



MASTER THESIS | MASTER'S THESIS

Titel | Title

Online-Events in der Umsatzsteuer. Die umsatzsteuerliche
Einordnung von Online-Veranstaltungsdienstleistungen

verfasst von | submitted by

Matthias Grünfelder BSc M.Sc.

angestrebter akademischer Grad | in partial fulfilment of the requirements for the degree of
Master of Laws (LL.M.)

Wien | Vienna, 2026

Studienkennzahl lt. Studienblatt | Degree
programme code as it appears on the
student record sheet:

UA 999 084

Universitätslehrgang lt. Studienblatt |
Postgraduate programme as it appears on
the student record sheet:

Steuerrecht und Rechnungswesen (LL.M.)

Betreut von | Supervisor:

Dr. Sebastian Pfeiffer LL.B. (WU) LL.M. (WU)

Inhaltsverzeichnis

1	Digitalisierungsschub als umsatzsteuerliche Herausforderung	1
2	Klassifizierung von Online-Veranstaltungen.....	5
2.1	Differenzierung von sonstigen Leistungen und elektronisch erbrachten sonstigen Leistungen	5
2.2	Vorproduzierte On-Demand Inhalte	6
2.3	Live-Streaming und interaktive Online-Veranstaltungen.....	7
2.4	Hybride Veranstaltungen	9
2.5	Typologisierung der Haupt- und Nebenleistung bei Online-Veranstaltungen	10
3	Status quo und die Reform 2025 beim Leistungsort von Online-Veranstaltungen	12
3.1	B2C- und B2B-Generalklausel nach § 3a Abs 6 und Abs 7 UStG.....	12
3.2	Eintrittsberechtigung als Sonderbestimmung nach § 3a Abs 11a UStG	15
3.3	Tatbestandsmerkmal der physischen Präsenz.....	16
3.4	Abgrenzung zur virtuellen Teilnahme und dessen Rechtsfolgen	17
3.5	Innerstaatliche Behandlung und Verwaltungspraxis vor Gesetzesänderung.....	20
3.5.1	Dogma der physischen Ausübung der ursprünglichen Rechtsansicht	20
3.5.2	Risiko der Doppel- bzw. Nichtbesteuerung	22
3.5.3	EuGH als Wendepunkt mit Rechtssache Geelen, der Turning Point der Finanzverwaltung durch dem UStR-Wartungserlass 2021 und dessen dogmatische Kritik	27
3.6	Blick zu den Affinitätsstaaten Deutschland und Italien	32
3.6.1	Deutschland.....	32
3.6.2	Italien.....	36
3.7	Reform 2025 mittels der Neuregelung durch das AbgÄG 2024 und dessen Folgeaufwände	38

4	Besondere Aspekte bei Online-Veranstaltungen	42
4.1	Online-Veranstaltungen im Bildungssektor	42
4.2	Online-Veranstaltungen als kulturelle, künstlerische und unterhaltende sonstige Leistungen	46
4.3	EuGH und die künstliche Steuersatzaufspaltung bei Leistungskombination im Rahmen von Online-Veranstaltungen	50
5	Verfahrensrechtliche Abwicklung und Ausblick	54
5.1	One-Stop-Shop als Verfahrenserleichterung bei Online-Veranstaltungen.....	54
5.2	Ausblick: Online-Veranstaltungen und VAT in the Digital Age (ViDA).....	57
6	Conclusio.....	61
7	Literaturverzeichnis.....	65
7.1	Monografien und Kommentare	65
7.2	Beträge in Sammelwerken.....	65
7.3	Beiträge in Fachzeitschriften	67
7.4	Judikatur	69
7.4.1	Entscheidungen	69
7.4.2	Richtlinien, Erlässe und Stellungnahmen.....	71
7.4.3	Verordnungen, Ausschüsse und Begleitgesetze.....	71
7.5	Onlinequellen (u.a. Graue Literatur)	72
8	Abbildungsverzeichnis	73

Abkürzungsverzeichnis

AbgÄG	Abgabenänderungsgesetz
Abs	Absatz
Abschn	Abschnitt
AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AktStR	Aktuelles Steuerrecht
Anm	Anmerkung
Art	Artikel bzw. Articolo im italienischen Recht
BAO	Bundesabgabenordnung
B2B	Business-to-Business
B2C	Business-to-Consumer
BGH	Bundesgerichtshof (Deutschland)
BGBI	Bundesgesetzblatt Teil I
BMF	Bundesministerium für Finanzen (Österreich)
BStBl	Bundessteuerblatt (Deutschland)
Buchst	Buchstabe
bzw	beziehungsweise
DB	Der Betrieb
dBfH	Deutscher Bundesfinanzhof
dBGB	Deutsches Bürgerliches Gesetzbuch
dBMF	Deutsches Bundesministerium für Finanzen
D. Lgs	Decreto Legislativo (Italienischer Rechtsakt mit Gesetzeskraft)
dLG	Deutsches Landesgericht
DPR	Decreto del Presidente della Repubblica
DRR	Digital Reporting Requirements
DNI	Documento Nacional de Identidad
dUStG	deutsches Umsatzsteuergesetz
DSGVO	Datenschutz-Grundverordnung
DVO	Durchführungsverordnung
CJEU	Court of Justice of the European Union
EAS	Express Antwort Service
EC	European Communities
ECJ	European Court of Justice

EG	Europäische Gemeinschaft
EN	Europäische Norm
ERP	Enterprise-Resource-Planning
ErwGr	Erwägungsgrund
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EU-OSS	One-Stop-Shop der EU
EZB	Europäische Zentralbank
f	folgende (Seite oder Randziffer)
FernUSG	Fernunterrichtsschutzgesetz
ff	fortfolgende (Seite oder Randziffer)
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
Hrsg	Herausgeber
idF	In der Fassung
IP	Internet Protocol
IT	Informationstechnik
IVA	Imposta sul Valore Aggiunto
idF	in der Fassung
iVm	in Verbindung mit
JStG	Jahressteuergesetz
lit	litera (Buchstabe)
lett	lettera (Italienisch für Buchstabe)
KMU	Kleine und mittlere Unternehmen
MwSt	Mehrwertsteuer
MwSt-DVO	Mehrwertsteuer Durchführungsverordnung
MwSt-RL	Mehrwertsteuer-Richtlinie
MwStSyst-RL	Mehrwertsteuersystemrichtlinie
n	Numero (Italienisch für Nummer)
Nr	Nummer
OSS	One-Stop-Shop
Ö-CERT	Österreichische Qualitätsstandards für Erwachsenenbildungseinrichtungen
PDF	Portable Document Format
RDB	Rechtsdatenbank (Manz)
RL	Richtlinie

Rn	Randnummer
Rz	Randziffer
SDI	Sistema di Interscambio (zentrales italienisches elektronisches Rechnungsaustauschsystem)
sog	sogenannte
Srf	Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (Verband schwedischer Buchhaltungskonsulenten)
SVR	Single VAT Registration
SWK	Steuer- und Wirtschaftskartei (Fachzeitschrift)
SWI	Steuer und Wirtschaft International (Fachzeitschrift)
TEDB	Taxes in Europe Database
Tz	Textziffer
ua	unter anderen/anderem
UID	Umsatzsteuer-Identifikationsnummer
UR	Umsatzsteuer Rundschau
UStAE	Umsatzsteueranwendungserlasse (Deutschland)
UStAE-E	Umsatzsteueranwendungserlasse Entwurf (Deutschland)
UStB	Umsatzsteuer-Steuerberater
UStBLV	Umsatzsteuer-Bildungsdienstleistungsverordnung
UStDD	Umsatzsteuer direkt digital
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuerrichtlinien 2000
UVA	Umsatzsteuervoranmeldung
VAT	Value Added Tax
ViDA	Value Added Tax in Digital Age
VO	Verordnung
VPN	Virtual Private Network
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
Z	Ziffer
zB	zum Beispiel
ZM	Zusammenfassende Meldung
ZR	Revision in Zivilsachen (Deutschland)
ZUGFeRD	Zentraler User Guide Forum elektronische Rechnung Deutschland

1 Digitalisierungsschub als umsatzsteuerliche Herausforderung

Die stark zunehmende und anhaltende Digitalisierung sowie Automatisierung in zahlreichen Lebensbereichen hat in den letzten Jahren, stark forciert durch die Corona-Pandemie, zu einem fundamentalen Strukturwandel auf den Veranstaltungsmärkten geführt.¹ Grundsätzlich waren traditionelle Konferenzen, Seminare und Veranstaltungen ohne eine physischen Präsenz an einem spezifischen Ort kaum möglich und umsetzbar. Währenddessen finden heute laufend Veranstaltungen als Webinare, interaktive Live-Streams oder als Hybridveranstaltung statt. Die Nutzung von Kollaborations- und Kommunikationssoftwares, wie Microsoft Teams, Zoom Workplace, Cisco Webex oder Google Meet, gehören zum Alltag.

Dieser anhaltende Trend stellt das europäische und folglich das österreichische Mehrwertsteuersystem vor wesentliche Herausforderungen. Die bis vor kurzem gesetzlichen Regulierungen stellten im Wesentlichen zur Leistungsortbestimmung auf ortsgebundene und folglich physische Tätigkeiten und Durchführungen ab.² Die umsatzsteuerliche Beurteilung von Online-Veranstaltungen ist mehr denn je von besonderer und praktischer Relevanz geworden, da eine fehlerhafte Beurteilung des Leistungsorts entweder zu einer unberechtigten Steuerbelastung oder zu Steuernachforderungen, vor allem durch ausländische Steuerbehörden, führen kann.³ Die zentrale Problemstellung der vorliegenden Master Thesis ergibt sich aus der komplexen Abgrenzung zwischen klassischen sonstigen Leistungen, welche unter Nutzung elektronischer Kommunikationsmittel erbracht werden und auf elektronischem Weg erbrachte sonstigen Leistungen.⁴ Obwohl die Neuregulierung des § 3a Abs 13 UStG zu einem Gleichlauf des Leistungsortes führt, bleibt dieses Kernelement für die Anwendbarkeit von Steuerbefreiungen sowie Vermutungsregelungen von wesentlicher Entscheidungsrelevanz.

Geraume Zeit herrschte Rechtsunsicherheit darüber, ob eine virtuelle Teilnahmemöglichkeit unter die Sonderregelung für Eintrittsberechtigungen zu Veranstaltungen nach Art 53 bzw. Art

¹ Vgl *Mayr*, RWP, 6/2025, 169.; *Senyk* in *Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer/Szudoczky/Sanchez*, CJEU - Recent Developments in Value Added Tax, 2024, 98.; *Battisti/Alfiero/Leonidou*, Journal of Business Research 150/2022, 39.

² Vgl EuGH C-647/17, Srf konsulterna, ECLI:EU:C:2019:195, Rn 25.

³ Vgl *Pernegger*, Umsatzsteuer für die betriebliche Praxis, 2025, 223f.; *Kuderer/Rattinger*, SWK 20-21/2021, 1073.

⁴ Vgl *Tumpel*, in *Urnik/Kirchmayr/Steinhauer*, Besteuerung und Wirtschaftsprüfung im Kontext der Digitalisierung, 2020, 143.

54 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSyst-RL), im nationalen Umsatzsteuerrecht nach § 3a Abs 11 lit a bzw. § 3a Abs 11a, gehören.⁵

Die Problematik des Leistungsortes in Verbindung mit der Anwesenheit des Leistungsempfängers wurden besonders bei den Rechtssachen „Geelen“ und „Srf konsulterna“ veranschaulicht. Die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) hinterließ bei rein virtuellen Veranstaltungen Zweifelsfragen.⁶ Die Folge waren in sich wechselnde Verwaltungspraxen.⁷ Ging man doch ursprünglich davon aus, dass sich der laufende Tätigkeitsort dort befindet, wo der Streamer die Leistung physisch erbrachte. Insbesondere in der Corona-Pandemie vollzog die Finanzverwaltung, gestützt durch die EuGH-Rechtsprechung⁸, einen Wendepunkt, indem der Tätigkeitsort im Zuge der Auslegung an den Ort des Empfängers verlagert wurde.⁹ Im B2B-Bereich verbleibt es bei der Anwendung des Empfängerortsprinzips, nach § 3a Abs 6 UStG, solange keine Spezialnorm, wie zum Beispiel die Eintrittsberechtigung, nach § 3a Abs 11a UStG, greift.

Rechtssicherheit wurde mittels Reform durch die Richtlinie (EU) 2022/542 geschaffen, welche in Österreich mit dem Abgabenänderungsgesetz 2024 (AbgÄG 2024) in nationales Recht umgesetzt wurde.¹⁰ Seit dem 1. Jänner 2025 gilt für Online-Veranstaltungen im B2C-Bereich das Bestimmungslandprinzip.¹¹ Der Leistungsort verlagert sich nach § 3a Abs 13 lit a und b UStG an den Ort, an dem der Nichtunternehmer ansässig ist. Im B2B-Bereich fallen Online-Veranstaltungen unter die B2B-Generalklausel und sind, nach § 3a Abs 6 UStG, am Empfängerort steuerbar.¹² Die EU-Richtlinie harmonisiert die Online-Veranstaltungen, wirft jedoch zugleich neue Fragen im Hinblick der Nachweispflichten für die Ansässigkeit der Leistungsempfänger auf. Trotz der gesetzlichen Neuregulierung bleiben Detailfragen wie die Ortsbestimmung von Endkonsumenten, offen.¹³ Insbesondere Live- bzw. Stream-Veranstaltungen die sowohl online als auch in Präsenz stattfinden, sog. Hybridveranstaltungen, führen für Veranstalter zu erhöhtem Verwaltungsaufwänden und steuerlichen Risiken. Die

⁵ Vgl *Echevarria*, in *Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer/Szudoczky/Sanchez*, CJEU - Recent Developments in Value Added Tax, 2024, 116.

⁶ Vgl EuGH C-647/17, *Srf konsulterna*, ECLI:EU:C:2019:195, Rn 25; EuGH C-568/17, *Geelen*, ECLI:EU:C:2019:388, Rn 16.

⁷ Vgl *Mayr*, SWK 23-24/2024, 1061.

⁸ Vgl EuGH, C-568/17, *Geelen*, ECLI:EU:C:2019:388, Rn 49.

⁹ Vgl *Kuderer/Rattinger*, SWK 17/2022, 743.

¹⁰ Vgl *Mayr*, SWK 23-24/2024, 1061.

¹¹ Vgl *Mayr*, RWP, 6/2025, 171.

¹² Vgl *Echevarria*, in *Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer/Szudoczky/Sanchez*, CJEU - Recent Developments in Value Added Tax, 2024, 116f.

¹³ Vgl *Senyk* in *Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer/Szudoczky/Sanchez*, CJEU - Recent Developments in Value Added Tax, 2024, 100.

Bestimmung des Leistungsortes bei Eintrittsberechtigungen zu Veranstaltungen, welche als Spezialnorm im B2B-Bereich betreffen, setzen nach der herrschenden Ansicht voraus, dass der Leistungsempfänger am Veranstaltungsort physisch anwesend sein muss.¹⁴ Bei online und folglich virtuellen Teilnahmen fehlt dieses Kernelement grundsätzlich zur Gänze. Dadurch greifen die Spezialregeln für Veranstaltungen im B2B-Bereich nicht und sind dementsprechend nicht anwendbar. Die juristische Betrachtungsweise, dass die Erstellung und Übertragung digitaler Inhalte, sog. Video-Streams, eine Eintrittsberechtigung fehle, wurde durch die jüngere Rechtsprechung vom EuGH gestützt.¹⁵ In Übereinstimmung mit der juristischen Analyse nach *Merkx*, stellte auch der EuGH, entsprechend den Leitlinien des Mehrwertsteuerausschusses, fest, dass reine Streaming-Leistungen aufgrund des Fehlen einer physischen Präsenz nicht unter die Veranstaltungsortregel fallen.¹⁶ Des Weiteren stellt sich die Frage, ob eine einheitliche Leistung, sog. Leistungsbündel, vorliegt oder ob der Vorgang in zwei getrennt zu beurteilende Leistungen zu teilen ist. Dies erfordert eine differenzierte Betrachtung der Einheitlichkeit der sonstigen Leistung und des wirtschaftlichen Gehaltes.¹⁷ Nach der EuGH-Rechtsprechung ist ein Leistungsbündel dann als einheitlich anzusehen, wenn die einzelnen Elemente so eng miteinander und ineinander verbunden sind, dass die Trennung willkürlich und realitätsfern wäre.¹⁸ Im Speziellen stellen die Nachweispflichten des Leistungsortes sowie die Abgrenzung zu vollautomatisierten On-Demand Inhalten die Leistungserbringer vor besondere Herausforderungen.¹⁹ Insbesondere herausfordernd ist die Rechtslage in der gelebten Praxis, beispielsweise bei einer kulturellen Leistung nach § 10 Abs 3 Z 6 UStG, welche ebenso online übertragen werden können. Für begünstigte Leistungen gilt der ermäßigte Satz, jedoch könnte im Zuge der Übertragung der Normalsatz greifen.²⁰

¹⁴ Vgl *Kuderer/Rattinger*, SWK 20-21/2021, 1073.

¹⁵ Vgl EuGH, C-532/22, Westside Unicat, ECLI:EU:C:2023:919, Rn 41.

¹⁶ Vgl *Merkx*, in *Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer/Szudoczky/Sanchez*, CJEU - Recent Developments in Value Added Tax, 2023, 185.

¹⁷ Vgl dBMF-Schreiben vom 29. April 2024, 4.

¹⁸ Vgl EuGH, C-581/19, Frenetikexito, ECLI:EU:C:2021:167, Rn 38.

¹⁹ Vgl *Pernegger*, Umsatzsteuer für die betriebliche Praxis, 2025, 223f.; *Pfeiffer*, ÖStZ, 15-16/2014, 388.

²⁰ Vgl *Ecker*, in *Ecker/Epply/Rößler/Schwab*, Kommentar zur Mehrwertsteuer⁸¹, 2025, § 10 Rz 12.

Ziel der Master Thesis ist die umsatzsteuerliche Einordnung von Online-Veranstaltungen systematisch aufzuarbeiten um folgende Forschungsfragen zu untersuchen:

1. Inwiefern erfolgt die Abgrenzung zwischen einer interaktiven Online-Veranstaltung und einer elektronischen Dienstleistung im Sinne des § 3a Abs 13 UStG?
2. Welche Folgen hat das Fehlen der physischen Präsenz auf die Anwendung der Veranstaltungsortregelungen im aktuellen Recht sowie vor dem AbgÄG 2024?
3. Wie werden Online-Veranstaltungen, hybride und Livestreams, umsatzsteuerlich behandelt, wenn die Hauptleistung über mehrere, unterschiedliche Kanäle erbracht wird?
4. Unter welchen Voraussetzungen können Online-Bildungsangebote die § 6 Abs 1 Z 11 lit a UStG Steuerbefreiungen in Anspruch nehmen und wo liegen die Grenzen zur umsatzsteuerlichen elektronischen Dienstleistung?
5. Welche verfahrensrechtlichen Erleichterungen und Herausforderungen bietet das One-Stop-Shop für Online-Veranstalter und welche Risiken verbleiben bei grenzüberschreitenden sonstigen Leistungen an Nichtunternehmer?

Hierbei wird ein dogmatischer Ansatz verfolgt, welche eine Rechtsanalyse voraussetzt. Die Rechtsanalyse stützt sich primär auf eine umfassende Literaturrecherche und die Auswertung von Gesetzestexten, Verordnungen, Richtlinien und der aktuellen Judikatur. Schwerpunkt der Recherche sind nationale Rechtsquellen wie das UStG 1994, Verordnungen wie die UStR 2000, die UStR Wartungserlässe, die UStBLV sowie auf Unionsebene die MwStSyst-RL und die dazugehörigen Durchführungsverordnungen. Zur Gewährung einer fundierten heuristischen Vorgehensweise werden einschlägige wissenschaftlich juristische Fachdatenbanken wie Lexis 360, RDB, Juris, Beck Online, Linde Online und Wolters Kluwer systematisch für die Literaturrecherche herangezogen. Damit die Vollständigkeit bei der Literaturrecherche gewährt wird, wird im Zuge der Literaturrecherche die Rückwärtsmethode zur Anwendung gefunden.

Dabei liegt der Schwerpunkt auf der systematischen Interpretation der Leistungsortregeln, es wird untersucht, wie die Generalklauseln zu den spezialgesetzlichen Tatbeständen der

Veranstaltungsorte stehen. Ein besonderer Schwerpunkt wird auf die Interpretation unbestimmter Rechtsbegriffe wie der physischen Anwesenheit und der Eintrittsberechtigung gelegt. Hierbei wird hinterfragt, ob die teleologische Reduktion der Veranstaltungsortregeln bei rein virtuellen Formaten geboten ist, um das EU-Harmonisierungsziel der Ortsbesteuerung, des tatsächlichen Verbrauches und der Wettbewerbsneutralität zu erreichen.

Das letzte Kapitel behandelt eine prospektive Analyse der Rechtslage, welche die Auswirkungen der ViDA-Initiative bei Online-Veranstaltungen vornimmt. Am Ende der Forschungsarbeit folgt als Abschluss ein Conclusio, welches das Ergebnis der Arbeit zusammenfasst.

2 Klassifizierung von Online-Veranstaltungen

2.1 Differenzierung von sonstigen Leistungen und elektronisch erbrachten sonstigen Leistungen

Die mehrwertsteuerliche Abgrenzung und Klassifizierung digitaler sonstiger Leistungen erfordert eine detaillierte Differenzierung zwischen elektronischen erbrachten Dienstleistungen nach Art 7 der MwSt-DVO und klassischen sonstigen Leistungen, welche unter Zuhilfenahme elektronischer Kommunikationsmittel erbracht werden. Diese Detailabgrenzung ist im B2C-Bereich, trotz des AbgÄG 2024, weiterhin von wesentlicher Bedeutung, da diese über die Anwendbarkeit spezifischer Steuerbefreiungen, wie beispielsweise Bildungsleistungen, entscheidet. Der Begriff der elektronisch erbrachten Dienstleistung ist im Unionsrecht in Art 7 Abs 1 der MwSt-DVO erläutert und ist unmittelbares anwendbares Recht sowie die Rechtsgrundlage für § 3a Abs 13 UStG.²¹ Gemäß der MwSt-DVO muss eine elektronisch erbrachte Dienstleistung vier kumulative Voraussetzungen erfüllen: Die Durchführung erfolgt über das Internet oder ein anderes elektronisches Netz, die Erbringung ist ihrer Art nach im Kernelement automatisiert, es wird nur eine geringe, oft auch als unwesentlich betitelte, menschliche Komponente vorausgesetzt und die Erbringung wäre ohne Informationstechnologien nicht möglich.²² In Österreich wurde die Definition in den UStR verankert und auf die MwSt-DVO verwiesen. Unter elektronisch erbrachte Dienstleistungen fallen beispielweise die Zurverfügungstellung von digitalen Inhalten oder der Download von Daten.²³

²¹ Vgl VO (EU) Nr 282/2011 (MwSt-DVO), Kapitel IV, Art7.

²² Vgl Ecker, in Ecker/Epply/Rößler/Schwab, Kommentar zur Mehrwertsteuer⁸¹, 2025, Rz 541.

²³ Vgl Ecker, in Melhardt/Tumpel, Umsatzsteuergesetz Kommentar³, 2021, Rz 221c.

Das Kernstück in der Unterscheidung zwischen einer elektronischen Dienstleistung und einer virtuellen Leistung ist gemäß der Rechtsprechung der Grad der menschlichen Mitwirkung bzw. der menschlichen Komponente. Der VwGH hat diesbezüglich Stellung bezogen und stellte fest, dass die automatisierte Zurverfügungstellung von Daten als elektronisch erbrachte Dienstleistung zu klassifizieren ist.²⁴ Ausschlaggebend war, dass die Leistung durch das System erbracht worden ist und nicht durch den Menschen. Als Contrario entschied der VwGH das interaktive Videochats keine elektronischen Dienstleistungen seien, da in diesen Fällen die menschliche Komponente im Vordergrund stehe und das Internet rein als Transportmedium zu klassifizieren sei.²⁵ Daraus resultiert, dass bei geringen menschlichen Beteiligungen, wie beispielsweise bei der Wartungen, Bereitstellungen von Systemen oder Kontrollen im Online-Live-Casino, diese im Hinblick der menschlichen Komponente und als Klassifizierung von elektronischen Dienstleistungen, unschädlich sind.²⁶ Schädlich hingegen ist die wesentliche Mitwirkung individueller menschlicher Interaktionen und Leistungen, welche die Hauptleistung im Kernelement beeinflussen, wie beispielsweise bei einer Online-Beratungsleistung. In diesen Fällen wird das Internet lediglich als Transportmittel für eine klassische sonstige Leistung betrachtet.²⁷

2.2 Vorproduzierte On-Demand Inhalte

Sind digitale Inhalte vorerfasst und stehen zum individuellen Abruf jederzeit zur Verfügung, werden diese als On-Demand Inhalte bezeichnet.²⁸ Im Gegensatz zu Live-Veranstaltungen, bei denen der Leistungserbringer den Zeitpunkt und den Leistungsort bestimmt, bestimmt der Leistungsempfänger bei vorproduzierten On-Demand Inhalten den Zeitpunkt und den Leistungsort. Da der Leistungsempfänger die sonstige Leistung zur Gänze individuell konsumieren kann.

Die mehrwertsteuerliche Abgrenzung und Klassifizierung digitaler sonstiger Leistungen erfordert eine detaillierte Differenzierung zwischen elektronisch erbrachten Dienstleistungen nach Art 7 der MwSt-DVO und klassischen sonstigen Leistungen, welche unter Zuhilfenahme elektronischer Kommunikationsmittel erbracht werden. Diese Detailabgrenzung ist im B2C-Bereich, trotz des AbgÄG 2024, weiterhin von wesentlicher Bedeutung, da diese über die

²⁴ Vgl VwGH 22.03.2010, 2007/15/0269.

²⁵ Vgl VwGH 27.06.2013, 2010/15/0047.

²⁶ Vgl Ecker, in Ecker/Epply/Rößler/Schwab, Kommentar zur Mehrwertsteuer⁸¹, 2025, § 3a Rz 542/2.

²⁷ Vgl Ecker, in Ecker/Epply/Rößler/Schwab, Kommentar zur Mehrwertsteuer⁸¹, 2025, § 3a Rz 541.

²⁸ Vgl Wirtz, Medien- und Internetmanagement, 2023, 624.

Anwendbarkeit spezifischer Steuerbefreiungen, welche beispielsweise bei Bildungsleistungen anfallen können, entscheidet.²⁹ Vorproduzierte On-Demand Inhalte werden im Umsatzsteuerrecht durch die MwSt-DVO als klassische elektronische Dienstleistungen definiert.³⁰ Kernelement dieser Definition ist, dass der Leistungsempfänger eigenständig die Nutzung und den Abruf tätigen kann und es keine Eintrittsberechtigungen zu einer physischen Veranstaltung gemäß § 3a Abs 11a UStG gibt. Nach der österreichischen wissenschaftlichen Rechtsliteratur herrscht die Meinung, dass der Verkauf von digitalisierten Produkten, wie E-Books, ebenso unter diese Definition fallen, solange keine physische postalische Lieferung besteht.³¹ Des Weiteren zählen auch der Download von digitalen Medieninhalten oder Softwareupdates aber auch die Bereitstellung von Onlineinformationen, wie Onlinenachrichten, darunter.³² Insbesondere fällt auch der automatisierte Fernunterricht, sog. asynchroner Unterricht,³³ in diese Sparte und gilt dann als elektronische Dienstleistung, wenn dieser voll automatisiert erbracht wurde und keine wesentliche menschliche Beteiligung erfolgte, wie beispielsweise eine voraufgezeichnete Mathematikstunde, welche online abrufbar wäre.³⁴

Dadurch gilt für diese Art an Leistungserbringung im B2C-Bereich das Empfängerortsprinzip nach § 3a Abs 13 lit a UStG bzw. Art 58 MwStSyst-RL und wird an dem Ort ausgeführt an dem sich der Leistungsempfänger befindet bzw. seinen Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat. Im B2B-Bereich greift nach § 3a Abs 6 UStG bzw. Art 44 MwStSyst-RL die Generalklausel des Empfängerortsprinzips und gilt am Ort des Sitzes des empfangenden Unternehmens als ausgeführt.

2.3 Live-Streaming und interaktive Online-Veranstaltungen

Im Gegenteil zu Online-Veranstaltungen, welche in Echtzeit über das Internet übertragen werden, sind abrufbare Online-Veranstaltungen aus umsatzsteuerlicher Betrachtung unterschiedlich zu behandeln. Während bei vorproduzierten On-Demand Inhalten die Automatisierung im Kern steht, wird das sogenannte (sog.) Live-Streaming durch die

²⁹ Vgl. Senyk, in Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer/Szudoczky/Sanchez, CJEU - Recent Developments in Value Added Tax, 2024, 114.

³⁰ Vgl. VO (EU) Nr 282/2011 (MwSt-DVO), Anhang I, Art 7, 4. Anhang II Nr 4 Richtlinie 2006/112/EG.

³¹ Vgl. Ecker, in Ecker/Epply/Rößler/Schwab, Kommentar zur Mehrwertsteuer⁸¹, 2025, § 3a Rz 512.

³² Vgl. VO (EU) Nr 282/2011 (MwSt-DVO), Anhang I, Art 7, 1. Anhang II Nr 1 Richtlinie 2006/112/EG.

³³ Vgl. Getto/Kerres, in Rhein/Wildt, Hochschuldidaktik als Wissenschaft. Disziplinäre, interdisziplinäre und transdisziplinäre Perspektiven, 2023, 219.

³⁴ Vgl. UStR 2000 Rz 642o.

menschliche Komponente bestimmt. Dieses Kernelement hat für die Bestimmung des Leistungsortes und für die umsatzsteuerliche Beurteilung weitreichende Wirkung.³⁵ Findet eine Online-Veranstaltung in Echtzeit statt und bestehen Kommunikations- und Interaktionsmöglichkeiten zwischen dem Leistungserbringer und dem Leistungsempfänger, so ist die unwesentliche menschliche Mitwirkung überschritten bzw. die menschliche Komponente erfüllt.³⁶ Nach herrschender Meinung und Lehre werden unter Kommunikations- und Interaktionsmöglichkeiten Chat-Funktionen wie ein direkter Videoaustausch oder sonstige interaktive Modalitäten verstanden.³⁷ Bei einer solchen Konstellation dient das Internet als reines Transportmedium für klassische sonstige Leistungen, wodurch die Definition als elektronische Dienstleistung nicht mehr rechtens und somit nicht mehr erfüllt ist.³⁸ Dies ist insbesondere bei Live-Online-Veranstaltungen der Fall, bei denen der Vortragende individuell auf die Online-Veranstaltungsteilnehmer eingeht.³⁹ Die Leistungsortsbestimmung von derartigen Online-Veranstaltungen führte in der Vergangenheit laufend zu erheblichen Diskussionen und Rechtsunsicherheiten. Der Höhepunkt der Rechtsunsicherheit wurde durch die EuGH-Rechtsprechung in der Rechtssache „Geelen“ erreicht. Der EuGH musste entscheiden, wo der Leistungsort für Live-Webcam-Dienstleistungen im B2C-Bereich lag, wobei die Schaustellleistungen im Drittland stattfanden und das Unternehmen den Sitz im EU-Gemeinschaftsgebiet hatte.⁴⁰ Der EuGH kam zum Schluss, dass diese Online-Veranstaltungen als Unterhaltungstätigkeiten und nicht als elektronische Dienstleistung zu klassifizieren waren. Es entstand eine wegweisende juristische Kernentscheidung, welche von da an maßgebend war. Von zentraler Bedeutung war die Feststellung, dass die Anwendung der Ortsregel für Unterhaltungsleistungen und somit der physischen Anwesenheit vor Ort, damals nach Art 52 Buchst. a MwStSyst-RL, nicht erforderlich war. Folglich ermöglichte die EuGH-Rechtsprechung bei Live-Veranstaltungen eine ortsgebundene Besteuerung, solange eine wesentliche menschliche Interaktion bzw. Komponente vorhanden war.⁴¹

Im B2B-Bereich ergibt sich die Fragestellung, ob Live-Online-Veranstaltungen und somit Live-Streams als Eintrittsberechtigung zu einer Veranstaltung klassifiziert werden könnten. Bei einer Bejahung würde das Veranstaltungsortprinzip, nach § 3a Abs 11a UStG bzw. Art 53 MwStSyst-

³⁵ Vgl. *Heidner*, in *Bunjes*, Umsatzsteuergesetz UStG Kommentar²⁵, 2025, § 3a Rz 110.

