

2.2. Stufe 1 – Vorbereitung der Digitalen Berichtspflichten ua – 1.1.2024 (eher 1.1.2025)¹²

2.2.1. Verschiebungen der Neuregelungen der elektronischen Rechnung

Geplant war, bereits in der ersten Stufe Änderungen an der Definition der „elektronischen Rechnung“ in Artikel 217 MwStSystRL vorzunehmen. Stellt die gegenwärtige Definition auf Dokumente, die in einem elektronischen Format ausgestellt und empfangen werden, ab, sollten künftig nur noch elektronische Rechnungen mit strukturierten Datensätzen, die eine automatisierte Rechnungsvorverarbeitung erlauben, von der Definition erfasst sein. Diese Änderung wird wahrscheinlich in die vierte Stufe der Änderungen verschoben.

Ein gleiches Schicksal ereilt die geplante Änderung des Artikels 218 MwStSystRL. Nach Artikel 218 MwStSystRL-E können die Mitgliedstaaten (ausschließlich) elektronische Rechnungstellung für MwSt-Zwecke vorschreiben.¹³ Üben sie diese Option aus, dann müssen die Mitgliedstaaten solche elektronischen Rechnungen akzeptieren, die dem Europäischen Standard und der Liste der vorgesehenen Syntaxen für die elektronische Rechnungstellung (bei öffentlichen Aufträgen, Anm d Verf) nach der Richtlinie 2014/55/EU entsprechen. Ferner sollte – mit Ausnahme von Bestandsschutzregelungen bis zum 31.12.2027 für einige Mitgliedstaaten – keine vorherige Autorisierung oder Verifikation durch die Mitgliedstaaten (dh kein Clearing-System) erforderlich sein.¹⁴

Ebenso verschoben wird wahrscheinlich die Anpassung des Artikels 232 MwStSystRL-E – in Mitgliedstaaten, die die Option zur verpflichtenden elektronischen Rechnungstellung nach Artikel 218 MwStSystRL-E ausgeübt hätten, wäre konsequenterweise keine Zustimmung des Empfängers zur Verwendung elektronischer Rechnungen mehr erforderlich.¹⁵

2.2.2. Auslaufen der Konsignationslagerregelung

Bestehen bleibt dagegen das „Verfallsdatum“ der Vereinfachungsregelung nach Art 17a MwStSystRL – Konsignationslagerregelung. Diese wird durch eine verpflichtende Umkehr der Steuerschuldnerschaft nach Artikel 194 MwStSystRL-E und den sog Transfer-OSS abgelöst.¹⁶ Nach Artikel 17a Abs 2 Buchst a MwStSystRL-E soll die Vereinfachungsregelung für sog Konsignationslager nur

12 Laut Ratsdokument 9681/24 nunmehr entweder 20 Tage nach Veröffentlichung der Änderungsrichtlinie im Amtsblatt bzw zum 1.1.2026.

13 Laut Ratsdokument 9681/24 soll diese Option mit Wirkung ab dem 20. Tag nach Veröffentlichung der Änderungsrichtlinie im Amtsblatt eingeführt werden.

14 Laut Ratsdokument 9681/24 so nicht mehr in der ersten Stufe vorgesehen.

15 Soll laut Ratsdokument 9681/24 doch mit Wirkung ab dem 20. Tag nach Veröffentlichung der Änderungsrichtlinie im Amtsblatt eingeführt werden.

16 Details dazu unter 2.3.

1. Entwicklung der elektronischen Rechnungsausstellung in der EU

1.1. Einleitung

Das europäische MWSt-System, das nun seit über 50 Jahren besteht, leidet nach wie vor an zahlreichen Schwachstellen. Es ist im Laufe seines Bestehens zunehmend komplex geworden und folglich mit immer größerem administrativen Aufwand, sowohl für die Steuerpflichtigen als auch die Finanzverwaltung, verbunden. Darüber hinaus ist es noch immer betrugsanfällig und führt im Ergebnis zu fehlendem Steueraufkommen für die einzelnen Mitgliedstaaten.

