruch nehmen zu können, müssen Unterkunftgeber und Unterkunftnehmer auch die Zahlungsabwicklung durch Airbnb nutzen. Diese wird für Kunden im Europäischen Wirtschaftsraum nicht wie die „Hauptleistung“ von Airbnb Ireland, sondern Airbnb Payments UK oder Luxembourg

durchgeführt.<sup>57</sup> Diese Gesellschaften heben für die Zahlungsabwicklung soweit ersichtlich kein gesondertes Entgelt ein. In den Abrechnungen scheint jeweils nur eine einzelne Servicegebühr mit Airbnb Ireland als Vertragspartner auf.

Wird dennoch davon ausgegangen, dass die Servicegebühr ein Entgelt für die Zahlungsabwicklung durch Airbnb Payments UK oder Luxembourg enthält, müsste Airbnb die sonstige Leistung zum Zweck der Zahlungsabwicklung einzeln fakturieren. Airbnb Ireland und Airbnb Payments UK sind in zwei unterschiedlichen Mitgliedstaaten ansässig.<sup>58</sup> Daher können die beiden Gesellschaften gegenüber ihren Kunden nicht als eine Unternehmerin auftreten – die Wirkungen der Organschaft beschränken sich auf das Inland (§ 2 Abs 2 Z 2 UStG, Art 11 MwStRL).<sup>59</sup> Da Umsätze von zwei unterschiedlichen Unternehmern nicht zu einer einheitlichen Leistung zusammengefasst werden können,<sup>60</sup> ist die Zahlungsabwicklung – unter der Annahme, dass diese entgeltlich erbracht wird – eine eigenständige (Haupt-)Leistung seitens Airbnb. In der Folge wird auf die Zahlungsabwicklung nicht weiter eingegangen.

### „Entdeckungen“ und „Abenteuer“

Die eingangs erwähnten sog „Entdeckungen“ – die touristischen Aktivitäten, die von Dritten angeboten werden – können unabhängig von der Unterkunft separat gebucht werden und stellen einen gesonderten Umsatz dar, der aus der Sicht von Airbnb nicht anders zu beurteilen ist als die Vernetzung von Unterkunftgeber und Unterkunftnehmer – nur wird hier keine Unterkunft, sondern eine Tour oder Ähnliches vermittelt. Auch wenn seitens des Anbieters neben der Unterkunft auch Verpflegung und diverse Aktivitäten im Rahmen eines „Abenteurers“ erbracht werden, ändert sich die rechtliche Beurteilung der Leistung Airbnbs nicht.<sup>61</sup> Airbnb erbringt in beiden Fällen im B2B-Bereich sonstige Leistungen und im B2C-Bereich elektronische Dienstleistungen.

### Zusätzliche Dienstleistungen

Was die zusätzlich dem Unterkunftgeber gewährte Haftpflichtversicherung und Schadensgarantie betrifft, liegen nach Ansicht der Autorin unselbständige Nebenleistungen vor, da diese keinen eigenen Zweck haben, sondern lediglich das Mittel darstellen, um die Hauptleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen.<sup>62</sup> Sie teilen das umsatzsteuerrechtliche Schicksal der Hauptleistung gegenüber dem Unterkunftgeber.

54 „... definition should aim at grasping to the widest possible extent services heavily dependent on information technology“ (Mehrwertsteueraussschuss, Working Paper No 843, taxud.c.1 [2015] 694775, 3). Dies lässt sich auch aus *Europäische Kommission*, Erläuterungen zu den Änderungen der EU-Mehrwertsteuervorschriften v 3. 4. 2014, 1 ff ableiten; s a *Ehrke-Rabel in Hey*, Digitalisierung im Steuerrecht 374.

55 Unternehmer, die elektronische Dienstleistungen an Nichtunternehmer erbringen, haben seit 1. 1. 2015 die Möglichkeit, ihre Umsätze im Rahmen des Mini-One-Stop-Shop (MOSS) gem § 25a UStG bzw Art 25a UStG (Art 358 ff MwStRL) zu erklären und abzuführen.

56 In diesem Sinne auch *VAT Expert Group*, VEG N°081, taxud.c.1 (2019) 2026442, 6 ff; s a *Mehrwertsteueraussschuss*, Leitlinien der 108. Sitzung v 27.-28. 3. 2017, Unterlage C, 216 (allerdings wird der Tatbestand der Vermittlungsleistung hier von vornherein enger ausgelegt, zumal eine mehr als minimale menschliche Beteiligung verlangt wird).