³⁶ Vgl. *Ecker*, in *Ecker/Epply/Rößler/Schwab*, Kommentar zur Mehrwertsteuer⁸¹, § 3a 542/7, Rz 406/1.

³⁷ Vgl. *Ecker*, in *Melhardt/Tumpel*, Umsatzsteuergesetz Kommentar³, 2021, § 3a Rz 221g.

³⁸ Vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG – Kommentar⁶, 2024, § 3a Tz 142/9.

³⁹ Vgl. *Senyk*, in *Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer/Szudoczky/Sanchez*, CJEU - Recent Developments in Value Added Tax, 2024, 108.

⁴⁰ Vgl. *Lavazza/Beretta*, Intertax, 2020, 544.

⁴¹ Vgl. EuGH, C-568/17, *Geelen*, ECLI:EU:C:2019:388, Rn 41.

RL, greifen. Im Umsatzsteuergesetz ist die Eintrittsberechtigung maßgeblich und setzt voraus, dass der Öffentlichkeit Zugang gegen Entgelt gewährt wird.⁴² Vorgelagerte sonstige Leistungen eines Unternehmens, wie beispielsweise das Streamen oder Filmen, sind davon nicht betroffen und ändern nichts an der Hauptleistung. Hierbei handelt es sich um Nebenleistungen, welche das Schicksal der Hauptleistung mit sich tragen.⁴³ Durch nicht vorhanden sein, von physischer Präsenz, greift für Live-Online-Veranstaltungen im B2B-Bereich nicht die Sonderregel für Veranstaltungen, sondern die Generalklausel des Empfängerortes, nach § 3a Abs 6 UStG bzw. Art 44 MwStSyst-RL.⁴⁴ Dadurch leitet sich der Leistungsort am Sitz des empfangenden Unternehmens ab.

2.4 Hybride Veranstaltungen

Eine der komplexesten umsatzsteuerlichen Beurteilungen finden sich bei Hybrid-Veranstaltungen wieder. Besonders bei Hybrid-Veranstaltungen haben Veranstalter einen vermehrten steuerlichen Compliance-Aufwand, um die gesetzlichen Rahmenbedingungen zu gewähren.⁴⁵ Hybrid-Veranstaltungen verursachen durch die Anwendung unterschiedlicher Leistungsregeln bei einer Veranstaltung einen erheblichen administrativen Mehraufwand. Die Kernproblematik hybrider Veranstaltungen, liegt in der Leistungsortsbestimmung eines jeden Teilnehmers. Besonders herausfordernd ist dies bei internationalem Publikum, bei welchen Teilnehmer aus dem Gemeinschaftsgebiet aber auch aus dem Drittland teilnehmen können. Dadurch kann eine Leistung aufgrund der physischen und virtuellen Teilnahme mehrere Leistungsorte haben.

Für Teilnehmer, welche physisch vor Ort anwesend sind, bestimmt sich der Leistungsort im B2C-Bereich als auch im B2B-Bereich nach dem Veranstaltungsort, nach § 3a Abs 11a UStG bzw. nach § 3 a Abs 11 lit a UStG. Es greift der Besteuerungsgrundsatz des Tätigkeitsortes, da die Leistung dort besteuert wird, wo diese auch tatsächlich ausgeübt wird.⁴⁶

Bei Teilnehmern, welche an der Hybrid-Veranstaltung online teilnehmen, fehlt das Kernelement der physischen Präsenz zur Gänze. Im B2B-Bereich werden solche Leistungen

⁴² Vgl Ecker, in Ecker/Epply/Rößler/Schwab, Kommentar zur Mehrwertsteuer⁸¹, § 3a Rz 465.

⁴³ Vgl Senyk, in Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer/Szudoczky/Sanchez, CJEU - Recent Developments in Value Added Tax, 2024, 112.

⁴⁴ Vgl Mayr, RWP, 6/2025, 171.

⁴⁵ Vgl Senyk, in Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer/Szudoczky/Sanchez, CJEU - Recent Developments in Value Added Tax, 2024, 112.; Kuderer/Rattinger, SWK 17/2022, 743.

⁴⁶ Vgl Mayr, RWP, 6/2025, 169ff.

grundsätzlich nach der Generalklausel und folglich nach dem Empfängerortsprinzip gemäß § 3a Abs 6 UStG besteuert. Angewendet wird das Empfängerortsprinzip, da der EuGH und die MwStSyst-RL nach Art 53 MwStSyst-RL, die Anwendung der Veranstaltungsortregel bei virtuellen Teilnahmen negiert.⁴⁷ Im Gegensatz dazu greift im B2C-Bereich, nach § 3a Abs 13 lit b UStG, seit dem 01. Januar 2025 durch das AbgÄG 2024, die Besteuerung am Wohnsitz des Leistungsempfängers.⁴⁸

Damit die Compliance-Pflichten erfüllt werden, zwingen Hybrid-Veranstaltungen, Veranstalter deren Teilnehmer äußerst genau zu segmentieren, zu prüfen und zu dokumentieren, damit eine korrekte umsatzsteuerliche Besteuerung durchgeführt und gewährt werden kann.⁴⁹

2.5 Typologisierung der Haupt- und Nebenleistung bei Online-Veranstaltungen

Die Typologisierung von Online-Veranstaltungen benötigt eine detaillierte Analyse der sonstigen Leistung, ob eine Hauptleistung mit Nebenleistungen vorliegt oder unterschiedliche Hauptleistungen erbracht werden. Durch den Art 1 Abs 2 UnterAbs 2 der MwStSyst-RL gilt im Umsatzsteuerrecht der Grundsatz, dass jede Leistung grundsätzlich als selbstständige Leistung zu betrachten und zu behandeln ist.⁵⁰ Dabei ist die Betrachtungsweise des durchschnittlichen Leistungsempfängers bzw. Verbrauchers ausschlaggebend, wobei der wirtschaftliche Grundgehalt der Leistung immer in Vordergrund stehen muss.⁵¹ Dies stellt besonders Online- und Hybrid-Veranstalter vor besondere Herausforderungen. Bei Online- und Hybrid-Veranstaltungen, welche aus einem Bündel technischer und inhaltlicher Komponenten bestehen, ist zu evaluieren, ob eine einheitliche oder komplexe Leistung besteht.⁵²

Eine Nebenleistung zu einer Hauptleistung ist anzusehen, wenn diese für den Leistungsempfänger keinen selbstständigen und eigenen Zweck erfüllt sowie rein als Mittel zur Leistungserbringung darstellt, um die Hauptleistung in Anspruch zu nehmen.⁵³ Durch diese

⁴⁷ Vgl. Echevarria, in Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer/Szudoczky/Sanchez, CJEU - Recent Developments in Value Added Tax, 2024, 126.

⁴⁸ Vgl. Mayr, RWP, 6/2025, 171.

⁴⁹ Vgl. Senyk, in Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer/Szudoczky/Sanchez, CJEU - Recent Developments in Value Added Tax, 2024, 113.

⁵⁰ Vgl. EuGH, C-581/19, Frenetikexito, ECLI:EU:C:2021:167 9, Rn 37.

⁵¹ Vgl. Ruppe/Achatz, UStG – Kommentar⁶, 2024, § 3 Tz 35.; EuGH, C-581/19, Frenetikexito, ECLI:EU:C:2021:167 9, Rn 39.

⁵² Vgl. Echevarria, in Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer/Szudoczky/Sanchez, CJEU - Recent Developments in Value Added Tax, 2024, 130f.

⁵³ Vgl. EuGH, C-349/96, CPP, ECLI:EU:C:1999:93, Rn 30.

Regelung teilt die unselbstständige Nebenleistung das Schicksal der Hauptleistung und folglich auch die steuerliche Würdigung, wie die Steuerbarkeit oder die Beurteilung eines Leistungsortes anzusehen ist. Aus der objektiven Perspektive können mehrere Handlungen so eng miteinander verbunden sein und dadurch als eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung betrachtet werden muss.⁵⁴ Infolgedessen wäre eine Aufspaltung realitätsfremd.⁵⁵ Diese Sichtweise wurde jüngst wieder vom EuGH bestätigt. Im Rechtsfall „Deco Proteste“ bestätigte der EuGH, dass eine kostenlose Lieferung eines Tablets, als Prämie für ein digitales Zeitschriftenabonnement, eine untrennbare Nebenleistung ist.⁵⁶ Begründet wurde dies damit, dass die Zeitung durch den digitalen Zugang und folglich die sonstige Leistung konsumiert werden kann. Dadurch kann diese Urteilsfindung und Rechtsprechung ebenso auf Online-Veranstaltungen übertragen werden, wodurch die technische Bereitstellung eines Zuganges zu einer Online-Veranstaltung als unselbstständige Nebenleistung klassifiziert werden kann.⁵⁷ Ebenso legen die Umsatzsteuerrechtlinien (UStR) fest, dass bei Unterrichtsleistungen der Unterrichtscharakter weiterhin beibehalten wird, auch wenn schriftliche Unterlagen oder Materialien zur Verfügung gestellt werden.⁵⁸ Dadurch ist es grundsätzlich für die steuerliche Würdigung unerheblich, ob Unterrichtsleistungen physisch oder digital als Online-Veranstaltung erbracht werden.⁵⁹ Diese Würdigung ist für die umsatzsteuerliche Betrachtungsweise, bezugnehmend der Aufteilung einer Hauptleistung im Zuge des Leistungsinhaltes, ausschlaggebend.

Die Typologisierung einer Haupt- bzw. Nebenleistung hängt nicht nur vom Leistungsinhalt ab, sondern auch vom Leistungsort. Bei Hybrid- und Online-Veranstaltungen stellt sich besonders oft die Frage nach dem Leistungsort. In diesen Fällen wurde im B2B-Bereich durch die EuGH-Rechtsprechung Klarheit geschaffen. Der EuGH urteilte in der Rechtsache „Srf konsulterna“, dass die Teilnahme an einer B2B Online-Veranstaltung, welche nur online durchgeführt werde, nicht unter die Ortsregel, nach § 3a Abs 11a UStG, fallen kann.⁶⁰ Begründet wird dies mit der nicht vorhandenen physischen Präsenz, welche die Ortsregel voraussetzt.⁶¹ Stattdessen gilt für die virtuelle B2B Online-Veranstaltung das Empfängerortsprinzip nach § 3a Abs 6 UStG.⁶²

⁵⁴ Vgl. *Melhardt/Kuder/Pfeiffer*, SWK-Spezial Umsatzsteuer 2026, 29.; UStR 2000 Rz 347.

⁵⁵ Vgl. *Ecker/Epply/Rößler/Schwab*, Kommentar zur Mehrwertsteuer⁸¹, Anm Rn 45 bis 48.

⁵⁶ Vgl. EuGH, C-505/22, *Deco Proteste*, ECLI:EU:C:2023:731, Rn 31.

⁵⁷ Vgl. dBMF 8. 8. 2025, GZ III C 3 - S 7117-j/00008/006/043, Rz 6.

⁵⁸ Vgl. UStR 2000, Wartungserlass 2021, Rz 640q.

⁵⁹ Vgl. *Kuderer/Rattinger*, SWK 17/2022, 744.; *Ehrke-Rabel*, in *Hey*, Digitalisierung im Steuerrecht, 2019, 372f.

⁶⁰ Vgl. EuGH C-647/17, *Srf konsulterna*, ECLI:EU:C:2019:195, Rn 40.

⁶¹ Vgl. *Ecker*, in *Melhardt/Tumpel*, Umsatzsteuergesetz Kommentar³, 2021, § 3a Rz 204ff.

⁶² Vgl. *Kuderer/Rattinger*, SWK 20-21/2021, 1072.

Wird hingegen für eine B2B Hybrid-Veranstaltung ein einheitliches Entgelt erhoben, müssen die Leistungsbestandteile auf dessen Dominanz geprüft werden.⁶³

Bei elektronischen Dienstleistungen, welche als Mischform, erbracht werden, ist die Abgrenzung wesentlich. In diesen Fällen muss zwischen interaktiven Online-Veranstaltungen und automatisierten Dienstleistungen unterschieden werden. In der wissenschaftlichen Literatur und nach der aktuellen Rechtsprechung stellen interaktive Online-Veranstaltungen keine elektronischen Dienstleistungen dar, dagegen sind On-Demand Leistungen als elektronische Dienstleistungen zu klassifizieren.⁶⁴ Wird bei einer Mischform eine interaktive Komponente sowie auch eine umfangreiche On-Demand Leistung erbracht, muss auch hier aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers abgestellt werden.⁶⁵ Dient die On-Demand Leistung als reine Vertiefung der interaktiven Leistung, bleibt die Leistung insgesamt eine sonstige Leistung eigener Art und ist keine elektronische Dienstleistung.⁶⁶ Stellt hingegen der automatisierte Abruf von Kerninhalten die Wesensart der Leistungserbringung dar, liegt eine elektronische Dienstleistung vor.⁶⁷ Die Kernunterscheidung und korrekte Beurteilung ist insbesondere im B2C-Bereich aufgrund des Empfängerortsprinzips, äußerst relevant, wodurch spezielle Vermutungsregeln zur Ortsbestimmung angewandt werden müssen.⁶⁸

3 Status quo und die Reform 2025 beim Leistungsort von Online-Veranstaltungen

3.1 B2C- und B2B-Generalklausel nach § 3a Abs 6 und Abs 7 UStG

Damit die Kernproblematik und dessen Problemstellung der vorliegenden Arbeit nachvollzogen werden kann, muss die B2C- und B2B-Generalklausel nach § 3a Abs 6 und Abs 7 UStG fundiert erläutert werden. Das Kapitel legt das notwendige dogmatische Fundament für die darauffolgenden Kapitel und bildet die Brücke zu den umsatzsteuerlichen Problemstellungen bei Online-Veranstaltungen.

⁶³ Vgl. *Echevarria*, in *Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer/Szudoczky/Sanchez*, CJEU - Recent Developments in Value Added Tax, 2024, 131.

⁶⁴ Vgl. *Kuderer/Rattinger*, SWK 17/2022, 742.

⁶⁵ Vgl. dBMF 8. 8. 2025, GZ III C 3 - S 7117-j/00008/006/043, Rz 12.

⁶⁶ Vgl. *Mayr*, RWP, 6/2025, 171.

⁶⁷ Vgl. *Ecker*, in *Ecker/Epply/Rößler/Schwab*, Kommentar zur Mehrwertsteuer⁸¹, 2025, § 3a Rz 540, Rz 542/1.

⁶⁸ Vgl. *Mayr*, RWP, 6/2025, 173.; *Biermaier/Ecker*, ICON News vom 16.02.2022.

Die Bestimmung des umsatzsteuerlichen Leistungsortes bei sonstigen Leistungen richtet sich nach der Systematik des Mehrwertsteuerpaktes aus dem Jahr 2010, basierend auf der Richtlinie EU 2008/8/EG. Diese trat per 01.01.2010 in Kraft und führte zu einer wesentlichen Neuregelung des Mehrwertsteuerrechts innerhalb der europäischen Union. Die Neuregulierung verfolgte das Ziel, sonstige Leistungen und somit Dienstleistungen am Ort des tatsächlichen Verbrauches zu besteuern.⁶⁹ Dadurch musste stets primär der Status des Leistungsempfängers determiniert werden, da die rechtliche Einordnung strikt zwischen B2C- und B2B-Leistungen differenzierte.⁷⁰ Die Kernunterscheidung zwischen B2C- und B2B-Leistungen, ist der unterschiedliche Leistungsempfänger. Im B2C-Bereich ist der Leistungsempfänger ein Nichtunternehmer, beispielsweise eine Privatperson. Im B2B-Bereich ist der Leistungsempfänger ein Unternehmer nach § 2 UStG iVm § 3a Abs 5 UStG. Der Unternehmerbegriff nach § 3a Abs 5 UStG, in der MwStSyst-RL nach Art 43, ist für den Zweck der Leistungsortbestimmung normiert. Dieser ist im Vergleich zum § 2 UStG spezifiziert und erweitert. Nach § 3a Abs 5 Z 1 UStG ist ein Unternehmer auch dann ein unternehmerischer Leistungsempfänger, wenn er die sonstige Leistung für nicht steuerbare Tätigkeiten bezieht.⁷¹ Dies ist eine erhebliche Vereinfachung in der Praxis, da der Leistungserbringer nicht ermitteln muss, wofür der Leistungsempfänger die sonstige Leistung benötigt.⁷² Nach dem § 3a Abs 5 Z 2 UStG sind rein nicht unternehmerisch tätige juristische Personen auch umsatzsteuerliche Unternehmer. Voraussetzung für diese Definition ist die Innehabung einer gültigen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (UID).⁷³ All jene Personen oder Personengemeinschaften, welche nicht unter diese gesetzlichen Kriterien fallen, sind nach § 3a Abs 5 Z 3 UStG umsatzsteuerlich als Nichtunternehmer zu klassifizieren. Bei ausschließlich privatem Bezug von sonstigen Leistungen gilt für diese Leistungserbringung zwingend die B2C-Regelung.⁷⁴ Dies ist auch der Fall, wenn ein Unternehmer eine sonstige Leistung nicht für dessen unternehmerische Tätigkeit, sondern für dessen private Bedürfnisse konsumiert.⁷⁵

Sobald sich ein Leistungsempfänger nach den genannten Kriterien als Unternehmer klassifiziert, greift die B2B-Generalklausel und verweist im § 3a Abs 6 UStG auf das Empfängerortsprinzip. Diese spezielle Regelung bestimmt, dass die sonstige Leistung an dem Ort ausgeführt wird, an dem der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt. Dies gilt

⁶⁹ Vgl Ecker, in Melhardt/Tumpel, Umsatzsteuergesetz Kommentar³, 2021, § 3a Rz 66f.

⁷⁰ Vgl Ruppe/Achatz, UStG – Kommentar⁶, 2024, § 3a Tz 31.

⁷¹ Vgl Ecker, in Melhardt/Tumpel, Umsatzsteuergesetz Kommentar³, 2021, § 3a Rz 193, Rz 195f.

⁷² Vgl Ecker, in Melhardt/Tumpel, Umsatzsteuergesetz Kommentar³, 2021, § 3a Rz 197.

⁷³ Vgl Art 17 Abs 2 VO (EU) 282/2011.; Ruppe/Achatz, UStG – Kommentar⁶, 2024, § 3a Tz 39.

⁷⁴ Vgl Ecker, in Melhardt/Tumpel, Umsatzsteuergesetz Kommentar³, 2021, § 3a Rz 214.

⁷⁵ Vgl Ruppe/Achatz, UStG – Kommentar⁶, 2024, § 3a Tz 41.

ebenso bei einer Betriebsstätte, wird die Leistung an einer festen Betriebsstätte des Unternehmers erbracht, ist dementsprechend der Ort dieser Betriebsstätte ausschlaggebend.⁷⁶ Die B2B-Generalklausel gewährt die strikte Besteuerung am Empfängerort und stellt zugleich sicher, dass die Besteuerung an jenem Ort stattfindet, an dem die Dienstleistung wirtschaftlich konsumiert wird. Aus verfahrensökonomischer Sicht greift bei grenzüberschreitendem Leistungsaustausch zwingend der Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger, gemäß Art 196 MwStSyst-RL.⁷⁷ Durch den Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger wird verhindert, dass sich der Leistungserbringer im Ansässigkeitsstaat des Kunden umsatzsteuerlich registrieren lassen muss. Des Weiteren werden komplexe grenzüberschreitende Vorsteuererstattungsverfahren vermieden.⁷⁸

Ist der Leistungsempfänger ein Nichtunternehmer, findet die Grundregel des Unternehmerortprinzips nach § 3a Abs 7 UStG bzw. Art 45 MwStSyst-RL Anwendung. In diesen Fällen befindet sich der Leistungsort an jenem Ort, an welchem sich der leistende Unternehmer befindet. Auch hier liegt der Vorrang der ausführenden Betriebsstätte vor. Falls eine Leistung von einer Betriebsstätte erbracht wird, wird die Leistung am Ort der Betriebsstätte besteuert. Das Grundprinzip und Festhalten am Unternehmerortprinzip im B2C-Bereich ist im Wesentlichen der Anwenderfreundlichkeit und Praktikabilität geschuldet.⁷⁹ Die Besteuerung am Wohnsitz des Endkonsumenten ist ohne systemtechnische Unterstützung, wie dem heutigen One-Stop-Shop, nicht möglich. Ohne dieser systemtechnischen Hilfeleistungen müsste sich der Leistungserbringer in jedem Mitgliedstaat seiner Kunden steuerlich registrieren lassen.⁸⁰ Der verwaltungstechnische Mehraufwand und dessen betriebswirtschaftliche Folgekosten wären enorm. Die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahren bei Nichtunternehmern ist zur Sicherung des Steueraufkommens schlichtweg ineffizient.⁸¹

In der wissenschaftlichen Literatur und Systematik im Umsatzsteuerrecht ist zwischen den Generalklauseln und den in § 3a Abs 8 bis 16 UStG keine Anwendungshierarchie definiert. Es ist somit in jedem Einzelfall zu prüfen, ob den Geschäftsvorfall eine umsatzsteuerliche Sondervorschrift betrifft, bevor die Anwendung der Generalklauseln stattfindet.⁸² Diese

⁷⁶ Vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG – Kommentar⁶, 2024, § 3a Tz 54.

⁷⁷ Vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG – Kommentar⁶, 2024, § 3a Tz 55.

⁷⁸ Vgl. *Pernegger*, Umsatzsteuer für die betriebliche Praxis, 2025, 164.

⁷⁹ Vgl. *Ecker*, in *Melhardt/Tumpel*, Umsatzsteuergesetz – Kommentar³, 2021, § 3a Rz 271f.

⁸⁰ Vgl. *Kuder/Zolles*, in *Achatz/Tumpel/Bieber* (Hrsg), Mehrwertsteuer im digitalen Zeitalter, 2025, 52f.; *Ecker*, in *Melhardt/Tumpel*, Umsatzsteuergesetz – Kommentar³, 2021, § 3a Rz 531.

⁸¹ Vgl. *Tumpel*, in *Urnik/Kirchmayr/Steinhauser*, Besteuerung und Wirtschaftsprüfung im Kontext der Digitalisierung, 2020, 151.; *Ecker*, in *Ecker/Epply/Rößler/Schwab*, Kommentar zur Mehrwertsteuer⁸¹, § 3a Rz 169.

⁸² Vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG – Kommentar⁶, 2024, § 3a Tz 36.

systematische Subsumtion bildet die Kernproblematik bei Online-Veranstaltungen im europäischen Binnenmarkt. Würden Online-Veranstaltungen unter keine Spezialregelung fallen müsste zwingend die B2C- bzw. B2B-Generalklausel angewendet werden.⁸³ Die blinde Anwendung dieser Generalklauseln würde wiederum dem unionsrechtlichen Ziel widersprechen und zu Wettbewerbsverzerrungen führen.⁸⁴

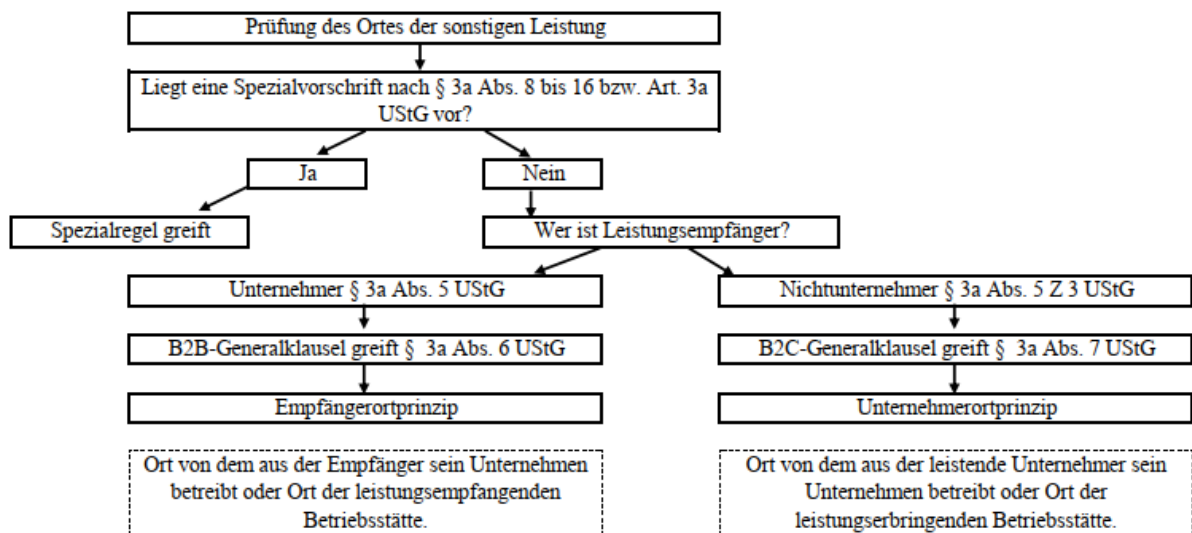


Abbildung 1: Systematik der Leistungsorbestimmung unter Berücksichtigung von Spezialregelungen (eigene Darstellung).

3.2 Eintrittsberechtigung als Sonderbestimmung nach § 3a Abs 11a UStG

Durch die EuGH-Rechtsprechungen, den UStR Wartungserlass 2021 und folglich durch das AbgÄG 2024 hat sich die Bestimmung des umsatzsteuerlichen Leistungsortes für Online-Veranstaltungen drastisch geändert und ist vom Durchführungs- bzw. Tätigkeitsort entkoppelt worden. Dadurch gibt es Bestimmungsabweichungen im Hinblick auf die Leistungserstellung, des Leistungskonsums und der Besteuerung. Die Regulierung des Art 53 MwStSyst-RL mit Umsetzung im § 3a Abs 11a UStG bildet eine *lex specialis* zur B2B-Generalklausel im Hinblick des Empfängerortes und reguliert die Bestimmung des Leistungsortes.⁸⁵ Demnach werden sonstige Leistungen, bei welchen Eintrittsberechtigung zu kulturellen, künstlerischen, sportlichen, wissenschaftlichen, unterrichtenden, unterhaltenden oder ähnlichen Veranstaltungen bestehen, dort besteuert wo die Veranstaltung auch tatsächlich stattfindet.⁸⁶

⁸³ Vgl. Beer, Rechtsnews 35212 vom 22.03.2024.; Kuderer/Rattinger, SWK 20-21/2021, 1073.

⁸⁴ Diese Folgeeffekte werden unter anderem im Kapitel „3.5 Innerstaatliche Behandlung und Verwaltungspraxis vor Gesetzesänderung“ behandelt.

⁸⁵ Vgl. Kuderer/Rattinger, SWK 20-21/2021, 1072.

⁸⁶ Vgl. Echevarria, in Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer/Szudoczky/Sanchez, CJEU - Recent Developments in Value Added Tax, 2024, 117.

Dabei stellt sich unionsrechtlich und folglich nationalrechtlich die Frage der Definition der Eintrittsberechtigung. Im Unionsrecht ist der Begriff der Eintrittsberechtigung im Art 32 MwSt-DVO definiert worden und umfasst alle Dienstleistungen, welche gegen Eintrittsentgelt, das Recht auf den Zugang zu einer Veranstaltung gewähren.⁸⁷ Naturgemäß betrifft dies jene Veranstaltungen, welche mittels Ticketverkauf, Zutritt zu Konzerten, Theaterdarstellungen, Zirkusvorstellungen, Wettkämpfen oder Freizeitparks ermöglicht werden. Nach dem EuGH wird der Begriff Veranstaltung als eine öffentlich zugängliche Darbietung verstanden.⁸⁸ Ausschlaggebend dafür, ist der öffentliche Zugang bzw. der Zugang eines definierten Personenkreises. Die vorgelagerte Dienstleistung, welche zur Verbreitung notwendig sind, wie die technische Übertragungsleistung, fallen nicht unter diese Begriffsdefinition.⁸⁹ Dies stellt eine Vereinfachungsregel dar. Durch die Ortsregel wird der Leistungsort für alle Teilnehmer identisch. Des Weiteren ist die Anknüpfung an den Veranstaltungsort aus administrativer Sichtweise einfacher und stellt zugleich sicher, dass die sonstige Leistung am Konsumort bzw. Verbrauchsort besteuert wird.⁹⁰

3.3 Tatbestandsmerkmal der physischen Präsenz

Durch das Aufkommen von Online-Veranstaltungen stellt sich nicht nur die Frage der Beurteilung der umsatzsteuerlichen Eintrittsberechtigung, sondern es stellt sich insbesondere auch die Frage ob ein digitaler bzw. virtueller Eintritt, z.B. als Login, einer physischen Eintrittskarte, nach § 3a Abs 11a UStG, gleichgestellt werden kann.

In der jüngsten Rechtsprechung zu den Rechtssachen „Srf konsulterna“ und „Westside Unicat“ bestätigte der EuGH, dass die Anwendung der Veranstaltungsortregel, gemäß Art 53 MwStSyst-RL bzw. § 3a Abs 11a UStG, zwingend die physische Anwesenheit des Leistungsempfängers vorschreibt. Der Gerichtshof leitete im Rechtsverfahren „Srf konsulterna“ ab, dass das Wesen einer Veranstaltung, die physische Präsenz des Leistungsempfängers vorhanden sein muss.⁹¹ Beim Schlussantrag wurde seitens der Generalanwältin Eleanor Sharpston argumentiert, dass Art 53 der MwStSyst-RL nur jene Tätigkeiten umfassen kann, welche eine physische Anwesenheit erfordern und demnach die

⁸⁷ Vgl *Ruppe/Achatz*, UStG – Kommentar⁶, 2024, § 3a Tz 126.

⁸⁸ Vgl VO (EU) 2011/282.

⁸⁹ Vgl *Echevarria*, in *Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer/Szudoczky/Sanchez*, CJEU - Recent Developments in Value Added Tax, 2024, 120ff.

⁹⁰ Vgl *Senyk*, in *Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer/Szudoczky/Sanchez*, CJEU - Recent Developments in Value Added Tax, 2024, 97.

⁹¹ Vgl EuGH C-647/17, *Srf konsulterna*, ECLI:EU:C:2019:195, Rn 25.