Aufgrund des technischen Fortschritts und Einsetzens des digitalen Zeitalters scheint das Instrument der elektronischen Rechnung in Verbindung mit einer elektronischen Berichterstattung in Zukunft ein Schlüsselfaktor zur Lösung der angesprochenen Probleme zu sein. Sowohl der europäische Richtlinien gesetzgeber als auch einzelne Mitgliedstaaten setzen für die Zukunft verstärkt auf die Einführung von elektronischen Rechnungen in Kombination mit elektronischer Berichterstattung.

Doch bevor im Folgenden auf die geplante Einführung von elektronischen Rechnungen, sowohl auf Ebene einzelner Mitgliedstaaten als auch auf europäischer Ebene, eingegangen wird, lohnt sich ein Blick zurück, um einen Überblick zu erhalten, wie sich die elektronische Rechnung im Zeitablauf entwickelt hat, und um besser verstehen zu können, wohin die Reise führen kann.

1.2. Historischer Rückblick

1.2.1. Einführung Binnenmarkt-Richtlinie

Ausgangspunkt für das Europäische Mehrwertsteuerrecht und die elektronische Rechnung ist das Jahr 1993 mit der Einführung des EU-Binnenmarktes. Die damals bestehende 6. MWSt RL¹ wurde mit Einführung der EU-Binnenmarktrichtlinie² geändert bzw ergänzt, da der Binnenmarkt einen Raum ohne Binnengrenzen umfasst, in dem unter anderem der freie Verkehr von Waren gewährleistet sein muss. Zu diesem Zeitpunkt war die Papierform die herkömmliche Art der Rechnung. Die in Bezug auf den Binnenmarkt adaptierte 6. MWSt RL sah betreffend Art und Form jedoch nur relativ wenige Anforderungen an die Rechnungsstellung vor, wobei die Mitgliedstaaten die wichtigsten Pflichten selbst festlegen konnten.³

1 RL 77/388/EWG, ABl L 145, 1.

2 RL 91/680/EWG, ABl EG Nr L 376.

3 Gem Art 22 Absatz 3 c in der Fassung in Artikel 28h der 6. Richtlinie 77/388/EWG legen die Mitgliedstaaten die Kriterien fest, nach denen ein Dokument als Rechnung betrachtet werden kann.

3. EU-Mehrwertsteuerreform „VAT in the Digital Age (ViDA)“ – elektronische Rechnungsausstellung

3.1. Gründe und Ziele des Richtlinienvorschlages¹⁵

Die Mehrwertsteuer stellt für alle EU-Mitgliedstaaten eine wichtige Einnahmequelle dar, dennoch wird das Mehrwertsteuersystem durch suboptimale Methoden der Mehrwertsteuererhebung und -kontrolle beeinträchtigt. Das aktuelle Mehrwertsteuersystem ist nicht nur betrugsanfällig, sondern für Unternehmen auch zunehmend komplex und mit immer größerem Aufwand verbunden. Aus diesem Grund wurde von der EU-Kommission im Aktionsplan von 2020 das Legislativpaket „Mehrwertsteuervorschriften für das digitale Zeitalter“ angekündigt und schlussendlich am 8.12.2022 veröffentlicht. Das Legislativpaket umfasst dabei einen Entwurf zur Änderung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie 2006/112/EG, den Entwurf einer Verordnung des Rates zur Änderung der Verordnung über Administrative Zusammenarbeit VO (EU) 904/2010 und den Entwurf einer Verordnung des Rates zur Änderung der Durchführungsverordnung zur Mehrwertsteuersystemrichtlinie 2006/112/EG, VO (EU) 282/2011.