57 S die Nutzungsbedingungen für Zahlungsdienste. Bei Buchung durch die Autorin mit Wohnsitz in Österreich übernimmt die Zahlungsabwicklung laut Rechnungsbeleg Airbnb Payments UK.

58 *Airbnb Ireland UC*, Company Details, <https://www.airbnb.co.uk/about/company-details> (abgefragt am 28. 2. 2020).

59 S EuGH 17. 9. 2014, C-7/13, *Skandia America*, Rn 31; *Ehrke-Rabel/Kettisch*, Grenzüberschreitende Organschaften nach dem Urteil in der Rechtssache *Skandia America*, SWK 2015, 806 (806 f).

60 S zur Einheitlichkeit der Leistung bereits unter Pkt 4.2.1.

61 Seitens des Anbieters könnte aber eine Reiseleitung iSd § 23 UStG (Art 306 ff MwStRL) vorliegen, s dazu bereits oben.

62 So auch EuGH 19. 12. 2019, C-390/18, *AIRBNB Ireland*, Rn 58. Obwohl das Urteil zur Niederlassungsfreiheit ergangen ist, verweist der EuGH in diesem Punkt auf umsatzsteuerrechtliche Judikatur (EuGH 21. 2. 2008,



### Vermutung in Art 18 Abs 2 UAbs 2 MwSt-DVO

Auf Grundlage von Art 18 Abs 2 UAbs 2 MwSt-DVO darf Airbnb davon ausgehen, dass ein Nutzer, der innerhalb der Gemeinschaft ansässig ist, den Status eines Nichtunternehmers hat, solange dieser Nutzer Airbnb seine UID-Nr nicht mitgeteilt hat. Dies gilt „ungeachtet gegenteiliger Informationen“ und damit auch für Anbieter, die eindeutig Unternehmer sind. Für die Bestimmung des Leistungsortes ist unerheblich, ob Airbnb diese Vermutungsregel in der Praxis anwendet oder nicht. Airbnbs Leistungen gelten unabhängig vom Status des Leistungsempfängers als am Empfängerort ausgeführt (§ 3a Abs 6 und 13 UStG, Art 44 und 58 Abs 1 lit c MwStRL).

### Zwischenergebnis

Insgesamt erbringt Airbnb gegenüber dem deutschen Unterkunftnehmer eine in Deutschland ausgeführte elektronische Dienstleistung. Gegenüber dem österreichischen Unterkunftgeber erbringt Airbnb grundsätzlich eine in Österreich ausgeführte sonstige Leistung inklusive Nebenleistungen wie Haftpflichtversicherung und Schadensgarantie. Hat der Unterkunftgeber dem Plattformbetreiber keine UID-Nr mitgeteilt und geht Airbnb beim Unterkunftgeber daher von einem Nichtunternehmer aus, ist zwar die Leistungsartregel für elektronische Dienstleistungen anzuwenden, der Leistungsort liegt aber auch in diesem Fall in Österreich.

#### 4.2.3.3. Steuerpflicht, Steuersatz und Steuerschuld

In Bezug auf die in Österreich steuerbare Leistung an den österreichischen Unterkunftgeber ist keine Steuerbefreiung einschlägig. Der Steuersatz beträgt 20 %. Da Airbnb in Österreich keine Niederlassung hat, würde die Steuerschuld grundsätzlich auf den österreichischen Unterkunftgeber übergehen (§ 19 Abs 1 UStG, Art 196 MwStRL). Airbnb hätte eine Nettoabrechnung auszustellen und eine zusammenfassende Meldung abzugeben (Art 21 Abs 3 UStG), der österreichische Unterkunftgeber würde die Steuer schulden. Da Airbnb aber nach Maßgabe von Art 18 Abs 2 UAbs 2 MwSt-DVO davon ausgehen darf, dass seine Nutzer Nichtunternehmer sind, könnte Airbnb den österreichischen Unterkunftgeber auch wie einen Nichtunternehmer behandeln. Dann müsste Airbnb den Umsatz zum österreichischen Steuersatz versteuern und die Umsatzsteuerbeträge selbst in Österreich abführen.

Was die in Deutschland steuerbare Leistung an den deutschen Nichtunternehmer betrifft, hat Airbnb die Verpflichtung den deutschen Normalsteuersatz anzuwenden und den entsprechenden Umsatzsteuerbetrag in Deutschland abzuführen.