Besteuerung nur dann zielführend und zweckmäßig sei.⁹² Der EuGH wurde in der Rechtssache „Westside Unicat“ noch deutlicher. Hier urteilte der Gerichtshof, dass Streaming-Veranstaltungen und Live-Chats und folglich als digitale Übertragung von Inhalten, keine Eintrittsberechtigungen im Sinne der MwStSyst-RL seien.⁹³ Begründet wurde dies mit dem Mangel eines Eintritts an einer physischen Örtlichkeit.⁹⁴ In der österreichischen Verwaltungspraxis wird auf die UStR verwiesen und zwar auf die UStR Rz 641f, welche die zwingende physische Anwesenheit des Kunden bzw. Konsumenten fordert. Somit liegt als Rechtsfolge keine Eintrittsberechtigung, bei Online-Teilnehmenden, vor.

Daraus resultiert im B2B-Bereich, dass eine reine Online-Veranstaltung, beispielsweise ein Live-Stream-Kongress für Geschäftskunden, den Tatbestand der Eintrittsberechtigung, nach § 3a Abs 11 a UStG, nicht erfüllt. Infolgedessen wird die B2B-Generalklausel des Empfängerortsprinzips angewandt.⁹⁵ Somit liegt der Leistungsort, dort wo der empfangende Unternehmer seinen Sitz hat. Bei grenzüberschreitendem Leistungsverkehr wird das Reverse-Charge-Verfahren angewandt.⁹⁶ Wird der B2B-Bereich aus der Perspektive des B2C-Bereichs betrachtet, wird rasch auf eine Wettbewerbsverzerrung hingewiesen. Begründet wird dies durch die Besteuerung am Unternehmerort. Dadurch können Leistungen, vor allem in Niedrigsteuerländern, wesentlich preiswerter und folglich mit höheren Margen angeboten werden. Um diesen Wettbewerbsverzerrungseffekt zu beheben, interpretierte die österreichische Finanzverwaltung im UStR Wartungserlass 2021 um und besteuert seit dem Jahr 2022 diese sonstigen Leistungen am Wohnsitz des Leistungsempfängers. Die nationale Regelung war, bis zur Gesetzesnovelle durch das AbgÄG 2024, in der EuGH-Rechtssache „Geelen“ widersprüchlich.⁹⁷

3.4 Abgrenzung zur virtuellen Teilnahme und dessen Rechtsfolgen

Es stellt sich juristisch insbesondere die Frage der umsatzsteuerlichen Abgrenzung zwischen der physischen Teilnahme und der virtuellen Teilnahme. Die umsatzsteuerliche physische Anwesenheit ist durch die Ortsgebundenheit des Leistungsempfängers und folglich des Konsums am Ort gebunden. Dagegen zeichnet sich die virtuelle Teilnahme durch die örtliche

⁹² Vgl Kuderer/Rattinger, SWK 20-21/2021, 1073.

⁹³ Vgl EuGH, C-532/22, Westside Unicat, ECLI:EU:C:2023:919, Rn 42.

⁹⁴ Vgl EuGH, C-532/22, Westside Unicat, ECLI:EU:C:2023:919, Rn 38.

⁹⁵ Vgl Mayr, RWP, 6/2025, 172.

⁹⁶ Vgl Echevarria, in Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer/Szudoczky/Sanchez, CJEU - Recent Developments in Value Added Tax, 2024, 125.

⁹⁷ Vgl Kuderer/Rattinger, SWK 17/2022, 744.

Entkoppelung vom Leistungserbringer zum Leistungsempfänger aus. Diese faktische Diskrepanz führt dazu, dass die *lex specialis* Regelung des Veranstaltungsortes für virtuelle Teilnahmen nicht greift und stattdessen auf die allgemeinen Leistungsortregeln verwiesen werden muss.

Die virtuelle Teilnahme bei einer Online-Veranstaltung stellt keine umsatzsteuerliche Eintrittsberechtigung dar. Unabhängig davon, ob die virtuelle Teilnahme im Zuge eines Live-Streams oder mittels Zugriff zu einer digitalen Plattform ermöglicht wird.⁹⁸ Wie bereits festgehalten ist im Sinne der MwStSyst-RL, nach Art 53 MwStSyst-RL, die Eintrittsberechtigung an die physische Präsenz sowie an den öffentlichen Zugang gekoppelt.⁹⁹ Bei einer Online-Veranstaltung fehlt dieser Aspekt grundsätzlich, da der Online-Veranstalter dem Leistungsempfänger kein bestimmtes Zutrittsrecht gewährt, sondern lediglich digitale Inhalte zur Verfügung stellt.¹⁰⁰ Der EuGH bestätigte, dass bei einer Aufzeichnung und Übertragung von Inhalten keine öffentlichen Dienstleistungen erbracht werden, sodass die erste Voraussetzung für eine Eintrittsberechtigung nicht gegeben ist.¹⁰¹ Begründet wird dies, dass weder durch der Besitz von Aufnahmegeräten noch dessen Bedienung, die Online-Veranstaltung nicht als öffentlich präsentiert gilt.¹⁰² Dagegen könnte argumentiert werden, dass eine Online-Veranstaltung, welche virtuell mit virtueller Teilnahme und virtueller Interaktion ermöglicht wird wie beispielsweise ein Live-Webinar mit Live-Chat oder Live-Aufgabestellungen, als elektronische Dienstleistung klassifiziert werden könne. Diese Beurteilung und Klassifizierung scheidet aus, da die menschliche Interaktion und Beteiligung mehr als nur marginal ist.¹⁰³ Folglich ist die Leistung als klassische sonstige Leistung nach eigener Art zu qualifizieren.¹⁰⁴

Die Leistungsortregeln einer virtuellen Teilnahme im B2B- und B2C-Bereich sind seit der Reform 2025 verbindlich geregelt. Vor der Reform 2025 führte die Abgrenzung im B2C-Bereich zu virtuellen Teilnahmen bei Online-Veranstaltungen zu systematischen Verwerfungen und unterschiedlichen Verwaltungspraxen.¹⁰⁵ Da interaktive virtuelle Live-Veranstaltungen nicht als elektronische Dienstleistungen galten, war die Besteuerung am Empfängerort

⁹⁸ Vgl. *Kuderer/Rattinger*, SWK 20-21/2021, 1073.

⁹⁹ Vgl. VO (EU) 2011/282.

¹⁰⁰ Vgl. UStR 2000 Rz 641f.; *Kuderer/Rattinger*, SWK 20-21/2021, 1073.

¹⁰¹ Vgl. *Kuderer/Rattinger*, SWK 17/2022, 743.; EuGH, C-568/17, Geelen, ECLI:EU:C:2019:388, Rn 42.

¹⁰² Vgl. EuGH, C-568/17, Geelen, ECLI:EU:C:2019:388, Rn 39.

¹⁰³ Vgl. *Ecker*, in *Ecker/Epply/Rößler/Schwab*, Kommentar zur Mehrwertsteuer⁸¹, 2025, § 3a Anm 406/1.; dBMF 8. 8. 2025, BStBl I 2025, 1637, Rz 6.

¹⁰⁴ Vgl. *Kuderer/Rattinger*, SWK 17/2022, 743.

¹⁰⁵ Vgl. *Merkx/Janssen/Leenders*, EC Tax Review 2022/4, 202ff.

fraglich.¹⁰⁶ Des Weiteren galten diese Veranstaltungen aufgrund des Mangels an physischer Präsenz nicht als Veranstaltungen und konnten somit nicht am Veranstaltungsort besteuert werden.¹⁰⁷ Durch diese Diskrepanzen fiel die Ortsbestimmung auf die Auffangregel für kulturelle, unterrichtende und unterhaltende Tätigkeiten, nach Art 54 MwStSyst-RL bzw. § 3a Abs 11 lit a UStG, zurück. Somit wurde an den Ort der Tätigkeit angeknüpft und dort besteuert. Während die EuGH-Rechtsprechung in der Rechtssache „Geelen“ noch zu einer Besteuerung am Unternehmensort des Leistenden führte, wurde als Reaktion darauf, mit der Reform 2025, für virtuelle Teilnahmen nunmehr die Empfängerortsbesteuerung umgesetzt. Bis zur Reform stand dies im Widerspruch zum Verbrauchssteuerprinzips.¹⁰⁸ Besondere Erschwernis gab es bis zur Reform 2025 bei hybriden Online-Veranstaltungen, die den Teilnehmern eine vor Ort oder online Teilnahme ermöglichte und dies beim selben Event. Dies hat zur Folge, dass der steuerlich einheitliche Sachverhalt in zwei steuerlich unterschiedliche Teile aufgeteilt werden musste. Das Hauptproblem bei hybriden Online-Veranstaltungen liegt in der Gleichzeitigkeit unterschiedlicher Anknüpfungspunkte für denselben steuerlichen Sachverhalt. Diese Divergenz führte dazu, dass Veranstalter für dieselbe Veranstaltung mit unterschiedlichen Steuersätzen abrechnen mussten. Dabei wurden die Interpretationen der ausländischen Finanzverwaltungen noch nicht berücksichtigt. Die Rechtsfolge waren Doppel- bzw. Nichtbesteuerungen. Die vertiefende Erörterung zum Widerspruch des Verbrauchssteuerprinzips und der Divergenz hybrider Formate, findet im „Kapitel 3.5 Innerstaatliche Behandlung und Verwaltungspraxis vor Gesetzesänderung“ statt.

Im B2B-Bereich wird analog zum B2C-Bereich im Hinblick auf die virtuelle Teilnahme abgegrenzt. Dadurch greift im B2B-Bereich die Generalklausel nach Art 44 MwStSyst-RL bzw. § 3a Abs 6 UStG. Somit gilt bei einer virtuellen Teilnahme an einer Online-Veranstaltung die Leistung als erbracht, an jenem Ort, an dem der empfangende Unternehmer seinen Sitz oder seine Betriebsstätte hat und somit ist die sonstige Leistung auch am empfangenden Unternehmenssitz erbracht worden.¹⁰⁹ Bei grenzüberschreitenden B2B-Leistungsaustausch im Binnenmarkt greift das Reverse-Charge-Verfahren und die Steuerschuld geht auf den Leistungsempfänger über.¹¹⁰

¹⁰⁶ Vgl. *Mariya*, in *Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer/Szudoczky/Sanchez*, CJEU - Recent Developments in Value Added Tax, 2024, 108.

¹⁰⁷ Vgl. UStR 2000, Wartungserlass 2021, Rz 641f.

¹⁰⁸ Vgl. *Senyk*, in *Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer/Szudoczky/Sanchez*, CJEU - Recent Developments in Value Added Tax, 2024, 98.

¹⁰⁹ Vgl. *Mayr*, RWP, 6/2025, 173.

¹¹⁰ Vgl. *Echevarria*, in *Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer/Szudoczky/Sanchez*, CJEU - Recent Developments in Value Added Tax, 2024, 128.

3.5 Innerstaatliche Behandlung und Verwaltungspraxis vor Gesetzesänderung

3.5.1 Dogma der physischen Ausübung der ursprünglichen Rechtsansicht

Die umsatzsteuerliche Behandlung von Online-Veranstaltungen war in Österreich, bis zum Inkrafttreten der Reform 2025 durch das AbgÄG 2024, von signifikanten Diskrepanzen gekennzeichnet.¹¹¹ Grund für diese Divergenz war der strenge Wortlaut des Unionsrechts und folglich dessen Auslegung durch die Judikative des EuGH sowie einer zweckmäßigen Verwaltungspraxis gekennzeichnet. Die Verwaltungspraxen, insbesondere die österreichische Finanzverwaltung, verfolgten das pragmatische Ziel der Besteuerung mittels Bestimmungslandprinzips.¹¹² Die Kernproblematik lag in der unterschiedlichen Subsumtion des digitalen Vorganges in Abstimmung mit den Leistungsortsregeln nach der MwStSyst-RL. Während die physische Präsenz einen geographischen Anknüpfungspunkt geboten hat, ist der Tätigkeitsort bei einer Online-Veranstaltung nicht physisch determiniert und muss normativ bestimmt werden. Dadurch kollidierten zwei unterschiedliche juristische Rechtsauffassungen miteinander, in Folge herrschte große Unklarheit und Unsicherheit darüber, welche digitalen sonstigen Leistungen rechtlich und umsatzsteuerlich zu bewerten waren, da der Rückgriff auf analoge Leistungsortsregeln grundsätzlich nicht funktionierte.¹¹³

In der ursprünglichen Rechtsansicht richtete sich der Leistungsort für künstlerische, kulturelle, unterrichtende, sportliche und unterhaltende Dienstleistungen an Nichtunternehmer an jenen Ort, an dem der Leistungserbringer die Tätigkeit tatsächlich ausübte, dem sog. Tätigkeitsortprinzip.¹¹⁴ Diese Judikatur entstand in Zeiten, in welcher Digitalisierung noch nicht so präsent an der Tagesordnung stand. Teleologisch ist diese umsatzsteuerliche Regulierung derart konzipiert, dass der Ort des Konsums mit dem Leistungsort naturgemäß verbunden war, beispielsweise bei einem Präsenzseminar oder einem Konzertbesuch. Die massive Einwirkung der Digitalisierung, durch die Corona-Pandemie, in Kombination mit der veralteten Rechtsauffassung und folglich einer möglichen digitalen Übertragung der sonstigen Leistung, führte zu systematischen Brüchen und Verwerfungen.¹¹⁵ Auch die reine Übertragung

¹¹¹ Vgl. Senyk, in Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer/Szudoczky/Sanchez, CJEU - Recent Developments in Value Added Tax, 2024, 97.

¹¹² Vgl. Kuderer/Rattinger, SWK 17/2022, 743.; Lavazza/Beretta, Intertax, 2020, 545.; Tumpel, in Urnik/Kirchmayr/Steinhauer, Besteuerung und Wirtschaftsprüfung im Kontext der Digitalisierung, 2020, 1138.

¹¹³ Vgl. Biermaier/Ecker, ICON News vom 16.02.2022.; Thliveros, in Kerschner/Somare, Taxation in a Global Digital Economy, 2017, 394f.

¹¹⁴ Vgl. Ecker, in Melhardt/Tumpel, Umsatzsteuergesetz Kommentar³, 2021, § 3a 513f.

¹¹⁵ Vgl. Senyk, in Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer/Szudoczky/Sanchez, CJEU - Recent Developments in Value Added Tax, 2024, 97.; Pinkernell, in Hey, Digitalisierung im Steuerrecht, 2019, 331.; Thliveros, in Kerschner/Lang/Somare, Taxation in a Global Digital Economy, 2017, 394.

interaktiver Live-Streams als Online-Veranstaltung, aufgrund der menschlichen Interaktion, führt noch nicht zu einer elektronischen Dienstleistung. Durch die negative Beurteilung und somit Verneinung einer elektronischen Dienstleistung, konnte die sonstige Leistung auch nicht als elektronische Dienstleistung am Empfängerort besteuert werden. Die Folge war, dass der Leistungsort bei virtuellen Online-Veranstaltungen dort verortet wurde, wo der Leistungserbringer tatsächlich physisch agierte, folglich am Sitz des Unternehmens.

Diese Unstimmigkeit bzw. Widersprüchlichkeit kann durch einen fiktiven Musterfall verdeutlicht werden: Würde beispielsweise ein Sportunternehmen mit Sitz in Österreich, interaktive Meditationskurse gegen Entgelt als Online-Veranstaltungen erbringen, stellt sich die Frage der korrekten umsatzsteuerlichen Bewertung. Wird angenommen, dass die Teilnehmer über Webcam und Mikrofon direkt mit dem Trainer verbunden sind und dadurch kommunizieren können, sowie ein individuelles Feedback erhalten, ist die Besteuerung durch die alte Regulierung besonders herausfordernd. Zusätzlich muss angenommen werden, dass Kunden sowohl aus dem Inland als auch aus dem Gemeinschaftsgebiet, beispielsweise aus Deutschland oder Italien, teilnehmen können. Eine weitere Beachtung müsste der Kundenstruktur geschenkt werden. Es könnte sich nicht nur um Endkonsumenten im Sinne des B2C handeln, sondern auch um Unternehmer im Sinne des B2B's. Beispielsweise könnte sich ein anderer Meditationsunternehmer unter den Zuhörern befinden, mit dem Hintergrund einer fachlichen Auffrischung der Durchführungstätigkeiten.

Würden nun die analogen Leistungsregeln für eine sportliche Veranstaltung nach Art 54 MwStSyst-RL bzw. § 3a Abs 11 lit a UStG angewandt werden, müsste der Leistungsort der Tätigkeitsort sein, d.h. jener Ort, an dem die tatsächliche Tätigkeit ausgeübt wird. Wie bereits festgehalten, müsste nach der EuGH-Rechtsprechung der Reform aus 2025 die sonstige Leistung dort besteuert werden, an dem der Leistungserbringer die Sitzung organisiert und ermöglicht. Dieser Ort würde als Ort der tatsächlichen Bewirkung gelten. Folglich ist der Leistungsort in Österreich, da der Sitz des Unternehmens in Österreich ist. Dadurch ist die sonstige Leistung in Österreich steuerbar und steuerpflichtig und grundsätzlich mit dem Normalsatz zu besteuern. Eine derartige Besteuerung widerspricht jedoch dem Kerncharakter der europäischen Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer. Das primäre unionsrechtliche Besteuerungsziel liegt darin, die Steuer an jenem Ort zu erheben, an dem die Leistung tatsächlich in Anspruch genommen und verbraucht wird. Dies wäre lediglich beim österreichischen Kunden der Fall, nicht aber bei jenem aus Deutschland. Diese Besteuerungsdivergenz hat die österreichische Finanzverwaltung erkannt und fingierte daher

nach den UStR 2000 mit dem Wartungserlass 2021 Rz 640n den Besteuerungsort als jenem Ort, wo der Empfänger wohnt. Die Problembehebung seitens der österreichischen Finanzverwaltung schaffte mehr Unsicherheit, da diese Vorgehensweise unions- bzw. EuGH-widersprüchlich war und sich der Leistungserbringer eventuell am Empfängerort steuerlich registrieren hätte müssen. Insbesondere war das Resultat eine eventuelle Nicht- bzw. Doppelbesteuerung der sonstigen Leistung.¹¹⁶

In der umsatzsteuerlichen betrieblichen Praxis hat sich gezeigt, dass die traditionelle Judikatur veraltet ist und nicht für die neue digitale Welt, sondern für die analoge Welt ausgelegt ist.¹¹⁷ Die veraltete gesetzliche Regulierung stößt insbesondere in Zeiten von digitalen sonstigen Leistungen und vor allem in Zeiten der Online-Veranstaltungen an seine Grenzen. Erschwert wurde dies durch die EuGH-Urteile, welche am Dogma der physischen Ausübung festhielten. Diese Sichtweise erwies sich für die Unternehmen und Konsumenten als nicht zielführend und führte zu unbewusst fehlerhaften Besteuerungen sowie starken Wettbewerbsverzerrungen.¹¹⁸ Dementsprechend haben Lobbyverbände der Digital- und Bildungsökonomie Druck auf die Finanzverwaltung bzw. Unionsgeber ausgeübt, um eine Rechtsicherheit zu schaffen, damit die Besteuerung an der wirtschaftlichen Realität erfolgt. Ziel dieser Maßnahmen war es, Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden, sowie steuerliche Neutralität und Fairness zu gewähren.¹¹⁹ Das Ergebnis war das AbgÄG 2024 und eine grundlegende Überarbeitung und Neuerung für den B2C-Bereich durch den § 3a Abs 13 UStG. Im B2B folgte eine Klarstellung mittels dem § 3a Abs 11a UStG.¹²⁰

3.5.2 Risiko der Doppel- bzw. Nichtbesteuerung

Die strikte Anwendung des Tätigkeitsortsprinzips, nach Art 54 MwStSyst-RL bzw. § 3a Abs 11 lit a UStG führte bei Online-Veranstaltungen im Binnenmarkt zu einer strukturellen Dissonanz. Hintergrund des Spannungsfeldes ist die zwingende Notwendigkeit der unionsweiten Harmonisierung des europäischen Mehrwertsteuersystems durch die MwStSyst-

¹¹⁶ Diese Dogmatik und der Wendepunkt der Finanzverwaltung wird in den Kapiteln „3.5.2 Risiko der Doppel- bzw. Nichtbesteuerung“ sowie „3.5.3 EuGH als Wendepunkt mit Rechtsache Geelen und der Turning Point der Finanzverwaltung durch dem UStR Wartungserlass 2021“ erarbeitet.

¹¹⁷ Vgl. *Tumpel*, in *Urnik/Kirchmayr/Steinhauser*, Besteuerung und Wirtschaftsprüfung im Kontext der Digitalisierung, 2020, 142.

¹¹⁸ Vgl. *Tumpel*, in *Achatz/Tumpel/Bieber*, Umsatzsteuer und Unternehmensentscheidungen, 2026, 160f.

¹¹⁹ Vgl. *Tumpel*, in *Urnik/Kirchmayr/Steinhauser*, Besteuerung und Wirtschaftsprüfung im Kontext der Digitalisierung, 2020, 138ff.; *Kuderer/Rattinger*, SWK 17/2022, 743.

¹²⁰ Die Erarbeitung der Neuregulierung wird im Kapitel „3.7 Reform 2025 mittels der Neuregelung durch das AbgÄG 2024 und dessen Folgeaufwände“ vollzogen.

RL. Nur durch ein in sich geschlossenes und harmonisiertes Recht kann das problemlose Funktionieren des Binnenmarktes gewährleistet werden und folglich Wettbewerbsverzerrungen wirksamen sowie nachhaltig verhindert werden.¹²¹ Folglich durfte und sollte, auch in der alten Rechtsauslegung jeder Umsatz und jede Leistung nur einmal besteuert werden, um eventuelle Fehlbesteuerungen zu vermeiden.¹²² Im Zuge der Pandemie erfolgte ein notgedrungener und radikaler Digitalisierungsschub, welcher die Online-Veranstaltungen stark ansteigen ließ. Durch Veranstaltungsdigitalisierungen entstand eine gravierende umsatzsteuerliche Auslegungslücke, welche Beurteilungsmissstände und Qualifikationslücken zwischen den Mitgliedstaaten mit sich führte.¹²³ Diese Qualifikationslücken zeichneten sich in einer vollen bzw. partiellen Doppel- oder Nichtbesteuerung ab.¹²⁴ Die Ursprungsproblematik lag in der sich divergierenden rechtlichen Würdigung im Zuge digitaler Leistungen bezugnehmend auf die Leistungsortsbestimmungsvorschriften nach der MwStSyst-RL. Durch den physischen Anknüpfungspunkt sowie der strengen EuGH-Rechtsprechung entstand die Gefahr der Doppel- oder Nichtbesteuerung von Online-Veranstaltungen. Der schlussendlichen Gründe der Besteuerungsrisiken waren die unterschiedlichen umsatzsteuerlichen Interpretationen der Finanzverwaltungen und die Auslegungen in den unterschiedlichen Mitgliedstaaten.¹²⁵

Insbesondere wuchs die Gefahr der Doppelbesteuerung, die Gefahr eines sog. positiven Kompetenzkonfliktes. Dieser Doppelbesteuerungseffekt entstand sobald der Ansässigkeitsstaat des Leistungserbringers und der Ansässigkeitsstaat des Leistungsempfängers das Besteuerungsrecht für sich beanspruchten und durchführten.¹²⁶ Diese steuerliche Divergenz entsteht indem der leistende Staat der strengen EuGH-Judikatur folgt und damit die sonstige Leistung am Sitz des Leistungserbringers als steuerbar klassifiziert.¹²⁷ Dagegen klassifiziert der Empfängerstaat die sonstige Leistung als eine elektronische Dienstleistung oder nimmt eine teleologische Reduktion des Tätigkeitsortes an. Die umsatzsteuerliche Rechtsfolge ist, dass der Umsatz beim Leistungsempfänger, dem sog. Verbrauchsort, besteuert wird.¹²⁸ Durch diese individuelle juristische Beurteilung und Interpretation entsteht eine umsatzsteuerliche

¹²¹ Vgl. *Kuderer/Rattinger*, SWK 17/2022, 743.; Art 4 MwStSyst-RL.

¹²² Vgl. EuGH, C-452/03, RAL (Channel Islands), ECLI:EU:C:2005:289, Rn 23.

¹²³ Vgl. *Merkx*, in *Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer/Szudoczky/Sanchez*, CJEU - Recent Developments in Value Added Tax, 2023, 182.; *Lavazza/Beretta*, Intertax, 2020, 544ff.

¹²⁴ Vgl. *Senyk*, in *Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer/Szudoczky/Sanchez*, CJEU - Recent Developments in Value Added Tax, 2024, 114.; *Lavazza/Beretta*, Intertax, 2020, 546.

¹²⁵ Vgl. *Kuderer/Rattinger*, SWK 17/2022, 745.

¹²⁶ Vgl. *Ecker*, in *Ecker/Epply/Rößler/Schwab*, Kommentar zur Mehrwertsteuer⁸¹, 2025, § 3a Rz 164.; *Ruppe/Achatz*, UStG – Kommentar⁶, 2024, § 3a Tz 27.

¹²⁷ Vgl. EuGH, C-568/17, Geelen, ECLI:EU:C:2019:388, Rn 47.

¹²⁸ Vgl. *Echevarria*, in *Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer/Szudoczky/Sanchez*, CJEU - Recent Developments in Value Added Tax, 2024, 116.

Doppelbesteuerung, die sonstige Leistung wird zweimal in zwei verschiedenen Staaten mit teilweise zwei unterschiedlichen Steuersätzen besteuert. In Folge der Doppelbesteuerung durch zwei Staaten entsteht eine massive wirtschaftliche Mehrbelastung.¹²⁹ Dies hat zur Folge, dass der Unternehmer die Umsatzsteuer faktisch zweimal schuldet, einmal die lokale Umsatzsteuer an seinem Sitz und jene Umsatzsteuer an den Empfängerstaat.

Diese Problematik war insbesondere im B2C-Bereich maßgeblich, da im B2C-Bereich kein Vorsteuerabzug möglich ist.¹³⁰ In Folge der doppelten umsatzsteuerlichen Besteuerung hat der Unternehmer einen erhöhten Margendruck und muss grundsätzlich die Mehrbelastung an den Endkonsumenten weitergeben. Würde dies nicht der Fall sein, würde das Unternehmen die Mehrbelastung tragen müssen. Insbesondere dadurch ist keine europäische steuerliche Wettbewerbsneutralität mehr gewährleistet worden. Dieser Effekt kann zu bewussten Verlagerungen von steuerlichen Unternehmenssitzen innerhalb der europäischen Union führen. Das Ergebnis ist die Benachteiligung von Mitgliedsstaaten durch andere Mitgliedsstaaten.¹³¹

Nicht nur im B2C-Bereich fand eine umsatzsteuerliche Wettbewerbsverzerrung statt, sondern auch im B2B-Bereich bestand das Risiko einer Doppel- oder einer Nichtbesteuerung. Als Grundvoraussetzung für die Doppel- bzw. Nichtbesteuerung musste ein Mitgliedstaat die sonstige Leistung als Eintrittsberechtigung qualifizieren und der andere Mitgliedstaat als allgemeine sonstige Leistung einstufen.¹³² Die Eintrittsberechtigung führt zur Besteuerung am Leistungsort bzw. am jeweiligen Veranstaltungsort, dagegen führt die Bewertung einer allgemeinen sonstigen Leistung im Binnenmarkt zur Besteuerung beim Empfängerstaat mittels Reverse-Charge-Verfahren. Bei Unternehmen, wie Banken, Versicherer oder Unternehmen welche im Gesundheitssektor tätig sind, hat dies gravierende Folgen im Hinblickes des nicht zulässigen Vorsteuerabzuges.¹³³ Diese Unternehmen wurden durch die ausländische Umsatzsteuer mit Mehrkosten konfrontiert. Unternehmen, welche dennoch zum Vorsteuerabzug berechtigt waren, konnten die Vorsteuer oft nur über langwierige Vorsteuervergütungsverfahren geltend machen.¹³⁴

¹²⁹ Vgl. Kuderer/Rattinger, SWK 17/2022, 746.; Sterzinger, Schriften zum Umsatzsteuerrecht, 33/2020, 129.

¹³⁰ Vgl. Ecker, in: Ecker/Epply/Rößler/Schwab, Kommentar zur Mehrwertsteuer⁸¹, 2025, § 3a Rz 164ff.

¹³¹ Vgl. Thliveros, in: Kerschner/Somare, Taxation in a Global Digital Economy, 2017, 400.

¹³² Vgl. Kuderer/Rattinger, SWK 17/2022, 746.

¹³³ Vgl. Kuderer/Rattinger, SWK 20-21/2021, 1075.

¹³⁴ Vgl. EuGH C-426/22, SOLE-MiZo, ECLI:EU:C:2023:638, Rn 44.

Trotz der RL 2008/9/EG werden die Erstattungsverfahren nicht zur Gänze einheitlich gelebt und erfordern bis heute individuelle betriebswirtschaftliche steuerliche Folgekosten.¹³⁵ Exemplarisch hierfür kann Spanien erwähnt werden. Nach der Durchführung des Vorsteuererstattungsverfahrens im Inland über das österreichische Finanzonline, muss der österreichische Unternehmer zu den betrieblichen Ausgaben und dessen Vorsteuerabzüge Stellungnahme beziehen. Hintergrund dieser Stellungnahme ist, dass das spanische Finanzamt versteckte Betriebsstätten oder umsatzsteuerliche Registrierungspflichten ausschließen möchte. Die angeforderten Stellungnahmen können jedoch ausschließlich digital über das spanische Steuerportal „Sede Electrónica de la Agencia Tributaria“ (AEAT) erfolgen. Die Registrierung ist ausschließlich über „CI@vae Mobile“ bzw. mit einem „Certificate or electronic DNI“ möglich.¹³⁶ Für beide Registrierungsmöglichkeiten benötigt ein ausländischer EU-Unternehmer eine lokale Fiskale Beratungsunterstützung, welche wiederum betriebliche Folgekosten mit sich bringen. Darüber hinaus müssen die sonstigen anfallenden Verwaltungsmehraufwände, die zeitliche Komponente sowie sprachliche Barrieren berücksichtigt werden, da Hilfeleistungen von lokalen Finanzämtern meist in lokaler Sprache erfolgen.

Im Speziellen zeigt sich, dass in der Praxis die Doppelbesteuerung ebenso im B2B-Bereich möglich und an der Tagesordnung war. In den selteneren Fällen bestand auch die Gefahr einer Nichtbesteuerung.¹³⁷ Dies war der Fall, wenn beide beteiligten Mitgliedstaaten dem jeweiligen anderen Mitgliedstaat das Besteuerungsrecht zuwies. Durch die Anwendung der österreichischen Verwaltungspraxis ab 2022 war die Negativfolge die Nichtbesteuerung. Dies trat ein, wenn der Staat in dem die sonstige Leistung erbracht wurde die Besteuerung auf den Empfängerstaat verschob und der Empfängerstaat die Besteuerung im Inland negatierte.¹³⁸ Das Fehlen einer unionsweiten harmonisierten umsatzsteuerlichen Definition hatte besondere Auswirkungen auf hybriden Online-Veranstaltungen. Das Risiko einer Doppel- oder einer Nichtbesteuerung erhöhte sich insbesondere bei hybriden Online-Veranstaltungen.¹³⁹

¹³⁵ Vgl. *Thliveros*, in *Kerschner/Somare*, Taxation in a Global Digital Economy, 2017, 415.

¹³⁶ Vgl. Agencia Tributaria, www.sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/en_gb/mi-area-personal.html (Stand 15.02.2026).

¹³⁷ Vgl. *Kuderer/Rattinger*, SWK 17/2022, 746.

¹³⁸ Vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG – Kommentar⁶, 2024, § 3a Tz 27, Tz 106/1.; *Kuderer/Rattinger*, SWK 17/2022, 745f.

