

Betreiberhaftung im Internethandel

Gutachten

zu

§§ 22f, 25e UStG-neu

im Entwurf eines Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen
beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung
weiterer steuerlicher Vorschriften vom 1. August 2018

vorgelegt von

Univ.-Prof. Dr. Ulrich Hufeld

Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht und Steuerrecht
Helmut-Schmidt-Universität/Universität der Bundeswehr Hamburg

im Auftrag des

bevh

– Bundesverband E-Commerce und Versandhandel Deutschland –

August 2018

<i>Gesamtergebnis</i>	3
<i>Verhältnismäßige Zielerreichung</i>	4
<i>Einzelbefunde (Übersicht)</i>	5
I. Gegenstand des Gutachtens.....	8
II. Regierungsentwurf vom 1. August 2018: §§ 22f und 25e UStG-neu	8
1. Konzept der Mitwirkung, Haftung und Marktzugangsregulierung.....	8
2. Die Mitwirkungspflichten.....	9
a) Datenerhebung und Regulierung im Verhältnis zum liefernden Unternehmer... 9	
b) Datenerhebung und Regulierung im Verhältnis zum privat Registrierten	10
3. Die Haftung	10
4. Anwendungsbereich	11
III. Indienstnahme Privater für Steuervollzug und Marktregulierung	12
1. Indienstnahme Privater für staatliche Aufgaben als Grundrechtseingriff.....	12
a) Verfassungsrecht	12
b) Steuerrecht	14
c) Umsatzsteuerrecht.....	15
2. Indienstnahme und „Vierhaftung“ der Online-Marktplätze	17
a) Der Betreiber als Fiskalagent – <i>Rechtfertigungsbedarf</i>	17
b) Der Betreiber als Intermediär – <i>Verantwortungsnähe</i>	17
c) Der Betreiber substituiert Staatshandeln – <i>normative Kompensation</i>	19
d) Betreiberhaftung als „Vierhaftung“ – <i>Belastungsstruktur der Umsatzsteuer</i> ... 20	
e) Zahlungsgarantie des Betreibers – <i>Eingriffsintensivierung durch Haftung</i>	22
f) Letztbelastung des Betreibers – <i>Subsidiarität der Haftung</i>	23
3. Berufs- und Eigentumsfreiheit, Privatautonomie, Gleichheitssatz.....	24
a) Indienstnahme Privater als Eingriff in Art. 12 und Art. 14 GG.....	24
b) Haftung des Nicht-Unternehmers im Umsatzsteuervollzug als Systembruch ... 25	
IV. Rechtfertigung der Indienstnahme?	25
1. Steuerstaat und Informationsgesellschaft.....	25
2. Indienstnahme – Rechtfertigung dem Grunde nach?.....	26
a) Der Gesamteingriff und sein „rein fiskalischer Zweck“	26
b) Punktuelle Indienstnahme Privater aus Gründen der Effektivierung	27
3. §§ 22f, 25e UStG-E: Unverhältnismäßigkeit der Indienstnahme	29
a) Geeignetheit	29
b) Erforderlichkeit	29
c) Verhältnismäßigkeit i.e.S.	31
d) Ausgleichspflichtige Inhalts- und Schrankenbestimmung?	34
4. Ergebnis.....	35
V. Gewährleistung der Systemumstellung im „schonenden Übergang“	35
1. Maßstäbe	35
2. Art. 16 Abs. 3 und Art. 9 Ziff. 9 des Regierungsentwurfs.....	36

Gesamtergebnis

Die mit Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 1. August 2018 vorgeschlagene Haftung der Betreiber elektronischer Marktplätze für nicht entrichtete Umsatzsteuer (§§ 22f, 25e UStG-E) ist mit dem Grundgesetz unvereinbar.

Dieser Befund bestreitet nicht die Berechtigung des Gesetzgebers, im Internethandel Vor- sorge zu treffen zur „Sicherstellung der Umsatzbesteuerung“ (Entwurfsbegründung S. 68) und zur „Wahrung der Wettbewerbsfähigkeit von steuerrechtlichen Unternehmen“ (ebenda S. 27). Damit verfolgt der Regierungsentwurf legitime Ziele. Die Initiantin und der Gesetzgeber sind jedoch den Grundrechten verpflichtet. Die Berufsfreiheit und der Gleichheitssatz verlangen, dass (1) der Eingriff den richtigen Adressaten trifft und (2) die Ziele einerseits und die Eingriffs- kosten (Belastungsfolgen) andererseits nicht außer Verhältnis stehen.

In beiden Punkten verfehlt der Regierungsentwurf die Anforderungen des Verfassungsrechts. §§ 22f, 25e UStG-E nehmen keine Rücksicht auf den Dritt-Status der Betreiber elektronischer Marktplätze. Als Intermediäre sind die Betreiber weder Störer noch Schuldner. Die Verant- wortlichkeit eines Störers setzt eine „besondere Sach- und Verantwortungsnahe“ (BVerfG) vo- raus. Der Kausalbeitrag der Plattformbetreiber erfüllt diese Voraussetzung nicht; er gleicht dem neutralen Infrastrukturbeitrag der Marktbetreiber und Spediteure in der analogen Welt. Im Hinblick auf die Umsatzsteuer – „die nicht entrichtete Steuer aus der Lieferung eines Un- ternehmers“ (§ 25e Abs. 1 UStG-E) – durchkreuzt der Gesetzentwurf die umsatzsteuerlichen System- und Belastungsentscheidungen. Im System der Umsatzsteuer soll der Verbraucher der „Steuerträger“ sein; der Unternehmer kann die Steuerlast im Preis überwälzen, seine for- melle Steuerschuldnerschaft hat den Charakter einer Haftung. Wenn die Plattformbetreiber dafür verschuldensunabhängig einzustehen haben („Haftung für Haftung“), übernehmen sie systemfremd eine Zahlungsgarantie.

Im Verhältnis zum *Nicht-Verantwortlichen* und *Nicht-Schuldner* wandeln sich die mit dem Ge- setzentwurf verfolgten Ziele zum „rein fiskalischen Zweck“ (BVerfG). Das reine Fiskalanliegen kann den gewichtigen Grundrechteingriff zu Lasten der Plattformbetreiber nicht tragen (ver- fassungswidriger Eingriff dem Grunde nach). Jedenfalls aber unterliegt die Inpflicht- und In- haftungnahme eines Dritten strengen Vorgaben der Verhältnismäßigkeit. Zudem muss die In- dienahme Privater „anspruchsvoll und normenklar“ (BVerfG) programmiert sein, auch mit Rücksicht auf die Vielzahl der betroffenen Vertragsverhältnisse. Gegen diese Anforderungen überantworten die §§ 22f, 25e UStG-E sämtliche Kriterien, Risiken und Kosten der Rechtsver- folgung der privaten Handhabung. Die Betreiber schulden umfängliches, zielungenaues Moni- toring, der in- und ausländischen, der unternehmerischen und privaten Nutzung elektroni- scher Marktplätze. Ausschlaggebend fällt ins Gewicht, dass die §§ 22f, 25e UStG-E die Ergeb- nisgarantie für Mitwirkung und Regulierung mit unbegrenzter Haftung kombinieren. Aus der umfassenden Marktregulierungs- und Einstandsverantwortung der Plattformbetreiber er- wächst ein Übermaß der Privatisierung.

Verhältnismäßige Zielerreichung

In der Diskussion über eine dem Grunde nach gerechtfertigte Inpflichtnahme der Plattformbetreiber, die ein Übermaß der Privatisierung und anlasslose, zielungenaue Übersicherung zu Lasten Dritter vermeidet, sind die im Steuerverfahrens- und im Telemedienrecht anerkannten Muster der privaten Mitwirkung zu bedenken, zudem Elemente der Vereinfachung und Typisierung, die eine angemessene Beteiligung Privater gewährleisten.

Anerkannte Muster der privaten Mitwirkung:

- Im Steuerverfahrensrecht sind Konstellationen der Indienstnahme Privater anerkannt, im Lohnsteuerverfahren und in weiteren Verfahren des Steuerabzugs an der Quelle. Hier wird die Verhältnismäßigkeit der Mitwirkung gewährleistet, indem Zahlung und Haftung – der Arbeitgeber, der Banken im Kapitalertragsteuerverfahren, der ansässigen Vertragspartner der beschränkt Steuerpflichtigen – zielgenau an die Beherrschung der relevanten Zahlungsströme anknüpfen. An dieser Zielgenauigkeit sind Mitwirkungspflichten der Plattformbetreiber zu orientieren, auch an der normativen Dichte der gesetzlichen Programme (§§ 38 ff., 43 ff., § 50a EStG). Mit *Split Payment*-Verfahren könnte sich der Gesetzgeber diesen Mustern annähern.
- Im Telemedienrecht hat der Gesetzgeber die Störerhaftung im Zeichen der Verhältnismäßigkeit eingeschränkt. Nach den allgemeinen Grundsätzen des § 7 TMG sind Sperren nur mehr zulässig „aufgrund von gerichtlichen oder behördlichen Anordnungen“ (vgl. BT-Drs. 18/12202, S. 11, auch zum Gebot der „klaren gesetzlichen Regelung“ einer staatlichen Inpflichtnahme nach Maßgabe des § 7 Abs. 3 TMG). Konzeptionell auf gleicher Linie könnte sich auch die umsatzsteuerliche Indienstnahme auf den Informationsaustausch zwischen Finanzbehörden und Betreibern sowie darauf gestützte „Anordnungen“ beschränken. § 25e Abs. 4 UStG-E entspricht im Ansatz dem Muster der öffentlich-rechtlichen Anordnung. § 25e Abs. 4 Satz 1 UStG-E baut zwischen Pflichtverletzungen des Plattform-Nutzers und Sanktionen des Plattform-Betreibers eine behördliche Brücke in Gestalt einer „Mitteilung“, „wenn andere Maßnahmen keinen unmittelbaren Erfolg versprechen“. Diese Norm betont die Subsidiarität der Indienstnahme Privater. Eine behördliche Anordnung gewährleistet, dass die Marktzugangsregulierung ein öffentlich-rechtlich programmierter und angreifbarer Rechtsakt bleibt.
- Verhältnismäßige Indienstnahme vorausgesetzt, kommen auch Entschädigungsansprüche der zur Verwaltungshilfe und Bekämpfung der Steuerhinterziehung „herangezogenen“ Dritten in Betracht (Muster: § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 i.V.m. § 23 des Justizvergütungs- und Entschädigungsgesetzes). Entschädigungsleistungen können einen „grundsätzlich gerechtfertigten“ (BVerfG), durch permanente Inanspruchnahme technischer Dienstleistung bewirkten Zugriff auf das unternehmerische Eigentum nach Maßgabe des Art. 14 GG zusätzlich absichern.

Elemente der Vereinfachung und Typisierung:

- Um das flächendeckende Monitoring der als Privatteilnehmer registrierten Nutzer der Plattform auf einen verhältnismäßigen Umfang zurückzuschneiden, empfiehlt sich die gesetzliche Festlegung und Bezifferung einer auf die eigene Plattform bezogenen Beobachtungsschwelle. Einen im Effekt vergleichbaren Schwellenwert kennt das Umsatzsteuerrecht für Umsätze sog. Kleinunternehmer (§ 19 Abs. 1 Satz 1 UStG: grundsätzliche Nichterhebung der Umsatzsteuer bei Umsatz bis 17.500 Euro im vorangegangenen Jahr). Ohne Aufgriffsschwelle bleiben die §§ 22f Abs. 2, 25e Abs. 3 UStG-E eine unverhältnismäßige Belastung.
- Vor Beginn des elektronischen Abfrageverfahrens (dazu § 27 Abs. 25 Satz 1 UStG) ist die sowohl für den liefernden Unternehmer als auch für den Betreiber des elektronischen Marktplatzes unabdingbare „Bescheinigung über die steuerliche Erfassung“ (§ 22f Abs. 1 Satz 2 UStG-E) „in Papierform zu erteilen“ (§ 27 Abs. 25 Satz 3 UStG-E). Für den Betrieb und die Nutzung elektronischer Marktplätze wäre es gesamtwirtschaftlich und rechtlich angemessen, die Inpflichtnahme der Betreiber von der funktionsfähigen elektronischen Abfrage beim zuständigen Bundeszentralamt für Steuern (§ 22f Abs. 1 Satz 6 UStG-E) abhängig zu machen.

Einzelbefunde (Übersicht)

1. *Übergriff und Sonderopfer:* §§ 22f, 25e UStG-E greifen in die Rechtssphäre der Betreiber elektronischer Marktplätze ein. Der Regierungsentwurf vom 1. August 2018 stützt den Eingriff auf die „Sicherstellung der Umsatzbesteuerung“ und „Wahrung der Wettbewerbsfähigkeit von steuerrechtlichen Unternehmen“. Unproblematisch im Verhältnis zum Steuerschuldner, bürdet er dem nicht-verantwortlichen Dritten ein Sonderopfer auf. Der Eingriff erweist sich als drittbelastender Übergriff.
2. *Kombinierter Übergriff:* Der Eingriff kombiniert Dokumentationslasten, Marktregulierungszwang und eine Zahlungsgarantie für „nicht entrichtete Steuer aus der Lieferung eines Unternehmers“ (§ 25e Abs. 1 UStG-E). Er schränkt den Freiheitsraum des Art. 12 Abs. 1 GG ein, weil die neuen gesetzlichen Vorgaben der Indienstrafe „mit der Ausübung eines Berufs eine zusätzliche, außerhalb der eigentlichen Berufsausübung liegende Tätigkeit verknüpfen“ (BVerfG).
3. *Systemwidriger Übergriff:* Der Eingriff entzieht sich den Standards der steuerlichen Haftung und insbesondere der Belastungsstruktur der Umsatzsteuer. Soweit die Betreiber an Stelle der Unternehmer (Umsatzsteuerschuldner) haften und die Belastung auf die Verbraucher (Steuerträger) nicht überwälzen können, übernehmen sie systemwidrig eine Einstandspflicht. Die Systemabkehr durch Letztbelastung steht unter besonderem Rechtfertigungsdruck (Art. 3 Abs. 1 GG).

4. *Instrumentalisierte Haftung*: § 25e UStG-E hat keinen Selbststand. Die Haftungsnorm sanktioniert im doppelten Sinne, positiv und negativ, anerkennt den Indienstnahme-Erfolg im Modus „Mitwirkung statt Haftung“ und reagiert auf den Indienstnahme-Misserfolg im Modus „Haftung statt Mitwirkung“. Das Haftungsregime verschleiern die überwälzte, privatisierte Regulierungsaufgabe, die der Betreiber mit Ergebnisgarantie zu schultern hat: durch „Erfüllung oder Haftung“.
5. *Zwischen Haftung und Overblocking*: In Ermangelung „anspruchsvoller und normenklarer Regelung“ (BVerfG) der Regulierungsaufgabe balancieren die Betreiber zwischen Haftung und Overblocking. Der Verwaltungsaufwand wird nicht entschädigt; der Regress beim Steuerschuldner bleibt ungewiss; umgekehrt tragen die Betreiber das Schadensersatzrisiko bei fehlerhafter Verwaltungshilfe. Die Entstaatlichung der Regulierungsaufgabe wird weder normativ noch finanziell kompensiert.
6. *Eingriffsintensität*: Der Eingriff wiegt schwer, weil §§ 22f, 25e UStG-E einen Dritten adressieren (Übergriff), mehrere Belastungen kombinieren (additiver Grundrechtseingriff), sich abkehren von Standards der Haftung (Abkehr von Verantwortlichkeit und Subsidiarität) und der Umsatzsteuer (Abkehr vom Verbrauchsteuerprinzip), zudem Lasten und Risiken der Marktregulierung ohne normative Kompensation in das privatrechtliche Verhältnis zwischen Betreiber und Unternehmer auslagern.
7. *Keine Rechtfertigung dem Grunde nach*: Die Eigenart des Übergriffs zu Lasten Dritter bestimmt die Maßstäbe der Rechtfertigung. Die im Regierungsentwurf angeführten Gründe der „Sicherstellung der Umsatzbesteuerung“ und der „Wahrung der Wettbewerbsfähigkeit von steuererhlichen Unternehmen“ rechtfertigen nicht das Sonderopfer des Dritten. Ihm gegenüber bleibt der „rein fiskalische Zweck“ (BVerfG), der systemwidrige und intensive Eingriffe nicht tragen kann.
8. *Übermaß der Privatisierung*: Dass der Fiskus alle Regulierungsverantwortung abstreift – Grundrechtsbindung, Amtspflichten, Amtsermittlung, Amtshaftung, Ermessensbindung und alle an Verwaltungsakte angeschlossenen Sicherungen im Verfahren und in der Fehlerfolgenbewältigung – und seinem Fiskalagenten überlässt, bewirkt eine rechtsstaatlich problematische *Privatisierung der Form* und eine grundrechtlich bedenkliche – nicht „erforderliche“ – *Privatisierung der Risiken*.
9. *Anlasslose, zielungenaue Übersicherung*: Die Überwälzung der Regulierung mit Einstandsgarantie ist unvereinbar mit dem Übermaßverbot. Die Regulierungsaufgabe wird nicht auf einzelne Verdachts- und Missbrauchsfälle beschränkt. Die Zielungenaue und das Schleppnetzprinzip – das Monitoring aller unternehmerischen und privaten, inländischen und ausländischen Angebote – verursachen in der Verwaltung des latenten Verdachts unverhältnismäßige Lasten und Kosten.