Mit dem Paket sollen insgesamt drei Ziele verfolgt werden, wobei das erste Ziel für diesen Beitrag relevant ist und in der Folge näher erläutert werden soll. Durch die Einführung digitaler Meldepflichten sollen die Mehrwertsteuerpflichten modernisiert werden, sodass die Informationen, die Steuerpflichtige den Steuerbehörden zu jedem einzelnen Umsatz in elektronischer Form übermitteln müssen, standardisiert werden. Gleichzeitig wird die Nutzung der elektronischen Rechnungsausstellung für grenzüberschreitende Umsätze vorgeschrieben.

Durch den Richtlinienvorschlag soll im Ergebnis die elektronische Rechnungsausstellung als Standardverfahren festgelegt werden und die Verwendung von Papierrechnungen nur noch in den von den Mitgliedstaaten explizit genehmigten Ausnahmefällen gelten. Für grenzüberschreitende innergemeinschaftliche Lieferungen und Dienstleistungen soll eine elektronische Rechnungsausstellung auf Einzelumsatzebene und in nahezu Echtzeit (Zwei-Tages-Frist) verpflichtend vorgesehen werden.¹⁶

Aufgrund massiver Einwände, sowohl vonseiten der Finanzverwaltungen als auch vonseiten der Unternehmen, wurde mittlerweile ein Kompromissvorschlag ausgearbeitet, der die Einführung des neuen Systems ab 1.7.2030 vorsieht. Dennoch wurde dieser Kompromissvorschlag¹⁷ von Estland als einzigem Mitgliedsland im

15 Vgl Pkt 1. „Kontext des Vorschlags“, Gründe und Ziele, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Mehrwertsteuervorschriften für das digitale Zeitalter, COM(2022) 701 final.

16 Vgl Pkt 5. „Weitere Angaben“, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Mehrwertsteuervorschriften für das digitale Zeitalter, COM(2022) 701 final.

17 Entwurf einer Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Mehrwertsteuervorschriften für das digitale Zeitalter vom 19.6.2024, 2022/0407 (CNS), FISC 132, ECOFIN 671.

Elektronische Plattformwirtschaft

Marina Luketina

1. Einführung in die Thematik

- 1.1. Definition des Begriffs „Plattformwirtschaft“ und Beispiele
- 1.2. Beträchtliche (wachsende) wirtschaftliche Relevanz
- 1.3. Gründe für die Änderungen der geltenden Mehrwertsteuervorschriften
- 1.4. Fokus auf Kurzzeitvermietung und Personenbeförderungen über Plattformen

2. Geplante Rechtsänderungen gem dem Entwurf zur MwStSystRL

- 2.1. Einführung der Regelung des fiktiven Dienstleistungserbringers für Plattformbetreiber (Leistungskettenfiktion)
- 2.2. Änderung der Durchführungsverordnung (EU) 2011/282
- 2.3. Rechtsfolgen/Auswirkungen auf die Praxis

3. Ausweitung der Lieferkettenfiktion (Art 14a MwStSystRL-E)

4. Aufzeichnungs- und Nachweispflichten

5. Zusammenfassung und Bewertung der Maßnahmen

1. Einführung in die Thematik

1.1. Definition des Begriffs „Plattformwirtschaft“ und Beispiele

Die Europäische Kommission definiert die Plattformwirtschaft als

ein mehrseitiges Umsatzmodell, an dem drei oder mehr Parteien beteiligt sind. Bei diesen Umsätzen unterstützt eine Online-Plattform den Kontakt zwischen zwei oder mehr unterschiedlichen, aber voneinander abhängigen Nutzergruppen. Bei solchen Interaktionen kann eine der Parteien der Plattform (Anbieter oder zugrunde liegender Dienstleistungserbringer) der anderen Partei (Dienstleistungsempfänger) gegen Entgelt Dienstleistungen anbieten. Die Plattform erhebt in der Regel eine Gebühr für die Unterstützung des Umsatzes.¹

Folglich kann daraus abgeleitet werden, dass Plattformen bzw Plattformbetreiber als Vermittler zwischen den Anbietern bestimmter Dienstleistungen/Waren und den Verbrauchern agieren und daher nicht selbst in die Erbringung/Lieferung der Dienstleistungen/Waren seitens der Anbieter involviert sind. Die Einnahmen werden in Form von Provisionen generiert, denn für die Vermittlungstätigkeit

¹ Europäische Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Mehrwertsteuervorschriften für das digitale Zeitalter, COM(2022) 701 final, 6.