¹³⁹ Vgl. *Senyk* in *Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer/Szudoczky/Sanchez*, CJEU - Recent Developments in Value Added Tax, 2024, 114.

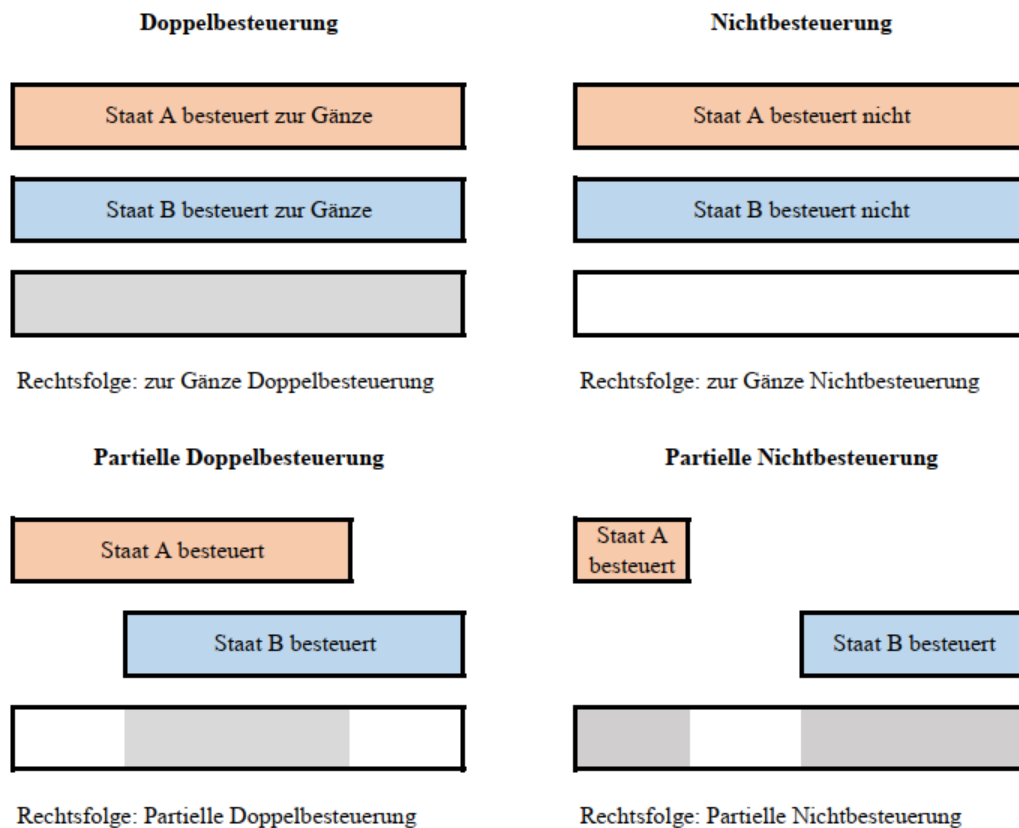


Abbildung 2: Umsatzsteuerliche Rechtsfolgen divergierender Verwaltungsinterpretationen zur Leistungsortbestimmung bis 01.01.2025 (eigene Darstellung).

Da bei hybriden Online-Veranstaltungen die Trennbarkeit der sonstigen Leistung sowie der Leistungsort geprüft werden musste, konnte bei derselben Leistungserbringung zugleich eine Doppel- und Nichtbesteuerung möglich sein. Je nach Beurteilung konnte die Akzessorietät maßgeblich sein.¹⁴⁰ Wurde eine Nebenleistung der Online-Veranstaltung als unselbstständige Nebenleistung zur physischen Hauptleistung klassifiziert, hatte dies die Besteuerung am Veranstaltungsort bzw. Tätigkeitsort zur Folge. Wurde bei der grenzüberschreitenden Leistungserbringung von einem Mitgliedstaat die Nebenleistung als eigenständige Leistung oder als dominierende Leistung eingestuft, griff das Empfängerortsprinzip. Die steuerliche Rechtsfolge war wiederum eine Doppelbesteuerung und zwar am Tätigkeitsort sowie Empfängerort.¹⁴¹ Des Weiteren bestand die Rechtsgefahr der Aufteilung. Wurde eine sonstige Leistung getrennt beurteilt, bestand das Risiko, dass die Aufteilungsmaßstäbe der Finanzverwaltungen abwichen.¹⁴² Dies konnte beispielsweise möglich sein, wenn ein Mitgliedstaat die gesamte Leistungserbringung der physischen Präsenz zuordnete, während der andere Mitgliedstaat die Besteuerung des virtuellen Anteils der Online-Veranstaltung tätigte.

¹⁴⁰ Vgl. Echevarria, in Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer/Szudoczky/Sanchez, CJEU - Recent Developments in Value Added Tax, 2024, 130.

¹⁴¹ Vgl. Kuderer/Rattinger, SWK 20-21/2021, 1073.

¹⁴² Vgl. Ecker, in Ecker/Epply/Rößler/Schwab, Kommentar zur Mehrwertsteuer⁸¹, 2025, § 3a Rz 209.; EuGH C-463/16, Stadion Amsterdam, ECLI:EU:C:2018:22, Rn 26.

Dies konnte zu einer aliquoten Doppelbesteuerung der gleichen sonstigen Leistung mit sich führen.¹⁴³ Spiegelbildlich zur partiellen Doppelbesteuerung bestand das Risiko einer partiellen Nichtbesteuerung.¹⁴⁴ Dies konnte der Fall sein, wenn die beteiligten Mitgliedstaaten den umsatzsteuerlichen Qualifikationskonflikt in umgekehrter Weise klassifizierten. Insbesondere war dies der Fall, wenn der Ansässigkeitsstaat des leistenden Unternehmen die virtuelle Teilnahme an einer Online-Veranstaltung als eigenständige elektronische Dienstleistung oder als B2B-Generalfall qualifizierte und folglich das Besteuerungsrecht an dem Empfängerstaat zuwies.¹⁴⁵ Ging nun der Empfängerstaat, aufgrund abweichender nationalen Finanzverwaltungsinterpretationen oder aufgrund einer Nebenleistung, davon aus, dass die sonstige Leistung am Tätigkeitsort des Leistenden und somit am physischen Veranstaltungsort steuerbar sei, war die Folge ein Verzicht dessen Steuerbarkeit. Aus dieser Konstellation resultierte als umsatzsteuerliche Rechtsfolge eine partielle Nichtbesteuerung der sonstigen Leistung. Der Ursprungsstaat verwies auf den Empfängerort und folglich auf den Empfängerstaat, während der Empfängerstaat auf den Tätigkeitsort im Ausland verwies.¹⁴⁶ Durch die Divergenzen zwischen der physischen Präsenz, der EuGH-Rechtsprechungen sowie den wirtschaftlichen Tatsächlichkeiten, wurden die nationalen Finanzverwaltungen zu Alleingängen gezwungen. Bis zur Reform mittels des AbgÄG 2024, verursachten die Maßnahmen und Interpretationen der nationalen Verwaltungspraxen starke Rechtsunsicherheiten. Die Folgen waren national gesetzeskonforme jedoch unionswidrige Doppel- oder bzw. und Nichtbesteuerungen.¹⁴⁷

3.5.3 EuGH als Wendepunkt mit Rechtssache Geelen, der Turning Point der Finanzverwaltung durch dem UStR-Wartungserlass 2021 und dessen dogmatische Kritik

Die rechtlich umsatzsteuerliche Behandlung von Online-Veranstaltungen markiert einen wesentlichen Paradigmenwechsel bei der österreichischen Finanzverwaltung. Mit dem UStR Wartungserlass 2021 vollzog das Bundesministerium für Finanzen (BMF) bei der Besteuerung von Online-Veranstaltungen einen Turning Point: Weg vom physikalisch geprägten Tätigkeitsort und hin zum Empfängerort. Obwohl der EuGH mit der Rechtscausa „Geelen“ die

¹⁴³ Vgl. *Echevarria*, in *Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer/Szudoczky/Sanchez*, CJEU - Recent Developments in Value Added Tax, 2024, 130.

¹⁴⁴ Vgl. *Kuderer/Rattinger*, SWK 17/2022, 746.

¹⁴⁵ Vgl. *Senyk* in *Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer/Szudoczky/Sanchez*, CJEU - Recent Developments in Value Added Tax, 2024, 114.

¹⁴⁶ Vgl. *Kuderer/Rattinger*, SWK 17/2022, 745.; *Lavazza/Beretta*, Intertax, 2020, 547.

¹⁴⁷ Vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG – Kommentar⁶, 2024, § 3a Tz 27, Tz 106/1.; *Kuderer/Rattinger*, SWK 17/2022, 746.; Der Schwenk der österreichischen Finanzverwaltung wird im Folgekapitel „3.5.3 EuGH als Wendepunkt mit Causa Geelen und der Turning Point der Finanzverwaltung durch dem UStR-Wartungserlass 2021“ erörtert.

dogmatische Behandlung des Leistungsortes bei interaktiven Online-Veranstaltungen klar judizierte. Das BMF hat trotz der EuGH-Rechtsprechung bereits Jahre vor dem AbgÄG 2024 den Schwenk vollzogen.¹⁴⁸

Das EuGH-Urteil in der Rechtssache „Geelen“ erging zur Rechtslage zur Zeit der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie. Im Ergebnis waren interaktive Online-Dienstleistungen am Ort der tatsächlichen Erbringung, nach Art 9 Abs Buchst. c der 6ten MwSt-RL, des Dienstleisters zu besteuern.¹⁴⁹ Die maßgebliche Tragweite und kausale Relevanz der EuGH-Rechtsprechung kristallisierte sich im Zuge der Neuauslegung durch den europäischen Mehrwertsteuerausschuss heraus.¹⁵⁰ Mit großer Mehrheit wurde hierzu eine Leitlinie verabschiedet, die teleologische Reduktion des Tätigkeitsortes im digitalen Raum beinhaltet.¹⁵¹

Der MwSt-Ausschuss vertrat die Meinung, dass interaktive Online-Veranstaltungen, der Ort an dem der Leistungsempfänger ansässig ist, als derjenige Ort fingiert werden muss, an dem die Tätigkeit tatsächlich stattfand.¹⁵² Diese Neuinterpretation löst den physischen Ort der Tätigkeit als steuerlichen Leistungsort ab. Dadurch verlagerte sich der steuerliche Leistungsort, im B2C-Bereich mittels Bestimmungslandprinzips, zum Bestimmungslandes. Diese Neuauslegung erfolgte bevor der Unionsgesetzgeber den Art 54 MwStSyst-RL novellierte. Im Zuge dieser europäischen Entwicklung und griff die österreichische Finanzverwaltung die Entscheidung des europäischen Mehrwertsteuerausschusses proaktiv auf.¹⁵³ Das Ergebnis war die Implementierung und Neuauslegung des § 3a Abs 11 lit a UStG mittels dem UStR Wartungserlass 2021, welcher ab 01.01.2022 einen Systemwechsel und eine administrative Kehrtwende einläutete.¹⁵⁴

Bis zum Ende des Jahres 2021 folgte die österreichische Gesetzgebung und Verwaltungspraxis bei interaktiven Online-Veranstaltungen im B2C-Bereich strikt dem Prinzip des Tätigkeitsortes. Dies führte grundsätzlich dazu, dass österreichische Online-Veranstalter ihre Kurse an Privatkunden mit der österreichischen Umsatzsteuer fakturieren mussten. Ausnahmen

¹⁴⁸ Vgl Kuderer/Rattinger, SWK 17/2022, 743f.

¹⁴⁹ Vgl EuGH C-568/17, Geelen, ECLI:EU:C:2019:388, Rn 47.

¹⁵⁰ Vgl Echevarria, in Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer/Szudoczky/Sanchez, CJEU - Recent Developments in Value Added Tax, 2024, 126.

¹⁵¹ Vgl MwSt-Ausschuss, 19.04.2021, Dok 1016, Pkt 1.

¹⁵² Vgl Echevarria, in Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer/Szudoczky/Sanchez, CJEU - Recent Developments in Value Added Tax, 2024, 126.

¹⁵³ Vgl UStR 2000, Rz 640n idF Wartungserlass 2021.; Kuderer/Rattinger, SWK 17/2022, 744.

¹⁵⁴ Vgl UStR 2000, Rz 640n, Rz 640q idF Wartungserlass 2021.

bestätigen die Regel, beispielsweise aufgrund der Anwendung der Kleinunternehmerregelung waren die Umsätze bis zur damaligen Umsatzgrenze Umsatzsteuerbefreit.

Der Systemwechsel ab 01.01.2022 und folglich mit der Neufassung der Rz 640n und Rz 640q der UStR 2021, vollzog das BMF eine deutliche Kehrwertwende zur bisherigen Verwaltungspraxis.¹⁵⁵ Die Umsätze bzw. sonstigen Leistungen als Online-Veranstaltungen, welche ab dem 01.01.2022 getätigt wurden, mussten beim Leistungsempfänger besteuert werden. Der Leistungsort beim Leistungsempfänger wurde mit dessen gewöhnlichem Aufenthalt oder Sitz definiert. Das BMF begründete diesen Schwenk explizit als Folge und Notwendigkeit aufgrund der EuGH-Judikatur. Die faktische Rechtsfolge war, dass interaktive Online-Veranstaltungen im Hinblick des Leistungsortes elektronischen Dienstleistungen gleichgestellt wurden.¹⁵⁶ Damit mussten Online-Veranstaltungen faktisch nicht mehr geprüft werden, ob es sich um elektronische Dienstleistungen im Sinne des Art 7 DVO handelt. Da beide sonstigen Leistungen im B2C-Bereich zum selben umsatzsteuerlichen Ergebnis führten. Die Kernproblematik zur Bestimmung des Empfängerortes wurde im Zuge der Leitlinien des Mehrwertsteuerausschusses nicht anwendungsorientiert behandelt: Die Bestimmung des Empfängerortes sollte über sinnngemäße Vermutungsregeln gemäß dem Art 24a ff. der Durchführungsverordnung EU 282/2011 erfolgen.¹⁵⁷ Dies zwang die Veranstaltungsunternehmer dazu im B2C-Bereich in der Regel zwei einander nicht widersprechende Beweismittel automatisiert zu erheben und abzugleichen. Diese Vorgaben können in der Massenabwicklung digitaler Geschäftsmodelle einen unverhältnismäßigen hohen Folgeaufwand verursachen. Dabei müssen insbesondere die technischen Hürden, wie bei einer Verschleierung von IP-Adressen über VPN-Nutzung, berücksichtigt werden.¹⁵⁸

Aus Sicht der wissenschaftlichen Literatur ist die Anwendungsänderung durchaus problematisch.¹⁵⁹ Kernproblem war und blieb der Vorgriff auf eine Gesetzesänderung, welche unionsrechtlich erst mit der Richtlinie (EU) 2022/542 vereinheitlicht wurde. Wesentlich waren die mangelnden Gesetzesgrundlagen.¹⁶⁰ Im nationalen Recht war der Wortlaut des § 3a Abs 11 lit a UStG weiterhin gleich. Bis zum AbgÄG 2024 blieb der Paragraph unverändert und stellte kontinuierlich auf den Tätigkeitsort ab. Die steuerliche dogmatische juristische Interpretation

¹⁵⁵ Vgl MwSt-Ausschuss, 19.04.2021, Dok 1016, Pkt 1.

¹⁵⁶ Vgl UStR 2000, Rz 640n idF Wartungserlass 2021.

¹⁵⁷ Vgl MwSt-Ausschuss, 19.04.2021, Dok 1016, Pkt 1.

¹⁵⁸ Vgl *Ruppe/Achatz*, UStG – Kommentar⁶, 2024, § 3a Tz 142/4f.; *Thliveros*, in *Kerschner/Somare*, Taxation in a Global Digital Economy, 2017, 413.

¹⁵⁹ Vgl *Höink*, DB, 40-41/2025, 2463.; *Kuderer/Rattinger*, SWK 17/2022, 744.

¹⁶⁰ Vgl *Kuderer/Rattinger*, SWK 17/2022, 743.

des Tätigkeitortes und der wirtschaftlichen Interpretation der physischen Tätigkeit war unmöglich.¹⁶¹ Zu Recht hat die Fachliteratur diese Vorgehensweise als höchst fraglich eingestuft: Es stellte sich die Zulässigkeitsfrage, ob eine andere Interpretation als eine solche, die in den nationalen Gesetzestexten verankert ist, überhaupt rechtens sein könne. Dies löste eine erhebliche Kontroverse aus.¹⁶²

Dadurch ergab sich mit hoher Wahrscheinlichkeit eine hohe Dunkelziffer von fehlerhaften B2C-Besteuerungen und ein erhebliches steuerliches Compliance Risiko für Online-Veranstalter.¹⁶³ Dabei warnte insbesondere *Moldan*, in seinem Fachbeitrag in der Umsatzsteuer-Rundschau, dass auf die Unternehmen eine Welle an Problemen zukommen könnte, weil in der Vergangenheit massenhaft umsatzsteuerlich fehlerhafte fakturierte Rechnungen an Endverbrauchern erging.¹⁶⁴ Die korrekte steuerliche dogmatische juristische Interpretation war nur möglich, indem über die Grenzen der Auslegungsmethodik interpretiert wurde. Insbesondere musste über die Grenze des äußerst möglichen Wortsinnes verinnerlicht werden, um keine potenziellen Qualifikationskonflikte zu generieren.¹⁶⁵ Erst mit der formellen legislatischen Adaptierung und der Sanierung des § 3a Abs 11 lit a UStG, wurde eine valide und rechtskonforme Gesetzesgrundlage geschaffen.¹⁶⁶

¹⁶¹ Vgl Höink, DB, 40-41/2025, 2464.

¹⁶² Vgl Kuderer/Rattinger, SWK 17/2022, 744.; Merkx, International VAT Monitor, 4/2022, 155f.

¹⁶³ Vgl Moldan, UR 2024, 447.; Kuderer/Rattinger, SWK 17/2022, 745.

¹⁶⁴ Vgl Moldan, UR 2024, 447.

¹⁶⁵ Vgl Kuderer/Rattinger, SWK 17/2022, 748.

¹⁶⁶ Ein weiterer äußerst kritischer Punkt war die Rechtsfolge im Hinblick der Gefahren von Doppel- und Nichtbesteuerungen. Diese sind im Kapitel „3.5.2 Risiko der Doppel- bzw. Nichtbesteuerung“ erläutert.

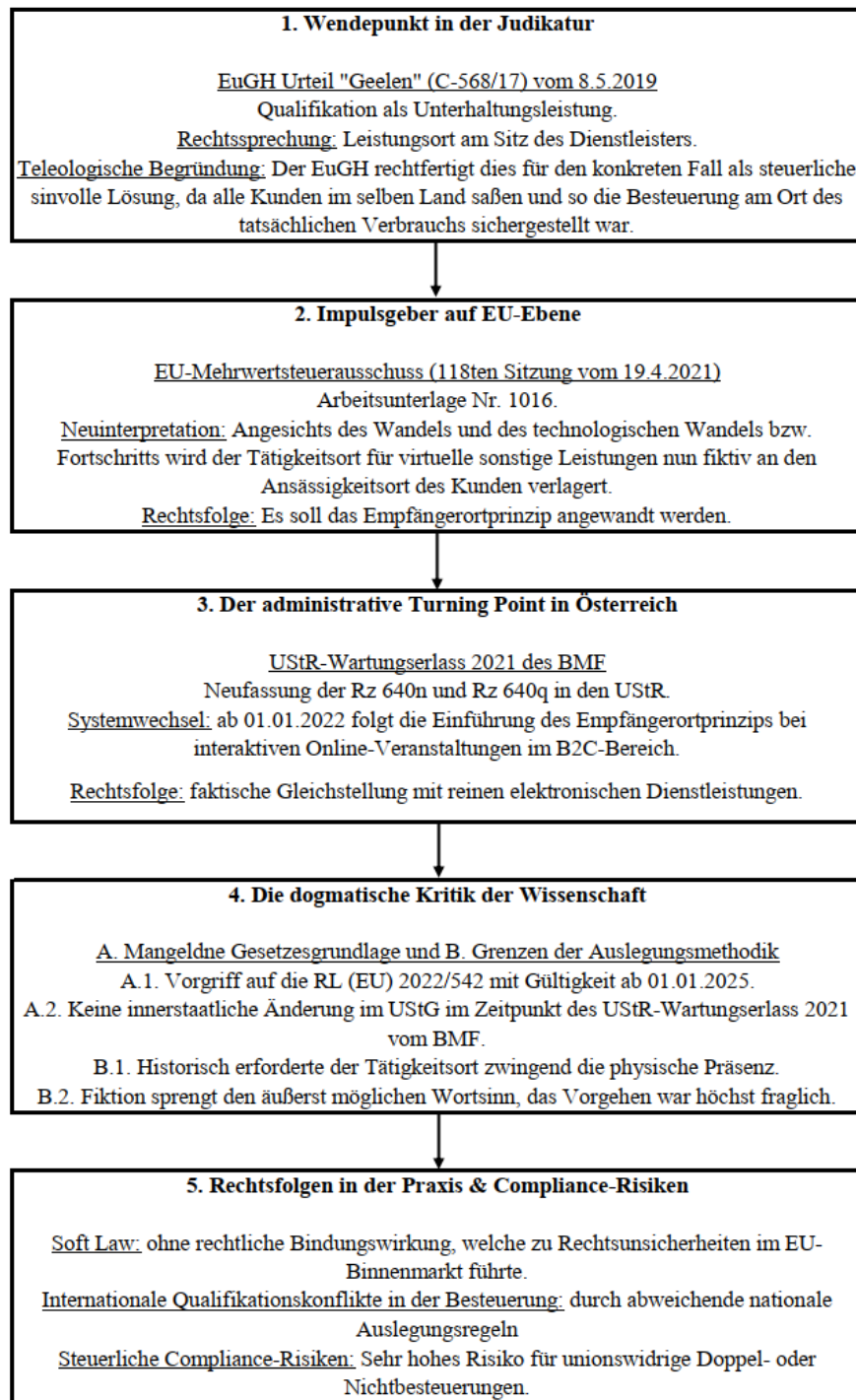


Abbildung 3: Der Entwicklungsverlauf und die Rechtsproblematik des administrativen Vorgriffes auf das Empfängerortsprinzip bei interaktiven Online-Veranstaltungen (eigene Darstellung).

Das Ziel des UStR-Wartungserlasses 2021 war es, die Besteuerung am Verbraucherort zu etablieren und zu verankern. Damit wollte die österreichische Finanzverwaltung der Digitalisierung aus der umsatzsteuerlichen Perspektive sowie dem europäischen Mehrwertsteuerausschuss Rechnung tragen.¹⁶⁷ Durch das Vorpreschen ohne die

¹⁶⁷ Vgl MwSt-Ausschuss, 19.04.2021, Dok 1016, Pkt 1.

Berücksichtigung von gesetzlichen Folgeeffekten entstand eine Phase der Rechtsunsicherheit und massiven steuerlichen Risiken für Online-Veranstalter, insbesondere im B2C-Bereich. Mittels der Richtlinie (EU) 2022/542 und folglich durch die EU-Harmonisierung, wurde europäische Klarheit geschaffen.

3.6 Blick zu den Affinitätsstaaten Deutschland und Italien

3.6.1 Deutschland

Das traditionelle physische Veranstaltungsortprinzip nach dem Art 53 und dem Art 54 der MwStSyst-RL erwies sich auch in den Nachbarstaaten wie Deutschland und Italien bei Online-Veranstaltungen als unzureichend und krisenanfällig.¹⁶⁸ Die zwei nachfolgenden Kapitel analysieren und ermöglichen eine rechtsvergleichende vorher und nachher Untersuchung der Affinitätsstaaten Deutschland und Italien.

In Deutschland war die Lage vor der Reform 2025 durch das deutsche Bundesministerium für Finanzen (dBMF) mit Kontroversen geprägt. Im Juni 2021 reagierte das dBMF auf die EuGH-Entscheidung in der Rechtssache „Srf konsulterna“. Das deutsche Ministerium ordnete für den B2B-Sektor an, dass das Veranstaltungsortprinzip nach § 3a Abs 3 Nr. 5 dUStG zwingend die physische Präsenz des Leistungsempfängers erfordere. Bei Online-Teilnahmen und folglich bei Online-Veranstaltungen wurde die Rückausnahme festgelegt. Dadurch wurde die klare Rechtsvorschrift der Anwendung der Generalnorm des Empfängerortsprinzips nach § 3a Abs 2 dUStG geschaffen.¹⁶⁹ Die deutlich größere Divergenz, analog zur Behandlung in Österreich, löste der Umgang im B2C-Bereich aus. Das dBMF griff mit dem BMF-Schreiben vom 29. April 2024 der Reform 2025 vor und löste faktisch die Besteuerung von Online-Veranstaltungen am Wohnsitz bzw. am gewöhnlichen Aufenthaltsorts des Leistungsempfängers aus.¹⁷⁰ Demgegenüber griff im deutschen UStG nach § 3a Abs 3 Nr. 3 dUStG weiterhin das Tätigkeitsortsprinzip.¹⁷¹ In der Fachliteratur sowie in Fachkreisen wurde diese Haltung und Vorgehensweise stark kritisiert und als *contra legem* betitelt. Insbesondere wurde die Entscheidung des dBMF bei Leistungskombinationen (sog. Bundles) und hybriden Online-Veranstaltungen kritisch betrachtet. Wurde beispielsweise eine Online-Veranstaltung als Live-Stream aufgezeichnet und später als Abruf online zur Verfügung gestellt, fingierte die deutsche

¹⁶⁸ Vgl. Echevarria, in Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer/Szudoczky/Sanchez, CJEU - Recent Developments in Value Added Tax, 2024, 116.

¹⁶⁹ Vgl. Biermaier/Ecker, ICON News vom 16.02.2022.; Kuderer/Rattinger, SWK 20-21/2021, 1073.

¹⁷⁰ Vgl. Höink, DB, 40-41/2025, 2464.; Grune, AktStR 2025, 711ff.; Kuderer/Rattinger, SWK 17/2022, 744f.

¹⁷¹ Vgl. Moldan, UR 2024, 439.

Finanzverwaltung stets eine untrennbare Leistung *sui generis*. Die umsatzsteuerliche Rechtsfolge war eine zwingende Besteuerung mit dem Regelsteuersatz von 19%.¹⁷² Die strikte Regulierung zu Leistungsbündeln und in Folge die Anwendung des *sui generis* Doktrin bei Leistungskombinationen wurde mit der Reform 2025 abgekehrt. Durch die Adaptierung des dUStG zum 01.01.2025 wurde die europäische Richtlinie umgesetzt und hob das dBMF mit dem Schreiben vom 8. August 2025 das umstrittene dBMF-Schreiben vom 29. April 2024 zur Gänze auf.¹⁷³ Aufgrund dessen erfolgt eine europäisch konforme Besteuerung von Online-Veranstaltungen und zusätzlich eine scharfe Trennung zwischen zwei Hauptkategorien.¹⁷⁴ Die Trennung und Untergliederung erfolgt in vorproduzierte Inhalte, wie Video-on-Demand oder E-Learningvideos, und in Echtzeitübertragungen, wie Live-Streams.¹⁷⁵

Die Bereitstellung eines vorproduzierten Inhaltes, wie einer digitalen Aufzeichnung, welche der Leistungsempfänger individuell und zeitversetzt konsumieren kann, stuft die deutsche Finanzverwaltung als eine auf dem elektronischen Wege erbrachte sonstige Leistung, nach § 3a Abs 5 Satz 2 Nr. 3 dUStG, ein.¹⁷⁶ Begründet wird dies damit, dass die sonstige Leistung im Kern automatisiert und mit minimaler individueller menschlicher Beteiligung erbracht werden kann.¹⁷⁷ Dadurch liegt der Leistungsort, nach § 3a Abs 5 Satz 1 dUStG, am Ort des Konsums und folglich am Ort des Verbrauchers. Grundsätzlich besteht bei der deutschen Handhabung im Vergleich zur österreichischen Handhabung kein wesentlicher Unterschied. Entscheidend ist vielmehr die steuerliche Rechtsfolge dieser Beurteilung. Das dBMF negiert die Anwendung von Steuerbefreiungen und Steuerermäßigungen für sonstige Leistungen nach § 4 Nr. 20 dUStG und § 4 Nr. 21 dUStG. Darunter fallen Leistungen im Bildungssektor aber auch kulturelle und künstlerische Leistungen.¹⁷⁸ Die zweite Hauptkategorie ist die Echtzeitübertragung. Dies ist beispielsweise bei hybriden Online-Veranstaltungen der Fall. Analog zur österreichischen Finanzverwaltung beurteilt das dBMF hybride Online-Veranstaltungen nicht als elektronische sonstige Leistungen. Die Begründung ist wiederum analog zur österreichischen Finanzverwaltung und wird mit der wesentlichen menschlichen Beteiligungskomponente argumentiert. Diese sei dermaßen prägend, dass es sich um keine abrufbare elektronische Dienstleistung handeln könne.¹⁷⁹ Im Gegensatz zur ersten Hauptkategorie, gewährt die

¹⁷² Vgl. Höink, DB, 40-41/2025, 2465.

¹⁷³ Vgl. Grune, AktStR 2025, 712.

¹⁷⁴ Vgl. Moldan, UR 2024, 438f.

¹⁷⁵ Vgl. Walkenhorst, UStB 2025, 268.

¹⁷⁶ Vgl. dBMF 08.08.2025, III C 3 - S 7117-j/00008/006/043, BStBl I 2025, 1637, Rn 3.

¹⁷⁷ Vgl. Walkenhorst, UStB 2025, 270.

¹⁷⁸ Vgl. dBMF 08.08.2025, III C 3 - S 7117-j/00008/006/043, BStBl I 2025, 1637, Rn 5, Rn 13.

¹⁷⁹ Vgl. Walkenhorst, UStB 2025, 271.; Moldan, UR 2024, 438.

deutsche Finanzverwaltung für sonstige Leistungen nach § 4 Nr. 20 und Nr. 21 dUStG die Privilegierung von Steuerbefreiungen. Dementsprechend auch die Anwendung von ermäßigten Steuersätzen für derartige sonstige Leistungen nach § 12 Abs 2 Nr. 7 Buchst. a dUStG. Die Gewährung setzt lediglich eine Interaktion voraus. Die deutsche Finanzverwaltung verweist auf einer sehr breiten Auslegung des Begriffes der Interaktion. Weshalb das bloße Zuhören in Echtzeit bereits als eine ausreichende Interaktion gilt.¹⁸⁰

Das bestehende Kernproblem in der deutschen Verwaltungspraxis ist die Verbinndung des dUStG mit dem deutschen Fernunterrichtsschutzgesetz (FernUSG), welches insbesondere Online-Bildungsanbieter betrifft.¹⁸¹ Die Problematik resultiert aus der zivilrechtlichen Judikatur des Bundesgerichtshofs (BGH) und des dBMF im Zuge des deutschen Umsatzsteueranwendungserlasses (UStAE).¹⁸² Hintergrund dieser Divergenz ist das Online-Bildungsleistungen eine Zulassungspflicht nach dem FernUSG benötigen um in die steuerliche Begünstigung zu fallen.¹⁸³ Diese Begünstigung kann im B2C-Bereich von Vorteil sein, jedoch im B2B-Bereich wo ein Vorsteuerabzug wünschenswert wäre, nicht. Nun urteilte der BGH mit dem Urteil vom 12.06.2025, dass das FernUSG nicht nur für Endverbraucher, sondern auch auf Unternehmer im Sinne des § 14 dBGB anwendbar ist. Der BGH begründete seine Entscheidung mit dem Schutz aller Teilnehmer und folglich auch unternehmerischen Kunden von Bildungsleistungen im FernUSG.¹⁸⁴ Wird nun beispielsweise eine hochpreisige Fortbildung als Online-Veranstalter im B2B angeboten und hat der Anbieter keine gültige Zulassung gemäß § 7 Abs 1 iVm § 12 FernUSG, ist der Vertrag nichtig. Durch das BGH-Urteil vom 12.06.2025 ist die zivilrechtliche Rechtsfolge die vollständige Rückerstattung der geleisteten Teilnahmegebühren, da der Vertrag nichtig gewesen sei.¹⁸⁵

Diese zivilrechtliche Ausweitung auf den B2B-Sektor trifft nun auf die starre umsatzsteuerliche Vorgabe der deutschen Finanzverwaltung. Im aktuellen Entwurf des UStAE bestimmt das dBMF Lehrgänge und Streaming Angebote, welche nach dem FernUSG zugelassen sind, zur Gänze und immer zwingend unecht umsatzsteuerfrei sind.¹⁸⁶ Dies steht im Konflikt mit B2B-Bildungsanbietern. B2B-Anbieter wünschen sich keine zwingende unechte Steuerbefreiung,

¹⁸⁰ Vgl dBMF 08.08.2025, III C 3 - S 7117-j/00008/006/043, BStBl I 2025, 1637, Rn 5, Rn 7f.; *Moldan*, UR 2024, 438.