#### 4.2.3.4. Ergebnis

Airbnb erbringt im gegenständlichen Fall zwei Dienstleistungen. Die elektronische Dienstleistung gegenüber dem deutschen Unterkunftnehmer ist in Deutschland steuerbar, die sonstige bzw

elektronisch erbrachte sonstige Leistung gegenüber dem österreichischen Unterkunftgeber ist in Österreich steuerbar. Auf beide Umsätze ist der Normalsteuersatz anzuwenden. Hat der österreichische Unterkunftgeber Airbnb seine UID-Nr mitgeteilt, schuldet dieser die Steuer. Hat er das nicht, schuldet Airbnb die österreichische Umsatzsteuer. Betreffend die Leistung an den deutschen Unterkunftnehmer schuldet Airbnb die deutsche Umsatzsteuer. Die Bemessungsgrundlage ist jeweils die von Airbnb eingezogene Provision iHv ca 3 % des Beherbergungsentgelts auf Seiten des Unterkunftgebers und ca 13 % auf Seiten des Unterkunftnehmers.

### 4.3. Bewertung

Mit der „nicht medienneutralen“ Ausnahme für elektronische Dienstleistungen im B2C-Bereich sind Inkohärenzen verbunden. Erstens kann sich eine unterschiedliche Behandlung von inhaltsgleichen Geschäftsmodellen, die auch miteinander im Wettbewerb stehen, ergeben, die einerseits auf analogem Wege und andererseits auf elektronischem Wege erbracht werden.<sup>63</sup> Zweitens ist im B2C-Bereich in Fällen der „elektronisch erbrachten Vermittlung“, wo die Tatbestände sowohl der elektronischen Dienstleistung als auch der Vermittlungsleistung erfüllt sind – wie im gegenständlichen Fall – eine Besteuerung am Ort des Verbrauchs nicht gesichert. Anders als die Vermittlungsleistung ist die elektronische Dienstleistung nämlich am Empfängerort steuerbar (§ 3a Abs 6 und 13 UStG, Art 44 und 58 Abs 1 lit c MwStRL) und nicht am Ort des vermittelten Umsatzes. Die Leistungsartregel für die Vermittlungsleistung, wonach der Leistungsort dort liegt wo der vermittelte Umsatz ausgeführt wird (§ 3a Abs 8 UStG), ermöglicht dagegen eine tatsächliche Besteuerung am Ort des Verbrauchs.

Dies soll anhand des angeführten Beispiels erläutert werden: Wird für die Leistung Airbnbs gegenüber dem deutschen Unterkunftnehmer die Bestimmung für elektronische Dienstleistungen angewendet, ist diese am Ort des Kunden, in Deutschland, steuerbar. Wird für die Leistung seitens Airbnb dagegen die Bestimmung für Vermittlungsleistungen angewendet, dann ist diese an dem Ort steuerbar, wo auch die zugrundeliegende Leistung – die Beherbergung – erbracht wird, in Italien. Letzteres würde einer tatsächlichen Besteuerung am Ort des Verbrauchs entsprechen, zumal der vermittelte Umsatz in Italien verbraucht wird.<sup>64</sup>

Das Belastungsziel der Umsatzsteuer wäre daher eher verwirklicht, wenn die B2C-Regel für die Vermittlungsleistung Vorrang gegenüber jener für die elektronische Dienstleistung hätte.<sup>65</sup> Die Vermittlung – auch die „elektronisch erbrachte Vermitt-

C-425/06, *Part Service*, Rn 52; 10. 11. 2016, C-432/15, *Baštová*, Rn 71; 4. 9. 2019, C-71/18, *KPC Herning*, Rn 38).

<sup>63</sup> S etwa die EuGH-Urteile zu E-Books: EuGH 5. 3. 2015, C-502/13, *Kommission/Luxemburg*, Rn 61–63; 5. 3. 2015, C-479/13, *Kommission/Frankreich*, Rn 41–43, mwN.

<sup>64</sup> Auf die Besonderheiten, die sich aufgrund der Vereinfachungsregel in Art 18 Abs 2 UAbs 2 MwSt-DVO ergeben, wird hier nicht näher eingegangen.