10. *Schonender Übergang*: Die mit Datenbeschaffung und Regulierung betrauten Plattformbetreiber haben jedenfalls Anspruch auf eine Systemumstellung in angemessener Übergangszeit. Art. 16 Abs. 3 des Regierungsentwurfs sieht das Inkrafttreten zum 1. Januar 2019 vor, § 27 Abs. 25 UStG-E setzt in kurzen Fristen lediglich die Haftung aus. Das ist verfassungsrechtlich problematisch, zumal das Verfahren der elektronischen Abfrage beim BZSt auf unbestimmte Zeit suspendiert wird.

I. Gegenstand des Gutachtens

Das nachfolgende Gutachten nimmt Stellung zur geplanten Indienstnahme der Betreiber elektronischer Marktplätze für den Umsatzsteuervollzug. Das Bundeskabinett hat am 1. August 2018 den „Entwurf eines Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“ beschlossen. Zu den unter Art. 9 („Änderung des Umsatzsteuergesetzes“) zusammengefassten Änderungen gehört (Ziff. 7 und 8) die Einfügung eines neuen § 22f UStG, der „*Besondere Pflichten für Betreiber eines elektronischen Marktplatzes*“ vorsieht und eines neuen § 25e UStG, der eine „*Haftung beim Handel auf einem elektronischen Marktplatz*“ etablieren will. §§ 22f, 25e UStG-E sollen am 1. Januar 2019 in Kraft treten (Art. 16 Abs. 3). Das Gutachten erörtert diese Neuerungen (Art. 9 Ziff. 7 und 8 des Regierungsentwurfs), zudem § 27 Abs. 25 UStG-E (Art. 9 Ziff. 9), der die kurzfristige Anwendung und den Übergang bis zur „Einführung des elektronischen Abfrageverfahrens“ regelt.

II. Regierungsentwurf vom 1. August 2018: § 22f und § 25e UStG-neu

1. Konzept der Mitwirkung, Haftung und Marktzugangsregulierung

§ 22f (*Mitwirkung*) und § 25e (*Haftung*) stehen in einem engen Wirkungszusammenhang. Die Betreiber elektronischer Marktplätze sollen Hauptlasten in der Durchführung und Durchsetzung des Umsatzsteuervollzugs übernehmen. Die Haftung einerseits, die Freizeichnung von der Haftung andererseits (§ 25e Abs. 1 und Abs. 2 ff. UStG-E) sind abhängig von effektiver Mitwirkung im Zugriff auf Daten und Verhalten derer, die als „liefernde Unternehmer“ den elektronischen Marktplatz nutzen. § 25e Abs. 4 UStG-E lässt erkennen, dass dem Betreiber umfängliche Mitwirkungslasten nicht nur in der Datengewinnung aufgebürdet werden. Er soll darüber hinaus die Marktteilnahme überwachen und steuern, das „*Anbietenkönnen*“ (vgl. § 25e Abs. 4 Satz 3 UStG-E) der auf dem elektronischen Marktplatz tätigen Unternehmen regulieren.

Das Konzept der Mitwirkung und Haftung wird vervollständigt und effektuiert durch Einbeziehung der Betreiber in den Vollzug der Marktzugangsregulierung. Sprache und Dramaturgie der Gesamtkonzeption und insbesondere des § 25e Abs. 4 UStG-E lassen keinen Zweifel: Kommt der liefernde Unternehmer seinen steuerlichen Pflichten nach, wird er weiter Waren anbieten können. „Kommt der liefernde Unternehmer seinen steuerlichen Pflichten nicht oder nicht in wesentlichem Umfang nach“ (§ 25e Abs. 4 Satz 1 UStG-E), hat er zu gewärtigen, dass er „*keine Waren mehr anbieten kann*“ (§ 25e Abs. 4 Satz 3 UStG-E). Als Urheber dieser Sanktion tritt aber nicht eine Behörde in Erscheinung, sondern der private Marktplatzbetreiber. Ihm wird, will er die Haftung vermeiden, „die Möglichkeit eingeräumt, dafür Sorge zu tragen, dass der betreffende Unternehmer über seinen Marktplatz keine entsprechenden Umsätze mehr tätigen kann“ (Entwurfsbegründung S. 69). In

den Konstellationen des § 25e Abs. 4 UStG-E fungiert der Anbieter nicht mehr nur als Informant und Vorbereiter der behördlichen Rechtsdurchsetzung, sondern in umgekehrten Rollen – auf „Mitteilung“ – als Regulator mit Zwangsbefugnissen.

2. Die Mitwirkungspflichten

a) Datenerhebung und Regulierung im Verhältnis zum liefernden Unternehmer

§ 22f UStG-E statuiert Aufzeichnungs-, Nachweis- und Datenübermittlungspflichten. Voran stehen die Dokumentationspflichten des § 22f Abs. 1 Satz 1 UStG-E. Adressat der Verpflichtung ist der „Betreiber eines elektronischen Marktplatzes“. Er hat für alle auf dem Marktplatz begründeten „Lieferungen eines Unternehmers“, „bei denen die Beförderung oder Versendung im Inland beginnt oder endet“, Unterlagen „vorzuhalten“ über den Namen und die Anschrift des liefernden Unternehmers, dessen Steuernummer (§ 21 AO) und ggf. Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, Beginn- und Enddatum der Bescheinigung über die steuerliche Erfassung, Daten über den Ort des Beginns der Beförderung oder Versendung sowie den Bestimmungsort und endlich die Information über Zeitpunkt und Höhe des Umsatzes.

Im Zentrum der Datengewinnung steht die amtliche Registrierung des umsatzsteuerpflichtigen Unternehmers. Diese *„auf längstens drei Jahre befristete Bescheinigung über die steuerliche Erfassung des für den liefernden Unternehmer zuständigen Finanzamts“* (§ 22f Abs. 1 Satz 2 UStG-E) ist zugleich der zwingende *„Nachweis“* des Betreibers dafür, dass er die ihm auferlegten Datenerhebungspflichten erfüllt. Der Gesetzentwurf organisiert einen Zirkelverkehr über drei Stationen: Unternehmer – Betreiber – Finanzamt. Die Bescheinigung ist *„dem Unternehmer in Papierform zu erteilen“* (§ 27 Abs. 25 Satz 3 UStG-E); der Unternehmer wiederum hat *„gegenüber dem Betreiber nachzuweisen“*, dass *„er steuerlich registriert ist“* (Entwurfsbegründung S. 67); und der Betreiber führt den Nachweis über die Daten, die er zu dokumentieren hat, gegenüber dem Finanzamt *„durch“* die gültige *„Bescheinigung über die steuerliche Erfassung“* (§ 22f Abs. 1 Satz 2 UStG-E). Die Einbeziehung des Betreibers in den Zirkel soll ihn zur Marktzugangsregulierung befähigen. Seine Entscheidung für oder gegen den Marktzugang des Unternehmers (Weiterbetrieb des Nutzerkontos oder „Abschaltung“) steht allerdings im Zeichen der Haftung aus § 25e UStG-E. Zwar verheißt die Bescheinigung seine Haftungsfreistellung (Abs. 2 Satz 1). § 25e Abs. 2 UStG-E lässt jedoch nicht nur das Fehlen der Bescheinigung, sondern jede Kenntnis – und ebenso das „Kennenmüssen“ – davon, *„dass der liefernde Unternehmer seinen steuerlichen Verpflichtungen nicht oder nicht im vollen Umfang nachkommt“*, in *regulatorisch relevantes Wissen aufseiten des Betreibers* umschlagen. Seinem Wortlaut nach relativiert Abs. 2 Satz 2 die Verlässlichkeit der Bescheinigung. Je nach Handhabungsstrenge des § 25e Abs. 2 Satz 2 UStG-E wird der Betreiber gehalten sein, den Marktzugang des Unternehmers zu blockieren. Anders kann er die Haftung nicht abwenden.

b) Datenerhebung und Regulierung im Verhältnis zum privat Registrierten

§ 22f UStG-E unterscheidet zwischen der unternehmerischen und der – tatsächlich oder vermeintlich – privaten Marktplatznutzung. Das Regime der „Bescheinigung über die steuerliche Erfassung“ gilt ausschließlich für Unternehmer (Abs. 1). Im Verhältnis zu Marktteilnehmern, die sich „nicht als Unternehmer“ registrieren, gilt § 22f Abs. 2 UStG-E und der dort bezeichnete Umfang der Dokumentationspflichten. Der Betreiber hat „Unterlagen vorzuhalten“ über Namen und Anschrift des Nutzers, den Ort des Beginns der Beförderung oder Versendung sowie den Bestimmungsort und den Zeitpunkt und die Höhe des Umsatzes (§ 22f Abs. 2 Satz 1 UStG-E), zusätzlich das Geburtsdatum (Satz 2).

Allerdings stellt § 22f Abs. 2 UStG-E nicht auf den objektiven Status des Nutzers ab, sondern auf die Registrierung. Dass womöglich ein Unternehmer (i.S. des UStG) auf der Plattform als Privater auftritt, wird einkalkuliert. § 25e Abs. 3 UStG-E zieht die Konsequenzen für Irrtums- und Missbrauchsfälle, knüpft an die Haftung „nach Absatz 1“ an – an jene für nicht entrichtete Steuer „aus der Lieferung eines Unternehmers“ – und hält den Betreiber in dieser Haftung fest bei Kenntnis oder Kennenmüssen darüber, „dass die Umsätze im Rahmen eines Unternehmens erbracht werden“ (§ 25e Abs. 3 Satz 2 UStG-E).

Nach Maßgabe dieser (Haftungs-)Verantwortung greifen das Recht der Datensammlung und insbesondere die (ungeschriebene) Erwartung der systematischen Marktregulierung auch im Verhältnis zum vermeintlich privat, tatsächlich aber unternehmerisch tätigen Nutzer des elektronischen Marktplatzes (vgl. Entwurfsbegründung S. 69: „Soweit der Unternehmer keine Bescheinigung vorlegt, könnte der Betreiber diesen vom weiteren Handel auf seinem elektronischen Marktplatz ausschließen“).

3. Die Haftung

Das Haftungsrecht des § 25e UStG-E hat keinen Selbststand. Die Haftungsdrohung des § 25e Abs. 1 und die Entlastungsangebote der Abs. 2 ff. flankieren und sanktionieren die Indienstnahme des Betreibers. § 25e UStG-E „sanktioniert“ im doppelten Sinne, positiv und negativ, anerkennt den Indienstnahme-Erfolg im Modus *Mitwirkung statt Haftung* und reagiert auf den Indienstnahme-Misserfolg im Modus *Haftung statt Mitwirkung*.

§ 25e Abs. 1 UStG-E stellt eine allgemeine, unbedingte, verschuldensunabhängige Haftung voran – eine *Zahlungsgarantie*. Die Grundnorm nimmt den Betreiber als zweiten Schuldner, als Haftungs- und damit Gesamtschuldner (§ 44 Abs. 1 Satz 1 AO) in die Pflicht. Die nachfolgenden *Entlastungschancen* erwachsen aus der Informationsgewinnung und Datenkenntnis im Zuge der amtlichen Registrierung des umsatzsteuerpflichtigen Unternehmers (§ 25e Abs. 2 i.V.m. § 22f Abs. 1 UStG-E) und aus der Erfüllung der Dokumentationspflichten im Verhältnis zu den privat registrierten Nutzern (§ 25e Abs. 3 Satz 1 i.V.m. § 22f Abs. 2 UStG-E). § 25e Abs. 2 UStG-E verweigert allerdings eine verlässliche Chance der Ent-

lastung mit der hochgradig unbestimmten Freizeichnungssperre (Satz 2), die, wenn sie Gesetz wird, die Anwendungspraxis erheblich belasten wird (näher dazu u. S. 32). Auch § 25e Abs. 3 Satz 2 UStG-E sperrt die Entlastungschance und kehrt zur Haftung zurück, wenn der Betreiber die unternehmerische Tätigkeit des privat Registrierten kannte oder hätte erkennen müssen.

§ 25e Abs. 4 UStG-E perfektioniert das Regime der Indienstrafnahme durch Haftung. Diese Vorschrift trifft Vorsorge für den Fall, dass „der liefernde Unternehmer“ ungeachtet aller Registrierung und Datentransfers seine steuerlichen Pflichten verletzt. Dann soll das Finanzamt „*unabhängig von einem Nachweis im Sinne des § 22f Absatz 1 Satz 2 oder Satz 6*“ (Entwurfsbegründung S. 69, d.h.: trotz umfassender Mitwirkung der Plattform-Betreiber in der Datengewinnung) berechtigt sein, den Betreiber qua „Mitteilung“ zu adressieren und als Zahlungsgaranten oder als Quasi-Vollstreckungsbehörde in die Pflicht zu nehmen: *direkt* als Haftungsschuldner ab „Zugang der Mitteilung“ für weiter Umsätze, *indirekt* als Marktregulierer, der weiteres „Anbietenkönnen“ (vgl. § 25e Abs. 4 Satz 3 UStG-E) unterbindet. Den Dreischritt aus *Pflichtverletzung des Marktteilnehmers, Haftung des Anbieters, Vermeidung der Haftung durch privatrechtliche Regulierung* wiederholt der Entwurf „entsprechend“, wenn sich Unternehmer rechtsirrig als Privatpersonen registrieren (§ 25e Abs. 4 Satz 4).

Zwar klingt der Fluchtpunkt der mit §§ 22f, 25e UStG-E projizierten Mitwirkung unter Haftungsdrohung – die Indienstrafnahme der Betreiber für eine fiskalisch interessierte Marktregulierung – im Marktteilnahmeausschluss des § 25e Abs. 4 Satz 3 UStG-E deutlicher an („... keine Waren mehr anbieten kann“). Gleichwohl verdeckt der Gesetzentwurf sein unkonventionelles Anliegen der *Entlastung durch Privatisierung* hinter dem konventionellen Institut der Haftung. Selbst die privatrechtlich, freilich im Fiskalinteresse bewirkte Abschaltung des Nutzers versteckt sich in einer Einwendung des Betreibers gegen seine „Inanspruchnahme“ (§ 25e Abs. 4 Satz 3 UStG-E).

4. Anwendungsbereich

Der Gesetzentwurf folgt einem Schleppnetzprinzip. §§ 22f, 25e UStG-E sind konzeptionell nicht auf Verdachtsfälle und Missbrauchsbekämpfung ausgerichtet. Die Definition des § 25e Abs. 5 bereitet den Boden für den einschränkungslos weiten Anwendungsbereich, indem sie „jedes“ Instrument, „mit dessen Hilfe Informationen über das Internet zur Verfügung gestellt werden“, als *elektronischen Marktplatz* ausflaggt; das Erfordernis, dass die Website (als „Instrument“) Umsätze ermöglicht, hat keine definitorische – begrenzende – Kraft. Die weitreichenden Mitwirkungspflichten des § 22f Abs. 1 UStG-E beziehen sich gegenständlich auf schlechthin alle „Lieferungen eines Unternehmens“ auf dem Marktplatz, „bei denen die Beförderung oder Versendung im Inland beginnt oder endet“. Damit sind

inländische und transnationale – Binnenmarkt-interne und die Binnenmarktgrenzen überschreitende – Lieferungen einbezogen; § 22f Abs. 1 Satz 4 bestätigt die Reichweite mit der auf Drittstaaten-Unternehmer (außerhalb der EU und des EWR) zugeschnittenen Zusatzverpflichtung, einen Empfangsbevollmächtigten im Inland zu benennen. Die Dokumentationspflichten des § 22f Abs. 2 schlagen auf die Rechtsverhältnisse des Betreibers zu allen Nutzern durch, die „nicht als Unternehmer“ registriert sind, wiewohl Steuer- und Haftungsschuld nur in Betracht kommen, wenn der „Pseudo-Private“ als Unternehmer zu qualifizieren ist; auch zu dieser Eintrittsschwelle, die den Anwendungsbereich der Mitwirkung (§ 22f Abs. 2) und Haftung (§ 25e Abs. 3) eingrenzen könnte, verhält sich der Entwurf nicht.

