

ÖAW

ÖSTERREICHISCHE
AKADEMIE DER
WISSENSCHAFTEN

KARL-FRANZENS-UNIVERSITÄT GRAZ
UNIVERSITY OF GRAZ



Dienstleistungen in der Plattformökonomie aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht

Lily Zechner

5. Juli 2021

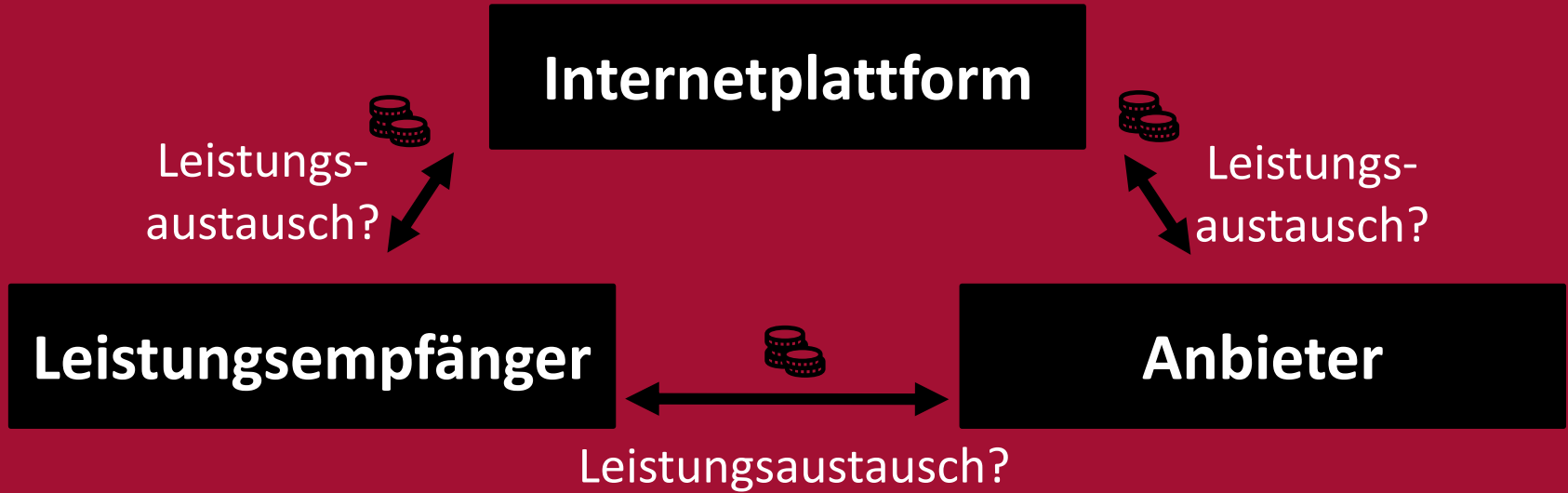
LMU Kolloquium zur
Digitalisierung des Steuerrechts

Institut für Finanzrecht
Karl-Franzens-Universität Graz
lily.zechner@uni-graz.at

Einleitung

- Internetbasierte Geschäftsvorgänge nehmen zu
- Plattformbetreiber agieren als **Intermediäre** („Vermittler“): Geschäfte werden über Plattformen abgeschlossen und ausgeführt
- Vorgänge erfolgen häufig **grenzüberschreitend**
- *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, ifst-Schrift 538*





Problemstellung

- **Absicht der Plattformbetreiber:** als bloße Vermittler tätig zu sein → auf fremde Rechnung *und* im fremden Namen
- **Außenauftritt** der Plattform und „**wirtschaftliche Realität**“ des Leistungsaustauschs können im Einzelfall zu anderem Ergebnis führen
- Unionsgesetzgeber erklärt gewisse Plattformbetreiber über **Typisierungen** zu Leistungserbringern:
 - ❖ Art. 9a MwStDVO (für elektronisch erbrachte Dienstleistungen) und
 - ❖ Art. 14a MwStRL iVm. Art 5b MwStDVO (für gewisse Lieferungen)