2. Geplante Rechtsänderungen gem dem Entwurf zur MwStSystRL

Die geplanten Rechtsänderungen können in zwei Gruppen unterteilt werden. Zum einen ist eine Leistungskettenfiktion (Einführung des fiktiven Dienstleistungserbringers) für Plattformbetreiber vorgesehen, zum anderen soll es zur Ausweitung der Lieferkettenfiktion kommen, indem diese auf sämtliche Warenlieferungen durch Unterstützung einer Plattform innerhalb der EU anwendbar ist und ebenfalls das innergemeinschaftliche Verbringen, welches auch von Plattformen unterstützt wird, umfassen soll (Art 2 Nr 1 bis 3 MwStSystRL-E).

Das Kernstück der ViDA-Maßnahmen stellt sicherlich die Leistungskettenfiktion dar, die zu Praxisfolgen mit größerem Gewicht und Adaptierungen seitens der Plattformbetreiber führen wird. All diese Bestimmungen hätten gem Art 2 MwStSystRL-E mit 1.1.2025 in Kraft treten und in der Richtlinie über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem²⁰ gesetzt sein sollen. Da jedoch Estland ein Veto einlegte, konnte bis zur Tagung des Rates für Wirtschaft und Finanzen (ECOFIN) am 5.11.2024 keine Einigung erzielt werden. Estland begründete sein Veto damit, dass die neuen Regelungen zur Plattformwirtschaft *de facto* kleine und mittlere Unternehmen zusätzlich besteuern würden. Solch eine obligatorische Steuer führe zu einer unfairen und wettbewerbsverzerrenden Belastung von Steuerpflichtigen.²¹ Aufgrund dessen war die Kommission dazu angehalten, einen Kompromisstext²² zu entwerfen. In der ECOFIN-Tagung am 5.11.2024 konnte schließlich eine Einigung über die ViDA-Maßnahmen erzielt werden.²³ Die Rechtsänderungen werden mit 1.1.2030 in Kraft treten. Die EU-Mitgliedstaaten können diese auf freiwilliger Basis bereits am 1.7.2028 einführen.²⁴ Um Plattformbetreibern die Anwendung der Leistungskettenfiktion in der Praxis zu erleichtern, wird auch die Durchführungsverordnung (EU) 2011/282²⁵ dahingehend geändert, dass für gewisse Anwendungsfragen Klarstellungen in den Art 9b bis 9e EU-VO 2011/282-E²⁶ vorgesehen sind (siehe dazu unten).

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

21 Siehe Hungarian Presidency of the Council of the EU 2024, At today's Coreper meeting, Ambassadors reached an agreement in principal on the VAT in the digital age package. This step prepares the package for the anticipated approval at next week's ECOFIN meeting, <https://www.euronews.com/my-europe/2024/10/30/eu-to-hike-vat-on-airbnb-uber-after-estonia-drops-veto> (3.11.2024):

22 Rat der Europäischen Union, Interinstitutionelles Dossier: 2022/0407(CNS), FISC 105, ECOFIN 556, 9681/24.

23 Council of the EU, Press release 5 November 2024, Taxation: Council agrees on VAT in the digital age package, <https://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2024/11/05/taxation-council-agrees-on-vat-in-the-digital-age-package/> (Zugriff: 5.11.2024).

24 Rat der Europäischen Union, Interinstitutionelles Dossier: 2022/0407(CNS), FISC 206, ECOFIN 1201, 14961/24.

25 Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, L 77/1.