<sup>65</sup> So auch *Ecker* in *Ecker/Epply/Rößler/Schwab*, Kommentar zur Mehrwertsteuer § 3a (56. Lfg, August 2018) Anm 294/1; *Ehrke-Rabel* in *Hey*, *Digitale*





lung“ – zwischen Unternehmern und Verbrauchern hat nämlich den alleinigen Zweck andere Umsätze auszuführen und ist diesen untergeordnet. Sie sollte deshalb denselben Leistungs-ort haben wie der vermittelte Umsatz. Die Besteuerung am Verbrauchsort wäre hier auch gerechtfertigt, da Airbnb alle Informationen zum vermittelten Umsatz hat – wer der Unterkunftgeber ist, wo das Grundstück liegt und wie hoch der Zahlungsbetrag ist. Die Besteuerung der Vermittlungsleistung am Ort der Beherbergung verursacht für den Plattformbetreiber folglich kaum zusätzlichen Aufwand.

Dennoch hat sich der europäische Gesetzgeber für diese „nicht medienneutrale“ Lösung entschieden, um online erbrachte Dienstleistungen erfassen zu können und Abgrenzungsprobleme zu beseitigen. Da die Leistungsortregel für elektronische Dienstleistungen bereits eine Ausnahme darstellt, wäre der Vorrang der Regel für die Vermittlungsleistung gegenüber jener für die elektronische Dienstleistung eine Gegen Ausnahme. Es ist davon auszugehen, dass der europäische Gesetzgeber in diesem Zusammenhang einen praktischen Zugang gewählt und in Kauf genommen hat, dass es bei „elektronisch erbrachten Vermittlungsleistungen“ nicht zur Besteuerung am Ort des vermittelten Umsatzes und damit des Verbrauchs kommt. Im Übrigen entspricht die Besteuerung am Empfängerort nämlich dem Verbrauchsteuercharakter der Umsatzsteuer: abstrakt gesehen und losgelöst vom hier konkret präsentierten Fall wird die Besteuerung am Empfängerort dem Verbrauchsteuergedanken eher gerecht als die Besteuerung am Unternehmerort nach der Grundregel für B2C-Umsätze (§ 3a Abs 7 UStG, Art 45 MwStRL).<sup>66</sup> Außerdem ist die Besteuerung am Unternehmerort bekanntlich mit der Gefahr verbunden, dass sich Unternehmer in Mitgliedstaaten mit niedrigen Steuersätzen niederlassen, um Steuervorteile zu erlangen, was unstreitig zu Wettbewerbsverzerrungen führt.<sup>67</sup> Der europäische Gesetzgeber unterwirft deshalb bewusst sämtliche elektronisch erbrachte sonstige Leistungen einheitlichen Regeln, um das Belastungsziel der Umsatzsteuer im digitalen Bereich besser verwirklichen zu können.<sup>68</sup>

Dem stehen weder das Neutralitätsprinzip als Ausformung des Gleichheitssatzes noch der „Grundsatz der Medienneutralität des Rechts“ entgegen. Laut EuGH ist das Neutralitätsprinzip keine primärrechtliche Bestimmung, sondern ein Auslegungsgrundsatz, der neben anderen Auslegungsgrundsätzen zu beachten ist.<sup>69</sup> Das Neutralitätsprinzip ist für die Anwendung von

explizit in der MwStRL normierten Regeln daher kein Hindernis.<sup>70</sup> Das Wesen der Medienneutralität im Steuerrecht besteht darin, dass das Steuerrecht tendenziell wirtschaftliche Vorgänge regeln will<sup>71</sup> – prinzipiell ist daher nicht das Mittel der jeweiligen Transaktion, sondern der Inhalt der Leistung für die rechtliche Einordnung maßgebend.<sup>72</sup> Rechtsgrundsätze wie auch die Medienneutralität sind jedoch nicht starr anzuwenden, sondern prägen lediglich die rechtlichen Ausgestaltungen. Damit liegt es im politischen Gestaltungsspielraum einen Grundsatz teilweise aufzugeben, um einen anderen Grundsatz, wie hier der Effektivität, besser verwirklichen zu können.<sup>73</sup>

## 5. Zusammenfassung

Die Sharing Economy stellt den Staat zwar vor Herausforderungen, die neuen digitalen Geschäftsmodelle können grundsätzlich jedoch in die bestehenden umsatzsteuerrechtlichen Kategorien eingeordnet werden. Das bestehende Regelwerk zur Leistungszurechnung ist geeignet, die neuen Geschäftsmodelle abzubilden. Für Außenstehende liegen bei der richtigen materiell-rechtlichen Beurteilung die größten Schwierigkeiten in der Feststellung des einzelnen Sachverhaltes. Die Sicht des durchschnittlichen Kunden bietet zumindest eine gewisse Abhilfe bei der Ausforschung der wirtschaftlichen und geschäftlichen Realität.