Art. 9a MwStDVO

- **Vermutung:** Plattformbetreiber, die an der Erbringung von elektronisch erbrachten sonstigen Leistungen und über das Internet erbrachte Telefondienste „beteiligt“ sind → Kommissionäre iSd. Art. 28 MwStRL
- **Elektronisch erbrachte Dienstleistung:** Leistung „über das Internet“, „im Wesentlichen automatisiert“ „mit minimaler menschlicher Beteiligung“ und „ohne Informationstechnologie nicht möglich“
- **Kommissionäre** handeln auf fremde Rechnung, aber im *eigenen* Namen; werden behandelt als ob sie die Leistung des Kommittenten selbst erhalten und erbracht hätten

Art. 9a MwStDVO

- Fiktion einer **Leistungskette**
- ❖ Kommissionär ist Empfänger der ersten und Erbringer der zweiten Leistung
- ❖ Leistungen sind einzeln zu beurteilen, aber sachbezogene Merkmale der ersten Leistung sind auch für die zweite maßgebend
- **Widerlegung** der Vermutung, wenn
- ❖ der Plattformbetreiber den Kommittenten ausdrücklich nennt und
- ❖ dies in den vertraglichen Vereinbarungen zwischen den Parteien zum Ausdruck kommt

Art. 9a MwStDVO

- Keine Widerlegung, wenn der Plattformbetreiber
 - ❖ die Abrechnung mit dem Dienstleistungsempfänger autorisiert oder
 - ❖ die Erbringung der Dienstleistungen genehmigt oder
 - ❖ die allgemeinen Bedingungen der Erbringung festlegt.
- Ausnahme, wenn *ausschließlich Zahlungen* abgewickelt werden, ohne Beteiligung an der zugrundeliegenden Leistungserbringung
- Begleitmaßnahmen: Sonderregelung **Mini-One-Stop-Shop** und Ausbau der zwischenstaatlichen **Amtshilfe**

Lässt sich die Leistungszurechnung an den
Plattformbetreiber schon aus den
allgemeinen umsatzsteuerrechtlichen
Zurechnungsregeln herleiten?