Dem Schleppnetzprinzip folgt auch § 25e Abs. 1 UStG-E. Weder knüpft er an eine konkrete Pflichtverletzung an noch an eine individualisierte Umsatzsteuerschuld. Der Tatbestand begründet eine Generalhaftung „für die nicht entrichtete Steuer aus der Lieferung eines Unternehmers“, erstreckt sich damit auch auf die Einfuhrumsatzsteuer, die nicht der liefernde Unternehmer schuldet, sondern der einführende Zollschuldner und Anmelder (§ 13a Abs. 2, § 21 Abs. 2 UStG, Art. 201 ff. Zollkodex). Erst in zweiter Linie – auf der nachgelagerten Ebene des § 25e Abs. 2 ff. UStG-E – finden sich einzelne Haftungsbefreiungen. Kennzeichen dieser Dramaturgie ist die *enumerative* und nachweispflichtige Einschränkung einer *allgemeinen* Haftung.

Der definitorisch weite und in allen Grundtatbeständen maximale Anwendungsbereich spiegelt ein Konzept der allgemeinen Missbrauchsvermutung.

III. Indienstnahme Privater für Steuervollzug und Marktregulierung

1. Indienstnahme Privater für staatliche Aufgaben als Grundrechtseingriff

a) Verfassungsrecht

Der Staat ist verpflichtet, seine Aufgaben selbst zu erledigen. Dieser verfassungsrechtliche Grundsatz folgt aus der Grundrechtsbindung der Hoheitsgewalt und aus dem Gleichheitssatz. Jede Form der *Erfüllungsprivatisierung* – der Einschaltung Privater in die staatliche Aufgabenerledigung¹ – stellt die Gebundenheit der Hoheitsträger an die Grundrechte (Art. 1 Abs. 3 GG) und die Gleichmäßigkeit der Aufgabenerfüllung (Art. 3 Abs. 1 GG) in Frage. So ist für das Verwaltungsrecht und insbesondere für die *Eingriffsverwaltung* das Prinzip der *Selbstorganschaft* anerkannt². „Selbstorganschaft“ hält die zuständige Behörde

¹ Zum Begriff der Erfüllungsprivatisierung (auch: „funktionale Privatisierung“) *Ibler*, in: Maunz/Dürig, GG, Art. 86 Rn. 117; *Burgi*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, 7. Aufl. 2018, Art. 86 Rn. 54. Der im Zuge der Erfüllungsprivatisierung eingeschaltete Private ist nicht „etatisiert“, nicht Beliehener, mithin ein sog. „echter“ Privater.

² *Stelkens*, in: Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG, 9. Aufl. 2018, § 35 Rn. 59; *von Alemann/Scheffczyk*, in: Bader/Ronellenfitsch, BeckOK VwVfG, 39. Ed. 1.4.2018, § 35 Rn. 130; aus der Rechtsprechung jüngst OVG Bremen Ur. v. 20.3.2018 – 1 LB 55/17, BeckRS 2018, 5430 Rn. 17.

an der ihr gesetzlich zugeordneten Verantwortung fest. Eine Durchbrechung der hoheitlichen Alleinzuständigkeit (private Geschäftsbesorgung für die Behörde und andere Formen der privaten Verwaltungshilfe) setzt eine gegenläufige gesetzliche Anordnung voraus. Das Indienstnahme-Gesetz kann sich nicht auf eine schlichte Ermächtigungsgrundlage beschränken. Es muss die private Aufgabenerledigung umfassend – „anspruchsvoll und normenklar“³ – programmieren, um eine „Flucht ins Privatrecht“ und die Lockerung der Bindungen aus Art. 1 Abs. 3, Art. 3 Abs. 1 GG zu verhindern.

Infolge der Grundentscheidung für hoheitliche Erledigung staatlicher Aufgaben durch Hoheitsträger gelten für die *Indienstnahme Privater zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben* von Verfassungen wegen drei Grundsätze:

- **(1) Rechtfertigungsbedarf:** Die Indienstnahme ist ein Grundrechtseingriff, regelmäßig eine Berufsausübungsregelung, die sich vor Art. 12 Abs. 1 GG und den Anforderungen der Verhältnismäßigkeit rechtfertigen muss⁴; besonders prekär ist die Einschaltung Privater in die Eingriffsverwaltung: die Mitwirkung des Privaten in der Vorbereitung oder Durchführung eines Eingriffs in die Rechtssphäre eines anderen Grundrechtsträgers;
- **(2) Verantwortungsnähe:** Die Auswahl eines Privaten, der in Dienst genommen wird, steht nicht im Belieben des Gesetzgebers; der Übergriff muss gerechtfertigt sein aus einer „besonderen Sach- und Verantwortungsnähe“ des privaten Beauftragten⁵, insbesondere bei seiner Einschaltung in die Eingriffsverwaltung;
- **(3) Normative Kompensation:** Der Gesetzesvorbehalt verlangt eine gesetzliche Grundlage für die Indienstnahme und regulierungsintensive Normprogramme, die das Handeln des Privaten binden, rechtssicher und vorhersehbar machen, damit den Entstaatlichungsvorgang und dessen Risiken kompensatorisch auffangen⁶.

³ BVerfG Urt. v. 2.3.2010 – 1 BvR 256, 263, 586/08, BVerfGE 125, 260 (325) – Vorratsdatenspeicherung.

⁴ BVerfG Beschl. v. 29.11.1967 – 1 BvR 175/66, BVerfGE 22, 380 (383): Verpflichtung der Banken zur Einbehaltung und Abführung der Kapitalertragsteuer; BVerfG Beschl. v. 16.3.1971 – 1 BvR 52, 665, 667, 754/66, BVerfGE 30, 292 (312): Bevorratungspflicht für Mineralölprodukte; BVerfG Beschl. v. 27.6.1972 – 1 BvL 34/70, BVerfGE 33, 240 (244): Verpflichtung zur Gutachtenerstattung durch Sachverständige; BVerfG Urt. v. 1.7.1980 – 1 BvR 349/75 und 378/76, BVerfGE 54, 251 (271): Inanspruchnahme als Vormund oder Pfleger; BVerfG Urt. v. 26.5.1981 – 1 BvL 56, 57, 58/78, BVerfGE 57, 139 (158): Verpflichtung privater Arbeitgeber zur Einstellung von Schwerbehinderten; BVerfG Beschl. v. 17.10.1984 – 1 BvL 18/82 u.a., BVerfGE 68, 155 (170): Verpflichtung privater Verkehrsunternehmen zur Beförderung Schwerbehinderter; BVerfG Beschl. v. 22.1.1997 – 2 BvR 1915/91, BVerfGE 95, 173 (183): Verpflichtung der Hersteller und Händler von Tabakerzeugnissen zum Aufdruck von Warnhinweisen; BVerfG Urt. v. 2.3.2010 – 1 BvR 256, 263, 586/08, BVerfGE 125, 260 (358): Auferlegung von Speicherungspflichten für Zwecke der Strafverfolgung (Vorratsdatenspeicherung).

⁵ BVerfG Beschl. v. 22.1.1997 – 2 BvR 1915/91, BVerfGE 95, 173 (187) – Tabakwarnhinweise; aufgegriffen im Urt. v. 2.3.2010 – 1 BvR 256, 263, 586/08, BVerfGE 125, 260 (362) – Vorratsdatenspeicherung.

⁶ BVerfG Urt. v. 2.3.2010 – 1 BvR 256, 263, 586/08, BVerfGE 125, 260 (325 ff.) – Vorratsdatenspeicherung; *Voßkuhle*, Beteiligung Privater an der Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben und staatliche Verantwortung, in: VVDStRL 62 (2003), 266 (292 f., 296).

b) Steuerrecht

Der Steuervollzug ist eine genuin staatliche Aufgabe. § 85 Satz 1 AO setzt die verfassungsrechtliche Vorgabe schmucklos um: „Die Finanzbehörden haben die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben.“ Der Staat schuldet Besteuerungsgleichheit (Art. 3 Abs. 1 GG) nicht nur auf der Ebene der Steuergesetzgebung (Rechtsetzungsgleichheit), sondern auch im Vollzug (Rechtsanwendungsgleichheit). Die Verantwortung der Steuerverwaltung steht außer Frage⁷. Wegen der Eingriffsintensität der Besteuerung und zur Gewährleistung der „Gleichheit im Belastungserfolg“⁸ drängen die Grundrechte auf Selbstorganschaft. Der Vollzug im Steuerrecht wird traditionell von Erklärungen der Steuerpflichtigen unterstützt (Deklarationsprinzip), sodann umfassend gewährleistet in hoheitlicher Verantwortung (Verifikationsprinzip).

Das Deklarationsprinzip gibt allerdings einen ersten Hinweis darauf, dass Steuerverwaltung nicht in jeder Besteuerungskonstellation *allein*-staatliche Aufgabe sein kann. Mitwirkungspflichten des Steuerschuldners sind unabweisbar, wenn eine Steuer konzeptionell an Informationen und Daten aus der Sphäre des Steuerpflichtigen anknüpft. So verlässt sich die Einkommensteuer, die ehrgeizige Exaktvermessung der objektiven und subjektiven Leistungsfähigkeit, wesentlich auf erklärungsintensive Offenbarungen des privaten Schuldners; insoweit ist Vollzugskooperation „notwendige Folge materieller Grundprinzipien der Besteuerung“⁹. Deklarations- und Zahlungspflichten rütteln aber nicht an der hoheitlichen Durchsetzungsverantwortung der Behörden¹⁰.

Von der Inpflichtnahme eines Schuldners, dem die Steuererklärung und die Steuerlast¹¹ aufgebürdet wird, ist die Indienstnahme „Dritter“ kategorial zu unterscheiden. Dessen Inanspruchnahme ist ein Kollateralschaden in der Bewältigung zweiseitiger Steuerschuldverhältnisse zwischen Fiskus und Bürger. *Vollzug zu Lasten mitwirkungspflichtiger Dritter* – zu Lasten des Arbeitgebers im Lohnsteuerverfahren; zu Lasten eines Vertragspartners im Steuerabzugsverfahren der §§ 43 ff. oder des § 50a EStG – sind klassische Konstellationen der Indienstnahme Privater für staatliche Aufgaben. Eingriffsintensität und Rechtfertigungsbedarf sind nach allgemeinen verfassungsrechtlichen Grundsätzen offenkundig¹² und werden auch für den Bereich der Steuerverwaltung anerkannt¹³, insbesondere für den

⁷ Statt vieler *Trzaskalik*, Die Steuererhebungspflichten Privater, DStJG 12 (1989), 157 (160) mit Verweis auf Art. 108, Art. 20 Abs. 2 und Art. 33 Abs. 4 GG.

⁸ St. Rspr. seit BVerfGE 84, 239 (272), bezogen auf die „Durchsetzung in der Steuererhebung“ (Ls. 1).

⁹ *Drüen*, Inanspruchnahme Dritter für den Steuervollzug, DStJG 31 (2008), 167 (169).

¹⁰ *Hey*, Mitteilungspflichten oder Quellenabzug – Maßnahmen zur Sicherung von Steueransprüchen, in: FS Kruse, 2001, 269 (286): „Sicherung“ des Steueranspruchs als „staatliche Aufgabe“.

¹¹ Zur Unterscheidung Steuerschuldner und Steuerträger in der Umsatzbesteuerung u. S. 15 ff.

¹² Siehe die Nachw. o. Fn. 4.

¹³ *Hey*, Mitteilungspflichten oder Quellenabzug – Maßnahmen zur Sicherung von Steueransprüchen, in: FS Kruse, 2001, 269 (286 ff.); *Krumm*, Die Gesamtschuld für öffentlich-rechtliche Geldleistungsverpflichtungen, Die Verwaltung 2013, 59 (67); *Drüen*, Vom Steuerabzug zur Zahlungsgarantie? – Geplante Korrekturgesetzgebung zur Entrichtungsschuld, Beihefter zu DStR 41/2012, 85 (93).

Fall, dass der Dritte für die ordnungsgemäße Erfüllung seiner Mitwirkungspflichten mit seinem Vermögen haftet. Haftung perfektioniert den *Übergriff zu Lasten Dritter*.

Über die drei allgemein-verfassungsrechtlichen Anforderungen der Rechtfertigung, Verantwortungsnähe und normativen Kompensation¹⁴ hinaus haben sich in der steuervollzugsrechtlichen Diskussion drei weitere verfassungsrechtliche Kontrollkriterien herausgebildet:

- **(4) Belastungskonzept als Referenz:** Die Rechtfertigung einer Indienstnahme Dritter ist unter Berücksichtigung des materiellen Steuerkonzepts und seiner Belastungsgründe zu bestimmen;
- **(5) Eingriffsintensivierung durch Haftung:** Die mit einer Haftungsverantwortung flankierte Inanspruchnahme Dritter verschärft den Übergriff. Die Inhaftungnahme ist ihrerseits rechtfertigungsbedürftig¹⁵. Für die haftungsbewehrte Indienstnahme kommt als zusätzlicher Kontrollmaßstab Art. 14 GG in Betracht¹⁶;
- **(6) Materielle Subsidiarität der Haftung:** Im Zeichen gerechter Lastenverteilung (Art. 3 Abs. 1 GG) ist der Ausgleich im Binnenverhältnis der Schuldner, die Aussicht des Haftungsschuldners, den Primärschuldner in Regress zu nehmen, verfassungsrechtlich relevant¹⁷;

c) Umsatzsteuerrecht

Die Erfüllungsprivatisierung steht im Bereich der Umsatzsteuer unter besonderen Vorzeichen. Heute ist anerkannt, dass die Umsatzsteuer keine Unternehmersteuer ist, keine Verkehrssteuer, sondern eine (indirekte) allgemeine Verbrauchsteuer. Zwar figuriert der Unternehmer als Steuerschuldner (§ 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG) – soll aber nicht belastet werden. Deshalb berechtigt ihn das Gesetz zum Vorsteuerabzug (§ 15 UStG) und darf er die Umsatzsteuer im Preis auf den Endverbraucher überwälzen. Der Verbraucher, der *ultimate consumer*, hat letztlich die Steuer zu tragen, er ist *Steuerträger*, nicht Steuerschuldner¹⁸.

Diese Grundstruktur bleibt nicht ohne Konsequenzen für den Unternehmer als „Dritten“ – und zeitigt erst recht Konsequenzen für einen „Vierten“, der für die Drittschuld des Unternehmers haften soll. Wenn der nur technisch-formell als Steuerschuldner in Pflicht genommene Unternehmer eher als *Haftungsschuldner mit Einstandspflicht für den Steuerträger* (Verbraucher) zu qualifizieren ist, dann begründet die Mitverantwortlichkeit des „Vierten“ für die Umsatzsteuerschuld des Unternehmers eine „*Haftung für Haftung*“.

¹⁴ Siehe o. im Text S. 13.

¹⁵ Brodersen, Haftung und Schuld im Steuerrecht, in: FS Thieme, 1993, 895 (901 ff.).

¹⁶ Drüen, Inanspruchnahme Dritter für den Steuervollzug, DStJG 31 (2008), 167 (183).

¹⁷ BVerfG Beschl. v. 24.5.1995 – 1 BvR 923/95, NVwZ 1995, 1198; Krumm, Die Gesamtschuld für öffentlich-rechtliche Geldleistungsverpflichtungen, Die Verwaltung 2013, 59 (76 f.).

¹⁸ P. Kirchhof, Die Steuern, in: HStR V, 3. Aufl. 2007, § 118 Rn. 243; Möller, Umsatzsteuerrecht, 2017, Rn. 33.

Mit Verweis auf die unionsrechtlichen Grundlagen in der EU-Mehrwertsteuersystemrichtlinie hat sich der BFH zum Verbrauchsteuer-Charakter der Umsatzsteuer bekannt und auf Basis dieser Systementscheidung „Einschränkungen“ im Zugriff auf den Unternehmer entwickelt¹⁹. Der umsatzsteuerliche Status des Unternehmers sei von seiner Aufgabe bestimmt, „öffentliche Gelder“ als „Steuereinnahmer für Rechnung des Staates“ zu vereinnahmen²⁰. Der Staat dürfe dem „so beauftragten Unternehmer“ die Aufgabe des Einnahmers „weder unnötig erschweren noch unmöglich machen“, sei umgekehrt gehalten, die Pflichten des Unternehmers Status-angemessen zu dosieren, im Zeichen der Rechtssicherheit, des Vertrauensschutzes und von Treu und Glauben²¹. BFH und EuGH lassen keinen Zweifel, dass der umsatzsteuerpflichtige Unternehmer nicht wie ein Primärschuldner einzustehen hat, sondern als „Beauftragter“ im Erhebungsverfahren, der „im Interesse der Staatskasse“²² handelt.