Im Fall Airbnb kann der Plattformbetreiber nicht als Erbringer der über die Plattform angebotenen Beherbergungsleistungen qualifiziert werden. Dieses Ergebnis ist darauf zurückzuführen, dass Airbnb bereits vor der Buchung der Leistungen durch die Unterkunftnehmer nach außen deutlich zu erkennen gibt, für die Unterkunftgeber tätig zu sein. Aufgrund der Vielzahl an unterschiedlich ausgestalteten Geschäftsmodellen in der Sharing Economy dürfen von der rechtlichen Beurteilung der gegenständli-

lisierung im Steuerrecht 393 f; in diesem Sinne auch *Álvarez Suso*, E-Platforms Providing Services in the Short-Term Rental Accommodation Market: The Challenges for Taxation of These Services under the EU VAT, *International VAT Monitor* 2020, 8 (15).

<sup>66</sup> OECD, *International VAT/GST Guidelines* (2017) 15 f; *Europäische Kommission*, Erläuterungen zu den Änderungen der EU-Mehrwertsteuervorschriften v 3. 4. 2014, 12; s a *Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe*, *Steuerrecht* II<sup>8</sup> Rz 214.

<sup>67</sup> OECD, *Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft* (2015) 50.

<sup>68</sup> S EuGH 17. 3. 2017, C-390/15, *RPO*, Rn 62 ff, wo es um den Ausschluss der Anwendung ermäßigter Steuersätze auf elektronische Dienstleistungen geht.

<sup>69</sup> EuGH 19. 7. 2012, C-44/11, *Deutsche Bank*, Rn 45.

<sup>70</sup> S die Urteile in Bezug auf Steuerbefreiungen EuGH 14. 12. 2006, C-401/05, *VDP Dental Laboratory*, Rn 35–37; 29. 10. 2009, C-174/08, *NCC Construction*, Rn 42; 19. 7. 2012, C-44/11, *Deutsche Bank*, Rn 45; 15. 11. 2012, C-174/11, *Zimmermann*, Rn 50 und insb jene zu E-Books EuGH 5. 3. 2015, C-502/13, *Kommission/Luxemburg*, Rn 61–63; 5. 3. 2015, C-479/13, *Kommission/Frankreich*, Rn 41–43, mwN. S dazu *Osuna*, *Non-Reduced Rates for E-Books: Has the ECJ Allowed a Violation of Fiscal Neutrality?* *International VAT Monitor* 2016, 249 (249 ff).

<sup>71</sup> Die Medienneutralität ergibt sich aus dem Steuerrecht an sich und ist Ausfluss des Regelungszwecks von Bestimmungen. Sie findet sich bei der OECD in den ursprünglichen *Taxation Framework Conditions* von 1998 (*OECD, Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions* [1998] 4), aber auch im *BEPS Action Plan 1* als Teil des *Flexibilitätsprinzips* (*OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1, Final Report* [2015] *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project* 21; wieder erwähnt bei *OECD, The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales* [2018] 18). Auch die wirtschaftliche Betrachtungsweise spiegelt wider, dass das Steuerrecht grundsätzlich medienneutral ist.

<sup>72</sup> *Sumper*, *Besteuerung als Grundlage für Demokratie und Rechtsstaat*, Dissertation im Endstadium der Bearbeitung; s a *Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe*<sup>8</sup> Rz 104.

<sup>73</sup> Die Schwierigkeiten, die sich auf der nächsten Ebene etwa bei der Bestimmung des Ortes des Leistungsempfängers durch den Unternehmer und beim Steuervollzug an sich ergeben, sind nicht Gegenstand dieses Aufsatzes.



chen Plattform Airbnb keine direkten Rückschlüsse auf andere Plattformen gezogen werden. Die juristische Vorgehensweise bei der rechtlichen Einordnung verändert sich jedoch nicht.<sup>74</sup>

Mit der zunehmenden Digitalisierung unserer Wirtschaft gewinnt der Tatbestand der elektronischen Dienstleistung an praktischer Relevanz und ist, wie sich im Verlauf dieses Aufsatzes gezeigt hat, auch im Fall Airbnb wesentlich. Die Leistungsartregel für elektronische Dienstleistungen verkörpert eine Durchbrechung der im Steuerrecht generell geltenden Medienneutralität. Im Fall „elektronisch erbrachter Vermittlungsleistungen“ gewährleistet sie nicht die Besteuerung am Ort des vermittelten Umsatzes und damit einhergehend auch nicht die Besteuerung am Verbrauchsort. Dieser Kritik stehen die wirksame rechtliche

Erfassung elektronischer Dienstleistungen und die Beseitigung von Abgrenzungsproblemen gegenüber. Der Grundsatz der Medienneutralität wird zum Teil aufgegeben, um dem Grundsatz der Effektivität nachzukommen. Im Übrigen wird die Besteuerung am Empfängerort dem Prinzip der Besteuerung am Verbrauchsort gerecht. Insgesamt dürfte das Konzept der elektronischen Dienstleistung daher sachgerecht sein.