¹⁸¹ Vgl *Grune*, AktStR 2025, 711f.; *Höink*, DB, 40-41/2025, 2465.

¹⁸² Vgl *Grune*, AktStR 2025, 711.; dBGH 12.06.2025, III ZR 109/24.

¹⁸³ Vgl *Höink*, DB, 40-41/2025, 2465.

¹⁸⁴ Vgl BGH 12.06.2025, III ZR 109/24, Rn 31f., Rn 35.

¹⁸⁵ Vgl BGH 12.06.2025, III ZR 109/24, Rn 18.

¹⁸⁶ Vgl dBMF (Entwurf) 20.01.2025, III C 3 - S 7179/00054/002/006, Abschn 4.21.1 Abs 1 Satz 9 UStAE-E.

sondern streben einen Vorsteuerabzug an. Diese unechte Steuerbefreiung führt zu einer Belastung durch nicht zulässige Vorsteuerabzüge, welche wiederum die Kosten für die Anbieter erhöhen.¹⁸⁷ Bis dato konnten derartige Bildungsanbieter gezielt Leistungsbündel als einheitliche, steuerbare und steuerpflichtige sonstige Leistung anbieten. Hat der Anbieter jedoch eine zulässige § 7 iVm § 12 FernUSG Zulassung, kann der Anbieter die umsatzsteuerliche Prüfung von Leistungskombinationen nach Rn12 des dBMF-Schreibens gar nicht mehr vornehmen. Die steuerliche Rechtsfolge ist die zwingende Anwendung der Steuerfreiheit. Es besteht auch keine Möglichkeit einer Optierung zur Steuerpflicht. Da die Optierung weder im dUStG, noch im Unionsrecht vorgesehen ist.¹⁸⁸

Dadurch befinden sich aktuell in Deutschland Bildungsanbieter von Online-Veranstaltungen in einem gewissen Dilemma. Wird das FernUSG ignoriert so können die Leistungsangebote steuerpflichtig angeboten werden. Dadurch bleibt weiterhin der Vorsteuerabzug bestehen. Aus zivilrechtlicher Perspektive sind die Verträge nichtig und die Anbieter gehen ein hohes Risiko von Rückforderungsansprüchen mit deren Kunden ein.¹⁸⁹

Das Dilemma verdeutlicht sich mit der Beantragung der zivilrechtlich notwendigen Zulassung gemäß dem FernUSG. Infolgedessen werden die angebotenen Bildungsleistungen umsatzsteuerfrei und die Anbieter verlieren das Recht auf Vorsteuerabzug.¹⁹⁰ Die ursprüngliche nicht erwünschte europäische Wettbewerbsverzerrung lebt dadurch wieder auf. In der aktuellen Fachliteratur und Praxis wird diese Entwicklung stark kritisiert. Experten und Anwender fordern das dBMF auf, den problematischen Satz zur Zulassung des FernUSG im UStAE-Entwurf im Abschnitt 4.21.1 Abs 1 S. 9 umgehend zu streichen.¹⁹¹ Die jüngste zivilrechtliche Entwicklung bestätigt die Sichtweise der Kritiker. Das Landesgericht München I hat vor kurzem in seinem Urteil vom 08.08.2025 am anbieterfreundlichsten entschieden. Das Landesgericht entschied, dass bei Online-Veranstaltungen mit direkter und intensiver menschlicher Betreuung die anonyme Distanz fehle und diese somit nicht unter das FernUSG fallen können.¹⁹² Würde sich diese Art der juristischen Betrachtungsweise durchsetzen, wäre die umsatzsteuerliche Rechtsfolge die Nichtanwendung der automatischen

¹⁸⁷ Vgl *Höink*, DB, 40-41/2025, 2465.

¹⁸⁸ Vgl *Walkenhorst*, UStB 2025, 265.

¹⁸⁹ Vgl BGH 12.06.2025, III ZR 109/24, Rn 18.

¹⁹⁰ Vgl *Grune*, AktStR 2025, 721.

¹⁹¹ Vgl *Prätzler*, UStDD 15/2025, 14.

¹⁹² Vgl dLG München I 08.08.2025, 47 O 12802/24, GRUR-RS 2025, 21602, Rn 13 ff.

Umsatzsteuerfreiheit.¹⁹³ Dadurch würde sich die Wettbewerbsverzerrung vollständig beseitigen.

3.6.2 Italien

Im italienischen Steuerrecht werden die europäischen Vorgaben zu Veranstaltungsleistungen im Wesentlichen im Articolo (Art) 7-quinquies Decreto IVA des D.P.R. n. 633/1972 geregelt. Vor der europäischen Reform 2025 hatte die italienische Finanzverwaltung (Agenzia delle Entrate) widersprüchliche und stark fallbezogene Auslegungen publiziert. Die widersprüchlichen Auslegungen bezogen sich auf die körperliche Greifbarkeit bei Online-Veranstaltungen, insbesondere bei hybriden Online-Veranstaltungen.¹⁹⁴

Ein bekanntes Beispiel hierfür war die Stellungnahme „Risposta n. 353/2022“. Hierbei hat das italienische Finanzamt zu einer hybriden Online-Veranstaltung Stellung bezogen. In der Stellungnahme ging es um einen italienischen Fachverband, welcher einen wissenschaftlichen Kongress in Italien, als hybride Online-Veranstaltung organisierte. Dadurch wurde der Kongress ebenso als Live-Stream übertragen. Das italienische Finanzamt vertrat die Sichtweise, dass die virtuelle Teilnahme bei der hybriden Online-Veranstaltung um eine rein alternative Art der Teilnahme handle.¹⁹⁵ Die umsatzsteuerliche Rechtsfolge war die strikte Anwendung des Art 7-quinquies D.P.R. n. 633/1972 und bestand darin, dass der Leistungsort, unabhängig der physischen Präsenz oder virtuellen Teilnahme, zwingend in Italien erbracht wurde. Für die betriebliche Praxis hatte dies erhebliche Auswirkungen: Der Veranstalter war gezwungen auch ausländischen virtuellen Teilnehmenden B2B- und B2C-Kunden die italienische Umsatzsteuer zu fakturieren.¹⁹⁶ Dadurch wurde für derartige grenzüberschreitenden sonstigen Leistungen die Generalklausel des Empfängerortsprinzips außer Kraft gesetzt. Folglich fand keine Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens statt. Somit entstand ein unionsrechtlicher Widerspruch. Die gewollte Besteuerung nach dem Bestimmungslandprinzips wurde dadurch nicht umgesetzt und es entstanden weitere Risiken, welche zu einer Doppelbesteuerung führen konnten.¹⁹⁷

¹⁹³ Vgl. *Grune*, AktStR 2025, 725f.

¹⁹⁴ Vgl. Agenzia delle Entrate, 04.08.2022, Risposta n. 409/2022.; Agenzia delle Entrate, 28.06.2022, Risposta n. 353/2022.

¹⁹⁵ Vgl. Agenzia delle Entrate, 28.06.2022, Risposta n. 353/2022, 3.

¹⁹⁶ Vgl. *Magliaro/Censi*, il fisco 23/2023, 2246.

¹⁹⁷ Vgl. *Liberatore*, L'IVA 10/2022, 24f.

Die italienische Finanzverwaltung hat mit der „Risposta 409/2022“ eine weitere Stellungnahme, im Hinblick auf die umsatzsteuerliche Behandlung von reinen Online-Veranstaltungen vollzogen. In dieser Stellungnahme unterschied die Finanzverwaltung zwischen B2B- und B2C-Online-Kursen, welche zur Gänze ohne physische Präsenz ausgeübt worden sind.¹⁹⁸ Die italienische Finanzverwaltung negierte im B2B-Bereich das Vorliegen eines Zugangsrechts zu einer Veranstaltung nach Art 7-quinquies lett b D.P.R. n. 633/1972. Stattdessen fand die Anwendung nach der B2B-Generalklausel des Art 7-ter D.P.R. n. 633/1972 statt, folglich griff das Empfängerortsprinzip.¹⁹⁹ Im B2C-Bereich verwies die italienische Finanzverwaltung, analog zur österreichischen Finanzverwaltung, auf das Arbeitspapier 1013/2021 des EU-Mehrwertsteuerausschusses. Durch die Entscheidung des EU-Mehrwertsteuerausschusses antizipierte die italienische Verwaltung die Richtlinie 2022/542 vorab. Dadurch ergab sich bei rein virtuellen Aktivitäten im B2C-Bereich die Besteuerung am Endverbraucher. Die italienische Finanzverwaltung betonte die Hinfälligkeit der physischen Präsenz bei reinen Online-Veranstaltungen, wodurch sich der Leistungsort am Sitz des Leistungsempfängers verlagerte.²⁰⁰

Die europäische Richtlinie 2022/542 wurde durch das Legislativdekret „D. Lgs. n. 180/2024“ (decreto legislativo) vom 13. November 2024 vom italienischen Gesetzgeber fristenkonform in das nationale Recht umgesetzt.²⁰¹ Publiziert wurde das Nationalgesetz mit dem Amtsblatt vom 30. November 2024. Durch die Umsetzung in nationales Recht wurde der Art 7-quinquies des Decreto IVA basierend auf D.P.R. n. 633/1972 adaptiert. In Folge der Anpassung des italienischen Mehrwertsteuergesetzes, wurde die europäische gewünschte wettbewerbsneutrale Besteuerung gewährleistet.²⁰² Die Abänderung betraf, analog zu Österreich und Deutschland, den B2B- und B2C-Bereich. Die gesetzliche Anpassung der B2C-Leistungen erfolgte im Art 7-quinquies, comma 1, lett a D.P.R. n. 633/1972. Dabei wurde verankert, dass sonstige Leistungen, welche übertragen oder anderweitig verfügbar gemacht werden, als im Inland erbracht gelten, solange der Leistungsempfänger in Italien ansässig ist.²⁰³ Dabei verweist der italienische Gesetzgeber bei den sonstigen Leistungen explizit auf kulturelle, künstlerische, sportliche, wissenschaftliche, pädagogische, Freizeit- und ähnliche Aktivitäten bzw. Leistungen. Unter dem Begriff der Ansässigkeit wird ebenso das Domizil im Moment des

¹⁹⁸ Vgl. Agenzia delle Entrate, 04.08.2022, Risposta n. 409/2022, 5ff.

¹⁹⁹ Vgl. Zuech, Euroconference News 16.09.2022.; Agenzia delle Entrate, 04.08.2022, Risposta n. 409/2022, 6.

²⁰⁰ Vgl. Zuech, Euroconference News 16.09.2022.; Agenzia delle Entrate, 04.08.2022, Risposta n. 409/2022, 7f.

²⁰¹ Vgl. Fisco Oggi, 02.12.2024.

²⁰² Vgl. Migliorini, Fiscomania 2025.

²⁰³ Vgl. Art 7-quinquies comma 1 lett a D.P.R. n. 633/1972 idF d.lgs. 180/2024.

Konsums bzw. Verbrauches vom Leistungsempfängers verstanden.²⁰⁴ Die gesetzliche Anpassung der B2B-Leistungen wurde im Art 7-quinquies, comma 1, lett b D.P.R. n. 633/1972 mit „La disposizione del periodo precedente non si applica all'ammissione agli eventi se la presenza è virtuale“²⁰⁵ ergänzt. Diese Ausnahmebestimmung verweist im B2B-Bereich auf die B2B-Generalklausel und löst die Besteuerung am Sitz des Unternehmens aus.

Betrachtet man die Affinitätsstaaten Deutschland und Italien, zeigten sich bereits vor der europäischen Reform 2025, dass beide Staaten, so wie auch Österreich, teleologische Divergenzen und Schwierigkeiten mit dem Umgang von Online-Veranstaltungen hatten. Die Herausforderung lag, wie in vielen weiteren EU-Mitgliedsstaaten, darin, die physische Begrifflichkeit des Veranstaltungsortes in Kombination mit dem Internet, aus der umsatzsteuerlichen Perspektive, zu verknüpfen. Betrachtet man Deutschland, agierte die deutsche Finanzverwaltung durch den Vorgriff auf die gesetzliche Regelung administrativ unscharf und dogmatisch strikt. Im Gegensatz dazu hat die italienische Finanzverwaltung bei hybriden Online-Veranstaltungen, strikt und bis zuletzt auf den territorialen Anknüpfungspunkt verwiesen. Erst mit der Zeit und durch mehrere Anfragen und Stellungnahmen bzw. Vorabentscheidungen, sog. Interpelli²⁰⁶, kam die Annäherung an den europäischen Konsens.²⁰⁷

3.7 Reform 2025 mittels der Neuregelung durch das AbgÄG 2024 und dessen Folgeaufwände

Die umsatzsteuerliche Leistungsortbestimmung bei Online-Veranstaltungen war bis Ende 2024 von Qualifizierungskonflikten und nationalen Alleingängen geprägt. Insbesondere die österreichische Finanzverwaltung agierte dabei primär ergebnisorientiert. Dadurch ordnete die österreichische Finanzverwaltung faktisch das Empfängerortsprinzip an, welches zum damaligen Zeitpunkt auf äußerst fragilem Fundament stand. Mit dem AbgÄG 2024 wurde diese Rechtsunsicherheit legislativ beseitigt.²⁰⁸ Mit dem § 3a Abs 13 UStG wurde die EU-Richtlinie 2022/542 fristgerecht in das nationale Gesetz umgesetzt. Im Zuge der Umsetzung in das nationale Gesetz wurde eine neue litera eingeführt, und zwar lit b.²⁰⁹ Die Etablierung des § 3a

²⁰⁴ Vgl *Migliorini*, *Fiscomania* 2025.

²⁰⁵ Art 7-quinquies, comma 1, lett b D.P.R. n. 633/1972.

²⁰⁶ Interpelli (Italienisch, Einzahl: Interpello) sind steuerlich formelle Fachanfragen an die italienische Steuerbehörde bzw. italienische Finanzverwaltung „Agenzia delle Entrate“. Ziel der Stellungnahmen sind verbindliche steuerliche Auskünfte, analog zum EAS der österreichischen Finanzverwaltung.

²⁰⁷ Vgl *Echevarria*, in *Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer/Szudoczky/Sanchez*, CJEU - Recent Developments in Value Added Tax, 2024, 116.; *Höink*, DB, 40-41/2025, 2463.; *Migliorini*, *Fiscomania* 2025.

²⁰⁸ Vgl *Ruppe/Achatz*, UStG – Kommentar⁶, 2024, § 3a Tz 106/1.

²⁰⁹ Vgl *Mayr*, SWK 23-24/2024, 1061.

Abs 13 lit b UStG beinhaltet kulturelle, künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche oder unterhaltende sonstige Leistungen. Werden derartige sonstige Leistungen an Nichtunternehmer über Streaming oder auf einem anderen Wege virtuell erbracht, gilt seit dem 01.01.2025 der Leistungsort zwingend, als derjenige Ort, an dem der Leistungsempfänger seinen Wohnsitz innehat. Von der neuen lit b sind insbesondere sonstige Leistungen im Streaming-Bereich, wie interaktive Online-Veranstaltungen, betroffen, welche aufgrund der mangelnden Automatisierung nicht unter lit a fallen. Mittels der Reform 2025 vollzieht die europäische Union und folglich der nationale Gesetzgeber den dogmatischen Schwenk vom Veranstaltungs- und Tätigkeitsortprinzip hin zum reinen Bestimmungslandprinzips.²¹⁰ Diese Neubestimmung löste kraft Gesetz, auf einen Schlag, die positiven sowie negativen Steuerkonflikte zwischen den Mitgliedsstaaten auf.²¹¹ Betrachtet man die Reform 2025 aus der administrativen Brille, erzeugt das AbgÄG 2024 in der betrieblichen Praxis weitreichende administrative Mehraufwände und Folgekosten.²¹²

Aufgrund der Neuregulierung des § 3a Abs 13 UStG und der Neuschaffung der lit b, muss der leistende Unternehmer dessen Kunden zur Gänze verinnerlichen. Vorab muss der Leistungserbringer prüfen, ob es sich um einen Endverbraucher oder einem Unternehmer als Kunde handelt. Darüber hinaus obliegt es dem leistenden Unternehmer, bei einem Endkonsumenten die zwingende Beweislast der Ortsbestimmung des Kunden. Sollte es bereits bei der Klassifizierung des Kundenstatus, zu einer fehlerhaften Beurteilung kommen, trägt dies gravierende umsatzsteuerliche Folgen mit sich. Wird ein B2C-Status bejaht, greifen die strikten europäisch gesetzlichen Vorgaben der MwSt-DVO 282/2011. Dabei muss der leistende Unternehmer den Ansässigkeitsort des Leistungsempfängers bestimmen. Gemäß Art 24ff MwSt-DVO müssen zwingend notwendige sachliche Informationen und Beweise erhoben werden.²¹³ Hier stellt sich die Frage wie ein Unternehmer beweisen soll, wo dessen Endkunde dessen sonstige Leistung verkonsumiert. Folglich ist der Unternehmer unionsrechtlich verpflichtet zwei nicht widersprechende Beweismittel zu erfassen. Als Beweise würden die Rechnungsanschrift, die IP-Adresse des genutzten Geräts oder die Bankverbindung des Zahlungsmittels genüge tragen.²¹⁴ Diese Beweise müssen daher für jeden einzelnen

²¹⁰ Vgl Mayr, SWK 23-24/2024, 1062.

²¹¹ Vgl Kuderer/Rattinger, SWK 17/2022, 744ff.

²¹² Vgl Tumpel, in Achatz/Tumpel/Bieber, Umsatzsteuer und Unternehmensentscheidungen, 2026, 171ff.; Kuderer/Rattinger, SWK 17/2022, 746.

²¹³ Vgl Ruppe/Achatz, UStG – Kommentar⁶, 2024, § 3a Tz 45, Tz49.; Kuderer/Rattinger, SWK 17/2022, 745.

²¹⁴ Vgl Ruppe/Achatz, UStG – Kommentar⁶, 2024, § 3a Tz 142/5.; Ecker, in Ecker/Epply/Rößler/Schwab, Kommentar zur Mehrwertsteuer⁸¹, 2025, § 3a Rz 568f.

nichtunternehmerischen Kunden erhoben und archiviert werden.²¹⁵ Darüber hinaus muss auf die steuerlichen Folgekosten im Zuge der steuerrechtlichen Aufbewahrungsfristen verwiesen werden. Insbesondere sind die EU-OSS-Aufbewahrungsfristen strikter, es herrscht eine Mindestaufbewahrungsfrist von zehn Jahren.²¹⁶ Auf den ersten Blick ist der Mehraufwand nicht klar und direkt ersichtlich. Bedenkt man jedoch, dass das Einholen, Abgleichen und Speichern dieser Beweismittel bei jedem einzelnen Verkauf vollzogen werden muss, sind die steuerlichen Folgekosten ersichtlich. Insbesondere Klein- und Mittelunternehmen (KMU) haben durch die zunehmenden steuerlichen Dokumentations- und Meldeverpflichtungen erhöhte administrative Folgekosten. Dies führt zu weiteren finanziellen und betriebswirtschaftlichen Belastungen.²¹⁷ Neben den Dokumentationsaufwänden, bilden vor allem strenge Vorgaben an die Datensicherheit sowie dem Datenschutzrecht, wie der DSGVO, weitere zusätzliche komplexe rechtliche Hürden.²¹⁸ Da insbesondere manuelle Prüf- und Erfassungsprozesse den gestiegenen Anforderungen an Datenqualität, Meldefristen und Transparenz kaum noch Rechnung tragen, ist die dementsprechende Automatisierung unumgänglich.²¹⁹ Ferner benötigen solche Dokumentations- und Erfassungsprozesse eine ausgeprägte IT-Landschaft, welche insbesondere bei KMU des Öfteren nicht auf einem derartigen Niveau vorhanden ist.²²⁰ Ohne digitaler Systemlösungen sind derartige Prüf-, Dokumentations- und Archivierungsprozesse kaum möglich.²²¹

Die steuerlichen Folgekosten erweitern sich insbesondere aufgrund des geänderten Leistungsortes. Dadurch müssen Anbieter von Online-Veranstaltungen seit 01.01.2025 im Binnenmarkt mit ausländischer Umsatzsteuer fakturieren, sofern der B2C-Kunde im Binnenmarkt sitzt.²²² Da im B2C-Bereich kein Reverse-Charge-Verfahren angewandt werden kann, entsteht im EU-Ausland eine Steuerschuld für den leistenden Unternehmer. Da der Empfängerstaat das Besteuerungsrecht hat, muss dessen Umsatzsteuer fristgerecht abgeführt werden. Um vor allem im B2C-Bereich die physische umsatzsteuerliche Registrierung in jedem einzelnen Mitgliedsstaat zu vermeiden, sind die leistenden Unternehmer faktisch gezwungen sich für den EU-One-Stop-Shop (EU-OSS) zu registrieren.²²³ Die Verwendung des EU-OSS soll eine Verfahrenserleichterung darstellen. Wird sich gegen die lokale umsatzsteuerliche

²¹⁵ Vgl. Kuderer/Rattinger, SWK 17/2022, 746.

²¹⁶ Vgl. UStR 2000, Rz 4300a idF Wartungserlass 2021 iVm Art 25a Abs 10 UStG.

²¹⁷ Vgl. Schwab, in Hey, Digitalisierung im Steuerrecht, 2019, 158ff.

²¹⁸ Vgl. Tumpel, in Achatz/Tumpel/Bieber, Umsatzsteuer und Unternehmensentscheidungen, 2026, 166.

²¹⁹ Vgl. Artl, in Achatz/Tumpel/Bieber, Umsatzsteuer und Unternehmensentscheidungen, 2026, 68f.

²²⁰ Vgl. Tumpel, in Achatz/Tumpel/Bieber, Umsatzsteuer und Unternehmensentscheidungen, 2026, 175.

²²¹ Vgl. Heinemann, in Hey, Digitalisierung im Steuerrecht, 2019, 225.

²²² Vgl. Mayr, RWP, 6/2025, 169.

²²³ Vgl. Ecker, in Ecker/Epply/Rößler/Schwab, Kommentar zur Mehrwertsteuer⁸¹, 2025, § 3a Anm 531.

Registrierung entschieden, erfordert die Anwendung des EU-OSS-Verfahrens weitere administrative Adaptierungen. Insbesondere entstehen weitere technologische Implementierungskosten im Bereich von ERP und Buchhaltungssoftwares. Die angewandten Softwarelösungen, welche bei den leistenden Unternehmen zur Anwendung kommen, müssen so individualisiert werden, dass sie die IP-Adresse und Bankdaten des Kunden in Echtzeit abgreifen können. Dadurch muss der korrekte ausländische Umsatzsteuersatz ermittelt werden damit schlussendlich die korrekte Fakturierung gewährleistet werden kann.²²⁴ Unternehmen welche insbesondere Nichtunternehmer als Kunden haben, leiden unter Margendruck bzw. Margenverlust durch Preisbindungen. Dabei variieren die Umsatzsteuersätze in der EU zwischen 17% (Luxemburg) und bis zu 27% (Ungarn).²²⁵ Dies kann Anbieter vor preispolitische Herausforderungen stellen. Ein mögliches starres Geschäftsmodell mit europaweiten starre Bruttopreisen führt in Mitgliedsstaaten mit unterschiedlichen Umsatzsteuersätzen unweigerlich zur direkten Nettomargenschmälerung.²²⁶ Um hier Entgegenzuwirken wäre eine länderspezifische Nettopreisanpassung denkbar, über ein dynamischen Geo-Pricing-Modelles.²²⁷ In Folge stellt sich jedoch die Frage ob die derartige Weitergabe der nationalen Steuerlasten auf die Endverbraucher durchsetzbar ist. Maßgeblich dafür ist die Preiselastizität der Nachfrage. Die Implementierung einer derartigen Lösung bringt wiederum hohe IT-Folgekosten mit sich.²²⁸ Ein weiterer nicht zu vernachlässigender Kostenfaktor, sind die Schulungsaufwände der Mitarbeiter. Die Mitarbeiter im Rechnungswesen müssen auf die neuen Meldepflichten, Meldeprozesse und die Bedienung des EU-OSS-Portals geschult werden.²²⁹

Weitere tiefgreifende administrative Folgekosten können sich aus umsatzsteuerlichen Beurteilungen ergeben. Insbesondere bei der Differenzierung von echten live Online-Veranstaltungen und vorproduzierten, abrufbaren Online-Veranstaltungen als Aufzeichnung. Obgleich der Reform 2025 beide Leistungsarten beim Empfängerort der Besteuerung²³⁰ unterliegen, unterscheiden sich die Leistungsarten in ihrer steuerlichen Rechtsfolge gravierend.²³¹ Vorproduzierte Inhalte, wie abrufbare Webinare, gelten als auf elektronischem Wege erbrachte sonstige Leistungen nach § 3a Abs 13 lit a UStG. Diese sonstigen Leistungen

²²⁴ Vgl Tumpel, in Achatz/Tumpel/Bieber, Umsatzsteuer und Unternehmensentscheidungen, 2026, 171.; Ecker, in Ecker/Epply/Rößler/Schwab, Kommentar zur Mehrwertsteuer⁸¹, 2025, § 3a Anm 569.; Art 25a Abs 4 UStG.

²²⁵ Vgl Europäische Kommission, Taxes in Europe Database (TEDB) abgerufen am 02.03.2026.

²²⁶ Vgl Ehrke-Rabel, in Hey, Digitalisierung im Steuerrecht, 2019, 375.

²²⁷ Vgl Thliveros, in Kerschner/Somare, Taxation in a Global Digital Economy, 2017, 413f.

²²⁸ Vgl Tumpel, in Achatz/Tumpel/Bieber, Umsatzsteuer und Unternehmensentscheidungen, 2026, 175.

²²⁹ Vgl Tumpel, in Achatz/Tumpel/Bieber, Umsatzsteuer und Unternehmensentscheidungen, 2026, 171ff.

²³⁰ Vgl § 3a Abs 13 UStG iVm UStR 2000, Rz 641p idF Wartungserlass 2025.

²³¹ Vgl Mayr, RWP, 6/2025, 169.; Moldan, UR 2024, 447.

unterliegen, unabhängig vom Inhalt, unionsrechtlich der Steuerpflicht.²³² Dadurch sind Steuerbefreiungen oder Steuersatzermäßigungen, wie etwa bei echten Bildungsleistungen ausgeschlossen.²³³ Im Gegensatz dazu können Online-Veranstaltungen, welche als Livestream angeboten werden, aufgrund der Inhalte unter die Steuerbefreiung und folglich Steuersatzermäßigung fallen. Bietet nun ein Unternehmen sog. Kombipakete zum Einheitspreis an, welche aus der Live-Teilnahme und dem späteren Onlineabruf bestehen, stehen Unternehmen vor einem Auslegungsrisiko.²³⁴ Unternehmen haben dadurch massive Mehrkosten in Bezug auf die Administrativität und des Fachpersonales. Denn Unternehmen müssen unter Anwendung der strikten EuGH-Kriterien die Einheitlichkeit der Leistung prüfen.²³⁵ Hierbei muss aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers die einheitliche Leistung in Abstimmung mit den unselbstständigen Nebenleistungen in Kombination mit dem Entgelt geprüft werden. Derartige umsatzsteuerliche Beurteilungskompetenzen führen im Rechnungswesen und insbesondere in der Buchhaltung zu einem administrativen Kontrollaufwand und bergen bei Betriebsprüfungen ein permanentes Haftungs- und Nachzahlungsrisiko.²³⁶

4 Besondere Aspekte bei Online-Veranstaltungen

4.1 Online-Veranstaltungen im Bildungssektor

Insbesondere die steuerliche Beurteilung von Online-Veranstaltungen im Bildungssektor hat, durch die fortschreitende Digitalisierung an Dynamik und Komplexität gewonnen. Die Bildungsanbieter müssen auch nach der Corona Pandemie weiterhin und verstärkt hybride und digitale Veranstaltungsformate anbieten können.²³⁷ Aus der umsatzsteuerlichen Perspektive sind vor allem Branchen, welche Steuervorteile genießen, besonders herausfordernd zu beurteilen. Die Art der Leistungserbringung determiniert nicht nur die Leistungsortbestimmungen, sondern entscheidet auch über die Anwendbarkeit von Steuerbefreiungen und Steuerbegünstigungen. Im Zuge der digitalen Leistungserbringung stellt sich im Bildungssektor und vor allem in der betrieblichen Praxis im Wesentlichen die Frage, unter welche nationale Befreiungsbestimmungen derartige digitale sonstige Leistungen fallen könnten.²³⁸ Des Weiteren ergeben sich Qualifizierungsfragen ob derartige sonstige Leistungen,

²³² Vgl Art 98 Abs 3 MwStSyst-RL.

²³³ Vgl UStR 2000, Rz 878 idF Wartungserlass 2025.; *Moldan*, UR 2024, 447.

²³⁴ Vgl *Moldan*, UR 2024, 440.

²³⁵ Vgl *Ecker*, in *Ecker/Epply/Rößler/Schwab*, Kommentar zur Mehrwertsteuer⁸¹, 2025, § 3a Rz 16.

²³⁶ Vgl *Pernegger*, Umsatzsteuer für die betriebliche Praxis, 2025, 7.

²³⁷ Vgl *Mayr*, RWP, 6/2025, 169.; *Höink*, DB, 40-41/2025, 2463.

²³⁸ Vgl *Moldan*, UR 2024, 437.

auch wenn diese über digitale Schnittstellen erbracht werden, unter den § 6 Abs 1 Z 11 lit a UStG fallen. Bis dato konnte in der vorliegenden Arbeit gezeigt werden, dass die Rechtsfolge entscheidend vom Grad der menschlichen Interaktion sowie der zeitlichen Komponente abhängt. Wird die bisherige Analyse rekapituliert, kann festgehalten werden, dass Echtzeit Online-Veranstaltungen mit unmittelbarer und direkter Interaktion durch die Teilnehmer und Vortragenden, unterrichtende Tätigkeiten sind.²³⁹ Folglich werden derartige sonstige Leistungen als Online-Veranstaltungen nach § 3a Abs 11 lit a UStG klassifiziert. Zudem kann hinsichtlich der Ortsbestimmung wiederholt werden, dass für derartige virtuelle Bildungsleistungen an Nichtunternehmer § 3a Abs 13 lit b UStG greift. Dabei stellt sich immer wieder die Frage, ob derartige interaktive Livestreams steuerbefreit sein können.