Diese Judikatur bestätigt das Prüfkriterium *Belastungskonzept als Referenz*²³. Sie zieht die Konsequenz daraus, dass der Unternehmer im Umsatzsteuerrecht „eigentlich keine eigene, sondern eine fremde Steuer, nämlich die des Verbrauchers“²⁴ schuldet. BFH und EuGH rütteln nicht an der traditionellen Einbeziehung des Unternehmers in das Umsatzsteuerschuldverhältnis; sie ist der – eben dieser Erhebungstechnik wegen „indirekten“ – Umsatzsteuer begrifflich und artspezifisch eingeschrieben und deshalb dem Grunde nach gerechtfertigt²⁵. Doch müssen Umfang und Intensität der Einbeziehung auf den Beauftragtenstatus des Unternehmers Rücksicht nehmen. Die verfassungsrechtlichen Gewährleistungen zugunsten Dritter im Steuervollzug²⁶ schützen auch den Unternehmer – bis hin zum Gesichtspunkt der materiellen Subsidiarität: Wenn die Steuerverwaltung allzu spät einen Umsatzsteuerbescheid korrigiert (etwa im Anschluss an eine Außenprüfung), die konzeptprägende Überwälzung auf den Verbraucher nicht mehr möglich ist, kann ein Billigkeitserlass geboten sein²⁷. Die Überlegung bekräftigt, dass der Unternehmer ungeachtet seiner Steuerschuldnerschaft den Schutz eines beauftragten „Steuereinnahmers“²⁸ in Anspruch nehmen kann. Alle Restriktionen schützen freilich erst recht einen „Vierten“.

Der eigentümlichen Struktur der Umsatzbesteuerung entspricht, dass die Haftungs- und Sicherungsnormen des UStG zwar den Unternehmer adressieren, gleichsam als gekorenen

¹⁹ BFH Urt. v. 23.2.2017 – V R 16, 24/16; V R 16/16; V R 24/16, BStBl. II 2017, 760 Rn. 32 ff.

²⁰ BFH Urt. v. 23.2.2017 – V R 16, 24/16; V R 16/16; V R 24/16, BStBl. II 2017, 760 Rn. 31 im Anschluss an EuGH Urt. v. 20.10.1993 – C-10/92 (Balocchi) und EuGH Urt. v. 21.2.2008 – C-271/06 (Netto Supermarkt).

²¹ BFH Urt. v. 23.2.2017 – V R 16, 24/16; V R 16/16; V R 24/16, BStBl. II 2017, 760 Rn. 31, 32 ff.

²² EuGH Urt. v. 21.2.2008 – C-271/06 (Netto Supermarkt) Rn. 21.

²³ S.o. S. 15 Punkt (4).

²⁴ Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 20. Aufl. 2017, Rn. 1629.

²⁵ Drißen, Inanspruchnahme Dritter für den Steuervollzug, DStJG 31 (2008), 167 (178 f.).

²⁶ S.o. S. 13 (1–3) und S. 15 (4–6).

²⁷ Tipke, Die Steuerrechtsordnung Bd. II, 2. Aufl. 2003, S. 1007.

²⁸ BFH Urt. v. 23.2.2017 – V R 16, 24/16; V R 16/16; V R 24/16, BStBl. II 2017, 760 Rn. 31; EuGH Urt. v. 21.2.2008 – C-271/06 (Netto Supermarkt) Rn. 21.

Steuerschuldner und geborenen Haftungsschuldner, nicht aber weitere – „vierte“ – Personen. § 13c UStG nimmt „einen anderen Unternehmer“ in Haftung bei Abtretung einer Forderung, auch die Sicherheitsleistung des § 18f UStG kann nur den Unternehmer treffen, ebenso die Haftung aus § 25d UStG. Die Geschäftsführerhaftung aus §§ 34, 69 AO ist eine erweiterte Dritthaftung, indem sie das vertretungsberechtigte Organ des Dritten einbezieht. Vierthaftung – in der Erhebungstechnik der Umsatzsteuer „Haftung für Haftung“ – ist dem UStG strukturell fremd.

2. Indienstnahme und „Vierthaftung“ der Online-Marktplätze

Entlang der oben entwickelten Grundsätze des Verfassungs-, Steuer- und Umsatzsteuerrechts können die mit §§ 22f, 25e UStG-E projektierte Indienstnahme und Inhaftnahme der Betreiber elektronischer Marktplätze und der damit verbundene Eingriff näher qualifiziert werden.

a) Der Betreiber als Fiskalagent – *Rechtfertigungsbedarf*

Belastet mit der Dokumentations-, Regulierungs-, Nachweis- und Haftungsverantwortung aus §§ 22f, 25e UStG-E, sieht sich der Marktplatzbetreiber in die Pflicht genommen als „Fiskalagent“²⁹ und Regulierungsbeauftragter der Steuerverwaltung. Diese „Indienstnahme privater Organisations- und Finanzkraft für die staatliche Aufgabe“³⁰ der Umsatzsteuerverwaltung ist offenkundig ein Eingriff in die Berufsfreiheit. In ständiger Rechtsprechung seit 1967³¹ stellt das Bundesverfassungsgericht auf die „zusätzlichen Aufwendungen“ ab, die den Freiheitsraum des Art. 12 Abs. 1 GG berühren, wenn und weil gesetzliche Vorgaben der Indienstnahme „mit der Ausübung eines Berufs eine zusätzliche, außerhalb der eigentlichen Berufsausübung liegende Tätigkeit verknüpfen“³².

b) Der Betreiber als Intermediär – *Verantwortungsnähe*

Dem verfassungsrechtlichen Kriterium der Verantwortungsnähe³³ kommt ausschlaggebende Bedeutung in der Eingriffsrechtfertigung und Verhältnismäßigkeitskontrolle zu, aber auch, kontrolldogmatisch vorgelagert, in der Vermessung des Eingriffs. Die Eingriffsintensität wächst mit zunehmender „Verantwortungsferne“. Die fragliche „Nähe“ ist kein ja-nein-Kriterium. In welchem Umfang tragen Online-Marktplätze als Hostprovider Verantwortung für etwaiges Fehlverhalten inländischer und ausländischer Marktteilnehmer?

²⁹ Neumark, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, 1970, 360, dort bezogen auf den Lohnsteuerabzug der Arbeitgeber.

³⁰ BVerfG Beschl. v. 22.1.1997 – 2 BvR 1915/91, BVerfGE 95, 173 (187).

³¹ Alle Nachw. o. Fn. 4.

³² BVerfG Beschl. v. 29.11.1967 – 1 BvR 175/66, BVerfGE 22, 380 (384).

³³ S.o. S. 13 Punkt (2).

Die Betreiber elektronischer Marktplätze sind zuallererst *Intermediäre*: Vermittler, die Voraussetzungen schaffen für das unmittelbare Handeln anderer Personen. In Rede steht ein Schlüsselbegriff der Internetökonomie. Zugangsvermittler (Accessprovider) und Plattformbetreiber (Hostprovider) tragen hauptsächlich und notwendig bei zur Gewährleistung und Optimierung der Markt- und Kommunikationsinfrastruktur im Internet. Wird ihre Rolle falsch eingeschätzt, sind Rechtsfehler vorprogrammiert und drohen betriebswirtschaftliche und makroökonomische Folgeschäden. In der zivilrechtlichen Diskussion über die Verantwortlichkeit von Intermediären wird ein allgemeiner, an die bloße Vermittlungsleistung anknüpfender Gefährlichkeitsbefund einhellig abgelehnt. *Der Intermediär ist nicht „Störer“*, sein – neutraler – Infrastrukturbeitrag gleicht dem der Post- und Telefonanbieter, der Marktbetreiber und Spediteure in der analogen Welt³⁴.

Eine Entneutralisierung, die Internet-Vermittler unter dem Gesichtspunkt der Gefährlichkeit abgestuft in Verantwortung nimmt, setzt nähere Spezifizierung voraus: eine Gruppierung der Intermediäre, eine Taxonomie der Verantwortlichkeit, die auf einer Skala die Unterschiedlichkeit und Bandbreite der Vermittlungsangebote verarbeitet³⁵. Die Begriffsbestimmungen des UStG-Entwurfs tragen zu der rechtlich notwendigen Abstufung nichts bei. § 25e Abs. 5 UStG-E definiert den elektronischen Marktplatz als „Website oder jedes andere Instrument, mit dessen Hilfe Informationen über das Internet zur Verfügung gestellt werden, die es einem Dritten, der nicht Betreiber des Marktplatzes ist, ermöglicht, Umsätze auszuführen“; § 25e Abs. 6 UStG-E identifiziert als Betreiber die Person, die den vordefinierten Marktplatz unterhält. Mit diesen Begriffen löst sich der Gesetzentwurf gerade nicht von der Neutralitätsgarantie, die neutrale Intermediäre unions- und verfassungsrechtlich gegen „Verantwortungsnähe“ abschirmt.

Der Unionsgesetzgeber hat sich mit der „Richtlinie über den elektronischen Geschäftsverkehr“ (E-Commerce-Richtlinie) vom 8. Juni 2000³⁶ grundsätzlich zu einer binnenmarktrechtlich-privaten Marktordnung der „Informationsgesellschaft“ und zum elektronischen Geschäftsverkehr bekannt³⁷, die die Verantwortlichkeit der neutralen Vermittler begrenzt (Art. 12 ff.) und die Mitgliedstaaten angehalten, den Diensteanbietern „keine allgemeine Verpflichtung“ aufzuerlegen, „Informationen zu überwachen oder aktiv nach Umständen zu forschen, die auf eine rechtswidrige Tätigkeit hinweisen“. Das Telemediengesetz (TMG) hat die Neutralitätswertung des Unionsrechts als „allgemeinen Grundsatz“ in das deutsche Recht überführt (§ 7 Abs. 2 TMG). Zwar finden E-Commerce-Richtlinie und TMG keine direkte Anwendung „auf den Bereich der Besteuerung“ (Art. 1 Abs. 5 lit. a RL, § 1 Abs. 2 TMG). Dennoch ist der Steuergesetzgeber nicht berechtigt, die unionsrechtliche, auch im

³⁴ *Ohly*, Die Verantwortlichkeit von Intermediären, ZUM 2015, 308.

³⁵ *Spindler*, in: *Spindler/Schmitz*, TMG, 2. Aufl. 2018, § 7 Rn. 6 ff.; *Grisse*, Was bleibt von der Störerhaftung?, GRUR 2017, 1073; *Ohly*, Die Verantwortlichkeit von Intermediären, ZUM 2015, 308 (308 ff.), zur „Spannweite von Vermittlungshandlungen“ zwischen Accessproviding und Angeboten der Piraterieplattformen.

³⁶ Richtlinie 2000/31/EG, Amtsbl. EG Nr. L 178, 1.

³⁷ Richtlinie 2000/31/EG, Amtsbl. EG Nr. L 178, 1, Erwägungsgründe 3 und 4.

Primärrecht der Union abgesicherte³⁸ Grundwertung zu unterlaufen. Insoweit das Unionsrecht die „Verantwortlichkeit der Vermittler“ konturiert, sperrt es die konträre Wertung der mitgliedstaatlichen Gesetzgeber.

Jedenfalls bestätigt die unionsrechtliche Grundwertung das Verfassungskriterium der „besonderen Verantwortungsnahe“. Das BVerfG hat einen Veranlassungszusammenhang bejaht zwischen Gesundheitsgefährdung und Tabakangebot, das die Hersteller allerdings verantworten, deshalb zum Aufdruck von Warnhinweisen verpflichtet werden konnten³⁹. Eine vergleichbare Nähe zwischen der Gefährdung des Umsatzsteueraufkommens und dem Plattformangebot besteht nicht; umgekehrt tragen Reichweite und Nachvollziehbarkeit des elektronischen Geschäftsverkehrs zur Sicherung des Steueraufkommens bei. Eine Wertung dahin, dass der Betreiber eines Marktplatzes in der analogen oder der Internetwelt für steuerliche Rechtstreue der Marktteilnehmer Verantwortung zu übernehmen habe wie der Tabakhersteller für den Tabakkonsum, ist verfassungsrechtlich ausgeschlossen.

c) Der Betreiber substituiert Staatshandeln – *normative Kompensation*

Soweit der UStG-Änderungsentwurf die Kontrolle der Marktteilnehmer auf ihre fiskalische Rechtstreue – eine genuin staatliche Aufgabe – in die Hände der beauftragten privaten „Fiskalagenten“ legt, schuldet er normative Kompensation⁴⁰: ein gesetzliches Programm, das den Verzicht auf die Sicherheitsvorkehrungen des öffentlich-rechtlichen Vollzugs ausgleicht. Das Kompensationsgebot ist unabweisbar jedenfalls dann, wenn das Entstaatlichungsprojekt nicht private Entscheidungsfreiheit und gesellschaftliche Handlungsrationalität freisetzen will, sondern den Privaten schlicht als *cheapest cost avoider* und greifbaren Helfer an der Quelle einschaltet.

Die Begründung zu §§ 22f, 25e UStG-E deutet zwar das Fiskalinteresse an effektiver Datenbeschaffung an (Entwurfsbegründung S. 67 zu Daten, die sich der Betreiber „vom Nutzer ohne großen Aufwand beschaffen kann“), bekennt sich aber nicht zum instrumentellen Charakter der Haftung. Im Zeichen drohender Haftung soll der Betreiber den Unternehmer in die Bahnen des Umsatzsteuerrechts lenken oder von der Marktteilnahme fernhalten. Diese Maßnahmen substituieren Staatshandeln par excellence: die Durchsetzung der elementaren Gesetzesgehorsamspflicht⁴¹; das Verbot einer grundsätzlich erlaubten Tätigkeit. Das Verbot, den elektronischen Marktplatz zu betreten, kommt einem „Platzverweis im Internet“ gleich, einer Standardmaßnahme der (markt-)polizeilichen Gefahrenabwehr. In dem der Gesetzentwurf das *überwältzte, privatisierte Regulierungsanliegen* nicht aufdeckt,

³⁸ EuGH Urt. v. 27.3.2014 – C-314/12 (UPC Telekabel Wien) Rn. 47 ff. zum Schutz der Diensteanbieter aus Art. 16 GRCh.

³⁹ BVerfG Beschl. v. 22.1.1997 – 2 BvR 1915/91, BVerfGE 95, 173 (187).

⁴⁰ S.o. S. 13 Punkt (3).

⁴¹ Statt vieler: H. Hofmann, Grundpflichten und Grundrechte, in: HStR IX, 3. Aufl. 2011, § 195 Rn. 22.

nur beiläufig erwähnt (§ 25e Abs. 4 Satz 3 UStG-E), fehlen Maßstäbe der Regulierungsverwaltung und Fehlerfolgenbewältigung: Gewährleistet das private – unter Haftungsdruck nicht mehr privatautonome, aber privatrechtliche – Regulierungsverhalten hinreichenden Rechtsschutz aufseiten der betroffenen Unternehmer? Birgt der Haftungsdruck das Risiko eines *Overblocking*⁴²? Haben die Betreiber Schadensersatzansprüche bei fehlerhafter Regulierung zu gewärtigen? Anhand welcher Leitlinien erkennt der Betreiber „Umsätze im Rahmen eines Unternehmens“ (§ 25e Abs. 3 Satz 2 UStG-E)? Wie sichert er die Verhältnismäßigkeit einer Sperrmaßnahme? Ist diese zu befristen? Welche Verfahrensstandards bieten relative Gewähr für Gleichmäßigkeit und Richtigkeit der Regulierung?