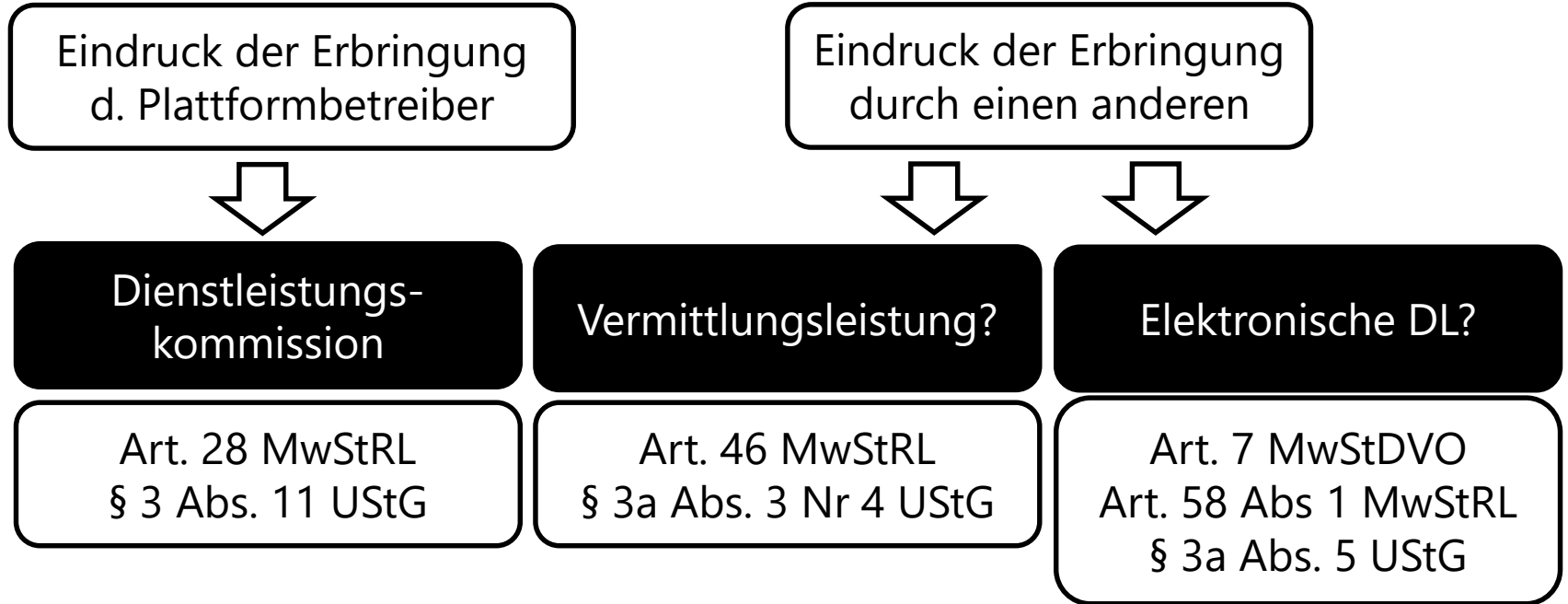
Zurechnung der Leistungen

- **Allgemein**: die Leistung ist demjenigen Unternehmer zuzurechnen, der **im Außenverhältnis** zu ihrer Erbringung verpflichtet ist
 - Primär ist auf die **Vertragsbeziehungen** abzustellen; allerdings nur solange diese auch die **wirtschaftliche Realität widerspiegeln**
 - BFH „**Grundsatz des eigenen Ladens**“: Leistungen sind dem Inhaber der Geschäftsräumlichkeiten zuzurechnen, solange dieser **nach außen hin nicht deutlich macht**, dass er im *fremden* Namen tätig ist
- ➔ Ist nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu beurteilen

Zurechnung der Leistungen

- Wirtschaftliche Betrachtung hat aus der Perspektive eines **durchschnittlichen Kunden** zu erfolgen
- ➔ Eindruck bei Buchung
- Leistungszurechnung **schon nach den allgemeinen Regeln**, wenn:
 - ❖ Plattformbetreiber zugrundeliegende Dienstleistung **kontrolliert** und
 - ❖ dies für den durchschnittlichen Kunden auch **erkennbar** ist

Zurechnung der Leistungen



Art. 9a MwStDVO

- Legt fest, unter welchen Umständen Leistungen dem Leistungserbringer *jedenfalls* persönlich zuzurechnen sind
- Typisierung lässt sich **aus wirtschaftlichen Gesichtspunkten ableiten**, da bei Autorisierung der Abrechnung, Genehmigung der Erbringung der elektronischen DL oder Festlegung der allgemeinen Bedingungen beim Kunden in der Regel der **Eindruck** entstehen wird, dass der Plattformbetreiber der Leistungserbringer ist
- Bildet den „Regelfall“ zutreffend ab

Art. 9a MwStDVO

- Art. 9a Abs. 1 MwStDVO steht demnach **im Einklang** mit der **MwStRL**; die MwStDVO darf die MwStRL nur konkretisieren
- Leistungen über Plattformen konnten „**beteiligten**“ **Plattformbetreibern** häufig schon auf Basis **allgemeiner** Grundsätze zur Leistungszurechnung zugerechnet werden
- Art. 9a Abs. 1 MwStDVO **typisiert Eindruck des durchschnittlichen Kunden** um Rechtssicherheit und effektiven Vollzug zu ermöglichen

Abschließende Bemerkungen

- Allgemeine Grundsätze zur Leistungszurechnung können Geschäftsmodelle der Plattformökonomie grundsätzlich erfassen
- Einzelfallbeurteilung → kann für Rechtsanwender schwierig sein
- Einbindung von Plattformbetreibern in den Umsatzsteuervollzug kann daher Vereinfachung bringen → effektive Besteuerung bzw effektiver Vollzug

Herzlichen Dank!



Univ.-Ass. Mag. Lily Zechner
Institut für Finanzrecht
Karl-Franzens-Universität Graz
finanzrecht.uni-graz.at
lily.zechner@uni-graz.at