Die österreichische Finanzverwaltung argumentiert und knüpft bei der Steuerbefreiung für Bildungseinrichtungen verpflichtend an dem Vorliegen einer sog. gemeinschaftsbezogenen Unterrichtserteilung.²⁴⁰ Gemäß der ständigen Rechtsprechung des VwGH fordert eine derartige Voraussetzung einen schulähnlichen Betrieb.²⁴¹ Dieser lehrähnliche Betrieb beruht auf gemeinsame und gleichzeitige Unterweisung einer Mehrzahl von präsenten Teilnehmern bzw. Schülern.²⁴² Diese Bezugnahme und Definition ist im aktuellen Digitalisierungszeitalter nicht mehr zeitgemäß sowie realitätskonform. Folglich hat die Finanzverwaltung die physische Anforderung der Präsenz an die technologische Realität adaptiert. Demzufolge wurde die lehrähnliche Tätigkeit, sog. schulähnlicher Betrieb, auf dementsprechende interaktive Onlinelehre ausgeweitet.²⁴³ Demnach kommt es beim Online-Unterricht und folglich bei schulähnlichen Online-Veranstaltungen, nicht mehr notwendigerweise auf das Vorhandensein physischer Präsenz sowie Schulungsräumlichkeiten an. Hierbei verweist die Finanzverwaltung auf die gleichartige Funktion, wodurch Onlinelehre mit der Präsenzlehre gleichgestellt wird. Der fiktive und virtuelle Schulungsraum ersetzt den Präsenzraum in vollem Umfang, solange die Unterrichtsleistungen mittels elektronischer Kommunikationsmittel in einer derartigen Weise erfolgt, welcher einem physischen Lehrraum entspricht.²⁴⁴ In der Praxis wird der gemeinschaftliche Lehrcharakter von der Finanzverwaltung positiv beurteilt, sobald die Lehrinhalte als in Echtzeit angeboten werden, Teilnehmer sich zu fixen Zeiten in virtuellen

²³⁹ Vgl UStR 2000, Rz 640q iVm Rz 642o idF Wartungserlass 2025.

²⁴⁰ Vgl VwGH 24.09.1981, 81/15/0089.; Rößler, in Ecker/Epply/Rößler/Schwab, Kommentar zur Mehrwertsteuer⁸¹, 2025, § 6 Rz 44f.

²⁴¹ Vgl UStR 2000, Rz 875 idF Wartungserlass 2025.

²⁴² Vgl VwGH 25.02.1997, 95/14/0126.; Rößler, in Ecker/Epply/Rößler/Schwab, Kommentar zur Mehrwertsteuer⁸¹, 2025, § 6 Rz 44.

²⁴³ Vgl Rößler, in Ecker/Epply/Rößler/Schwab, Kommentar zur Mehrwertsteuer⁸¹, 2025, § 6 Rz 45.

²⁴⁴ Vgl UStR 2000, Rz 875 idF Wartungserlass 2025.

Gruppen zusammenfinden und eine direkte unmittelbare bilaterale Interaktion gewährt wird.²⁴⁵ Sind derartige qualitative Voraussetzungen erfüllt, können Lehrtätigen, welche als Online-Veranstaltungen erbracht werden, nach § 6 Abs 1 Z 11 lit a UStG klassifiziert werden.

Die unechte Steuerbefreiung nach § 6 Abs 1 Z 11 lit a UStG greift jedoch nur, sofern die Anbieter und folglich die Bildungseinrichtungen auch die notwendigen übrigen Voraussetzungen erfüllen.²⁴⁶ Sollte es sich um private Bildungseinrichtungen handeln, müssen derartige Institutionen mit den öffentlichen Lehrinstitutionen vergleichbar sein. Insbesondere im Hinblick auf die Zielsetzung.²⁴⁷ Dabei haben die Mitgliedsstaaten durch die Umsetzung der unionsrechtlichen Vorgaben²⁴⁸ des Art 132 Abs 1 lit i MwStSyst-RL, einen gewissen Gestaltungsspielraum bei der Akkreditierung derartiger Institutionen. Um keine unionsrechtliche Steuerungsspielräume zu ermöglichen und zugleich Einzelprüfungen zu vermeiden, hat das BMF mit der UStBLV klar Rahmenbedingungen geschaffen.²⁴⁹ Ungeachtet davon sind besonders private Erwachsenenbildungseinrichtungen betroffen. Nach § 1 Z 7 UStBLV müssen derartige Institutionen zwingend über eine aufrechte Zertifizierung, wie der Ö-CERT, verfügen.²⁵⁰ Dabei muss erwähnt werden, dass es nicht zwingend notwendig ist, eine Ö-CERT Zertifizierung inne zu haben. Anbieter können sich auf den § 1 Z 9 UStBLV stützen, wonach auch jede andere vergleichbare behördliche Zertifizierung zulässig ist.²⁵¹ Der VwGH hat in seiner jüngsten Rechtsprechung eine aktuelle Leitentscheidung gesprochen, in der eine Ausdehnung über die klassischen Erwachsenenbildungseinrichtungen möglich ist. Maßgeblich sind hierbei wiederum gleichwertige Zertifizierungssysteme, welche der primären Ö-CERT entsprechen.²⁵² Bestehen wiederum keine Qualitätsnachweise oder Qualitätsprüfungen schließt dies die Akkreditierung aus und folglich auch die Steuerbefreiung nach § 6 Abs 1 Z 11 lit a UStG. Hinzu kommt, dass die österreichische Finanzverwaltung, steuerbefreiten Bildungseinrichtungen die Möglichkeit eines sog. Opt-out nach § 2 UStBLV ermöglicht hat. Hintergrund dieses Opt-out ist es, eine drohende Wettbewerbsverzerrung zu neutralisieren bzw.

²⁴⁵ Vgl BMF 20.10.2005, BMF-010219/0286-VI/9/2005, Umsatzsteuerprotokoll 2005 zu § 6 Abs 1 Z 11 lit a UStG.

²⁴⁶ Vgl Rößler, in *Ecker/Epply/Rößler/Schwab*, Kommentar zur Mehrwertsteuer⁸¹, 2025, § 6 Rz 72ff.

²⁴⁷ Vgl EuGH C-319/12, MDDP, ECLI:EU:C:2014:2395, Rn 35.

²⁴⁸ Der unionsrechtliche Gestaltungsspielraum nach Art 132 Abs 1 lit i MwStSyst-RL bestand vor 2018. Der österreichische Gesetzgeber hat im Jahr 2018 das Jahressteuergesetz (JStG) 2018 als Reaktion auf die VwGH-Rechtsprechung vom 31.03.2017 (Ro 2017/15/0017) den nationale Gesetzeswortlaut angepasst. Es fand der Wechsel von „vergleichbaren Tätigkeit“ hin zur „vergleichbaren Zielsetzung“ statt. Diese Neuregulierung wurde im § 6 Abs 1 Z 11 lit a UStG umgesetzt und trat mit 01.01.2019 in Kraft.

²⁴⁹ Vgl VwGH 06.09.2023, Ro 2021/15/0021.

²⁵⁰ Vgl Rößler, in *Ecker/Epply/Rößler/Schwab*, Kommentar zur Mehrwertsteuer⁸¹, 2025, § 6 Rz 84f.

²⁵¹ Vgl Rößler, in *Ecker/Epply/Rößler/Schwab*, Kommentar zur Mehrwertsteuer⁸¹, 2025, § 6 Rz 88.

²⁵² Vgl VwGH 06.09.2023, Ro 2021/15/0021.

erst gar nicht aufkommen zu lassen.²⁵³ Aufgrund der Zertifizierung und folglich der unechten Steuerfreiheit, können Bildungsanbieter, welche im wesentlichen nur B2B-Leistungen erbringen, benachteiligt werden. Durch die unechte Steuerbefreiung verlieren die Anbieter das Recht auf Vorsteuerabzug. Insbesondere bei Onlineangeboten und Online-Veranstaltungen wird hochpreisige IT-Infrastruktur vorausgesetzt. Die Folgen sind erhebliche Kosten- und Wettbewerbsnachteile.²⁵⁴ Um Unternehmen vor derartigen Folgekosten zu schützen, wurde § 2 UStBLV ins Leben gerufen. Sofern die Einrichtung nachweisen kann, dass durch die zwingende Steuerbefreiung Wettbewerbsnachteile entstehen, liegt keine vergleichbare Zielsetzung vor.²⁵⁵ Daher fällt die Grundvoraussetzung für die zwingende Steuerbefreiung weg. Dadurch können wiederum alle Bildungsumsätze des Anbieters mit dem Regelsteuersatz besteuert werden und der Vorsteuerabzug ist wieder möglich.

Wird als kurzer Exkurs die österreichische und deutsche Rechtslage gegenübergestellt, offenbart sich bezugnehmend auf die Steuerbefreiung ein massiver systematischer Widerspruch. Hier konnte festgestellt werden, dass die österreichische Finanzverwaltung einen Weg in die Steuerpflicht, über § 2 UStBLV, ermöglichte, welche den Anbietern in Deutschland verwehrt wurde. § 2 UStBLV kann als sog. Sekundärnorm und folglich als Korrektornorm interpretiert werden. Sobald eine Wettbewerbsverzerrung nachgewiesen wird, greift die Steuerpflicht zwingend.²⁵⁶ Hierbei stellt sich die Frage, ob die österreichische Handhabung des Gesetzgebers unionsrechtskonform ist.²⁵⁷

Betrachtet man Art 137 der MwStSyst-RL, besteht kein explizites Wahlrecht für Bildungsleistungen und folglich auch keine Option zur Steuerpflicht.²⁵⁸ Zunächst lässt sich die Regelung des § 2 UStBLV wohl auch als ein faktisches Wahlrecht interpretieren.²⁵⁹ Bei genauerer Untersuchung resultiert die Steuerpflicht jedoch nicht aus einem Wahlrecht, sondern vielmehr als dem Wegfall der vergleichbaren Zielsetzung.²⁶⁰ Sobald aber Wettbewerbsverzerrungen nach Art 133 Buchst. d MwStSyst-RL vorliegen, ist die umsatzsteuerliche Rechtsfolge eine zwingende Steuerpflicht. Begründet wird die Steuerpflicht mit der nicht vorhandenen Zielsetzung von öffentlichen Schulen nach Art 132 Abs 1 lit i

²⁵³ Vgl Rößler, in Ecker/Epply/Rößler/Schwab, Kommentar zur Mehrwertsteuer⁸¹, 2025, § 6 Rz 74ff.

²⁵⁴ Vgl Ruppe/Achatz, UStG – Kommentar⁶, 2024, § 6 Tz 24 iVm Tz 304.

²⁵⁵ Vgl UStR 2000, Rz 876a idF Wartungserlass 2025.

²⁵⁶ Vgl Rößler, in Ecker/Epply/Rößler/Schwab, Kommentar zur Mehrwertsteuer⁸¹, 2025, § 6 Rz 90f.

²⁵⁷ Vgl Ruppe/Achatz, UStG – Kommentar⁶, 2024, § 6 Tz 304/1.

²⁵⁸ Vgl Rößler, in Ecker/Epply/Rößler/Schwab, Kommentar zur Mehrwertsteuer⁸¹, 2025, § 6 Rz 24.

²⁵⁹ Vgl Ruppe/Achatz, UStG – Kommentar⁶, 2024, § 6 Tz 304/1.; Mayr, SWK 2/2019, 74f.

²⁶⁰ Vgl Rößler, in Ecker/Epply/Rößler/Schwab, Kommentar zur Mehrwertsteuer⁸¹, 2025, § 6 Rz 98.

MwStSyst-RL.²⁶¹ Die österreichische Vorgehensweise ist unionsrechtskonform und kann mit der Wahrung der steuerlichen Neutralität sowie der dadurch eingeräumten Gestaltungsmöglichkeit begründet werden.²⁶² Hierbei muss festgehalten werden, dass die deutsche Finanzverwaltung diesen Aspekt ganz einfach nicht zur Gänze ausgeschöpft hat. Auch dem deutschen Gesetzgeber würde eine derartige Gestaltungsmöglichkeit dem Grunde nach zu stehen.²⁶³ Die Nichtausschöpfung dieser Gestaltungsmöglichkeit führt zu einer bewussten systematischen Schlechterstellung von deutschen Anbietern und bleibt somit bis auf weiteres ein rein nationales Versäumnis vom deutschen Gesetzgeber.²⁶⁴ Schlussendlich und zusammenfassend muss festgehalten werden, dass dieses europäische Ungleichgewicht kein Defizit der MwStSyst-RL ist, sondern eine reine deutsche Problematik ist.

Hingegen bestehen diese Möglichkeiten bei vorproduzierten Inhalten, auch bei Bildungstätigkeiten als Online-Veranstaltungen, nicht. Ein dogmatischer Bruch entsteht sobald die Wissensvermittlung über vorproduzierte Plattformen erbracht wird. Vollautomatisierte E-Learning Plattformen ohne jeglicher menschlicher Interaktion sind unionsrechtlich und nationalrechtlich zwingend als auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen zu klassifizieren.²⁶⁵ Begründet wird dies explizit mit der nicht vorhandenen Gemeinschaftsbezogenheit.²⁶⁶ Folglich kann der Leistungsempfänger individuell und zeitversetzt die sonstige Leistung konsumieren. Das Ergebnis ist, dass derartige sonstige Leistungen, auch als Online-Veranstaltung, mit dem Regelsteuersatz steuerpflichtig sind.

4.2 Online-Veranstaltungen als kulturelle, künstlerische und unterhaltende sonstige Leistungen

Die umsatzsteuerliche Einordnung von Online-Veranstaltungen als kulturelle, künstlerische oder unterhaltende Leistung nach § 3a Abs 11 lit a UStG bzw. Art 54 MwStSyst-RL, setzt eine unionsrechtliche begriffliche Auslegung und Definition voraus.²⁶⁷

²⁶¹ Vgl *Rattinger*, in *Melhardt/Tumpel*, Umsatzsteuergesetz Kommentar³, 2021, § 6 Rz 429.; UStR 2000, Rz 876a idF Wartungserlass 2025.

²⁶² Vgl *Rattinger*, in *Melhardt/Tumpel*, Umsatzsteuergesetz Kommentar³, 2021, § 6 Judikatur VwGH zu Ro 2021/15/0021.

²⁶³ Vgl *Rattinger*, in *Melhardt/Tumpel*, Umsatzsteuergesetz Kommentar³, 2021, § 6 Rz 414.

²⁶⁴ Vgl *Höink*, DB, 40-41/2025, 2464.; *Rößler*, in *Ecker/Epply/Rößler/Schwab*, Kommentar zur Mehrwertsteuer⁸¹, 2025, § 6 Rz 21.

²⁶⁵ Vgl *Kuderer/Rattinger*, SWK 17/2022, 744.

²⁶⁶ Vgl UStR 2000, Rz 875ff idF Wartungserlass 2025.

²⁶⁷ Vgl *Ecker*, in *Ecker/Epply/Rößler/Schwab*, Kommentar zur Mehrwertsteuer⁸¹, 2025, § 3a Rz 384f.

Zunächst muss insbesondere beleuchtet werden, was unter einer künstlerischen Leistungserbringung verstanden wird. Eine künstlerische Leistung erfordert hierbei zwingend eine individuelle, persönliche und eigenschöpferische Durchführung sowie Tätigkeit. Dabei ist es wesentlich zu erwähnen, dass die Leistung in Zusammenhang mit einem anerkannten Kunstfach zu tun haben und auf einer entsprechenden Begabung beruhen muss. Das Kernmerkmal ist die freie schöpferische Gestaltung.²⁶⁸ Dabei ist der Begriff der kulturellen Leistung zu erweitern und hat eine klarstellende und auffangende Bedeutung. Zum Unterschied dazu sind unterhaltende Tätigkeiten nicht zwingend künstlerische Leistungen. Maßgebend für die Beurteilung einer künstlerischen Leistung ist die Aufmerksamkeit eines Publikums. Dabei stehen die Leistungserfüllung und Belustigung eines Publikums im Vordergrund.²⁶⁹ Hingegen war in Österreich der Terminus der kulturellen Leistung lange Zeit nicht gesetzlich verankert. Dieser wurde erst durch gesetzliche Novelle BGBl I 52/2009 im Gesetz mitaufgenommen und geändert.²⁷⁰ Damit kam die österreichische Gesetzgebung den Vorgaben des Unionsrechts des Art 54 MwStSyst-RL nach. Somit wurden diese Leistungen als Tätigkeiten auf dem Gebiet der Kultur definiert und erfassen einen sehr weiten Anwendungsbereich.²⁷¹ Folglich fungiert diese Erläuterung als Auffangtatbestand für jene Darbietungen, welche der allgemeinen Kultur dienen. Dabei muss nicht das strenge Kriterium einer persönlichen, originären und eigenschöpferischen Leistung vorhanden sein.²⁷² Werden nun diese Leistungserbringungen in einer virtuellen Form als Online-Veranstaltung erbracht, ändert sich an der materiellen Klassifizierung grundsätzlich nichts.²⁷³ Wird beispielsweise das Wiener Philharmoniekonzert online übertragen, ändert dies nicht die inhaltliche materielle Qualifikation der Leistung. Im inhaltlichen Kern bleibt es bei einer künstlerischen Leistung, auch wenn das Publikum nicht physisch präsent ist.²⁷⁴ Diese Sichtweise bestätigt auch die österreichische Finanzverwaltung und hält dies in den UStR 2000 mit der Rz 642o Z 8 iVm Rz 640n fest. Analog dazu, bestätigt auch die deutsche Finanzverwaltung, diese Beurteilung und Sichtweise.²⁷⁵ In Folge des AbgÄG 2024 greift, für derartige B2C-Lesitungen, seitdem die neue Leistungsartregel des § 3a Abs 13 lit b UStG, welche die Besteuerung am Empfängerort anordnet.

²⁶⁸ Vgl VwGH 20.11.1989, 88/14/0211.; Ecker, in Ecker/Epply/Rößler/Schwab, Kommentar zur Mehrwertsteuer⁸¹, 2025, § 3a Rz 398.

²⁶⁹ Vgl Ecker, in Ecker/Epply/Rößler/Schwab, Kommentar zur Mehrwertsteuer⁸¹, 2025, § 3a Rz 399ff.

²⁷⁰ Vgl BGBl I 2009/52.

²⁷¹ Vgl Ruppe/Achatz, UStG – Kommentar⁶, 2024, § 3a Tz 110.

²⁷² Vgl Ecker, in Ecker/Epply/Rößler/Schwab, Kommentar zur Mehrwertsteuer⁸¹, 2025, § 3a Rz 398.

²⁷³ Vgl UStR 2000, Rz 640q idF Wartungserlass 2025.; Ecker, in Ecker/Epply/Rößler/Schwab, Kommentar zur Mehrwertsteuer⁸¹, 2025, § 3a Rz 406/1.

²⁷⁴ Vgl EuGH C-568/17, Geelen, ECLI:EU:C:2019:388, Rn 42.; EuGH, C-532/22, Westside Unicat, ECLI:EU:C:2023:919, Rn 34.

²⁷⁵ Vgl dBMF 08.08.2025, III C 3 - S 7117-j/00008/006/043, BStBl I 2025, 1637, Rn 6f.

Wenngleich das Übertragungsmedium die kulturelle und künstlerische Leistung in der Kernbeurteilung nicht ändert, verändert die Art und Weise der digitalen Übertragung die kulturelle und künstlerische Leistung aus der umsatzsteuerlichen Perspektive.²⁷⁶ Nach Art 7 MwSt-DVO ist zwingend zwischen der Echtzeitübertragung und der Bereitstellung vorproduzierter Inhalte zu spezifizieren. Dabei ist festzuhalten, dass eine kulturelle oder künstlerische Veranstaltung, welche als live Online-Veranstaltung erbracht wird, weiterhin eine kulturelle bzw. künstlerische Leistung ist.²⁷⁷ Die Klassifizierung als auf elektronischem Wege erbrachte Leistung ist zu negieren, da die maßgebliche menschliche Interaktion im Vordergrund steht.²⁷⁸ Dabei muss festgehalten werden, dass die menschliche Leistung nicht automatisiert erfolgt und erfolgen darf. Der systematische Paradigmenwechsel tritt ein, sobald die gleiche Leistung aufgezeichnet wird und abrufbar zur Verfügung gestellt wird.²⁷⁹ Dadurch geht die originäre menschliche Beteiligung des Künstlers zur Gänze unter und mutiert zur elektronischen Dienstleistung. Die umsatzsteuerliche Rechtsfolge der Mutation ist die zwingende Klassifizierung als auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistung nach § 3a Abs 13 lit a UStG.²⁸⁰

Auch bei kulturellen, künstlerischen oder unterhaltenden Leistungen besteht das Problem von Leistungskombinationen, den sog. Bundling. Immer wieder kommt es vor, dass unterhaltende, künstlerische oder kulturelle Online-Veranstaltungen live übertragen und aufgezeichnet werden. In weiterer Folge können derartige Aufzeichnungen in Onlinemediatheken kostenpflichtig abgerufen werden.²⁸¹ Derartige Leistungskonstellationen zwingen auch Veranstalter und Anbieter²⁸² die komplexe Beurteilung der Einheitlichkeit im Umsatzsteuerrecht. Dadurch muss strikt aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers evaluiert werden, ob eine einzige untrennbare wirtschaftliche Einheitsleistung vorliegt.²⁸³ Dies könnte insbesondere der Fall sein, sobald der dominante Teil die Echtzeitübertragung ist und der Abruf für dessen Teilnehmer eine bloße Nebenleistung ist.²⁸⁴ Aus der umsatzsteuerlichen Sichtweise muss hier jede Leistungserbringung seitens des Anbieters individuell penibel geprüft und beurteilt werden.

²⁷⁶ Vgl UStR 2000, Rz 642o Z 8 idF Wartungserlass 2025.

²⁷⁷ Vgl Ecker, in Ecker/Epply/Rößler/Schwab, Kommentar zur Mehrwertsteuer⁸¹, 2025, § 3a Rz 406 iVm Rz 540ff.

²⁷⁸ Vgl Ecker, in Ecker/Epply/Rößler/Schwab, Kommentar zur Mehrwertsteuer⁸¹, 2025, § 3a Rz 542/7.

²⁷⁹ Vgl Kuderer/Rattinger, SWK 17/2022, 744.

²⁸⁰ Vgl Ruppe/Achatz, UStG – Kommentar⁶, 2024, § 3a Tz 142/1.

²⁸¹ Vgl Grune, AktStR 2025, 712f.

²⁸² Wie in den vorherigen Kapiteln erwähnt.

²⁸³ Vgl EuGH, C-581/19, Frenetikexito, ECLI:EU:C:2021:167 9, Rn 38.; UStR 2000, Rz 346 idF Wartungserlass 2025.

²⁸⁴ Vgl Höink, DB, 40-41/2025, 2465.

Wie auch die Bildungsleistungen, genießen kulturelle und künstlerische Leistungen Steuerbegünstigungen.²⁸⁵ Dabei gibt es ein gewisses Spannungsgeld mit entsprechender Sperrwirkung für derartige Steuerbefreiungen und derartige ermäßigte Steuersätze. Die strikte Zäsur zwischen Livestreamings und abrufbaren Angeboten entfaltet in der Rechtsanwendung gewisse finanzielle Folgen, wie preislichen Wettbewerbsverzerrungen im B2C-Bereich.²⁸⁶ Die Beurteilung einer kulturellen oder künstlerischen Leistung als elektronische Dienstleistung wirkt sich negativ auf Steuerbegünstigen aus. Werden derartige Leistungen interaktiv durchgeführt, bleiben die Steuerbegünstigen dem Grunde nach bestehen. Im Zuge des Digitalisierungsschubes wurde auch hier, seitens dem Unionsgesetzgeber mittels der RL (EU) 2022/542, Rechnung getragen. Dank der Reformierung des Art 98 Abs 2 iVm Anhang III Z 7 MwStSyst-RL, können nun auch live übertragende kulturelle und künstlerische Online-Veranstaltungen ermäßigt besteuert.²⁸⁷ Bei abrufbaren vorproduzierten Online-Veranstaltungen hingegen, scheidet auch bei kulturellen und künstlerischen Leistungen, die Steuerbegünstigung systematisch aus. Dadurch unterliegt die als elektronische Dienstleistung klassifizierte kulturelle und künstlerische Leistung dem Normalsatz und genießt keine Steuerbegünstigungen.²⁸⁸

In der rechtswissenschaftlichen Literatur wird diese Vorgehensweise und Beurteilung laufend in Fachbeiträgen diskutiert. Besonders kritisiert wird die strikte Trennlinie zwischen interaktiven und abrufbaren kulturellen und künstlerischen Leistungen.²⁸⁹ Kritiker urteilen, dass der kulturelle und künstlerische Zweck auch durch eine zeitversetzte abrufbare Übertragung sich im Kern nicht ändere. Des Weiteren wird verwiesen, dass die künstlerische und kulturelle Zielsetzung aufgrund der Nutzung von elektronischen Medien nicht schädlich sei. Dies sei lediglich ein Ersatz für den physischen Raum.²⁹⁰ Naturgemäß argumentieren die Befürworter der elektronischen Einordnung, dass insbesondere die unmittelbare und direkte fehlende menschliche Komponente sowie die individuelle Abrufbarkeit die Kerneigenschaften einer sonstigen elektronischen Dienstleistung sei.²⁹¹ Dies ist auch die aktuelle Sichtweise der Finanzverwaltung, nicht nur in Österreich, ebenso in den Affinitätsstaaten Deutschland und Italien. Da auch der Unionrechtsgeber aktuell keine andere Auffassung vertritt und die bisherige

²⁸⁵ Vgl § 6 Abs 1 Z 24f UStG iVm § 10 Abs 3 Z 4ff UStG.

²⁸⁶ Vgl Höink, DB, 40-41/2025, 2464.; Moldan, UR 2024, 442ff.

²⁸⁷ Vgl Moldan, UR 2024, 442f.

²⁸⁸ Vgl Mayr, RWP, 6/2025, 171.; UStR 2000, Rz 1341 idF Wartungserlass 2025.

²⁸⁹ Vgl Grune, AktStR 2025, 711.; Moldan, UR 2024, 441f.

²⁹⁰ Vgl Ehrke-Rabel, in Hey, Digitalisierung im Steuerrecht, 2019, 378.

²⁹¹ Vgl UStR 2000, Rz 642m idF Wartungserlass 2025.; Ecker, in Ecker/Epply/Rößler/Schwab, Kommentar zur Mehrwertsteuer⁸¹, 2025, § 3a Rz 540ff.

Kritik rein aus der wissenschaftlichen Fachwelt entspringt, ist keine kurz- und mittelfristige Novellierung zu erwarten.²⁹² Dies bestätigte auch die jüngste EuGH-Rechtsprechung „J-GmbH und D“: Dabei stellte der EuGH fest, dass eine steuerliche Gleichbehandlung und Gleichsetzung von Leistungen nur möglich ist, wenn aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers die Leistungen zwingend gleichartig und austauschbar sind.²⁹³ Elektronisch bereitgestellte On-Demand Abrufe sind im Vergleich zu einer physischen oder interaktiven Online-Veranstaltung unterschiedlich und ermöglichen nicht dasselbe Konsumerlebnis wie bei physischer Anwesenheit.²⁹⁴ Die daraus resultierende Rechtsfolge und folglich unterschiedliche umsatzsteuerliche Behandlung, stellt keinen Verstoß gegen das Unionsrecht dar. Somit werden weiterhin abrufbare kulturelle und künstlerische Leistungen von den Steuerbegünstigungen ausgeschlossen und dadurch bleibt das Spannungsfeld zwischen zeitgemäßer kultureller- sowie künstlerischer Vermittlung und strikter administrativer Handhabung bestehen.

4.3 EuGH und die künstliche Steuersatzaufspaltung bei Leistungskombination im Rahmen von Online-Veranstaltungen

Werden in der betrieblichen Praxis Online-Veranstaltungen als Leistungskombinationen angeboten, ist insbesondere die umsatzsteuerliche Beurteilung herausfordernd. Wie in den bisherigen Kapiteln²⁹⁵ werden Echtzeit Online-Veranstaltungen immer häufiger als sog. Bundles angeboten, im Sinne einer späteren individuelleren Abrufbarkeit der jeweiligen Online-Veranstaltung. Hintergrund derartiger Bundles ist die Notwendigkeit die Reichweite am Zielmarkt langfristig zu erhöhen, um insbesondere im Digitalisierungszeitalter am Markt langfristig bestehen bleiben zu können.²⁹⁶ Bei solchen Leistungsgestaltungen und folglich derartiger Geschäftsmodelle, kann das starre Umsatzsteuerrecht immer wieder eine administrative Barriere sein und zu strukturellen Verzerrungen führen.²⁹⁷ Das zentrale Element von Online-Veranstaltungen als Leistungskombination ist die steuerjuristische Beurteilung, ob es sich um eine mehrere trennbare selbstständige Hauptleistungen oder um eine einheitliche komplexe Leistung handelt. Gemäß der ständigen Rechtsprechung des EuGH sowie des VwGH sind Leistungen grundsätzlich einzeln zu besteuern.²⁹⁸ Wirtschaftliche einheitliche Leistungen

²⁹² Vgl. Höink, DB, 40-41/2025, 2464.; Moldan, UR 2024, 444.

²⁹³ Vgl. EuGH, C-409/24, J-GmbH und D, ECLI:EU:C:2026:149, Rn 68f.

²⁹⁴ Vgl. EuGH, C-409/24, J-GmbH und D, ECLI:EU:C:2026:149, Rn 69.

²⁹⁵ Insbesondere im Kapitel „2.5 Typologisierung der Haupt- und Nebenleistung bei Online-Veranstaltungen“ erwähnt.

²⁹⁶ Vgl. Mayr, RWP, 6/2025, 169.; Grune, AktStR 2025, 712.

²⁹⁷ Vgl. Tumpel, in Achatz/Tumpel/Bieber, Umsatzsteuer und Unternehmensentscheidungen, 2026, 175.