Der Online-Marktplatz ist keine Behörde, seine Mitarbeiter keine Amtsträger, können deshalb „nicht durch spezifische Amtspflichten gebunden“⁴³ sein, die Sperrmaßnahmen sind keine Verwaltungsakte. Entsprechend fehlen alle Sicherungsvorkehrungen, die Hoheitsakte öffentlich-rechtlich kalkulierbar machen. Privatisierungsrecht muss darauf kompensatorisch reagieren. Dem genügen die allzu schlicht überwältigenden §§ 22f, 25e UStG-E nicht. Auch die Datenbeschaffung, -sammlung und -speicherung wird nicht gesteuert und begrenzt, das Gebot der Datensparsamkeit nicht sichergestellt. Mit dem Verzicht auf normative Programme der privaten Rechtsdurchsetzung hat sich der Entwurf insgesamt der Frage entzogen, ob die Lasten und Risiken im Dreieck *Fiskus – Betreiber – Unternehmer* angemessen verteilt sind. In der rechtsunsicheren, aber gewiss kostenträchtigen *Balance zwischen Haftung und Overblocking* finden die Betreiber keinen festen Halt. Der UStG-E will den Verwaltungsaufwand nicht entschädigen; der Regress des Haftungsschuldners beim Steuerschuldner bleibt ungewiss; umgekehrt tragen die Betreiber das Schadensersatzrisiko bei fehlerhafter Verwaltungshilfe. Die Entstaatlichung der Regulierungsaufgabe wird weder normativ noch finanziell kompensiert.

d) Betreiberhaftung als „Vierthaftung“ – Belastungsstruktur der Umsatzsteuer

Der BFH hat in seiner aktuellen Rechtsprechung die „Exklusivität von Steuerschuld und Haftung“ bekräftigt⁴⁴. Die Unterscheidung ist nicht nur ein Gebot stimmiger Systematik (vgl. §§ 69 ff. AO unter der Abschnittsüberschrift „Haftung“). Sie schärft auch den Blick für den eigenen – stets höheren – Rechtfertigungsbedarf einer *Fremdhaftung*⁴⁵. Die Inanspruchnahme des Fremden ist einem Sicherungszweck verpflichtet, nicht der exakt vermessenen Leistungsfähigkeit des Schuldners (Einkommen- und Körperschaftsteuer) und auch nicht der vermuteten Leistungsfähigkeit des Steuerträgers (Umsatzsteuer).

⁴² Zum Begriff – zur Gefahr der Sperrung legaler Tätigkeit – *Spindler*, in: *Spindler/Schmitz*, TMG, 2. Aufl. 2018, § 7 Rn. 82.

⁴³ BVerfG Urt. v. 2.3.2010 – 1 BvR 256, 263, 586/08, BVerfGE 125, 260 (325), dort bezogen auf den Status der privaten Diensteanbieter, die verpflichtet sind, für den Staat auf Vorrat Telekommunikationsverkehrsdaten zu speichern, „als Hilfspersonen für die Aufgabenerfüllung“ (ebenda 311).

⁴⁴ BFH Beschl. v. 24.10.2017 – VII B 99/17, BeckRS 2017, 149700 Rn. 13.

⁴⁵ *Brodersen*, Haftung und Schuld im Steuerrecht, in: FS Thieme, 1993, 895 (896).

§ 25e UStG-E begründet mit der Haftung des Intermediärs eine Fremdhaftung zweiter Ordnung, indem er einen „Vierten“ eintreten lässt. Als umsatzsteuerliche Haftungsnorm muss sie jedoch den Systementscheidungen des Umsatzsteuerrechts folgen – oder gerät als Systembruch unter besonderen Rechtfertigungsdruck. Gewiss aber steht der „vierte“ Nicht-Unternehmer der umsatzsteuerlichen Belastungswirkung noch ferner als der „dritte“ Unternehmer. Der Betreiber eines elektronischen Marktplatzes kann zumindest den Schutz des Unternehmers beanspruchen (arg. *a fortiori*): Dritten und erst recht Vierten dürfen Zahllasten nicht derart aufgebürdet werden, dass sie im Umsatzsteuervollzug als zweite und dritte Destinatäre (Steuerträger) zur Verfügung stehen. Soweit sie überhaupt in Anspruch genommen werden können, sind sie nicht als Steuerdestinatäre, sondern als „Steuereinnahmer für Rechnung des Staates“ zu behandeln⁴⁶.

Das mit § 25e referenzierte Belastungskonzept⁴⁷ der Umsatzsteuer verschärft noch einmal die Programmierungs- und Bestimmtheitsanforderungen des Verfassungsrechts: Der BFH hat „aus Gründen des Unionsrechts“ verlangt, dass der Unternehmer die ihm auferlegten „Steuereinnahmer“-Pflichten „rechtssicher erkennen und bestimmen können“ muss⁴⁸. Das gilt *a fortiori* für den Intermediär. Gewissheit stiftet aber nur § 25e Abs. 1 UStG-E in seiner Unbedingtheit: Der Betreiber haftet schlechthin „für die nicht entrichtete Steuer“. Diese Zahlungsgarantie macht ihn systemwidrig zum zweiten Umsatzsteuer-Destinatär. Demgegenüber lassen die Entlastungsangebote der Abs. 2 ff. die notwendige Rechtssicherheit und Bestimmtheit vermissen. Abs. 2 Satz 2 stellt auf die unbestimmte „Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns“ ab und nimmt unpräzise Bezug auf „steuerliche Verpflichtungen“ des Unternehmers – stellt so auch die Entlastungswirkung der Registrierungsbescheinigung (Abs. 2 Satz 1) unter Generalvorbehalt. Abs. 3 Satz 2 bürdet dem Betreiber auf, über die Unternehmer-Eigenschaft des Nutzers zu entscheiden. Damit wird Rechtsanwendung an einer heiklen Grenzlinie des Umsatzsteuerrechts privatisiert: Der Begriff des steuerpflichtigen Unternehmers ist einerseits in EU-richtlinienkonformer Anwendung zu bestimmen⁴⁹, andererseits ist er methodologisch mit der Komplexität des Typusbegriffs⁵⁰ belastet. Abs. 4 steigert die Anwendungsunsicherheit erheblich. Die Haftung auf Mitteilung steht unter der – ungewissen – Bedingung, dass „andere Maßnahmen keinen unmittelbaren Erfolg versprechen“ und knüpft – wiederum rechtsunsicher – daran an, dass der liefernde Unternehmer „seinen steuerlichen Pflichten nicht oder nicht in wesentlichem Umfang“ nachkommt (Satz 1). Der haftungsrelevante Pflichtenkanon wird nicht näher bestimmt. Zweifelhaft ist etwa, ob die Pflicht der Drittstaatenunternehmer zur Benennung

⁴⁶ BFH Urt. v. 23.2.2017 – V R 16, 24/16; V R 16/16; V R 24/16, BStBl. II 2017, 760 Rn. 31. Ausführlich o. im Text S. 16.

⁴⁷ S.o. S. 15 Punkt (4).

⁴⁸ BFH Urt. v. 23.2.2017 – V R 16, 24/16; V R 16/16; V R 24/16, BStBl. II 2017, 760 Rn. 32 f.

⁴⁹ BFH Urt. v. 26.4.2012 – V R 2/11, BStBl. II 2012, 634 Rn. 31 ff.

⁵⁰ Dazu *Hufeld/Schenke*, in: Kirchhof/Ratschow, BeckOK EStG, 1. Ed. 13.4.2018, § 15 Rn. 342 ff.

eines inländischen Empfangsbevollmächtigten (§ 22f Abs. 1 Satz 4 UStG-E) haftungsrelevant miteinzubeziehen ist. Zudem verlängert § 25e Abs. 4 Satz 4 UStG-E die Handhabungsschwierigkeiten des Abs. 3 in die Haftung auf Mitteilung.

e) Zahlungsgarantie des Betreibers – *Eingriffsintensivierung durch Haftung*

Gegen die Belastungsstruktur der Umsatzsteuer begründet § 25e UStG-E eine Vierthafung, kombiniert eine Generalhaftung (Abs. 1) mit einer Haftung auf Mitteilung (Abs. 4). Konzipiert als verschuldensunabhängige Haftung, kann von „Exkulpation“ nur die Rede sein, soweit die einzelnen, rechtsunsicheren Entlastungsangebote von einer Haftungsschuld freizeichnen. Die Unbedingtheit im Grundtatbestand und die Strenge der Dramaturgie – Vollhaftung ohne Verschulden, enge Korridore der Entlastung – folgen nicht der Belastungslogik im Umsatzsteuervollzug, sondern der Indienstnahmelogik. § 25e UStG-E sichert die auf Informationsbeschaffung und Marktregulierung gerichtete Indienstnahme in der Wahlentscheidung des Betreibers zwischen Mitwirkung und Zahlung.

Mit dieser Einstandsgarantie erreicht der Gesetzentwurf maximale Eingriffsintensität⁵¹ und die Grenzen des steuerrechtlichen Instituts „Haftung“. Traditionell knüpft die Gesamtschuld des Haftenden an ertrags- und damit steuerbegründende Verträge an: das Arbeitsverhältnis, den Vertrag mit einem beschränkt Steuerpflichtigen (etwa mit einem nicht-anwässigen Künstler). Hier resultieren Entrichtungspflichten und Haftung (§§ 42d, 50a EStG) aus der „Beherrschung des durch die materielle Steuerpflicht anvisierten Zahlungsstromes“, einer „qualifizierten Beziehung“⁵² zwischen dem Steuerschuldner und dem Dritten. Eine derart qualifizierte Beziehung besteht zwischen dem Intermediär und dem Nutzer des elektronischen Marktplatzes nicht. Deren Vertragsbeziehung ist ein Ermöglichungsbeitrag, ein schlichter Kausalbeitrag. Die umsatzsteuerpflichtige Lieferung oder Leistung schuldet der Unternehmer im Verhältnis zu seinem (privaten oder gewerblichen) Abnehmer. Der Gesetzentwurf bestreitet das nicht, will allein darauf, dass der Betreiber „ermöglicht, steuerpflichtige Umsätze zu erzielen“, eine „Gefährdungshaftung“ stützen (Entwurfsbegründung, S. 67 f.).

Der begriffliche Kurzschluss verwandelt Mitverursachung in Gefährlichkeit. Das ist jedenfalls im weit ausgreifenden Anwendungsbereich der §§ 22f, 25e UStG-E (s.o. S. 11 f.) unzutreffend und widerstreitet offen der unionsrechtlichen, in der E-Commerce-Richtlinie und auch im Telemediengesetz verankerten Grundwertung *gegen* eine Allgemeingefährlichkeit der Internet-Dienste und insbesondere der Hostprovider. Das Konzept einer Inanspruchnahme kraft Kausalität erweist sich als Instrumentalisierung der Haftung, sprengt die altetablierten Grenzen des Instituts.

⁵¹ S.o. S. 15 Punkt (5).

⁵² *Drüen*, Inanspruchnahme Dritter für den Steuervollzug, DStJG 31 (2008), 167 (185); *Brodersen*, Haftung und Schuld im Steuerrecht, in: FS Thieme, 1993, 895 (898).

f) Letztbelastung des Betreibers – Subsidiarität der Haftung

Dass die §§ 22f, 25e UStG-E letztlich darauf ausgehen, ihren Fiskalagenten zu disziplinieren, damit aber „Haftung“ instrumentalisieren, wird im offenkundigen Verstoß gegen das Subsidiaritätsprinzip sichtbar. Zu unterscheiden sind die formelle Subsidiarität des § 219 Satz 1 AO und die materielle Subsidiarität im Sinne prinzipieller Nachrangigkeit der Haftung. § 25e Abs. 8 UStG-E will als einfachgesetzliche *lex specialis* § 219 AO außer Anwendung setzen, wenn der liefernde Unternehmer in einem Drittstaat (außerhalb der EU und des EWR) ansässig ist. Dann wird die Steuerverwaltung nicht mehr darauf verwiesen, vorrangig in das bewegliche Vermögen des Steuerschuldners zu vollstrecken, vor der Inanspruchnahme des Haftungsschuldners.

Schwerer wiegt die Abkehr von der materiellen Subsidiarität, die den Ausgleich im Binnenverhältnis von Haftungs- und Steuerschuldner in den Blick nimmt⁵³. Wenn das Entstehen für Händler aus Drittstaaten, insbesondere aus dem asiatischen Raum, unausgesprochen⁵⁴ zu den Hauptmotiven der Gesetzesinitiative gehört, müsste ein Haftungskonzept fragen, ob der Haftungsschuldner intern die Chance auf Regress gegen den Primärschuldner hat. Steht der Regress strukturell in Frage, kann schwerlich noch von – subsidiärer – Haftung die Rede sein. Ohne Regress verwandelt sich die Haftungsschuld in eine unausweichliche Letztbelastung, nimmt damit den Charakter der eigentlichen Primärschuld an. Damit verschieben sich die verfassungsrechtlichen Koordinaten. Wird die Zahlung des Haftungsschuldners wie eine „als-ob-Steuer“ erhoben, findet Besteuerung ohne Rechtfertigung statt. Das ist verfassungsrechtlich ausgeschlossen⁵⁵.

Verfassungsrechtliche Bedenken erheben sich aber auch gegen eine „verhaltenslenkende Instrumentalisierung der Haftung“⁵⁶. Spätestens in der Mitteilungsphase des § 25e Abs. 4 UStG-E verfügt die Steuerverwaltung über umfassende Kenntnisse, auch über die Fähigkeit, aus bereits festgestellten (§ 25e Abs. 4 Satz 1) Pflichtverletzungen des Unternehmers Konsequenzen zu ziehen. Gleichwohl sucht der Gesetzentwurf nochmals – wie zuvor zur Durchsetzung der Informationsgewinnungspflichten (§ 25e Abs. 2, Abs. 3) – Entlastung durch Privatisierung. Das Konzept vermeidet die öffentlich-rechtliche Inpflichtnahme des Betreibers. Die Haftungsdrohung tritt an die Stelle einer Verfügung durch Verwaltungsakt; und die Haftung tritt an die Stelle der Verwaltungsakt-Durchsetzung mit Zwangsmitteln.

⁵³ S.o. S. 15 Punkt (6).

⁵⁴ Vgl. aber den Antrag des Landes Nordrhein-Westfalen v. 26.6.2018 im Bundesrat, BR-Drs. 310/18, S. 8.

⁵⁵ *Heuermann*, Was ist eigentlich eine Entrichtungssteuerschuld?, *StuW* 2006, 332 (335 f.); *Drüen*, Vom Steuerabzug zur Zahlungsgarantie? – Geplante Korrekturgesetzgebung zur Entrichtungsschuld, Beihefter zu *DStR* 41/2012, 85 (95); *Krumm*, Die Gesamtschuld für öffentlich-rechtliche Geldleistungsverpflichtungen, *Die Verwaltung* 2013, 59 (76 f.). BVerfG Beschl. v. 24.5.1995 – 1 BvR 923/95, NVwZ 1995, 1198 stellt mit Blick auf eine Beitragschuld mehrerer Miteigentümer als Gesamtschuldner darauf ab, dass die Rechtsordnung für den in Anspruch genommenen Miteigentümer „hinreichende Möglichkeiten“ biete, „seine Rechte gegenüber den anderen Gesamtschuldnern wahrzunehmen“.

⁵⁶ *Brodersen*, Haftung und Schuld im Steuerrecht, in: *FS Thieme*, 1993, 895 (899).

3. Berufs- und Eigentumsfreiheit, Privatautonomie, Gleichheitssatz

§§ 22f, 25e UStG-E sehen Maßnahmen der Indienst- und Inhaftungnahme vor. Soweit sie in Freiheits- und Gleichheitsgrundrechte natürlicher und juristischer Personen (Art. 19 Abs. 3 GG) eingreifen, erwächst daraus Rechtfertigungsbedarf, jedenfalls die Verpflichtung auf Standards der verhältnismäßigen, wohldosierten Beschränkung (u. IV).

a) Indienstnahme Privater als Eingriff in Art. 12 und Art. 14 GG

Die oben entwickelten Eingriffsbefunde belegen, dass die §§ 22f, 25e UStG-E alle Merkmale der Indienstnahme Privater erfüllen⁵⁷: (1) Auferlegung einer Pflicht im Interesse der Allgemeinheit – hier die „Sicherstellung der Umsatzbesteuerung“⁵⁸ –, (2) deren Beachtung die Freiheitsbetätigung als solche nicht notwendig erfordert, (3) anlässlich einer grundrechtlich geschützten Freiheitsbetätigung, (4) gegen den Willen des Privaten.

Die Indienstnahme unter Haftungsdrohung für die Erfüllung einer staatlichen Aufgabe berührt die allgemeine Handlungsfreiheit (Art. 2 Abs. 1 GG), in der Anknüpfung an Berufstätigkeit – an den gewerblichen Betrieb eines elektronischen Marktplatzes – regelmäßig die freie Berufsausübung des privaten Adressaten. Dann ist Art. 12 Abs. 1 GG als Abwehrrecht und Schrankennorm betroffen⁵⁹. Der indirekte Zwang des Betreibers, das Vertragsverhältnis mit dem Nutzer zu beenden („Abschaltung“), berührt zudem das Grundrecht der Privatautonomie. Der grundrechtliche Schutz beschränkt sich nicht auf inländische Tätigkeit. Auch das Auslands- und insbesondere Drittstaatenengagement steht unter dem Schutz der Grundrechte⁶⁰. Gesichtspunkte, die sich aus dem Vertragsschluss über die Grenze ergeben (vgl. § 22f Abs. 1 Satz 4, § 25e Abs. 8 UStG-E), und Spezifika transnationaler Geschäftstätigkeit in der Internetökonomie können grundrechtlich allenfalls auf der Ebene der Eingriffsrechtfertigung bedeutsam sein; auf Tatbestandsebene ist die grenzüberschreitende Freiheitsausübung grundsätzlich in den Schutzbereich miteinzubeziehen.