26 *Europäische Kommission*, Vorschlag für eine Durchführungsverordnung des Rates zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) Nr 282/2011 in Bezug auf die Informationsanforderungen für bestimmte Mehrwertsteuerregelungen, COM(2022) 704 final.

1. Einleitung

Als Teil des ViDA-Pakets ist unter dem Stichwort „Single VAT Registration“ (SVR) eine Verringerung der Notwendigkeit von mehrfachen Mehrwertsteuerregistrierungen in der EU vorgesehen. Diese Zielsetzung ist grundsätzlich zu begrüßen, da eine Reduktion von Mehrwertsteuerregistrierungen Rechtsbefolgungskosten für Unternehmer senkt sowie Verwaltungskosten für die Mitgliedstaaten verringert, die bei der Registrierung (ausländischer) Unternehmer entstehen.

Zur Erreichung dieses Ziels bedient sich die Kommission in ihrem Vorschlag hauptsächlich zweier Mechanismen: dem Reverse Charge und dem One-Stop-Shop. Darüber hinaus sind im Rahmen des SVR-Vorschlags auch Änderungen der Regelungen für Kleinunternehmer in Art 59c MwSt-RL angedacht. Die Kleinunternehmerregelung selbst verringert zwar grundsätzlich auch die Notwendigkeit von Mehrwertsteuerregistrierungen in anderen Mitgliedstaaten, die geplanten Änderungen des ViDA-Pakets in diesem Bereich sind allerdings nicht auf die Reduktion von Mehrwertsteuerregistrierungen gerichtet, sondern auf eine Präzisierung der bestehenden Regelung. Darüber hinaus erscheinen auch die geplanten Änderungen hin zu einer zentralisierten Übermittlung der Aufzeichnungen von Plattformen gemäß Art 242a MwSt-RL erwähnenswert.

Im Zuge der Verhandlungen wurde der ursprüngliche Richtlinienentwurf – insbesondere im Bereich des Reverse Charge – bereits mehrmals abgeändert. Im Folgenden sollen zunächst die derzeit geltenden Regelungen (Status quo), gefolgt von den oben genannten Maßnahmen des Richtlinien-Vorschlags unter Berücksichtigung des am 19. Juni 2024 veröffentlichten Kompromisstextes¹ (im Folgenden: RL-Vorschlag), erläutert werden.

2. Reverse Charge

2.1. Status quo

Gemäß Artikel 193 der MwSt-RL ist Schuldner der MwSt derjenige, der Gegenstände steuerpflichtig liefert oder eine Dienstleistung steuerpflichtig erbringt, außer in den Fällen, in denen die Steuer gemäß Artikel 194 bis 199b und 202 der MwSt-RL von einer anderen Person geschuldet wird, sowie im Rahmen bzw bei der Umsetzung von Artikel 199c der MwSt-RL.

Die Verlagerung der Steuerschuldnerschaft – typischerweise auf unternehmerische Leistungsempfänger (Reverse Charge) – ist aus verschiedenen Gesichtspunkten eine zweckmäßige Regelung: So verhindert der Übergang der Steuerschuld auf

¹ Siehe 19.6.2024, Entwurf einer Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Mehrwertsteuervorschriften für das digitale Zeitalter, 2022/0407(CNS), 11012/2, <https://www.parlament.gv.at/gegenstand/XXVII/EU/189926> (30.8.2024).

Umsetzung der Mehrwertsteuer in der betrieblichen Praxis im digitalen Zeitalter – elektronische Versandungsnachweise

Theresa Art

1. **Problemstellung anhand eines Fallbeispiels aus der Praxis**
2. **Vorteile der elektronischen Nachweisführung anhand des CMR-Frachtbriefes**
3. **Rechtsgrundlagen für die Nachweisführung in der Umsatzsteuer**
4. **eCMR-Zusatzprotokoll und eFTI-Verordnung**
5. **Reaktion des Bundesministeriums für Finanzen**
6. **Resümee**