#### Die Autorin:

Univ.-Ass. Mag. Lily Zechner ist Stipendiatin der Österreichischen Akademie der Wissenschaften (DOC) und Universitätsassistentin am Institut für Finanzrecht der Karl-Franzens-Universität Graz.

🌐 [lesen.lexisnexis.at/autor/Zechner/Lily](https://lesen.lexisnexis.at/autor/Zechner/Lily)

Foto: Daniela Amodio Photography

<sup>74</sup> S zu dieser Vorgehensweise im Zusammenhang mit Uber schon Zechner, SWI 2019, 522 ff.

Mag. Karin Kaufmann • Großbetriebsprüfung Wien

## Kombinationsprodukt aus Süßigkeiten und Spielzeug – Umsatzsteuerliche Behandlung der Erlöse

» ÖStZ 2020/367

Sind Umsätze aus der Veräußerung von Waren, die aus Lebensmitteln (insbesondere Süßigkeiten) und sogenannten „Non-Food-Artikeln“ (insbesondere Spielzeug) bestehen, mit einem einheitlichen Umsatzsteuersatz zu versteuern oder kommt es zu einer Besteuerung der einzelnen Warenlieferungen mit den auf diese Gegenstände entfallenden Steuersätzen?

### 1. Sachverhalt

Der österreichische Unternehmer A verkauft Waren, die aus Lebensmitteln (insbesondere Süßigkeiten) und sogenannten „Non-Food-Artikeln“ (insbesondere Spielzeug wie zB Plüschtieren) bestehen. Die Besteuerung der Waren erfolgt mit dem Umsatzsteuersatz von 10 %.

Wie die Versteuerung der vorliegenden Waren tatsächlich auszusehen hat, soll anhand des vorliegenden Praxisfalles gezeigt werden.

### 2. Steuersatz

Gem § 10 Abs 1 UStG 1994 beträgt die Steuer für jeden steuerpflichtigen Umsatz grundsätzlich 20%, außer es ist explizit ein ermäßigter Steuersatz normiert.

### 3. Ermäßigter Steuersatz von 10 %

Die Gegenstände, deren Lieferung (einschließlich Werklieferung), Eigenverbrauch gem § 3 Abs 2 und § 3a Abs 1a UStG 1994, Einfuhr und innergemeinschaftlicher Erwerb dem ermäßigten Steuersatz unterliegen, sind in der Anlage 1 Z 1 bis Z 34 des UStG 1994 erschöpfend aufgezählt (UStR 2000 Rz 1166). Die Zugehörigkeit der Gegenstände zu Anlage 1 richtet sich nach der Kombinierten Nomenklatur (KN, Anhang I der Verordnung [EWG] Nr 2658/87 des Rates v 23. 7. 1987, ABl EG Nr L 256, 1, dem gemeinsamen Zolltarif der EU). Jährlich erfolgt eine Veröffentlichung der KN mit den von Rat und Kommission vorgenommenen Änderungen des gemeinsamen Zolltarifs bis spätestens 31. 10., gültig ab 1. 1. des darauffolgenden Jahres (Art 12 VO 2658/87/EWG) (vgl Melhardt/Tumpel, UStG<sup>2</sup> § 10 Rz 71; UStR 2000 Rz 1166 ff).

Im Anhang I, Teil I Titel I VO 2658/87/EWG der KN finden sich folgende allgemeinen Vorschriften hinsichtlich der Auslegung der KN:

- Maßgebend für die Einreihung der Waren in den Zolltarif sind der Wortlaut der Positionen und der Anmerkungen in den Abschnitten oder Kapiteln.
- Jede Anführung einer Ware in einer Position gilt auch für die unvollständige oder unfertige Ware, sofern sie die bereits wesentlichen Beschaffenheitsmerkmale der vollständigen oder fertigen Ware hat. Dasselbe gilt für vollständige oder fertige