Der Zugriff auf Private für Zwecke des Steuervollzugs bewirkt, nicht zuletzt, Eingriffe in Eigentum und Vermögen der privaten Fiskalagenten⁶¹. Die unverhältnismäßige „Indienstnahme privater Organisations- und Finanzkraft“⁶² kann einen vermögensrechtlichen Ausgleich veranlassen, als Ausfluss der Eigentumsgarantie (Art. 14 GG) nach den Regeln der *ausgleichspflichtigen Inhalts- und Schrankenbestimmung*. Die Betreiber elektronischer

⁵⁷ Gesamtschau der vier Kennzeichen: *Voßkuhle*, Beteiligung Privater an der Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben und staatliche Verantwortung, in: VVDStRL 62 (2003), 266 (299 f. mit Fn. 139).

⁵⁸ Entwurfsbegründung S. 68.

⁵⁹ S. die Nachw. aus der Verfassungsrechtsprechung o. Fn. 4. Ferner: *Drüen*, Inanspruchnahme Dritter für den Steuervollzug, DStJG 31 (2008), 167 (182 f.); *ders.*, Vom Steuerabzug zur Zahlungsgarantie? – Geplante Korrekturgesetzgebung zur Entrichtungsschuld, Beihefter zu DStR 41/2012, 85 (94). Vgl. auch *Stöber*, Anzeigepflichten in Bezug auf Steuergestaltungen im deutschen und europäischen Recht, BB 2018, 1559 (1562 f.).

⁶⁰ *Hufeld*, in: Kirchhof/Ratschow, BeckOK EStG, 1. Ed. 13.4.2018, § 2a Rn. 93 ff. zum Grundrecht auf transnationale Wirtschaftsfreiheit.

⁶¹ *Heuermann*, Was ist eigentlich eine Entrichtungssteuerschuld?, StuW 2006, 332 (337).

⁶² BVerfG Beschl. v. 22.1.1997 – 2 BvR 1915/91, BVerfGE 95, 173 (187).

Marktplätze haben erhebliche Vermögensbelastungen zu gewärtigen im Spannungsfeld zwischen Verwaltungskosten, Haftungslasten und Overblocking-Risiken: Datengewinnung, Nutzer-individualisierte Kontrolle und eine Regulierungsgenauigkeit, die Haftungsrisiken sowohl gegenüber dem Fiskus als auch gegenüber dem Marktplatzteilnehmer vermeidet, ist eine kostenintensive Daueraufgabe. Insbesondere mit *Overblocking* riskiert der Betreiber Selbstschädigung und haftungsträchtige Fremdschädigung. Auf der anderen Seite droht die Haftung aus § 25e UStG-E. Deren Eingriffsintensität nimmt in dem Maße zu, in dem der Rückgriff auf den Steuerschuldner unwahrscheinlicher wird.

b) Haftung des Nicht-Unternehmers im Umsatzsteuervollzug als Systembruch

Tragender Grundsatz sowohl der Umsatzsteuer als auch des Umsatzsteuervollzugs ist die Steuerschuldnerschaft des Unternehmers, der seinerseits für den Verbraucher (Steuerträger) nur vorläufig einsteht (s.o. S. 15). Die Inhaftungnahme eines „Vierten“ durchkreuzt den Grundsatz und erweist sich als offenkundiger Systembruch, wenn diesem Haftungsschuldner – *erstens* – die Überwälzung der Steuerlast auf den Steuerträger versperrt ist, sodann – *zweitens* – der Zugriff auf den Steuerschuldner qua Regress nur ausnahmsweise gelingt⁶³ und – *drittens* – ein vermögensrechtlicher Ausgleich für die Verwaltungslasten der Indienstnahme von staatlicher Seite verwehrt bleibt.

Daraus erwächst „*besonderer*“ Rechtfertigungsbedarf⁶⁴: § 25e UStG-E setzt den umsatzsteuerlichen Ausgangstatbestand nicht folgerichtig um, kehrt sich systemwidrig ab sowohl von der Belastungstechnik der Umsatzsteuer (Inpflichtnahme der Unternehmer) als auch von ihrer Belastungswirkung (Weitergabe im Preis). Die Abkehr von der „folgerichtigen Umsetzung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestandes“⁶⁵ verstärkt gleichheitsrechtlich den Rechtfertigungsdruck.

IV. Rechtfertigung der Indienstnahme?

1. Steuerstaat und Informationsgesellschaft

Vorab ist klarzustellen, dass die Parameter der Grundrechtsprüfung und -rechtfertigung auch für die hiesige „digitale Konstellation“ gelten. Der Eingriffsgesetzgeber ist *grundrechtsverpflichtet*, die Betreiber elektronischer Marktplätze sind *grundrechtsberechtigt*; dieser darf abwehren, Rechtfertigung verlangen, jedenfalls das Eingriffsminimum einfordern, jener trägt die Begründungs- und Rechtfertigungslast. Der europäische und der nationale Gesetzgeber haben sich ausdrücklich gegen eine „gemischt-wirtschaftliche“ Infra-

⁶³ In Betracht kommen Konstellationen, in denen der Marktplatzbetreiber dem Unternehmer über das Hosting hinaus vertraglich verbunden ist, etwa logistisch in der Abwicklung der vermittelten Kaufverträge.

⁶⁴ BVerfG Beschl. v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 (144 Rn. 104).

⁶⁵ BVerfG Beschl. v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 (144 Rn. 104) mit weit. Nachw.

strukturverantwortung für das Internet entschieden, gegen ein Sonderrecht, das die Intermediäre von vornherein in eine quasi-öffentliche, ihre grundrechtlichen Positionen relativierende Ausgangslage manövriert.

Steuerstaat und Informationsgesellschaft unterfangen in gleicher Richtung komplementär die privatwirtschaftliche Ordnung der digitalen wie der analogen Märkte. Der Steuerstaat setzt privates Wirtschaften und dessen Erfolge voraus, drängt um der Besteuerung willen auf Marktfreiheit⁶⁶. Unions- und Verfassungsrecht schützen binnenmarktrechtlich und grundrechtlich den freien Verkehr von Diensten der Informationsgesellschaft⁶⁷, auch das unternehmerische Interesse der Diensteanbieter. Dem Primat privater Marktfreiheit und privater Internetökonomie setzt der Steuerstaat keine Generalermächtigung für beliebigen Vermögensentzug entgegen. Seinerseits am Ertrag, deshalb an weitreichender Freiheit erwerbswirtschaftlicher Grundrechtsausübung interessiert, unterwirft er sich der spezifischen Kontroll- und Rechtfertigungsdogmatik für steuerliche Eingriffe.

2. Indienstnahme – Rechtfertigung dem Grunde nach?

a) Der Gesamteingriff und sein „rein fiskalischer Zweck“

Indessen geht es den §§ 22f, 25e UStG-E nicht um den herkömmlichen Besteuerungszugriff auf Erträge oder Umsätze der Betreiber elektronischer Marktplätze. Oben (S. 3 ff.) ist ausführlich dargelegt worden, dass der Gesetzentwurf (1) Datengewinnungspflichten, (2) Elemente der öffentlich-rechtlichen Verpflichtung auf private Marktregulierung und (3) eine Zahlungsgarantie kraft steuerlicher Haftung kombiniert. Mit alledem zielt das Regelwerk – so explizit die Entwurfsbegründung – auf die „Sicherstellung der Umsatzbesteuerung“ durch Indienstnahme und Sonderopfer derer, die als Marktplatzbetreiber die steuerpflichtigen Umsätze „ermöglichen“ (Entwurfsbegründung S. 67 f.), zudem auf die „Wahrung der Wettbewerbsfähigkeit von steuererhlichen Unternehmen“ (ebenda S. 27).

Vorderhand besteht kein Zweifel, dass der Gesetzgeber mit *Sicherstellung des Steueraufkommens* und *Schutz der Wettbewerbsgleichheit* legitime Ziele verfolgt. Jedoch trifft der aus Datenbeschaffung, Regulierungszwang und Zahlungsgarantie kombinierte, *additive*⁶⁸, im Gefüge der Umsatzsteuer *systemwidrige*⁶⁹ Grundrechtseingriff nicht diejenigen, die den Rechtsgehorsam verweigern, die Belastungsgleichheit durchkreuzen und das Steueraufkommen gefährden. Der Eingriff erweist sich als Sonderopfer: als Übergriff in die Rechtssphäre eines Dritten – umsatzsteuerlich: „Vierten“ – der *nicht stört* (o. S. 17 ff.) und *nicht schuldet* (o. S. 20 ff.), gleichwohl in Verantwortung und Dienst genommen wird.

⁶⁶ *Isensee*, Steuerstaat als Staatsform, in: FS H. P. Ipsen, 1977, 409; *Hufeld*, Steuerstaat als Staatsform in Europa, in: FS Isensee, 2007, 857.

⁶⁷ E-Commerce-Richtlinie 2000/31/EG, Amtsbl. EG Nr. L 178, 1, Erwägungsgründe 6 ff.

⁶⁸ Kategorie: BVerfG Urt. v. 20.4.2016 – 1 BvR 966, 1140/09, BVerfGE 141, 220 (280 f. Rn. 130).

⁶⁹ S.o. S. 20 ff., 25.

Die systemfremde Inkonsequenz, unverkennbar im *Übergriff zu Lasten Dritter*, bedarf eines „besonderen sachlichen Grundes“⁷⁰. Für Maßnahmen der Systemabkehr gilt der in der Verfassungsrechtsprechung gefestigte Maßstab: „*Der rein fiskalische Zweck staatlicher Einnahmenerhöhung ist nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts nicht als besonderer sachlicher Grund in diesem Sinne anzuerkennen*“⁷¹. Was gegenüber dem „Ersten“ im Steuerschuldverhältnis gerechtfertigt, wenn nicht geboten sein mag: die Gleichbelastung und die Durchsetzung der Gesetzesgehorsamspflicht, wandelt sich im Verhältnis zum Dritten in einen von vornherein nicht mehr tragfähigen „rein fiskalischen Zweck“.

Daran scheitert der Gesamteingriff der §§ 22f, 25e UStG-E, der das Sonderopfer an die Stelle der Steuerschuld setzt. Er findet auch keinen Rückhalt in den Zwecken, die die Inanspruchnahme der Arbeitgeber (§§ 38 ff. EStG) und Abzugsverpflichteten im Kapitalertragsteuerverfahren und in der Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger (§§ 43 ff., § 50a EStG) rechtfertigen. Für diese Fälle der Indienstnahme ist nicht nur Sach- und Verantwortungsnähe anerkannt, sondern auch die Beherrschung der besteuerelevanten Zahlungsströme⁷² und die Zielgenauigkeit der Entrichtungspflichtigen⁷³. In den Konstellationen der Quellenbesteuerung müssen die „Hüter der Quelle“ (Arbeitgeber, Abzugsverpflichtete) nicht die eigene Letztbelastung besorgen – jene Zahlungsgarantie und Vollhaftung, die charakteristisch die Eingriffstiefe des § 25e UStG-E auszeichnet.

Indem der Regierungsentwurf jeden Versuch der Einordnung in ein System der Drittverantwortung, Sachnähe und Zurechenbarkeit vermissen lässt, will er einer „Haftung ohne Taxonomie“ den Weg ebnen. Die eingriffsintensiven §§ 22f, 25e UStG-E zielen letztlich auf ein Substitut für die Steuerschuld, stützen sich dabei allein auf den Kausalbeitrag der Marktplatzbetreiber. Der „rein fiskalische Zweck“ trägt aber – ungeachtet aller Überlegungen zur Verhältnismäßigkeit – schon dem Grunde nach den Übergriff nicht⁷⁴.

b) Punktuelle Indienstnahme Privater aus Gründen der Effektivierung

Der vorstehende Befund schließt nicht aus, dass der Gesetzgeber einzelne Maßnahmen aus dem Gesamtgefüge der §§ 22f, 25e UStG-E herauslösen und rechtfertigen könnte im Sachgrund der *verwaltungspraktikablen Missbrauchsbekämpfung durch Indienstnahme des nicht verantwortlichen, jedoch effektiv handlungsfähigen Privaten*; damit ist auch der

⁷⁰ BVerfG Beschl. v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 (144 Rn. 104); BVerfG Beschl. v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 (40 Rn. 96); BVerfG Ur. v. 9.12.2008 – 2 BvL 1, 2/07, 1, 2/08, BVerfGE 122, 210 (231).

⁷¹ BVerfG Beschl. v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 (144 Rn. 104); BVerfG Beschl. v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 (41 Rn. 96); BVerfG Ur. v. 9.12.2008 – 2 BvL 1, 2/07, 1, 2/08, BVerfGE 122, 210 (233).

⁷² *Drüen*, Inanspruchnahme Dritter für den Steuervollzug, DStJG 31 (2008), 167 (185).

⁷³ *Hey*, Mitteilungspflichten oder Quellenabzug – Maßnahmen zur Sicherung von Steueransprüchen, in: FS Kruse, 2001, 269 (284 f.).

⁷⁴ Nachw. der Verfassungsrechtsprechung o. Fn. 71 sowie *Brodersen*, Haftung und Schuld im Steuerrecht, in: FS Thieme, 1993, 895 (902); *Drüen*, Vom Steuerabzug zur Zahlungsgarantie? – Geplante Korrekturgesetzgebung zur Entrichtungsschuld, Beihefter zu DStR 41/2012, 85 (94); *Hey*, Mitteilungspflichten oder Quellenabzug – Maßnahmen zur Sicherung von Steueransprüchen, in: FS Kruse, 2001, 269 (286) zur „Garantiehafung für fremde Schuld im Dienste des Fiskus“.

Zugriff auf den *cheapest cost avoider* nicht von vornherein ausgeschlossen. Rechtfertigung im Zeichen praktikabler Betrugsbekämpfung kommt für die Datengewinnung in Betracht. Das Steuerverfahrensrecht hat die Amtsermittlung (§§ 85, 88 AO) stets verknüpft mit Erklärungs- und Mitwirkungslasten (§§ 90 ff. AO). Insbesondere zum Zwecke der Bekämpfung kriminellen Geschäftsgebarens sind die Behörden zur Informationserhebung berechtigt und verpflichtet. Auf gesicherter Datengrundlage kann der Staat selbst die verhältnismäßigen Konsequenzen ziehen, notfalls private Intermediäre anhalten, gegen illegale Nutzung im Internet vorzugehen. Mit dem neuen § 7 Abs. 3 TMG⁷⁵ hat der Gesetzgeber grundsätzlich entschieden, dass die nichtverantwortlichen Diensteanbieter allein „aufgrund von gerichtlichen oder behördlichen Anordnungen“ zur Entfernung von Informationen oder zur Sperrung der Nutzung von Informationen verpflichtet werden dürfen⁷⁶.

Die Neukonzeption der vormaligen Störerhaftung⁷⁷ folgt präzise den verfassungsrechtlichen Vorgaben, die das Bundesverfassungsgericht im Urteil zur Vorratsdatenspeicherung ausbuchstabiert hat: Das Gericht lässt die „Effektivierung der Strafverfolgung“ und der Gefahrenabwehr selbstverständlich als legitime Zwecke gelten⁷⁸, billigt auch eine Einschaltung der „speicherungspflichtigen Unternehmen“, wenn diese an der „Aufgabenerfüllung durch staatliche Behörden“ ohne eigenen Handlungsspielraum teilhaben⁷⁹. Der so konfigurierte, dem Staat zuzurechnende, in der Durchführung staatlich-privat arbeitsteilige Grundrechtseingriff unterliegt nicht nur strengen Anforderungen der Verhältnismäßigkeit, sondern auch dem Gesetz der normativen Kompensation (s. bereits o. S. 19 f.): Die Einbeziehung des Privaten setzt dessen Steuerung durch „anspruchsvolle und normenklare Regelungen“ voraus⁸⁰, so dass der Eingriff weiter dem Staat zugerechnet werden kann.

Auf der Linie dieser Vorgaben erscheint § 7 Abs. 3 TMG als Verstaatlichung der bisherigen, zu weit ausgreifenden Störerhaftung; Verpflichtungen zur Entfernung oder Sperrung sind nur mehr möglich kraft staatlicher Anordnung. Demgegenüber beschreiten §§ 22f, 25e UStG-E den umgekehrten Weg der *Entstaatlichung* und entfernen sich von den verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine strikt determinierte Erfüllungsprivatisierung. „Anspruchsvoll und normenklar“ programmieren sie allenfalls die private Datenbeschaffungsaufgabe. Das Gesamtpaket aus Datenbeschaffung, Regulierungszwang und Zahlungsgarantie jedoch löst die Aufgabenerledigung aus der staatlichen Verantwortung und ordnet den privaten Regulatoren und Fiskalagenten eine ordnungspolitische und fiskalische Generalverantwortung zu.