1. Problemstellung anhand eines Fallbeispiels aus der Praxis

Ein international tätiges österreichisches Unternehmen führt eine Vielzahl von innergemeinschaftlichen Lieferungen und Ausfuhrlieferungen an unternehmerische Abnehmer aus. Mit dem Transport der Waren sind Spediteure beauftragt. Die Ausgangsrechnungen werden mit 0 % Umsatzsteuer und dem Hinweis auf die entsprechende Steuerbefreiung ausgestellt, da die Waren in die EU bzw ins Drittland versendet werden. Im Rahmen einer Außenprüfung werden Stichproben gezogen und die dazugehörigen Buch- und Belegnachweise für innergemeinschaftliche Lieferungen und Ausfuhrlieferungen angefordert.

Im Archiv des Unternehmens sind die Nachweise der Versendung teilweise auffindbar, entweder in elektronisch archivierter Form oder physisch. Diese werden der Außenprüfung übergeben. Manche Versandungsnachweise lassen sich nicht auffinden, ein paar CMR-Frachtbriefe sind kaum leserlich und haben Flecken am Dokument, einige CMR-Frachtbriefe sind im Feld 24 nicht vom Empfänger unterschrieben. Mit den Ausfuhrbelegen sieht es vergleichsweise besser aus, denn es gibt Zollanmeldungen und Ausgangsbestätigungen über e-Zoll. Aber bei den Ausfuhr, bei denen der Empfänger der Ware die Ausfuhranmeldung erledigt hat, fehlen manche Belege ebenso.

Das Risiko des Verlustes der Steuerbefreiung ist groß, wenn nicht Alternativnachweise gefunden werden können und die Außenprüfung überzeugt werden kann, dass die Waren Österreich verlassen haben und die materiellen Vorausset-

1. Einleitung

Die Umsatzsteuertagung 2023 am 15.11.2023 an der JKU Linz widmete sich dem Thema „Mehrwertsteuer im digitalen Zeitalter“ und hat einen spannenden Bogen über zahlreiche von der Digitalisierung betroffene Teilbereiche der Umsatzsteuer gespannt. Meine Aufgabe war es, die möglichen mit einer Digitalisierung der Umsatzsteuer einhergehenden finanzstrafrechtlichen Implikationen zu beleuchten. Die Ergebnisse meiner Untersuchung und die zentralen Aussagen im Vortrag sollen im nachfolgenden Beitrag zusammengefasst werden. Ergänzt werden die Ausführungen um eine Darstellung der finanzstrafrechtlichen Konsequenzen im sogenannten OSS-Verfahren.

2. Digitalisierung der Umsatzsteuer

Bei der Beurteilung der finanzstrafrechtlichen Implikationen im Rahmen der Digitalisierung der Umsatzsteuer muss in erster Linie die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Pflichten ins Auge gefasst werden. Zudem bedarf es einer Themenabgrenzung, vor allem auch im Hinblick auf die diesbezüglichen künftigen Entwicklungen im Bereich der Umsatzsteuer. Mit Spannung müssen hier auch die weiteren Entwicklungen im Zusammenhang mit dem Kommissionsvorschlag „ViDA“ (VAT in the Digital Age)¹ beobachtet werden. Die Kommission begründet das Vorhaben damit, dass nationale Instrumente nicht ausreichen, um grenzüberschreitenden Betrug zu bekämpfen. Nur mit einem Tätigwerden der EU in Bezug auf die Meldepflichten kann effektiv gegen Mehrwertsteuerbetrug vorgegangen werden.²

Um Betrug effizient aufzudecken, sollen die Zusammenfassenden Meldungen durch qualitative Informationen auf Umsatzbasis ersetzt werden. Durch die Erfassung anhand einzelner Umsätze soll ein leichter Abgleich möglich sein.³ Auch die Verordnung (EU) Nr 904/2010 des Rates über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer soll geändert werden, da das bereits 1993 eingeführte System nicht mehr zeitgemäß sei.⁴ Die national gemeldeten Informationen sollen in ein zentrales unionsweites Meldesystem übertragen werden, um die nationalen Behörden bei der Betrugsbekämpfung zu unterstützen. Hierbei soll ein automatischer Informationsabgleich ein rechtzeitiges Erkennen von Unstimmigkeiten ermöglichen.⁵ Im