²⁹⁸ Vgl. EuGH, C-581/19, Frenetikexito, ECLI:EU:C:2021:167 9, Rn 37.; VwGH 24.01.2022, Ra 2021/13/0068.; UStR 2000, Rz 346 idF Wartungserlass 2025.

dürfen nicht künstlich aufgespalten werden. Dadurch liegt zwingend eine umsatzsteuerliche Einheit vor, sobald zwei oder mehrere Einzelleistungen für den Leistungsempfänger so eng miteinander verbunden sind, dass die Aufteilung der Leistung realitätsfremd wäre.²⁹⁹ Ausschlaggebend dafür ist nicht die zivilrechtliche Sicht, sondern die Sicht des Durchschnittsverbrauchers unter der Ermittlung des wirtschaftlichen Gehaltes.³⁰⁰

In diesem Zusammenhang schlägt die jüngste EuGH-Rechtsprechung, aus dem Jahre 2023, hohe Wellen. Auf Vorlage des deutschen Bundesfinanzhofs (dBFH) entschied der EuGH erschwerend für Onlinebildungsanbieter mit derartigen Leistungsangeboten.³⁰¹ Der EuGH urteilte in der Rechtssache „Finanzamt X gegen Y“, dass es keinen direkten einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang gibt, um eigenständige Leistungen aufzuteilen.³⁰² Dabei bezog sich der EuGH auf die MwStSyst-RL und urteilte, dass die Zulassung unterschiedlicher Umsatzsteuersätze auf einzelne Bestandteile einer einheitlichen Leistung einer bewussten und künstlichen Aufteilung gleichkomme. Dadurch ist die bewusste umsatzsteuerliche Besteuerung von einzelnen Leistungen rechtswidrig. Des Weiteren stellte der EuGH im Zuge der Urteilung fest, dass eine derartige Aufteilungen die Funktionalität des Mehrwertsteuersystems erschweren und im Widerspruch stehen würden.³⁰³ Als Folge der EuGH-Rechtsprechung vollzog der dBFH in dessen weiteren Verfahren eine Aufhebung seiner ursprünglichen Rechtsprechung.³⁰⁴ Bis zu dieser Aufhebung war in Deutschland ein Aufteilungsgebot bei einheitlicher Leistung dem Grunde nach zugelassen. Im Zuge der unionsrechtlichen Judikatur ist der dBFH dieser Vorgabe gefolgt und hat die sog. Steuersatzaufspaltung verworfen.³⁰⁵ Die Rechtsfolge der strikten EuGH-Rechtsprechung wurde mit dem dBMF-Schreiben vom 8. August 2025 verankert.³⁰⁶ Bis zu dieser Festlegung wurde seitens der deutschen Finanzverwaltung, bei einem Leistungsbündel, im Zuge von abrufbaren Echtzeit Online-Veranstaltungen zum einheitlichen Entgelt, eine Leistung *sui generis* angenommen. Dies hatte zur umsatzsteuerlichen Rechtsfolge, dass die sonstige Leistung im generellen mit dem Regelsteuersatz besteuert wurden. Durch das dBMF-Schreiben mit der Rn 12 ist titulierte

²⁹⁹ Vgl. EuGH, C-231/19, Blackrock Investment Management (UK), ECLI:EU:C:2020:513, Rn 23.

³⁰⁰ Vgl. Pernegger, in: Melhardt/Tumpel, Umsatzsteuergesetz Kommentar³, 2021, § 3 Rz 35.; Ecker, in: Melhardt/Tumpel, Umsatzsteuergesetz Kommentar³, 2021, § 3a Rz 16.

³⁰¹ Vgl. EuGH, C-516/21, Finanzamt X gegen Y, ECLI:EU:C:2023:372.

³⁰² Vgl. EuGH, C-516/21, Finanzamt X gegen Y, ECLI:EU:C:2023:372, Rn 34ff.

³⁰³ Vgl. EuGH, C-516/21, Finanzamt X gegen Y, ECLI:EU:C:2023:372, Rn 36.

³⁰⁴ Vgl. dBFH 17.08.2023, V R 7/23, Rn 17.; dBFH 28.05.1998, V R 19/96, Rn 15.

³⁰⁵ Vgl. dBFH 17.08.2023, V R 7/23, Rn 14f.; EuGH, C-516/21, Finanzamt X gegen Y, ECLI:EU:C:2023:372, Rn 36.

³⁰⁶ Vgl. dBMF 08.08.2025, III C 3 - S 7117-j/00008/006/043, BStBl I 2025, 1637, Rn 12.

worden, dass ab sofort strikt nach den allgemeinen Haupt- und Nebenleistungsregeln zur Einheitlichkeit der Leistung zu prüfen ist.³⁰⁷

Als Gegenpol zur strikten Sichtweise des Aufteilungsverbot resultierend aus der EuGH-Rechtsache „Finanzamt X gegen Y“ steht die aktuellste EuGH-Rechtsprechung gegenüber, welche für Leistungsbündel bei Online-Veranstaltungen ausschlaggebend ist. In der EuGH-Rechtsache „J-GmbH und D“ vom März 2026 entschied der EuGH, dass es den Mitgliedstaaten überlassen ist, ermäßigte Steuersätze im Sinne Art 98 MwStSyst-RL zuzulassen.³⁰⁸ Es sei zudem ausdrücklich gestattet, Leistungen³⁰⁹ von Steuerbegünstigten auszunehmen und dem Regelsteuersatz zu unterwerfen.³¹⁰ Dabei stellte der EuGH fest, dass überhaupt nicht geprüft werden muss, ob die herausgelösten Leistungen und ihre Nebenleistungen, aus der Durchschnittsverbrauchersicht, als Einheitsleistung oder als einheitlicher Umsatz anzusehen sind.³¹¹ Der EuGH grenzte sich bewusst von seinem vorherigen EuGH-Urteil „Finanzamt X gegen Y“ ab: Während es im vorherigen EuGH-Urteil um Steuerbefreiungen im Sinne Art 135 MwStSyst-RL ging, bei denen die künstliche Aufspaltung unzulässig ist, räumte der EuGH den Mitgliedstaaten bei Leistungen mit ermäßigter Besteuerung deutlich mehr Spielraum ein.³¹² Dabei kann dies für Online-Veranstaltungen maßgeblich sein: Würde es um begünstigte kulturelle Online-Veranstaltungen gehen, würde das EuGH-Urteil dem nationalen Gesetzgeber einräumen, in sich einheitliche Leistungen im Sinne der umsatzsteuerlichen Besteuerung, künstlich aufzuspalten. Sollte es sich um steuerbefreite Leistungen handeln, ist die künstliche Aufteilung weiterhin verboten: Es gilt das strikte Aufteilungsverbot.³¹³

Nun stellt sich die Frage inwieweit die EuGH-Urteile und das derartige dBFH Verhalten Auswirkung auf die österreichische Rechts- und Verwaltungspraxis hat. Der österreichische VwGH judiziert in der laufenden Rechtsprechung analog wie der EuGH und dBFH.³¹⁴ Die einheitliche wirtschaftliche Leistungserbringung darf für Besteuerungszwecke nicht in einzelne Bestandteile aufgespalten werden. Begründet wird dies, analog wie im deutschen Steuerrecht, mit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und dem Einheitlichkeitsgrundsatz gemäß § 21

³⁰⁷ Vgl Höink, DB, 40-41/2025, 2465.

³⁰⁸ Vgl EuGH, C-409/24, J-GmbH und D, ECLI:EU:C:2026:149, Rn 50f., Rn 66.

³⁰⁹ In der Rechtsache C-409/24 handelte es sich um Frühstück und Parkplatz bei einer Hotelübernachtung.

³¹⁰ Vgl EuGH, C-409/24, J-GmbH und D, ECLI:EU:C:2026:149, Rn 51f.

³¹¹ Vgl EuGH, C-409/24, J-GmbH und D, ECLI:EU:C:2026:149, Rn 61.

³¹² Vgl EuGH, C-409/24, J-GmbH und D, ECLI:EU:C:2026:149, Rn 66.

³¹³ Vgl EuGH, C-409/24, J-GmbH und D, ECLI:EU:C:2026:149, Rn 66.; EuGH, C-516/21, Finanzamt X gegen Y, ECLI:EU:C:2023:372, Rn 36ff.

³¹⁴ Vgl VwGH 19.10.2023, Ra 2020/13/0110.; VwGH 22.3.2023, Ra 2022/13/0084.; UStR 2000, Rz 346 idF Wartungserlass 2025.

BAO.³¹⁵ Aufgrund der strikten kompromisslosen Judikatur, bekräftigt durch den EuGH, muss der Bildungsanbieter von Online-Veranstaltungen zwingend ex ante prüfen, ob aus der Durchschnittsverbrauchersicht eine einheitliche Leistung vorliegt.³¹⁶ Besonders herausfordernd sind derartige ex ante Prüfungen bei im Nachhinein abrufbaren Online-Veranstaltungen. Bildet das Leistungsbündel aus der objektiven Perspektive eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung, normiert der VwGH eine identische Behandlung aufgrund des Hauptzweckes aus an.³¹⁷ Folglich ist die Aufzeichnung von Bildungsleistungen zweckgebunden, dient rein funktional und teilt als unselbstständige Nebenleistung steuerlich zwingend das Schicksal der Hauptleistung. Dadurch ist es den österreichischen Anbietern verwehrt derartige Leistungen aufzuspalten, um zumindest die elektronischen Aufzeichnungsleistungen mit dem Regelsteuersatz zu versteuern und in Folge dafür die aliquotierte Vorsteuer geltend zu machen.³¹⁸ Ist eine Online-Veranstaltung nach § 6 Abs 1 Z 11 lit a UStG steuerbefreit, muss die gesamte Leistungserbringung und somit auch das gesamte Leistungsbündel zwingend in die unechte Steuerbefreiung gezogen werden. Sollte trotz der klaren und deutlichen Rechtsprechung, eine bewusste künstliche umsatzsteuerliche Aufspaltung erfolgen, handelt der Anbieter rechtswidrig.³¹⁹ In der betrieblichen Praxis ist dies der Fall, sobald durch getrennte Rechnungspositionen, die Echtzeitaufnahme und die nachträgliche Abrufbarkeit der Aufzeichnung der Online-Veranstaltung, verrechnet wird. Dabei bezieht sich die Rechtswidrigkeit auf das Unions- und Nationalrecht, welches bei Nichteinhaltung, im Zuge von Betriebsprüfungen, dementsprechende Steuernachzahlungen mit sich führt. Folglich ergeben sich auch für österreichische Anbietern und vor allem für Bildungsanbietern von Online-Veranstaltungen in der Form als Leistungskombinationen, deutliche umsatzsteuerliche Erschwernisse, Risiken und administrative steuerliche Folgekosten. Insbesondere erschwert die EuGH-Rechtsprechung die Unternehmensfortführung derartiger Onlineanbieter aufgrund erhöhter Aufwände und Folgekosten, welche aus dem fehlenden Vorsteuerabzug resultieren.³²⁰

³¹⁵ Vgl *Ruppe/Achatz*, UStG – Kommentar⁶, 2024, § 1 Tz 35.

³¹⁶ Vgl EuGH, C-581/19, *Frenetikexito*, ECLI:EU:C:2021:167 9, Rn 39.

³¹⁷ Vgl *Ruppe/Achatz*, UStG – Kommentar⁶, 2024, § 1 Tz 30f.; VwGH 30.03.1992, 90/15/0158.

³¹⁸ Vgl *Rößler*, in *Ecker/Epply/Rößler/Schwab*, Kommentar zur Mehrwertsteuer⁸¹, 2025, § 6 Rz 24.

³¹⁹ Vgl UStR 2000, Rz 346 idF Wartungserlass 2025.

³²⁰ Vgl *Höink*, DB, 40-41/2025, 2465.

5 Verfahrensrechtliche Abwicklung und Ausblick

5.1 One-Stop-Shop als Verfahrenserleichterung bei Online-Veranstaltungen

Die konsequente Umsetzung und Durchführung des Bestimmungslandprinzips bei Online-Veranstaltungen im B2C-Bereich führt dazu, dass sich der Leistungsort verpflichtend an den Empfängerwohnsitz verlagert.³²¹ Dabei müssen die administrativen und steuerlichen Folgekosten berücksichtigt werden. Insbesondere bei grenzüberschreitenden sonstigen Leistungen an Nichtunternehmer, schuldet der leistende Unternehmer die jeweils nationale Umsatzsteuer des jeweiligen Landes, in dem der Verbrauch stattfand.³²² Um die daraus resultierenden umsatzsteuerlichen Mehrfachregistrierungen und deren administrative Mehrbelastung zu vermeiden hat der Unionsgesetzgeber eine zentrale Erleichterung ins Leben gerufen. Hierbei handelt es sich um das sog. EU-One-Stop-Shop (EU-OSS), welcher mit dem Art 25a UStG im nationalen Recht umgesetzt wurde.³²³

Der EU-OSS ermöglicht Unternehmern im EU-Gemeinschaftsgebiet bestimmte grenzüberschreitende Umsätze zentral abzuwickeln. Damit ein Unternehmer den Mehrwert des EU-OSS ausschöpfen kann, muss es sich grundsätzlich um einen Unternehmer mit Sitz innerhalb der EU handeln bzw. seit dem 1. Juli 2021 dürfen auch Drittlandsunternehmer das EU-OSS-Verfahren für innergemeinschaftliche Versandhandelsumsätze nutzen. Dagegen sind Dienstleistungen von Drittlandesunternehmer nicht für das EU-OSS-Verfahren zugelassen. Des Weiteren darf der Unternehmer in dem jeweiligen Land keinen Sitz oder Betriebsstätte haben, eine umsatzsteuerliche Registrierung ist unschädlich.³²⁴ Unter diese bestimmten Umsätze fallen vor allem grenzüberschreitende sonstige Leistungen an Nichtunternehmer nach § 3a Abs 5 Z 3 UStG. Dadurch ermöglicht das EU-OSS-Portal die jeweils anfallende Umsatzsteuer an den jeweiligen Staat abzuführen. Nutzt ein österreichischer Anbieter von Online-Veranstaltungen das EU-OSS-Verfahren, dient Österreich als Mitgliedstaat der Identifizierung.³²⁵ Über das FinanzOnline-Portal kann der Unternehmer die Freischaltung und Registrierung des EU-OSS-Portals beantragen, welches in der Regel in kürzester Zeit, innerhalb von wenigen Werktagen, freigeschaltet wird und ab dem ersten Tag des folgenden Kalenderquartals genutzt werden kann. Damit das EU-OSS-Portal über das FinanzOnline-Portal zugänglich wird, wird eine

³²¹ Vgl Ecker, in Ecker/Epply/Rößler/Schwab, Kommentar zur Mehrwertsteuer⁸¹, 2025, § 3a Rz 532.

³²² Vgl Ecker, in Ecker/Epply/Rößler/Schwab, Kommentar zur Mehrwertsteuer⁸¹, 2025, § 3a Rz 73, Rz 531.

³²³ Vgl Melhardt, Umsatzsteuer-Handbuch, 2025, Art 25a Rz 4297.

³²⁴ Vgl Pollak, AVR, 5/2021, 161f.

³²⁵ Vgl Melhardt, Umsatzsteuer-Handbuch, 2025, Art 25a Rz 4297.

gültige UID-Nummer vorausgesetzt. Im Zuge der EU-OSS-Registrierung, wird dem Unternehmer eine gesonderte Steuernummer zugeteilt, diese dient zugleich im FinanzOnline als Kontrolle und Abruf der deklarierten Meldungen.³²⁶ In Folge der EU-OSS-Registrierung müssen die Umsatzsteuerbeträge über das Portal fristgerecht deklariert und abgeführt werden, dabei leitet die österreichische Finanzverwaltung die erklärten Steuerbeträge an die jeweiligen nationalen Finanzämter des Verbraucherlandes weiter.³²⁷

Das EU-OSS stellt eine Sonderegulierung dar, welche als Vereinfachung genutzt werden kann. Dabei muss erwähnt werden, dass der Unternehmer sich auch weiterhin in den jeweiligen Nationalländern, in denen der Unternehmer seine sonstigen Leistungen erbringt, umsatzsteuerlich registrieren lassen kann.³²⁸ Die daraus resultierenden betriebswirtschaftlichen steuerlichen Folgekosten sind dementsprechend höher. Zugleich hat die EU-OSS-Nutzung nicht nur Vorteile, sondern zieht entsprechende Nachteile mit sich³²⁹: Entscheidet sich der Unternehmer für die EU-OSS-Nutzung, unterliegt der Unternehmer mit seinen gesamten Binnenumsätzen der EU-OSS-Regulierung. Daraus resultiert, dass die Umsätze zwingend unter die Sonderregelung, welche in den Mitgliedstaaten ausgeführt wurden, über die EU-OSS deklariert werden müssen. Eine künstliche Beschränkung auf einzelne Mitgliedsstaaten ist nicht zulässig, auch nicht wenn der Unternehmer im jeweiligen Land umsatzsteuerlich registriert ist.³³⁰ Da die Art 25a UStG Sonderregel nur für grenzüberschreitende Umsätze zulässig ist, sind Inlandsumsätze zur Gänze davon ausgeschlossen. Infolgedessen müssen die Inlandsumsätze von Online-Veranstaltungsanbietern weiterhin in der regulären nationalen Umsatzsteuervoranmeldung (UVA) und in der Jahreserklärung deklariert werden.³³¹ Im Zuge der EU-OSS-Anwendung sind verfahrensrechtliche Besonderheiten und Pflichten zu beachten, insbesondere im Bereich der Erklärung, Entrichtung und der Aufzeichnungspflichten.³³²

Als Erklärungszeitraum gilt die quartalsweise Meldefrist und ist spätestens am letzten Tag des auf den Erklärungszeitraum folgenden Monats elektronisch einzureichen.³³³ Gemäß Art 25a Abs 13 UStG ist die Umsatzsteuer zeitgleich mit der Erklärung zu entrichten. Sollten in einem Kalendervierteljahr keine Umsatzsteuer in Rechnung gestellt worden sein, ist dennoch eine Nullmeldung abzugeben. Dafür ist hingegen keine zusätzliche Jahreserklärung abzugeben.³³⁴

³²⁶ Vgl. Melhardt, Umsatzsteuer-Handbuch, 2025, Art 25a Rz 4298.

³²⁷ Vgl. Pollak, AVR, 5/2021, 163.

³²⁸ Vgl. Melhardt, Umsatzsteuer-Handbuch, 2025, Art 25a Rz 4297.

³²⁹ Vgl. Pollak, AVR, 5/2021, 163f.

³³⁰ Vgl. Melhardt, Umsatzsteuer-Handbuch, 2025, Art 25a Rz 4297.

³³¹ Vgl. Melhardt, Umsatzsteuer-Handbuch, 2025, Art 25a Rz 4297ff.

³³² Vgl. Melhardt, Umsatzsteuer-Handbuch, 2025, Art 25a Rz 4300b.

³³³ Vgl. Art 25a Abs 3 UStG.

³³⁴ Vgl. Melhardt, Umsatzsteuer-Handbuch, 2025, Art 25a Rz 4297ff iVm Rz 4300b.

Da die EU-OSS-Sonderregel innerhalb der EU angewandt werden kann und nicht alle EU-Länder den Euro als offizielles Zahlungsmittel haben, müssen dementsprechend Währungsumrechnungen berücksichtigt werden. Werden dabei Entgelte in fremder Währung verumsatzt und vereinnahmt, müssen für diese Umsätze zwingend die Umrechnungskurse der europäischen Zentralbank (EZB) angewandt werden. Hierbei muss der Fremdwährungskurs vom letzten Tag des jeweiligen Besteuerungszeitraumes verwendet werden. Die Verwendung eines monatlichen Durchschnittskurses nach § 20 Abs 6 UStG ist nicht erlaubt.³³⁵ Begründet wird dies aufgrund der Sonderregelung und der Gleichbehandlung aller Mitgliedsstaaten.³³⁶ Eine deutliche prozedurale Erleichterung ermöglicht die EU-OSS-Sonderregelung im Fakturierungsbereich. Entscheidet sich ein Unternehmer für das EU-OSS-Verfahren richten sich die Rechnungsmerkmale zwingend nach dem Recht des Mitgliedstaates der Identifizierung.³³⁷ Das bedeutet wiederum für einen österreichischen Unternehmer bedeutet, dass dieser sich an die lokalen Rechnungsausstellungsvorschriften nach § 11 UStG halten muss.³³⁸

Nach der Leistungserbringung und in Folge der EU-OSS-Anwendung stehen strikte Aufzeichnungspflichten und verfahrensrechtliche Konsequenzen bei nicht Einhaltung gegenüber. Insbesondere muss der Unternehmer äußerst detaillierte und getrennte Leistungsaufzeichnungen je Mitgliedstaat führen, so zu jeder Zeit nachgewiesen werden kann, in welchem Staat, welche Leistung erbracht wurde.³³⁹ Im Zuge der unterschiedlichen Aufbewahrungsfristen innerhalb der EU hat sich der Unionsgesetzgeber entschieden, die Leistungs- und Rechnungsaufzeichnungen zehn Jahre lang aufzubewahren.³⁴⁰ Sollte ein nationales Finanzamt eine Anfrage zu den Leistungserbringungen haben, sind diese zeitnahe und in elektronischer Form an das jeweilige nationale Finanzamt zu übermitteln. Werden die strikten und verfahrensrechtlichen Besonderheiten der Erklärung, Entrichtung und der Aufzeichnungspflichten wiederholt nicht eingehalten, droht dem Unternehmer der sofortige EU-OSS-Ausschluss.³⁴¹ Diese rigorose Maßnahme ist im Art 25a Abs 7 UStG national verankert worden. Sollte es zu einem derartigen Ausschluss³⁴² kommen, muss sich der

³³⁵ Vgl Art 25a Abs 5 UStG.; *Melhardt*, Umsatzsteuer-Handbuch, 2025, Art 25a Rz 4300.

³³⁶ Vgl ErwGr 4 und 7, Richtlinie 2006/112/EG.

³³⁷ Vgl *Melhardt*, Umsatzsteuer-Handbuch, 2025, Art 25a Rz 4300b.

³³⁸ Vgl *Melhardt*, Umsatzsteuer-Handbuch, 2025, Art 25a Rz 4032.

³³⁹ Vgl *Melhardt*, Umsatzsteuer-Handbuch, 2025, Art 25a Rz 4300a iVm Rz 4300b.

³⁴⁰ Vgl *Melhardt*, Umsatzsteuer-Handbuch, 2025, Art 25a Rz 4300b.

³⁴¹ Vgl *Melhardt*, Umsatzsteuer-Handbuch, 2025, Art 25a Rz 4300a.

³⁴² Bei wiederholtem Verstoß droht eine zweijährige Sperrfrist für alle OSS-Verfahren.

Unternehmer folglich in jedem Mitgliedstaat im Zuge dessen Umsätze umsatzsteuerlich registrieren lassen und hat die dementsprechenden Mehraufwände.³⁴³

5.2 Ausblick: Online-Veranstaltungen und VAT in the Digital Age (ViDA)

In den bisherigen Kapiteln konnte verdeutlicht werden, dass das europäische Mehrwertsteuersystem nicht stillstehen darf, sondern sich laufend der makroökonomischen Realität anpassen muss. Dabei steht insbesondere das europäische Mehrwertsteuersystem vor einer der größten Reformen der letzten Jahrzehnte bevor.³⁴⁴ Die EU hat mit 11. März 2025 das Richtlinienpaket „VAT in the Digital Age“ (ViDA) formal beschlossen, welches durch die RL (EU) 2025/516 in der MwStSyst-RL normiert wurde.³⁴⁵ Das Richtlinienpaket soll der rasant veränderten digitalen Wirtschaft Rechnung tragen und eine effektive Bekämpfung des grenzüberschreitenden Mehrwertsteuerbetruges bewirken. Ein weiteres Ziel des Richtlinienpaketes und folglich der EU ist es den administrativen Mehraufwand für Unternehmen innerhalb der EU drastisch zu reduzieren. Kernziel dieser Reform ist es die umsatzsteuerliche Gesetzgebung von Grund auf zu restrukturieren und zu modernisieren.³⁴⁶ Dabei beruht das ViDA-Paket auf drei Säulen³⁴⁷ und soll gestaffelt zwischen 2025 und 2035 realisiert werden.³⁴⁸ Für Anbieter von Online-Veranstaltungen, welche bereits durch das EU-OSS-Verfahren vertrauter mit der Digitalisierung sind als andere Unternehmer, kann dies im Verhältnis zu EU-OSS-Anwender deutlichere Änderungen mit sich führen.³⁴⁹

³⁴³ Vgl Art 25a Abs 8 UStG.

³⁴⁴ Vgl *Tumpel*, SWK, 13/2025, 646.

³⁴⁵ Vgl *Tumpel*, in *Achatz/Tumpel/Bieber*, Umsatzsteuer und Unternehmensentscheidungen, 2026, 162.

³⁴⁶ Vgl *Tumpel*, in *Achatz/Tumpel/Bieber*, Umsatzsteuer und Unternehmensentscheidungen, 2026, 161.

³⁴⁷ I. Säule: Digitale Meldepflichten und elektronische Rechnungsstellung (DRR), II. Säule: Anpassungen für die Plattformwirtschaft, III. Säule: Einzige Mehrwertsteuerregistrierung (SVR).

³⁴⁸ Vgl *Tumpel*, in *Achatz/Tumpel/Bieber*, Umsatzsteuer und Unternehmensentscheidungen, 2026, 160.

³⁴⁹ Vgl *Tumpel*, in *Achatz/Tumpel/Bieber*, Umsatzsteuer und Unternehmensentscheidungen, 2026, 171.

Säule 1: Digitale Meldepflichten (DRR)	Säule 2: Plattformökonomie	Säule 3: Einziges MwSt-Registrierung (SVR)
Zentraler Aspekt: Digitalisierung und Modernisierung des umsatzsteuerlichen Meldewesens und der Rechnungsstellung.	Zentraler Aspekt: Implementierung digitaler Schnittstellen bei der Steuererhebung.	Zentraler Aspekt: Reduktion der Bürokratie und steuerliche Folgeaufwände im EU-Gemeinschaftsgebiet.
Handlungsmaßnahmen: Einführung verpflichtender E-Rechnungen nach dem Standard EN 16931 zwingend für inngemeinschaftliche B2B-Umsätze. Zugleich Erleichterungen für nationale B2B-Umsätze. Einstellung der ZM-Meldung im Zuge der Etablierung von transaktionsbasiertes Echtzeitmeldewesen. Weiterer Ausbau und Harmonisierung der EU-Meldesystem zur steuerlichen Betrugsbekämpfung.	Handlungsmaßnahmen: Etablierung des sog. Deemed Supplier Modell, einer sog. Lieferfiktion. Schwerpunkt auf Kurzzeitvermietungen und Personenbeförderungen. Dadurch ist der Steuerschuldner die Plattform direkt.	Handlungsmaßnahmen: Ausbau der EU-OSS-Plattform im B2C-Bereich (Lieferungen und sonstige Leistungen). Obligatorische Reverse-Charge Anwendung im B2B-Bereich im EU-Gemeinschaftsgebiet Etablierung der SVR um Registrierungspflichten zu reduzieren.

Abbildung 4: Struktur des ViDA-Reformpaketes (eigene Darstellung).

Eine Kernänderung im ViDA-Richtlinienpaket wird die einzige Umsatzsteuerregistrierung sein, welche als sog. Single VAT Registration (SVR) betitelt wird. Des Weiteren soll langfristig im B2B-Bereich zwingend das Reverse-Charge-Verfahren angewandt werden.³⁵⁰ SVR verfolgt das herausforderndste Ziel indem es in Zukunft keine Mehrfachregistrierungen von Unternehmen in der EU geben soll. Ziel ist es die Registrierungspflichten auf ein absolutes Minimum zu reduzieren und die unternehmerischen Compliance Kosten für grenzüberschreitende Geschäftsvorfälle, wie von Online-Veranstaltungen, zu erleichtern.³⁵¹ Eine wesentliche weitere Änderung, welche ab dem 1. Juli 2028 umgesetzt werden soll, ist die drastische Ausweitung des EU-OSS-Verfahren im B2C-Bereich. Dadurch soll es nicht ansässigen Unternehmen ermöglicht werden auch lokale Inlandsleistungen und innergemeinschaftliche Verbringungen über das Portal zu deklarieren.³⁵² Davon könnten auch beispielsweise angenommen Bildungsanbieter profitieren, indem physisches Lehrmaterial aus ausländischen Fremdlagern an Endkunden versendet wird. Besonders einschneidende Änderungen sollen, im B2B-Bereich, ebenso ab dem 1. Juli 2028, erfolgen. Dabei soll nach Art

³⁵⁰ Vgl Kuder/Zolles, in Achatz/Tumpel/Bieber (Hrsg), Mehrwertsteuer im digitalen Zeitalter, 2025, 52ff.

³⁵¹ Vgl Ecker/Palade/Rimböck, RdW, 654/2024, 860.

³⁵² Vgl Tumpel, in Achatz/Tumpel/Bieber, Umsatzsteuer und Unternehmensentscheidungen, 2026, 170.

194 MwStSyst-RL, ein verpflichtendes Reverse-Charge-Verfahren, für B2B-Umsätze etabliert werden, welche auch bei lokalen Leistungen von nicht im Bestimmungsland ansässigen Unternehmern, auf den dort jeweils registrierten Leistungsempfänger über geht.³⁵³ Dies hätte zur Folge, dass österreichische Anbieter von Online-Veranstaltungen, die Steuerschuld zwingend auf den Leistungsempfänger über ginge. Folglich entfällt für derartige B2B-Leistungen im EU-Raum endgültig das Risiko einer möglichen lokalen umsatzsteuerlichen Registrierungspflicht.³⁵⁴

Eine der maßgeblichsten Änderungen für Anbieter von Online-Veranstaltungen werden wohl die digitalen Meldepflichten und die Anwendung der verpflichtenden E-Rechnung sein. Derartige Verpflichtungen haben maßgeblichen Einfluss auf die administrativen Abläufe, insbesondere resultiert aus der Einführung der digitalen Transaktionsmeldungen (DRR) ein administrativer Mehraufwand. In der EU soll ab dem 1. Juli 2030 für grenzüberschreitende B2B-Umsätze die Fakturierung von strukturierten elektronischen Rechnungen verpflichtend werden. Dabei müssen die E-Rechnungen dem europäischen Standard EN 16931 entsprechen. Hier muss festgehalten werden, dass dies nur ein grober Standard ist und kein Detailstandard.³⁵⁵ Jedes EU-Mitgliedsland kann hier sein eigenes Detailformat und eigene Kommunikationsschnittstelle anwenden. Beispielsweise wird in Deutschland das ZUGFeRD-Format Anwendung finden, in Österreich mit hoher Wahrscheinlichkeit das ebInterface, in Italien gilt seit 1. Januar 2019 das FatturaPA-Format sowie die B2B-E-Rechnungspflicht über das SDI-Portal und in Frankreich wird ab 1. September das Factur-X-Format gelten.³⁵⁶

Die Rechnungslegungsneuerungen resultieren aus einer Neudefinition des Begriffes der elektronischen Rechnung und zwar auf EU-Ebene. Daher sollen in naher Zukunft unstrukturierte PDF-Rechnungen, in gewissen Bereichen, nicht mehr dem EU-Standard entsprechen und folglich nicht mehr gültig sein.³⁵⁷ Folglich werden auch die zeitlichen Fakturierungsfristen drastisch reduziert. Die E-Rechnung muss spätestens zehn Tage nach Leistungserbringung bzw. mit dem Eintritt des Steuertatbestandes für grenzüberschreitende Umsätze ausgestellt werden.³⁵⁸ Unter dem Leistungserbringungstatbestand wird im

³⁵³ Vgl Art 194 MwStSyst-RL idF RL (EU) 2025/516.

³⁵⁴ Vgl *Echevarria*, in *Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer/Szudoczky/Sanchez*, CJEU - Recent Developments in Value Added Tax, 2024, 116.

³⁵⁵ Vgl *Tumpel*, in *Achatz/Tumpel/Bieber*, Umsatzsteuer und Unternehmensentscheidungen, 2026, 166f.; *Ecker/Palade/Rimböck*, RdW, 654/2024, 859.

³⁵⁶ Vgl *Tumpel*, in *Achatz/Tumpel/Bieber*, Umsatzsteuer und Unternehmensentscheidungen, 2026, 164ff.; *Rosar*, in *Urnik/Kirchmayr/Steinhauser*, Besteuerung und Wirtschaftsprüfung im Kontext der Digitalisierung, 2020, 160.

³⁵⁷ Vgl *Tumpel*, SWK, 13/2025, 646f.