⁷⁵ Angefügt mit Wirkung vom 13.10.2017 durch Gesetz v. 28.9.2017, BGBl. I S. 3530.

⁷⁶ Dazu BT-Drs. 18/12202, S. 11: „... nur zulässig, wenn sie klar gesetzlich geregelt sind und aufgrund einer gerichtlichen oder behördlichen Anordnung erfolgen“.

⁷⁷ Zum Wandel der Störerhaftung hin zu einem staatlich kontrollierten Anordnungsanspruch: *Grisse*, Was bleibt von der Störerhaftung?, GRUR 2017, 1073 (1074 ff.).

⁷⁸ BVerfG Urt. v. 2.3.2010 – 1 BvR 256, 263, 586/08, BVerfGE 125, 260 (316 f.).

⁷⁹ BVerfG Urt. v. 2.3.2010 – 1 BvR 256, 263, 586/08, BVerfGE 125, 260 (311).

⁸⁰ BVerfG Urt. v. 2.3.2010 – 1 BvR 256, 263, 586/08, BVerfGE 125, 260 (325).

3. §§ 22f, 25e UStG-E: Unverhältnismäßigkeit der Indienstnahme

Wer gegen die oben dargelegten Bedenken eine Rechtfertigung der §§ 22f, 25e UStG-E dem Grunde nach für möglich hält, muss nach der Verhältnismäßigkeit der Indienstnahme fragen. Die Verhältnismäßigkeitsprüfung stellt eine Relation her zwischen Mittel und Zweck. Die Mittel der §§ 22f, 25e UStG-E müssen sich überhaupt eignen, sodann erforderlich und zumutbar sein in relationaler Beziehung zu den verfolgten Zwecken der verwaltungspraktikablen „Sicherstellung der Umsatzbesteuerung“ (Entwurfsbegründung S. 68) und der effektiven Betrugsbekämpfung. Das Erfordernis des in diesem Sinne verhältnismäßigen Eingriffs ist ein Gebot des Verfassungsrechts⁸¹. Verhältnismäßigkeit heißt letztlich, dass für das ehrenwerte Ziel nicht jeder Preis verlangt, nicht jede Belastung aufgebürdet werden darf.

a) Geeignetheit

Zweckeignung kann den Maßnahmen der §§ 22f, 25e UStG-E durchweg nicht abgesprochen werden, auch dann, wenn sie ihr Regelungsziel nicht in jedem Einzelfall erreichen. Verfassungsrechtlich genügt bereits, dass sie die Zweckerreichung fördern. Allerdings eignet sich die Haftungsvorschrift des § 25e Abs. 3 Satz 2 UStG-E nur bei verfassungskonformer Auslegung. Der Betreiber des elektronischen Marktplatzes kann „Art, Menge oder Höhe der erzielten Umsätze“ derjenigen, deren Registrierung „nicht als Unternehmer erfolgt“, ausschließlich mit Blick auf den eigenen Marktplatz beobachten. Eine übergreifende Gesamtschau des Marktteilnehmerverhaltens wäre nicht möglich, eine dahingehende Verpflichtung von vornherein ungeeignet. Kenntnis oder Kennenmüssen darüber, „dass die Umsätze im Rahmen eines Unternehmens erbracht werden“ (§ 25e Abs. 3 Satz 2 UStG-E), kommt nur in Betracht, wenn sich die Kenntnis und die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns auf die überschaubare eigene Handelsplattform beziehen.

b) Erforderlichkeit

Der Gesetzentwurf verzichtet insgesamt auf die Diskussion milderer Mittel. So wären etwa *Split Payment*-Mechanismen in Betracht zu ziehen (Sondermaßnahme i.S. des Art. 395 MwStSystRL), sei es ohne Einbeziehung der Plattformbetreiber oder Verfahren, die den Betreiber anhalten, im Zuge der Zahlungsabwicklung den Umsatzsteueranteil einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen⁸². Die Europäische Kommission hat eine Studie zu *Split Payment* in Auftrag gegeben⁸³.

⁸¹ BVerfG Urt. v. 11.7.2017 – 1 BvR 1571/15 u.a., BVerfGE 146, 71 (122 Rn. 151); BVerfG Urt. v. 2.3.2010 – 1 BvR 256, 263, 586/08, BVerfGE 125, 260 (316).

⁸² Zum *Split Payment*-Verfahren rechtsvergleichend: Loy, Umsatzsteuerbetrug im innergemeinschaftlichen Erwerb: Konzept eines Blockchain-basierten Lösungsansatzes, DStR 2018, 1097 (1098 f.).

⁸³ Becker, Bericht aus Brüssel, MwStR 2018, 246 (248 f.).

Vor allem aber verhält sich der Gesetzentwurf nicht zu der Frage, ob die den Betreibern aufgebürdeten Lasten in ihrer Gesamtheit und Gesamtwirkung als das mildeste Mittel angesehen werden können. Das betrifft insbesondere die umfassende *Überwälzung der Regulierungsrisiken*. Die Betreiber elektronischer Marktplätze schulden Nachweise entweder über die Rechtstreue der Marktteilnehmer (§ 25e Abs. 2, Abs. 3 UStG-E) oder über die Beendigung der Marktteilnahme (§ 25e Abs. 4 Satz 3 UStG-E). In der Verknüpfung mit der generellen Haftung (§ 25e Abs. 1, Abs. 4 Satz 2 UStG-E) bewirkt § 25e UStG-E eine lückenlose *Erfüllungs- und Ergebnisgarantie der privaten Regulierung*. Dass der Fiskus alle Regulierungsverantwortung abstreift – Grundrechtsbindung, Amtspflichten, Amtsermittlung, Amtshaftung, Ermessensbindung und alle an Verwaltungsakte angeschlossenen Sicherungen im Verfahren (§§ 119 ff. AO) und in der Fehlerfolgenbewältigung – und seinem Fiskalagenten überlässt, bewirkt eine rechtsstaatlich problematische *Privatisierung der Form* und eine grundrechtlich bedenkliche *Privatisierung der Risiken*. Diese in jeder Hinsicht radikale Privatisierung kann nicht als mildestes Mittel qualifiziert werden.

Im Zuge der TMG-Novelle⁸⁴ hat der Gesetzgeber seinerseits auf die Richter- und Verwaltungsvorbehalte der E-Commerce-Richtlinie (Art. 12 Abs. 3, Art. 13 Abs. 2, Art. 14 Abs. 3) verwiesen: „Danach sind Verpflichtungen zur Entfernung oder Sperrung der Nutzung von Informationen nur zulässig, wenn sie klar gesetzlich geregelt sind und aufgrund einer gerichtlichen oder behördlichen Anordnung erfolgen. Dies stellt sicher, dass eine Interessenabwägung im Einzelfall durch eine staatliche Stelle erfolgt“⁸⁵. Ein Regulierungsmodell der öffentlichen Primärverantwortung und der privaten Mitwirkung gewährleistet die Zuordnung der Maßnahme zum Staat und zum öffentlichen Recht⁸⁶ – gewährleistet aber auch die im Zeichen der Verhältnismäßigkeit gebotene „Erforderlichkeit“.

§ 25e Abs. 4 UStG-E lässt im Ansatz erkennen, wie die Finanzverwaltung ihre Verantwortung wahrzunehmen und wie Betreiber wohl dosiert – verhältnismäßig – mitzuwirken hätten. Satz 1 berechtigt und verpflichtet das Finanzamt, die Marktplatzbetreiber einzubeziehen, „wenn andere Maßnahmen keinen unmittelbaren Erfolg versprechen“. Zudem lenkt die Behörde die „Maßnahme“, jedenfalls ihre Adressatenschaft, über eine öffentlich-rechtliche „Mitteilung“. Doch verzichtet § 25e Abs. 4 UStG-E darauf, die „Mitteilung“ als Instrument direkter Regulierung zu nutzen; mit Satz 2 kippt die Norm zurück in das Konzept der unbestimmten, privaten Regulierung mit Zahlungsgarantie. Spätestens mit behördlicher Kenntnis, dass der Unternehmer seine Pflichten nicht erfüllt (Abs. 4 Satz 1), ist die Privatisierung der Aufgabenerledigung nicht mehr erforderlich.

Die umfassende Überwälzung der Regulierung mit Einstandsgarantie ist schon für sich genommen nicht erforderlich und damit unvereinbar mit dem Übermaßverbot. Zusätzlich

⁸⁴ S.o. im Text S. 28 mit Fn. 75.

⁸⁵ BT-Drs. 18/12202, S. 11.

⁸⁶ S.o. im Text S. 28 zu den Anforderungen aus BVerfG Urt. v. 2.3.2010 – 1 BvR 256, 263, 586/08, BVerfGE 125, 260 (311, 325).

aber erstreckt sie sich auf alle aktuell und potentiell (§ 25e Abs. 3, Abs. 4 Satz 4 UStG-E) unternehmerischen Lieferungen, erheischt damit permanente Kontrolle auch der privaten Marktteilnehmer. Schleppnetzprinzip und allgemeine Missbrauchsvermutung (s.o. S. 11 f.) dementieren im Ansatz das Gebot der erforderlichen, auf die Zielerreichung exakt zugeschnittenen Gesetzgebung. Augenfällig erstrecken §§ 22f Abs. 2, 25e Abs. 3 UStG-E die Dokumentations-, Kontroll- und Regulierungspflichten der Betreiber auf die gesamte Privatnutzung der Plattform, verzichten auf bezifferte Schwellenwerte, die leichter handhabbar wären und sich als milderer Eingriff aufdrängen.

Zielgenauigkeit der Missbrauchsbekämpfung ist ein Gebot des Verfassungsrechts⁸⁷. Indes sollen §§ 22f, 25e nicht an konkrete Verdachtsmomente anknüpfen, sondern flächendeckendes Monitoring etablieren. Indem sie die Aufgabe ohne nähere Maßgaben privatisieren, entlasten sie den Fiskus von zielgenauer gesetzgeberischer und administrativer Missbrauchsbekämpfung. Alle Konsequenzen der zu weit ausgreifenden, vom typischen Missbrauchsfall losgelösten⁸⁸ kostenintensiven *Verwaltung des latenten Verdachts* haben die Marktplatzbetreiber und alle Marktteilnehmer zu tragen.

Die *zielungenaue* Auslagerung der Aufsicht schließt die inländischen, ohnehin kontrollierten, missbrauchsunverdächtigen Angebote ein. Jedenfalls für den Inlandshandel bürdet der Gesetzentwurf den Betreibern von vornherein entbehrliche – nicht erforderliche – Verwaltungslasten auf.

c) Verhältnismäßigkeit i.e.S.

Bereits die vorstehenden Befunde zur Streubreite rechtfertigen Zweifel an der Angemessenheit der §§ 22f, 25e UStG-E. Sie verstärken sich auf der Kontrollebene der *Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne*, die Eingriffsziel und Gesamtgewicht der Eingriffe in einer Nutzen-Nachteil-Abwägung gegenüberstellt und angemessen austariert sehen will⁸⁹. Zum Nachteil des Grundrechtsberechtigten schlagen zu Buche: die Indienstnahme des Betreibers als Regulierer und Zahlungsgarant (o. III 2 a); der *Nichtstörer*-Status der Intermediäre (o. III 2 b); das normativ unzureichend unterfangene Konzept der Beauftragung Privater (o. III 2 c); die in der Belastungsstruktur der Umsatzsteuer systemwidrige „Vierthaftung“ der Betreiber (o. III 2 d); die Eingriffsintensivierung durch Haftung (o. III 2 e); die Abkehr von subsidiärer Haftung und die Hinwendung zu einer generellen Einstandspflicht (o. III 2 f). Hinzu kommen der weite Anwendungsbereich (o. S. 11 f.) und die entsprechend umfänglichen Dauerverwaltungslasten – nicht schlichte „Compliance“-Lasten, sondern überwältigte, privatisierte Rechtsdurchsetzungslasten.

⁸⁷ BVerfG Beschl. v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 (153 f. Rn. 128 und 167 Rn. 158).

⁸⁸ Dazu – zielungenaue, deshalb willkürliche Missbrauchsbekämpfung –: BVerfG Beschl. v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 (151 Rn. 121 und 154 Rn. 128 a.E.).

⁸⁹ BVerfG Urt. v. 20.4.2016 – 1 BvR 966, 1140/09, BVerfGE 141, 220 (267 Rn. 98, 280 f. Rn. 130); weitere Nachw. zur Rechtsprechungstradition bei *Hillgruber*, Grundrechtsschranken, in: HStR IX, 3. Aufl. 2011, § 201 Rn. 72 ff.

Besonders schwer wiegt in der Gesamtschau die Akkumulation der Risiken aufseiten der Betreiber. Sie haben nicht nur den Erfolg der fiskalischen Marktplatzaufsicht zu garantieren – als Regulatoren oder Ausfallbürgen. Sie haben auch mit ungewisser Reichweite der Indienstnahme und Haftung zu tun. Die Ungewissheit erklärt sich einerseits aus der stetigen Not der Entlastung auf Nachweis (§ 25e Abs. 2, Abs. 3, Abs. 4 Satz 3 UStG-E), andererseits aus der Unbestimmtheit des § 25e Abs. 4 UStG-E: Satz 1 gibt der Steuerverwaltung eine offene Generalmächtigung an die Hand, indem er auf „steuerliche Pflichten“ des liefernden Unternehmers abstellt, indes auf nähere Präzisierung verzichtet⁹⁰. Indem die „Mitteilung“ die Vollhaftung des Betreibers nach sich zieht (§ 25e Abs. 4 Satz 2 UStG-E), entlässt sie den Betreiber in das Dilemma zwischen Haftung und Overblocking. Das weitere Risiko, dass der „abgeschaltete“ Unternehmer seinerseits vertragswidrig, etwa unverhältnismäßig belastet wird – durch den schweren, allenfalls sogar existenzgefährdenden Eingriff in seine Vertriebschancen bei womöglich geringfügiger Steuernachzahlungsschuld –, wird durchschlagen auf das Vertragsverhältnis zwischen Nutzer und Betreiber, dort Vertragsstörungen und Auseinandersetzungen über die Rückkehr auf die Plattform veranlassen.

In einem Konzept der *Vollhaftung als Regel* (§ 25e Abs. 1) und *Entlastung als Ausnahme* (§ 25e Abs. 2 ff. UStG-E) ist der Betreiber auf Bestimmtheit und Genauigkeit der Entlastungsregeln angewiesen. Wenn ihm – dem *Nicht-Störer* und *Nicht-Schuldner* – eine steuerliche Einstandspflicht trotz korrekter Wahrnehmung seiner „Dienst“-Pflichten auferlegt wird, ist die Unverhältnismäßigkeit mit Händen zu greifen. § 25e Abs. 2 UStG-E überschreitet diese rote Linie; der Regierungsentwurf hat an dieser Schlüsselstelle des Konzepts den Referentenentwurf noch einmal verschärft: Der Vorentwurf setzte dem Grundtatbestand der Haftung eine potentiell offene Entlastungschance entgegen⁹¹ und anerkannte die Vorlage der steuerlichen Registrierung als „sicheres Anzeichen“ dafür, dass der Betreiber von Pflichtverletzungen des Unternehmers „keine Kenntnis hatte oder hätte haben müssen“⁹². Der Regierungsentwurf hingegen reduziert die Vorlage der Bescheinigung (Registrierung) auf eine Entlastungseventualität (§ 25e Abs. 2 Satz 1 UStG-E); der Vorbehalt der Kenntnis und des Kennenmüssens (Satz 2) kann jederzeit durchschlagen. Die Begründung des Regierungsentwurfs lässt keinen Zweifel (S. 68 f.): Der Betreiber haftet „immer“, wenn er „keine Bescheinigung nach § 22f Absatz 1 Satz 2 oder elektronische Bestätigung nach § 22f Absatz 1 Satz 6 vorlegt“ – aber „auch“ dann, wenn diese vorliegt, gleichwohl Umsätze des registrierten Unternehmers un versteuert bleiben und dem Betreiber ein (tatbestandlich nicht näher konturierter) Sorgfaltsmangel anzulasten ist.

⁹⁰ S.o. S. 21 f.