- 1 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Mehrwertsteuervorschriften für das digitale Zeitalter (im Folgenden ViDA-RL).
- 2 ViDA-RL 14.
- 3 ViDA-RL 24.
- 4 Vorschlag für eine Verordnung des Rates zur Änderung der Verordnung (EU) Nr 904/2010 in Bezug auf die für das digitale Zeitalter erforderlichen Regelungen für die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer (im Folgenden ViDA-VO) 2.
- 5 ViDA-VO ErwGR 2, 9.

2.3. Arbeitsteiliges Zusammenarbeiten – Pflichtendelegation

Werden die Verantwortung und Zuständigkeit betreffend die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten durch Delegation dieser Verpflichtungen bei einzelnen Personen gebündelt, wird für den Delegierenden die Erfüllungspflicht zur Auswahl- und Überwachungspflicht. Die Pflichtendelegation spielt generell eine zentrale Rolle beim im Wirtschaftsleben nicht wegzudenkenden arbeitsteiligen Zusammenwirken und der damit einhergehenden Delegation bestimmter Aufgaben und Pflichten. Dies kann sowohl das Verhältnis der Entscheidungsträger zueinander betreffen, in dem zweckmäßigerweise durch eine entsprechende Ressortverteilung festgelegt sein sollte, wer für welche Aufgabenbereiche, insbesondere zur Erfüllung der den Verband treffenden abgabenrechtlichen Pflichten, zuständig ist, als auch Konstellationen vertikaler Delegation abgabenrechtlicher Pflichten (Entscheidungsträger an Mitarbeiter und/oder Externe).

2.3.1. Horizontale Strukturen – Anforderungen an die Ressortverteilung

Bei einer Ressortverteilung sollten vor allem folgende Punkte beachtet werden:¹⁶

- klare und eindeutige Abgrenzung der Geschäftsführungsaufgaben,
- die von allen Geschäftsführern mitgetragen wird,
- sämtliche Geschäftsführungsaufgaben erfasst,
- diese jeweils fachlich und persönlich geeigneten Personen zuweist und
- die Zuständigkeit des Gesamtorgans für nicht delegierbare Aufgaben wahrt.

Eine Ressortverteilung muss aber nicht zwingend schriftlich erfolgen. Auch eine auf faktischer Arbeitsteilung oder stillschweigender Übereinkunft beruhende Ressortverteilung, die durch ihre tatsächliche Handhabung zu einer hinreichend klaren und eindeutigen Aufgabenzuweisung erstarkt, kann wirksam sein. Gerade bei fehlender Dokumentation wird aber die Messlatte für die Eindeutigkeit der Aufteilung sehr hoch angelegt, sodass die Flexibilität durch die Formfreiheit wieder relativiert wird.

Beispiel aus der Rechtsprechung¹⁷

Besteht zwischen zwei Geschäftsführern einer GmbH eine interne Ressortverteilung, aus der sich ergibt, dass ein Geschäftsführer allein für das Rechnungswesen und die Übermittlung der Buchhaltung an den Steuerberater verantwortlich ist, so ist der andere Geschäftsführer für die Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen sowie für die fristgerechte Entrichtung der Vorauszahlungen nicht verantwortlich und daher nicht gemäß § 33 Abs 2 lit a FinStrG zu bestrafen.

16 Siehe ZWF 2019, 129 mHa *Fleischer*, Ressortverteilung zwischen GmbH-Geschäftsführern: Das Weltruf-Urteil des BGH, DB 2019, 472.