³⁵⁸ Vgl *Tumpel*, in *Achatz/Tumpel/Bieber*, Umsatzsteuer und Unternehmensentscheidungen, 2026, 166.

steuerjuristischen der Eintritt des Steuertatbestandes verstanden, dies könnte beispielsweise bei einem Anbieter von Online-Veranstaltungen der Fall sein, sobald die Veranstaltung durchgeführt wurde. Dabei muss beachtet werden, dass die Rechnungslegung in Zukunft an die nationale Steuerbehörde übermittelt werden muss.³⁵⁹ Beispielsweise wird dies bereits seit geraumer Zeit in Italien gehandhabt und ist damit Vorreiter in der EU.³⁶⁰ Der resultierende positive Effekt dieser Echtzeitfakturierung ist unter anderem, dass die bisherige quartalsweise bzw. monatliche zusammenfassende Meldung (ZM) durch die vollautomatisierte Echtzeitfakturierung in Verbindung mit der DRR obsolet wird.³⁶¹ Auch aus betriebswirtschaftlicher Perspektive bietet die verpflichtende Umstellung klare Vorteile. Dank dem strukturierten Format der E-Rechnung können Geschäftsdaten rascher, präziser und vollständiger genutzt werden. Insbesondere ermöglicht es Unternehmen Entscheidungen in Echtzeit zu treffen. Beispielsweise wirkt sich dies positiv auf das Cashflow-Management oder auf die Logistik aus und führt langfristig zur Prozessautomatisierung im Rechnungswesen. Daraus resultieren wiederum Effizienzgewinne und drastische Kosteneinsparungen. Am Ende ist die Prozessautomatisierung ein wichtiges Instrument, um mit erheblichen Fachkräftemangel auch weiterhin ein nachhaltiges Unternehmenswachstum zu gewähren.³⁶²

Als weitere umfassende Reformsäule wird die Plattformökonomie in den Fokus treten. Dabei wurde bereits in den letzten Jahren im Unionsrecht, sowie im Nationalrecht der Begriff der Plattformen etabliert.³⁶³ Die bereits in Art 9a MwSt-DVO eingeführte Fiktion den Plattformenbetreibers als Leistungserbringer zu verfestigen, soll durch die ViDA-Reform ab 2028, spätestens EU-weit ab 2030, auf weitere Branchen und Bereiche massiv ausgeweitet werden. Insbesondere auf Bereiche wie der Personenbeförderung und der Kurzzeitvermietung soll die Plattformlösung angewandt werden.³⁶⁴ Dabei muss festgehalten werden, dass die ViDA-Reform den unionsrechtlichen Weg klar definiert. Ziel der Plattformlösungen ist es, die Leistungserbringer zu entlasten, Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden, die Plattformenbetreiber in umsatzsteuerliche Haftungs- und Erklärungspflichten zu zwingen und gleichzeitig für Steuerausfälle haftbar zu machen und diese zu reduzieren.³⁶⁵

³⁵⁹ Vgl. *Tumpel*, SWK, 13/2025, 646f.; *Ecker/Palade/Rimböck*, RdW, 654/2024, 858.

³⁶⁰ Vgl. *Tumpel*, in *Achatz/Tumpel/Bieber*, Umsatzsteuer und Unternehmensentscheidungen, 2026, 173.

³⁶¹ Vgl. *Tumpel*, in *Achatz/Tumpel/Bieber*, Umsatzsteuer und Unternehmensentscheidungen, 2026, 164.

³⁶² Vgl. *Tumpel*, in *Achatz/Tumpel/Bieber*, Umsatzsteuer und Unternehmensentscheidungen, 2026, 174.; *Ismer*, EC Tax Review 2025/41, 42.; *Rosar*, in *Urnik/Kirchmayr/Steinhauser*, Besteuerung und Wirtschaftsprüfung im Kontext der Digitalisierung, 2020, 164.

³⁶³ Vgl. *Ecker/Palade/Rimböck*, RdW, 654/2024, 858ff.; UStR 2000, Rz 382 idF Wartungserlass 2025.

³⁶⁴ Vgl. *Tumpel*, SWK, 13/2025, 648.

³⁶⁵ Vgl. *Luketina*, in *Achatz/Tumpel/Bieber*, Mehrwertsteuer im digitalen Zeitalter, 2025, 33f.

Zusammenfassend kann gesagt werden, dass für österreichische Anbieter von Online-Veranstaltungen, die ViDA-Reformrichtlinie eine asymmetrische Belastung darstellt. Zum einen wirkt die SVR-Maßnahme zielorientiert und ist insbesondere für Online-Veranstaltungen im EU-Binnenmarkt von Vorteil. Auch das zwingende Reverse-Charge-Verfahren im EU B2B-Bereich und die SVR-Maßnahme sorgen grundsätzlich für eine vereinfachte umsatzsteuerliche Handhabung und gewährt Unternehmen eine rechtliche Sicherheit. Insbesondere wird eine drohende Registrierungsfall zur Gänze ausgeschlossen. In weiterer Folge ergibt sich für Unternehmer eine Planungssicherheit und fördert das Unternehmertum, da ungeachtet fiskalischer Hemmschwellen neue Markterschließungen erleichtert werden.³⁶⁶ Demgegenüber könnten die strikten Vorgaben der E-Rechnung und der digitalen Meldepflichten für Unternehmen anfangs hemmend wirken. Für derartige funktionierende Abläufe müssen Unternehmer ihre IT- und ERP-Landschaft deutlich ausbauen und hohe Investitionen tätigen.³⁶⁷ Da die reine PDF-Rechnung in absehbarer Zeit unzulässig sein wird, ist das ViDA-Reformpaket anfangs mit erheblichen betrieblichen Folgekosten verbunden. Der Wandel zur vollständigen Digitalisierung des Rechnungswesens ist unaufhaltsam, weshalb eine zeitnahe Anpassung der administrativen und insbesondere der kaufmännischen Prozesse notwendig sein wird. Es wird eine *condicio sine qua non* sein.

6 Conclusio

Die vorliegende Forschungsarbeit hat dargestellt, dass die stark wachsende Digitalisierung und folglich der Digitalisierungsschub der letzten Jahre das europäische und insbesondere das nationale Umsatzsteuerrecht vor Herausforderung stellten. Dabei wurde festgestellt, dass die Herausforderungen fundamental und systematisch waren und dadurch die bisherige MwStSyst-RL als nicht mehr zeitgemäß erschienen lies. Die Anknüpfung an den physischen Verbrauch kam vor allem durch die Corona-Pandemie an seine Grenzen und war nicht mehr zeitgemäß. Infolgedessen ergaben sich andere Veranstaltungsformate und erweiterten sich, wie z.B. die Durchführung von Präsenzveranstaltungen als Online-Veranstaltungen. Die Rechtswissenschaftliche Auseinandersetzung verdeutlichte, dass eine umsatzsteuerliche Klassifizierung von Online-Veranstaltungen die Leistungsbeurteilung verpflichtend voraussetzt. Dabei muss strikt unterschieden werden, ob eine elektronische oder interaktive sonstige Leistung erbracht wird. Hieraus resultierte ein steuerlicher Kernkonflikt, welcher sich

³⁶⁶ Vgl. Tumpel, in Achatz/Tumpel/Bieber, Umsatzsteuer und Unternehmensentscheidungen, 2026, 170ff.; Tumpel, SWK, 13/2025, 646ff.; Ecker/Palade/Rimböck, RdW, 654/2024, 858ff.

³⁶⁷ Vgl. Tumpel, in Achatz/Tumpel/Bieber, Umsatzsteuer und Unternehmensentscheidungen, 2026, 167.

auf die Leistungsortbestimmung zurückführen ließ. In diesem Zusammenhang zeigte sich auf europäischer Ebene eine stark divergierende Handhabung der Finanzverwaltungen. Auslöser war die bis vor kurzem fehlenden Vorgaben für den digitalen Geltungsbereich, wodurch die nationalen Finanzverwaltungen der Mitgliedstaaten, die Kriterien und umsatzsteuerliche Behandlung von Online-Veranstaltungen, individuell und völlig unterschiedlich auslegten. Die Folge des Festhaltens am systematischen Prinzip der physischen Ausübung, war eine laufende Rechtsunsicherheit für Anbieter von Online-Veranstaltungen. Die Rechtsunsicherheit bestand in der ständigen Gefahr der Doppel- oder Nichtbesteuerung. Um derartige Risiken zu vermeiden, mussten erhöhte steuerliche Folgekosten in Kauf genommen werden. Des Weiteren bestand oft kein Ausweg aus der Doppel- oder Nichtbesteuerung. Mehrere Mitgliedstaaten versuchten diese gravierenden Lücken zu schließen und etablierten unilaterale Verwaltungserlässe. Der durchbrechende Erfolg blieb aus, da diese weiterhin zu einer Doppel- oder Nichtbesteuerung führten. Dabei haben insbesondere der juristische Exkurs und Vergleich zwischen Österreich, Deutschland sowie Italien die Divergenzen dargestellt. Trotz den Bemühungen der deutschen und österreichischen Finanzverwaltung, durch das dBMF-Schreiben und den UStR 2021 Wartungserlass die Besteuerung in die Richtung des Leistungsempfängers zu steuern, blieb der übergreifende unionsweite Erfolg aus. Begründet wurde dies damit, dass weiterhin andere Mitgliedstaaten auf die unionsrechtliche Klärung festhielten.

Durch die richtungsweisende EuGH-Rechtsprechung, in den Rechtsachen „Srf konsulterna“ und „Westside Unicat“, wurde im europäischen B2B-Bereich Klarheit geschaffen. Dabei stellte der EuGH deutlich und unmissverständlich dar, dass die Sonderbestimmung der Eintrittsberechtigungen zwingend an die physische Präsenz des Leistungsempfängers geknüpft ist. Dabei genügt die rein virtuelle Teilnahme nicht und erfüllt demnach die Voraussetzung nicht. Das Ergebnis war eine einheitliche Rechtsanwendung der B2B-Generalklausel, welche bei grenzüberschreitenden Umsätzen, zum Übergang der Steuerschuld an den Leistungsempfänger mit sich führt.

Deutlich komplexer gestaltete sich die Situation im B2C-Bereich. Das Festhalten am Tätigkeitsort brachte das ursprüngliche Umsatzsteuerrecht in Zusammenhang mit der Digitalisierung an dessen Grenzen. Insbesondere unmissverständlich demonstriert an der systematischen Einordnung in der EuGH-Rechtssache „Geelen“. Im Zuge der Richtlinie (EU) 2022/542, welche in Österreich mit dem AbgÄG 2024 in nationales Recht umgesetzt wurde, wurde die umsatzsteuerliche Rechtslücke mit 1. Januar 2025 geschlossen. Dabei wurde die

umsatzsteuerliche Behandlung von virtuellen Echtzeitleistungen im B2C-Bereich unionsweit vereinheitlicht. Der Leistungsort für derartige sonstige Leistungen verschob sich zwingend am Empfängerort des Endkunden. Dank der einheitlichen Handhabung wurde auch die Gefahr der Doppel- und Nichtbesteuerung beseitigt und beendete jegliche einzelstaatlichen Handhabungen. Seitdem werden Online-Veranstaltungen im B2C-Bereich nach dem Bestimmungslandprinzip besteuert und stellt diese in Folge mit elektronischen Dienstleistungen hinsichtlich des Leistungsortes ident.

Die Beurteilung und Klassifizierung von derartigen sonstigen Leistungen bleibt weiterhin ausschlaggebend, damit Steuerbefreiungen angewandt werden können. Wohingegen zeitversetzt und vorproduzierte bereitgestellte On-Demand Inhalte grundsätzlich von Begünstigungen unionsrechtlich ausgeschlossen werden. Demgegenüber können Echtzeitleistungen als Online-Veranstaltungen sehr wohl steuerbegünstigt sein. Der österreichische Gesetzgeber hat die notwendigen Voraussetzungen für den Bildungssektor wesentlich restriktiver gestaltet. Dabei müssen private Bildungsanbieter von Online-Veranstaltungen, eine vergleichbare Zielsetzung mit öffentlichen Schulen einhergehen, damit nach österreichischem UStG die Steuerbefreiung greifen kann. Maßgeblich für diese gesetzliche Regulierungsintensität war die UStBLV. Dies führt in der Praxis zu erhöhten betriebswirtschaftlichen Folgekosten um derartige Qualitätszertifizierungen, wie dem Ö-Cert, zu erhalten. Im Gegensatz dazu ist für die betriebliche Praxis positiv zu werten, dass von der pauschalen sui-generis Betrachtungsweise bei Leistungskombinationen Abkehr gefunden wurde. Darunter fallen insbesondere hybride Online-Veranstaltungen. Es konnte festgestellt werden, dass die Kategorisierung von Haupt- und unselbstständigen Nebenleistungen sachgerechter erfolgt und dies aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers. Dies ermöglicht eine getreuere und objektivere umsatzsteuerliche Behandlung von Leistungen und gewährt eine wirklichkeitsgetreue Besteuerung.

Trotz der umgesetzten Maßnahmen und der zukunftsweisenden unionsrechtlichen Harmonisierungsbestrebungen mittels dem ViDA-Reformpaket dürfen diese Maßnahmen nicht als beendet erklärt werden. Der rasante technologische Fortschritt bleibt bestehen und wird weiter ausgebaut, es werden sich neue Spannungsfelder ergeben, welche juristisch gelöst werden müssen. Hierbei ergeben sich weiterführende wissenschaftliche Forderungen, wie etwa in Fachbeiträgen oder Dissertationen. Eine wesentliche künftige Forschungsfrage könnte sich in Bezug auf künstlicher Intelligenz ergeben. Dabei stellt sich die Frage, wie grenzüberschreitende, interaktive und hybride Bildungsseminare umsatzsteuerlich zu

klassifizieren sind, bei denen die Teilnehmer in Echtzeit interagieren können und sofortige Rückmeldung erhalten. Dabei ist der Live-Vortragende kein echter Mensch, sondern eine autonom agierende Künstliche Intelligenz. Das Kernproblem liegt hierbei bei den Steuerbegünstigungen, welche durch die Klassifizierung von elektronischen Dienstleistungen zur Gänze wegfallen. Die dogmatische Klärung dieses umsatzsteuerlichen Konfliktes aufgrund des interaktiven Bildungscharakters ohne menschlicher Beteiligung wird eine in Zukunft zentrale Fragestellung sein.

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die Neuregulierung die digitale Realität widerspiegelt und das Umsatzsteuerrecht wesentlich modernisiert hat. Des Weiteren hat die Neuregelung die individuellen unterschiedlichen nationalen Interpretationen innerhalb der EU beseitigt. Die strikte Besteuerungsverlagerung von Online-Veranstaltungen zieht jedoch erhebliche steuerliche Compliance Aufwände mit sich und erhöht die betriebswirtschaftlichen Folgekosten nachhaltig. Um die Folgekosten weitestgehend im Rahmen zu halten und umsatzsteuerliche EU-Registrierungspflichten zu vermeiden, wurde das OSS-Verfahren durch das EU-OSS-Verfahren erweitert. Daraus resultiert das EU-OSS für Unternehmer als eine unverzichtbare verfahrensrechtliche Erleichterung. Im Zuge der Forschungsarbeit konnte ebenso ein Ausblick auf die zukünftige europäische Mehrwertsteuerharmonisierung und -digitalisierung gewährt werden. Insbesondere das ViDA-Richtlinienpaket mit den drei Reformsäulen, bildet die Basis für ein zukunftsfähiges europäisches Mehrwertsteuersystem, welches zukunftssicher, einheitlich und betrugsresistent sein wird.

7 Literaturverzeichnis

7.1 Monografien und Kommentare

Bunjes (Hrsg), Umsatzsteuergesetz UStG Kommentar²⁵, (2025).

Ecker/Epply/Rößler/Schwab, Kommentar zur Mehrwertsteuer⁸¹, (2025).

Melhardt, Umsatzsteuer-Handbuch 2025, (2025).

Melhardt/Tumpel (Hrsg), Umsatzsteuergesetz Kommentar³, (2021).

Pernegger, Umsatzsteuer für die betriebliche Praxis⁵, (2025).

Ruppe/Achchatz, Umsatzsteuergesetz Kommentar⁶, (2024).

Sterzinger, Umsatzsteuerliche Beurteilung von gesellschaftsrechtlichen Leistungsbeziehungen, Schriften zum Umsatzsteuerrecht³³, (2020).

Writz, Medien- und Internetmanagement¹¹, (2025).

7.2 Beiträge in Sammelwerken

Artl, Umsetzung der Mehrwertsteuer in der betrieblichen Praxis im digitalen Zeitalter – elektronische Versendungsnachweise, in *Achatz/Tumpel/Bieber* (Hrsg), Umsatzsteuer und Unternehmensentscheidungen (2026) 68.

Echevarria, B2B Virtual events and VAT, in *Kofler, Lang, Pistone, Rust, Schuch, Spies, Staringer, Szudoczky, Sanchez*, (Hrsg), CJEU - Recent Developments in Value Added Tax 2024, (2025) 115.

Ehrke-Rabel, Aspekte grenzüberschreitenden digitalen Wirtschaftens in der Umsatzsteuer, in *Hey* (Hrsg), Digitalisierung im Steuerrecht (2019) 371.

Getto/Kerres, Mediendidaktik und ihr Beitrag zur Hochschulentwicklung, in *Rhein/Wildt* (Hrsg), Hochschuldidaktik als Wissenschaft. Disziplinäre, interdisziplinäre und transdisziplinäre Perspektiven, (2023) 211.

Heinemann, Digitale Buchführung und digitale Betriebsprüfung, in *Hey* (Hrsg), Digitalisierung im Steuerrecht (2019) 223.

Kuder/Zolles, Mehrwertsteuerregistrierung - Status quo & ViDA, in *Achatz/Tumpel/Bieber* (Hrsg), Mehrwertsteuer im digitalen Zeitalter (2025) 52.

Luketina, Elektronische Plattformwirtschaft, in *Achatz/Tumpel/Bieber* (Hrsg), Mehrwertsteuer im digitalen Zeitalter (2025) 31.

Mariya, New Rules for B2C Virtual Activities, in *Kofler, Lang, Pistone, Rust, Schuch, Spies, Staringer, Szudoczky, Sanchez*, (Hrsg), CJEU - Recent Developments in Value Added Tax 2024, (2025) 98.

Merckx, Place of supply: Something old, something new, something borrowed, something... , in *Kofler, Lang, Pistone, Rust, Schuch, Spies, Staringer, Szudoczky, Sanchez*, (Hrsg), CJEU - Recent Developments in Value Added Tax 2024, (2025) 168.

Pinkernell, Grenzüberschreitendes digitales Wirtschaften (Ertragsteuerrecht), in *Hey* (Hrsg), Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42 (2019) 321.

Schwab, Bestandsaufnahme und Perspektiven der Digitalisierung im Steuerrechtsverhältnis aus Sicht der Berater, in *Hey* (Hrsg), Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42 (2019) 157.

Senyk, New Rules for B2C Virtual Activities, in *Kofler, Lang, Pistone, Rust, Schuch, Spies, Staringer, Szudoczky, Sanchez*, (Hrsg), CJEU - Recent Developments in Value Added Tax 2024, (2025) 98.

Thliveros, EU OSS & MOSS: A Solution to the Challenges of the Digital Economy?, in *Kerschner/Somare* (Hrsg), Taxation in a Global Digital Economy (2017) 394.

Rosar, Auswirkungen der Digitalisierung auf die Steuerberatung, in *Urnik/Kirchmayr/Steinhauser* (Hrsg), Besteuerung und Wirtschaftsprüfung im Kontext der Digitalisierung, (2020) 154.

Tumpel, Konzepte zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft – Umsatzsteuerliche Aspekte, in *Urnik/Kirchmayr/Steinhauser* (Hrsg), Besteuerung und Wirtschaftsprüfung im Kontext der Digitalisierung, (2020) 138.

Tumpel, Das ViDA-Paket: Offene Umsetzungsfragen, in *Achatz/Tumpel/Bieber* (Hrsg), Umsatzsteuer und Unternehmensentscheidungen (2026) 160.

7.3 Beiträge in Fachzeitschriften

Battisti/Alfiero/Leonidou, Remote working and digital transformation during the COVID-19 pandemic: Economic-financial impacts and psychological drivers for employees, *Journal of Business Research* 150, 2022, 38-50.

Ecker/Palade/Rimböck, Einigung beim ViDA-Paket, RdW 654/2024, 858.

Grune, Umsatzsteuerliche Einordnung von Online-Veranstaltungsdienstleistungen und von Online-Unterricht nach dem Fernunterrichtsschutzgesetz, *Aktuelles Steuerrecht (AktStR)*, 2025, 711-726.

Höink, Finanzverwaltung ersetzt bisherige Auffassung zur Umsatzsteuer bei Online-Veranstaltungen, *Der Betrieb (DB)*, 40-41/2025, 2463-2468.

Ismer, And They Lived Happily Ever After? Future Challenges for E-invoicing and Digital Reporting After the Adoption of the ViDA Package, *EC Tax Review*, Volume 34, Issue 2, 2025, 41-44.

Kuderer/Rattinger, Leistungsort bei Online-Kursen im B2C-Bereich, SWK 17/2022, 742.

Kuderer/Rattinger, USt-rechtlicher Leistungsort bei virtueller Teilnahme an Veranstaltungen im B2B-Bereich, SWK 36/2020, 1677.

Kuderer/Rattinger, Leistungsort bei Teilnahmen an Veranstaltungen im B2B-Bereich - ein Blick nach Deutschland, SWK 20/21, 1072.

Lavazza/Beretta, Geelen (Case C-568/17): What VAT if the Unity of Action, Time and Place is Broken Up?, Intertax 2020, 544-548.

Libertore, I servizi virtuali interattivi complicano la territorialità IVA, L'IVA 10/2022, 21-28.

Magliaro/Censi, Luogo di imposizione dei servizi di intrattenimento su piattaforme social, il fisco 23/2023, 2243-2248.

Mayr, Umsatzsteuer-Update Jänner 2019: Aktuelles auf einen Blick, SWK 2/2019, 71.

Mayr, Gebühren für hybride Veranstaltungen - aktuelle Aussagen, RWP 2025, Heft 6 v. 27.11.2025.

Mayr, Umsatzsteuer-Update Juli und August 2024: Aktuelles auf einen Blick, SWK 23-24/2024, 1061.

Melhardt/Kuder/Pfeiffer, SWK-Spezial Umsatzsteuer 2026 (2026).

Merkx, Closing the Geelen Loophole and Creating New Issues, International VAT Monitor 33/2022, Issue 4, 155-164.

Merkx/Janssen/Leenders, Platforms, Convenient Source of Information Under DAC7 and the VAT Directive: A Proposal for More Alignment and Efficiency, EC Tax Review, Volume 31, Issue 4, 2022, 202-218.

Moldan, Umsatzsteuerrechtliche Einordnung von Online-Veranstaltungsleistungen und weiteren Online-Dienstleistungsangeboten – Finanzverwaltung schafft Klarheit, Umsatzsteuer-Rundschau (UR), 2024, 437-446.

Pätzler, BGH zum Fernunterrichtsschutzgesetz – auch umsatzsteuerlich relevantes Urteil, Umsatzsteuer direkt digital (UStDD), 15/2025, 14-15.

Pfeiffer, Änderungen der Leistungsortregelungen und Einführung des EU-Umsatzsteuer-One-StopShops – Rechtslage ab 1. 1. 2015, ÖStZ 15-16/2014, 388.

Pollak, Die OSS im Überblick, AVR 5/2021, 159.

Tumpel, Der Weg zur Mehrwertsteuer im digitalen Zeitalter (ViDA), SWK 13/2025, 646.

Walkenhorst, Umsätze aus Online-Veranstaltungsdienstleistungen, Der Umsatzsteuer-Steuerberater (UStB), 2025, 268-270

7.4 Judikatur

7.4.1 Entscheidungen

EuGH C-231/19, Blackrock Investment Management (UK), ECLI:EU:C:2020:513.

EuGH C-319/12, MDDP, ECLI:EU:C:2014:2395.

EuGH C-349/96, Card Protection Plan, ECLI:EU:C:1999:93.

EuGH C-409/24, J-GmbH und D, ECLI:EU:C:2026:149.

EuGH C-426/22, SOLE-MiZo, ECLI:EU:C:2023:638.

EuGH C-463/16, Stadion Amsterdam, ECLI:EU:C:2018:22.

EuGH C-505/22, Deco Proteste, ECLI:EU:C:2023:731.

EuGH C-516/21, Finanzamt X gegen Y, ECLI:EU:C:2023:372.

EuGH C-532/22, Westside Unicat, ECLI:EU:C:2023:919.

EuGH C-568/17, Geelen, ECLI:EU:C:2019:388.

EuGH C-581/19, Frenetikexito, ECLI:EU:C:2021:167.

EuGH C-647/17, Srf konsulterna, ECLI:EU:C:2019:195.

dBfH 28.05.1998, V R 19/96.

dBfH 17.08.2023, V R 7/23.

dBGH 12.06.2025, III ZR 109/24.

dLG München I 08.08. 2025, 47 O 12802/24, GRUR-RS 2025, 21602.

VwGH 24.09.1981, 81/15/0089.

VwGH 20.11.1989, 88/14/0211.

VwGH 30.03.1992, 90/15/0158.

VwGH 25.02.1997, 95/14/0126.

VwGH 22.03.2010, 2007/15/0269.

VwGH 27.06.2013, 2010/15/0047.

VwGH 24.01.2022, Ra 2021/13/0068.

VwGH 22.03.2023, Ra 2022/13/0084.

VwGH 06.09.2023, Ro 2021/15/0021.

VwGH 19.10.2023, Ra 2020/13/0110.

7.4.2 Richtlinien, Erlässe und Stellungnahmen

Agenzia delle Entrate 28.06.2022, Risposta n. 353/2022.

Agenzia delle Entrate, 04.08.2022, Risposta n. 409/2022.

BMF, Umsatzsteuerprotokoll 2005, 20.10.2005, BMF-010219/0286-VI/9/2005.

BMF, Umsatzsteuerrichtlinien 2000, idF Erlass GZ 2021-0.835.983 vom 30.11.2021.

BMF, Umsatzsteuerrichtlinien 2000, idF Erlass GZ 2024-0.889.824 vom 09.12.2024.

BMF, Umsatzsteuerrichtlinien 2000, idF Erlass GZ 2025-0.986.432 vom 10.12.2025.

dBMF 08.08.2025, Umsatzsteuerliche Einordnung von Umsätzen aus Online-Veranstaltungsdienstleistungen, GZ III C 3 - S 7117-j/00008/006/043, BStBl I 2025, 1637.

dBMF 20.01.2025, Entwurf eines BMF-Schreibens zu § 4 Nr. 21 UStG, GZ III C 3 - S 7179/00054/002/006.

Decreto Legislativo 13 novembre 2024, n. 180 (d.lgs. 180/2024), G.U. 30.11.2024, n. 281.

RL 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl L 2006/347, 1.

7.4.3 Verordnungen, Ausschüsse und Begleitgesetze

Budgetbegleitgesetz 2009 BGBl I 2009/52.

Durchführungsverordnung (EU) 282/2011 des Rates vom 15.03.2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl L 2011/77, 1.

MwSt-Ausschuss, Leitlinien der 118. Sitzung vom 19.04.2021, Dok 1016 (taxud.c.16378389 - 1016).

7.5 Onlinequellen (u.a. Graue Literatur)

Agencia Tributaria, www.sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/en_gb/mi-area-personal.html (Stand 15.02.2026).

Beer, EuGH: Zum Leistungsort der Bereitstellung von Räumlichkeiten und des notwendigen Materials für das Filmen von Darbietungen für interaktive Videositzungen, Rechtsnews 35212 (2024).

Biermaier/Ecker, Umsatzsteuer | (Online-)Veranstaltungen in Österreich und Deutschland, ICON News 16.02.2022.

Europäische Kommission, Taxes in Europe Database (TEDB), https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/#/vat-search/vat-search-result, abgerufen am 02.03.2026.

Fisco Oggi – Rivista online dell' Agenzia delle Entrate, Piccole imprese ed eventi in streaming: recepite ufficialmente le direttive Ue, 02.12.2024.

Migliorini, Federico, Eventi in streaming in Italia: disciplina IVA 2025, Fiscomania, 10.02.2025.

Zuech, Formazione online: IVA sempre nel Paese del cliente, Euroconference News 16.09.2022.

8 Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Systematik der Leistungsortbestimmung unter Berücksichtigung von Spezialregelungen (eigene Darstellung).....	15
Abbildung 2: Umsatzsteuerliche Rechtsfolgen divergierender Verwaltungsinterpretationen zur Leistungsortbestimmung bis 01.01.2025 (eigene Darstellung).....	26
Abbildung 3: Der Entwicklungsverlauf und die Rechtsproblematik des administrativen Vorgriffes auf das Empfängerortsprinzip bei interaktiven Online-Veranstaltungen (eigene Darstellung).....	31
Abbildung 4: Struktur des ViDA-Reformpaketes (eigene Darstellung).	58

Zusammenfassung / Abstract

This master thesis examines the problems of the digitalisation boom in connection with the VAT taxation of online event services. Until the reform introduced by directive (EU) 2022/542, the European VAT system was reduced primarily on physical presence. In the context of the digitalisation and particularly in the case of online events, the European VAT law was reaching its limits. In particular, the previous handling under EU law was inappropriate for cross border hybrid forms, such as hybrid online events and therefore there was a high risk of double or non-taxation. The purpose of this master thesis is to analyse the highly complex tax legal issues regarding the classification of VAT in the B2B and B2C segments to evaluate the previous handling by the federal tax authorities and to evaluate the impact of the European reform. The focus is on determining the place of supply, which has been significantly impacted by the previous European Court of Justice (ECJ), by the cases in “Srf konsulterna” and “Westside Unicat”. The VAT discrepancies were solved with the implementation through the national law “AbgÄG 2024”. With 1. January 2025 the previous individual national discrepancies have been resolved.

Die Master Thesis untersucht die Herausforderungen des Digitalisierungsschubes in Zusammenhang mit der umsatzsteuerlichen Einordnung von Online-Veranstaltungsdienstleistungen. Das europäische Mehrwertsteuersystem basierte bis vor der Reform mittels der Richtlinie (EU) 2022/542 primär auf die physische Präsenz. Dabei stieß das europäische Mehrwertsteuergesetz im Zuge der Digitalisierung und insbesondere bei Online-Veranstaltungen stark an seine Grenzen. Insbesondere grenzüberschreitende Mischformen wie bei hybriden Online-Veranstaltungen war die bisherige unionsrechtliche Handhabung unzutreffend und es drohte die Gefahr einer Doppel- und Nichtbesteuerung. Ziel der vorliegenden Master Thesis ist es, die juristischen hochkomplexen umsatzsteuerlichen Abgrenzungsfragen im B2B- sowie B2C-Bereich zu analysieren, die bisherige Handhabung der Finanzverwaltungen und die Auswirkung der europäischen Reformierung zu evaluieren. Dabei liegt der Schwerpunkt auf die Leistungsortbestimmung, welche maßgeblich durch die bisherige EuGH-Rechtsprechung „Srf konsulterna“ und „Westside Unicat“ beeinflusst wurde. Beseitigt wurden die umsatzsteuerlichen Divergenzen im Zuge der Umsetzung ins nationale Gesetz mittels dem AbgÄG 2024. Mit Wirkung per 01. Januar 2025 sind die bisherigen individuellen nationalen Auslegungsdiskrepanzen und -interpretationen beigelegt worden.