⁹¹ § 25e Abs. 2 Satz 1 i.d.F. des Referentenentwurfs: „Der Betreiber haftet nicht nach Absatz 1, wenn er gegenüber dem Finanzamt nachweist, dass er keine Kenntnis davon hatte oder nach der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns hätte haben müssen, dass der liefernde Unternehmer seinen steuerlichen Verpflichtungen nicht oder nicht im vollen Umfang nachkommt.“

⁹² Begründung des Referentenentwurfs S. 65.

§ 25e Abs. 2 UStG-E konzipiert die Eventualität der Entlastung durch Vorlage der Bescheinigung oder Bestätigung (Satz 1) *konkret*, den Generalvorbehalt (Satz 2) *unbestimmt*. So bleibt die Entlastung des Betreibers dauerhaft ungewiss. Zudem verkettet Satz 2 UStG-E offene und unbestimmte Rechtsbegriffe. In dieser Dramaturgie kann § 25e Abs. 2 UStG-E eine zumutbare – verhältnis- und damit verfassungsmäßige – Anwendung nicht mehr selbst determinieren. Die Vorschrift erweist sich als prekäre Blankettnorm, die nur in verfassungskonform einengender Anwendung zu retten ist.

Nicht minder schwer wiegt die „Regellosigkeit“ der privaten Regulierung. Gegen das Gebot, das Handeln Privater bei Erledigung öffentlicher Aufgaben gesetzlich zu programmieren⁹³, sehen sich die Betreiber elektronischer Marktplätze mit umfänglicher Selbststeuerung der Datenbewirtschaftung und Marktteilnahmeregulierung betraut. Für die vergleichbare Situation der privaten, den Telekommunikationsanbietern aufgebürdeten Vorratsdatenspeicherung hat das Bundesverfassungsgericht klargestellt, dass der allein „in einer solchen Speicherung liegende Eingriff“ nur dann verhältnismäßig im engeren Sinne sein könne, wenn der Gesetzgeber die privaten Beiträge „normenklar und verbindlich“ absichert⁹⁴. Diese normative Absicherung respektiert und kompensiert, dass die privaten Diensteanbieter ihrerseits „unter den Bedingungen von Wirtschaftlichkeit und Kostendruck“ agieren: „Sie handeln grundsätzlich privatnützig und sind nicht durch spezifische Amtspflichten gebunden“⁹⁵. Das Normierungserfordernis gilt in erster Linie für alle Aspekte der Datensicherheit, aber auch für die Folgefragen der Datensparsamkeit, Speicherdauer und Löschung. Zu alledem verhalten sich die §§ 22f, 25e UStG-E nicht.

Das *Verbot der Selbststeuerung des Privaten bei Erfüllung öffentlicher Aufgaben* muss auch und *erst recht* gelten, wenn private Unternehmen marktordnungsrechtliche Funktionen übernehmen. Die Risiken liegen auf der Hand (ausführlich o. 19 f.) – §§ 22f, 25e UStG-E tragen zum Risikomanagement nichts bei, beschränken sich auf einzelne Entlastungsangebote bei uneingeschränkter Erfüllungs- und Ergebnisgarantie.

Bei weitreichender Überwälzung ungewisser Risiken und in Ermangelung gesetzlicher Programme kann auch der *Erfüllungsaufwand* nur grob taxiert werden. Die Entwurfsbegründung (S. 34) beziffert nur den mit § 22f UStG-E verursachten, künftig jährlichen Aufwand, setzt ihn freilich mit 98.000 EUR für „Aufzeichnungspflichten und Übermittlungspflichten“ ersichtlich zu niedrig an. Die weiteren Kosten aus Privatisierungsmanagement, Haftung, Overblocking und Vertragsstreitigkeiten zieht der Gesetzentwurf nicht in Erwägung. Für die Beurteilung der Verhältnismäßigkeit können sie nicht außer Betracht bleiben. Sie sind jedenfalls in der Gesamtschau der Belastungen und im Hinblick auf die entschädigungslose Indienstnahme ein wesentlicher Faktor.

⁹³ S.o. S. 13, 19 f.

⁹⁴ BVerfG Urt. v. 2.3.2010 – 1 BvR 256, 263, 586/08, BVerfGE 125, 260 (325, 327).

⁹⁵ Zitate: BVerfG Urt. v. 2.3.2010 – 1 BvR 256, 263, 586/08, BVerfGE 125, 260 (325).

d) Ausgleichspflichtige Inhalts- und Schrankenbestimmung?

Unter Vorzeichen der Verhältnismäßigkeit entscheidet sich auch der Anspruch der Betreiber auf finanziellen Ausgleich für die Indienstnahme. Das *Institut der ausgleichspflichtigen Inhalts- und Schrankenbestimmung* sichert „in bestimmten Fallgruppen die Verfassungsmäßigkeit einer sonst unverhältnismäßigen oder gleichheitswidrigen Inhalts- und Schrankenbestimmung“⁹⁶. Das Landespolizeirecht folgt dem gleichen Grundgedanken, wenn es Entschädigung vorsieht für die Inanspruchnahme des Nicht-Störers.

Die Indienstnahme der Betreiber elektronischer Marktplätze bewirkt keine Enteignung. Das Bundesverfassungsgericht hat „Enteignung“ i.S. des Art. 14 Abs. 3 GG auf den Vorgang der *Güterbeschaffung* beschränkt⁹⁷. Der Vergleich mit der Enteignung verdeutlicht aber Art und Gewicht des hier fraglichen Zugriffs auf das „unternehmerische Eigentum“⁹⁸: §§ 22f, 25e UStG-E erweisen sich als Vorgang der permanenten *Dienstbeschaffung*.

Scheidet Enteignung (i.S. des Art. 14 Abs. 3 GG) aus, so handelt es sich offenkundig um eine gewichtige Inhalts- und Schrankenbestimmung. Die Überwälzung der Marktregulierung verursacht erhebliche Verwaltungskosten, zumal die privaten Regulierer die Reichweite und die Unbestimmtheit des gesetzlichen Programms und die Vielzahl der Risiken mit kostenintensiver Selbstprogrammierung ausgleichen müssen (ausführlich o. S. 19 f.). Vollhaftung und Letztbelastung (o. S. 23), das Eingriffsgewicht und der Umstand, dass die Betreiber die Gründe für den Zugriff (Art. 14 Abs. 1 Satz 2 GG) ihrerseits nicht zu verantworten haben⁹⁹, drängen dahin, für die hiesige Konstellation einen Anspruch auf finanziellen Ausgleich anzunehmen¹⁰⁰: Kosten der Rechtsdurchsetzung im Steuervollzug sind Gemeinlasten; überwältigt auf Dritte, sind sie Sonderopfer.

Allerdings eröffnet Art. 14 GG „kein Recht zur Wahl, eine unverhältnismäßige Inhalts- und Schrankenbestimmung hinzunehmen und stattdessen einen angemessenen Ausgleich zu fordern“¹⁰¹. Vorrang hat der Rechtsschutz gegen eine unverhältnismäßige Eigentumsbelastung: der Eigentümer ist gehalten „deren Beseitigung oder Reduzierung zu suchen“¹⁰². Das gilt auch für die Betreiber elektronischer Marktplätze. Für deren Inanspruchnahme fehlt es an dem Erfordernis, dass der mit §§ 22f, 25e UStG-E verfolgte Gemeinwohlgrund

⁹⁶ BVerfG Urt. v. 6.12.2016 – 1 BvR 2821/11 u.a., BVerfGE 143, 246 (338 Rn. 259) – 13. AtG-Novelle.

⁹⁷ BVerfG Urt. v. 6.12.2016 – 1 BvR 2821/11 u.a., BVerfGE 143, 246 (337 Rn. 254): „konstitutives Enteignungsmerkmal“.

⁹⁸ Begriff: BVerfG Urt. v. 6.12.2016 – 1 BvR 2821/11 u.a., BVerfGE 143, 246 (343 Rn. 270).

⁹⁹ Zu beiden Gesichtspunkten – Eingriffsgewicht und Verantwortlichkeit des Eingriffsadressaten –: BVerfG Urt. v. 6.12.2016 – 1 BvR 2821/11 u.a., BVerfGE 143, 246 (339 Rn. 261).

¹⁰⁰ Zur sich verstärkenden Tendenz im Schrifttum, den Ausgleich zu fordern: *G. Kirchhof*, Die Erfüllungspflichten des Arbeitgebers im Lohnsteuerverfahren, 2005, 178 ff. (181), mit Blick auf die „Intensität des lohnsteuerrechtlichen Eingriffs“; *Heuermann*, Was ist eigentlich eine Entrichtungssteuerschuld?, *StuW* 2006, 332 (337 f.); *Drüen*, Inanspruchnahme Dritter für den Steuervollzug, *DStJG* 31 (2008), 167 (196 ff.), mit Verweis auf die Entschädigungspflicht des § 107 AO. Zur älteren Diskussion *Ferger*, Ausgleichsansprüche bei der Indienstnahme Privater für Verwaltungsaufgaben, 1979, 110 ff.

¹⁰¹ BVerfG Urt. v. 6.12.2016 – 1 BvR 2821/11 u.a., BVerfGE 143, 246 (339 Rn. 260).

¹⁰² BVerfG Urt. v. 6.12.2016 – 1 BvR 2821/11 u.a., BVerfGE 143, 246 (339 Rn. 260).

den Eingriff „grundsätzlich rechtfertigt“, die Schrankenbestimmung lediglich „zusätzlich einer Ausgleichsregelung bedarf“¹⁰³. Die Betreiberhaftung im Zuschnitt der §§ 22f. 25e UStG-E ist für sich genommen eine *Übersicherung zu Lasten Dritter*. Für die „Rettung“ der rechtswidrigen Indienstnahme durch finanziellen Ausgleich („dulde und liquidiere“) steht Art. 14 GG nicht zur Verfügung.

4. Ergebnis

Der Fiskalzweck der „Sicherstellung der Umsatzbesteuerung“ (Entwurfsbegründung S. 68) kann schon dem Grunde nach den mit §§ 22f, 25e UStG-E bewirkten Regulierungszwang mit Einstandsgarantie nicht tragen. Die Kontrolle am Maßstab des Übermaßverbots hat den Befund der Übersicherung zu Lasten Dritter zusätzlich bestätigt. Der Gesetzgeber kann den so konzipierten Übergriff in die Rechtssphäre der Betreiber auch nicht durch Geldausgleich heilen. Die durch Ausgleich gemäßigte Inhalts- und Schrankenbestimmung setzt einen legalen Zugriff voraus, die allenfalls punktuell gerechtfertigte Indienstnahme der Betreiber elektronischer Marktplätze (o. S. 27 f.).

V. Gewährleistung der Systemumstellung im „schonenden Übergang“

Unterstellt man – entgegen der gutachterlichen Ergebnisse o. sub IV – die Verfassungsmäßigkeit der §§ 22f, 25e UStG-E, bleibt die Frage nach dem Inkrafttreten und des schonenden, vor allem zeitgerechten Übergangs.

1. Maßstäbe

Verfassungsrechtlich ist anerkannt, dass „gesetzliche Regelungen, die für sich genommen die Berufsfreiheit in statthafter Weise beschränken, gleichwohl gegen Art. 12 Abs. 1 GG in Verbindung mit dem Gebot des Vertrauensschutzes verstoßen, wenn sie keine Übergangsregelung für diejenigen vorsehen, die eine künftig unzulässige Tätigkeit bis dahin in erlaubter Weise ausgeübt haben“¹⁰⁴. Regelmäßig liege nicht im Ermessen des Gesetzgebers, ob er sich zu Übergangsregelungen entschließt¹⁰⁵; der Gesetzgeber darf sich nicht auf sein Regelungsanliegen zurückziehen, er muss auch die Schwere des Eingriffs in der schonenden Gestaltung des Übergangs mitbedenken¹⁰⁶. Das Bundesverfassungsgericht stellt insbesondere darauf ab, ob dem Adressaten „zeitaufwendige und kapitalintensive Umstellungen des Betriebsablaufs“ abverlangt werden¹⁰⁷.

¹⁰³ BVerfG Urt. v. 6.12.2016 – 1 BvR 2821/11 u.a., BVerfGE 143, 246 (338 Rn. 260).

¹⁰⁴ BVerfG Beschl. v. 18.5.2016 – 1 BvR 895/16, NVwZ 2016, 1171 Rn. 33.

¹⁰⁵ BVerfG Urt. v. 27.10.1998 – 1 BvR 2306, 2314/96 u.a., BVerfGE 98, 265 (309); BVerfG Beschl. v. 8.6.2010 – 1 BvR 2011, 2959/07, BVerfGE 126, 112 (155); vgl. auch P. Kirchhof, in: Maunz/Dürig, GG, Art. 3 Abs. 1 Rn. 342.

¹⁰⁶ BVerfG Beschl. v. 4.5.2012 – 1 BvR 367/12, BVerfGE 131, 47 (58).

¹⁰⁷ BVerfG Beschl. v. 18.5.2016 – 1 BvR 895/16, NVwZ 2016, 1171 Rn. 33; BVerfG Beschl. v. 4.5.2012 – 1 BvR 367/12, BVerfGE 131, 47 (58).

2. Art. 16 Abs. 3 und Art. 9 Ziff. 9 des Regierungsentwurfs

Der Regierungsentwurf sieht in Art. 16 Abs. 3 des „Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“ für Art. 9 – die „Änderung des Umsatzsteuergesetzes“ – das Inkrafttreten am 1. Januar 2019 vor. Zwar hat das Bundeskabinett den Entwurf am 1. August 2018 beschlossen. Dennoch ist den Betreibern nicht zuzumuten, die Betriebsabläufe parallel zu den Lesungen im Bundestag und den Beratungen im Bundesrat rein vorsorglich umzustellen. Dass sie die Umstellung nicht mehr nach der Verabschiedung des Gesetzes (frühestens im November 2018) bei dann sofortigem Inkrafttreten ins Werk setzen können, liegt auf der Hand. Einem Inkrafttreten am 1. Januar 2019 nach einem Gesetzgebungsverfahren im zweiten Halbjahr 2018 stehen angesichts der Schwere des Eingriffs – und der weitreichenden, zeit- und kostenintensiven Umstellung im Betriebsablauf der Plattformbetreiber – Art. 12 Abs. 1 GG und das Gebot des Vertrauensschutzes entgegen.

Das gilt auch unter Berücksichtigung des § 27 Abs. 25 Satz 4 UStG-E, der nicht von der sofortigen Übernahme der Dokumentations- und Regulierungsaufgaben befreit, lediglich kurzfristig die Haftung der Betreiber aussetzt. Das Haftungsregime findet in der Beziehung zu Drittstaaten-Unternehmen keine Anwendung bis zum 28. Februar 2019, gegenüber den inländischen und EU/EWR-Unternehmen bis zum 30. September 2019.

Besondere Umstellungs- und Handhabungsschwierigkeiten ergeben sich für die Betreiber daraus, dass die Bescheinigung über die steuerliche Registrierung des Unternehmers (§ 22f Abs. 1 Satz 2) diesem bis auf weiteres „in Papierform zu erteilen“ ist (§ 27 Abs. 25 Satz 3 UStG-E). Im Zirkelverkehr über drei Stationen (s.o. S. 9) sind allerdings auch die Betreiber auf die Bescheinigung angewiesen. Den „Beginn der Möglichkeit zur elektronischen Abfrage nach § 22f Absatz 1 Satz 6“ hält § 27 Abs. 25 Satz 1 UStG-E ausdrücklich offen. So wird die – im Vergleich mit dem Bescheinigungsverfahren des § 22f Abs. 1 Satz 3 – deutlich effizientere Alternative des § 22f Abs. 1 Satz 6 UStG-E, das *Verfahren der elektronischen Abfrage beim Bundeszentralamt für Steuern*, auf unbestimmte Zeit suspendiert. Angemessen wäre, die Indienst- und Inhaftungnahme der Betreiber von der funktionstüchtigen elektronischen Abfrage beim BZSt abhängig zu machen.

Damit wird der Umstellungsaufwand nicht nur erschwert, sondern zweifach abverlangt. Dem provisorischen Verfahren „in Papierform“ folgt – zeitlich ungewiss – auf Mitteilung des Bundesministeriums der Finanzen (§ 27 Abs. 25 Satz 1 UStG-E) das elektronische Abfrageverfahren. Offenkundig intensiviert das Stufenprinzip die „kapitalintensive Umstellung des Betriebsablaufs“¹⁰⁸ aufseiten des Betreibers. § 27 Abs. 25 UStG-E verstärkt die Zweifel daran, dass das Gesetz am 1. Januar 2019 verfassungskonform in Kraft treten kann.

¹⁰⁸ BVerfG Beschl. v. 18.5.2016 – 1 BvR 895/16, NVwZ 2016, 1171 Rn. 33; BVerfG Beschl. v. 4.5.2012 – 1 BvR 367/12, BVerfGE 131, 47 (58).