17 BFG 5.7.2021, RV/6300014/2019.

Perspektive Delegationsempfänger (Wahrnehmender)

In der herkömmlichen Delegationsvariante (Pflichtenträger delegiert an die Steuerabteilung oder den steuerlichen Vertreter) ist auf Ebene der Delegationsempfänger (Personen, die die abgabenrechtlichen Pflichten eines anderen wahrnehmen) zu prüfen, ob sich diese eines vorsätzlichen oder grob fahrlässigen Finanzvergehens schuldig gemacht haben. Jeder der an der Tat Beteiligten haftet für eigenes Unrecht und eigene Schuld (§ 12 FinStrG). Folglich können sich Mitarbeiter oder steuerliche Vertreter bei Vorliegen vorsätzlichen Handelns sowohl im Voranmeldungszeitraum als auch im Veranlagungszeitraum strafbar machen. Bei grob fahrlässigem Handeln kommt eine Strafbarkeit – so wie beim Delegierenden – auch nur im Veranlagungszeitraum in Betracht.

Werden abgabenrechtliche Pflichten nicht mehr von einer Steuerabteilung oder dem steuerlichen Vertreter, sondern von KI-Prozessen wahrgenommen, entfällt *de facto* eine Strafbarkeitsebene. Kann sich der Pflichtenträger auf eine ordnungsgemäße Delegation ohne Auswahl- und Überwachungsverschulden berufen, könnte es uU dazu kommen, dass niemand finanzstrafrechtlich belangt werden kann.

Beim Einsatz von EDV-Tools in Steuerprozessen hat die Rechtsprechung des VwGH iZm der finanzstrafrechtlichen Verantwortlichkeit im Wesentlichen zwischen einem Bedienfehler der natürlichen Person und einem tatsächlichen technischen Fehler unterschieden.⁴² Der VwGH prüfte, ob ein Sorgfaltspflichtverstoß vorliegt, indem er darauf abstellt, ob

der Abgabepflichtige dieses Medium in ausreichendem Maße beherrscht. Fehlen dem Abgabepflichtigen grundlegende Kenntnisse im Umgang mit der elektronischen Datenverarbeitung (wie das Anlegen, Überschreiben und Speichern von Dokumenten), dann darf er von der gesetzlichen Möglichkeit, seine Aufzeichnungen auf elektronischem Wege zu führen, nur dann Gebrauch machen, wenn er eine andere Person, welche über die entsprechenden Fähigkeiten verfügt, mit der unmittelbaren Durchführung betraut.⁴³

In jedem Fall ist ein Kontrollsystem zu etablieren, das die Ergebnisse überprüft. Ein blindes Vertrauen auf die elektronischen Auswertungen ist nicht ausreichend. Jedenfalls offensichtliche Buchungsfehler müssen identifiziert und behoben werden.⁴⁴ Werden Buchungsfehler, die „*bei bloß oberflächlicher Überprüfung entdeckt werden müssen*“, nicht korrigiert, stellt dies nach der Rechtsprechung des VwGH ein sorgfaltswidriges Verhalten dar.⁴⁵

42 *Bieber/Prillinger*, Sorgfaltsmaßstab von Entscheidungsträgern im Steuerrecht und im Finanzstrafrecht: Eine Bestandsaufnahme unter besonderer Berücksichtigung der Digitalisierung von steuerlich relevanten Prozessen, in *Leitner/Brandl* (Hrsg), Finanzstrafrecht 2023 (2024) 59 (67).

43 VwGH 28.4.2011, 2009/16/0099.

44 *Bieber/Prillinger*, Sorgfaltsmaßstab von Entscheidungsträgern im Steuerrecht und im Finanzstrafrecht: Eine Bestandsaufnahme unter besonderer Berücksichtigung der Digitalisierung von steuerlich relevanten Prozessen, in *Leitner/Brandl* (Hrsg), Finanzstrafrecht 2023 (2024) 59 (67).

45 VwGH 28.1.2005, 2002/15/0154.