95. Jahrgang / 1. September 2020 / Nr. 25

SWK

Steuer- und WirtschaftsKartei

Interview
Corona und die Folgen – Christoph Badelt im Gespräch

Tagesfragen
Beschleunigte Abschreibung von Gebäuden
Die neue COVID-19-Investitionsprämie

Handels-Kollektivvertrag
Frist für Umstieg in das neue System endet mit 1. 12. 2021

Freiwillige Abfertigung
BFG zum Abzugsverbot bei Sozialplänen

Plattformhaftung
Verpflichtungen für Anbieter digitaler Geschäftsmodelle

Wirtschaft
Das WiEReG-Compliance-Package

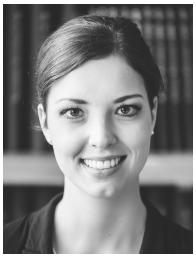
Linde
www.lindeverlag.at

SWK-Spezial Plattformhaftung

Neue Verpflichtungen für Anbieter digitaler Geschäftsmodelle im Umsatzsteuervollzug

Fiktive Leistungsketten, Aufzeichnungspflichten und Haftungen

STEFAN HAMMERL / LILY ZECHNER*)



In Österreich und in der Europäischen Union werden die Betreiber von Internetplattformen zunehmend für die Erhebung der Umsatzsteuer auf die über ihre Plattformen zustande kommenden Transaktionen in die Pflicht genommen: Neben der Fiktion einer Leistungskette, durch die Plattformbetreiber zu Erbringern der über ihre Plattformen abgewickelten Leistungen erklärt werden, wurden besondere Aufzeichnungspflichten und Haftungen eingeführt. Im SWK-Spezial *„Plattformhaftung“* werden die relevanten Rechtsvorschriften dargestellt und kritisch gewürdigt.

1. Umsatzbesteuerung digitaler Geschäftsmodelle

Die Umsatzbesteuerung digitaler Geschäftsmodelle erfolgt vor dem Hintergrund des ansonsten drohenden Vollzugsdefizits vielfach auf der Grundlage von Sonderregimen.[1]) Ein Beispiel für ein solches Sonderregime sind fingierte Leistungsketten, im Rahmen derer Plattformbetreiber typisierend zu Erbringern der über ihre Plattformen erbrachten digitalen Dienstleistungen und Lieferungen erklärt werden. Weitere Sonderregime umfassen Aufzeichnungspflichten und Haftungen für Plattformbetreiber und Anbieter digitaler Geschäftsmodelle. Die genannten Sonderregime wurden in Österreich ua mit dem AbgÄG 2020[2]) eingeführt. Sie beruhen zum Teil auf unionsrechtlichen Bestimmungen, die ab 1. 1. 2021[3]) anzuwenden sind, zum Teil wurden im nationalen Alleingang weitergehende Verpflichtungen geschaffen. Im SWK-Spezial *„Plattformhaftung“* werden die seit 1. 1. 2020 und ab 1. 1. 2021 anwendbaren Bestimmungen im Detail erläutert und kritisch gewürdigt.

2. Plattformbetreiber als Leistungserbringer

Bei der Ausgestaltung ihrer Geschäftsmodelle agieren Plattformbetreiber erfahrungsgemäß mit der Absicht, als *„bloße Vermittler“* von Leistungen wahrgenommen zu werden, ohne weiter in die *„vermittelten“* Leistungen eingebunden zu sein. Zwar kann die rechtliche Beurteilung auf Basis des Außenauftritts der Plattform und der wirtschaftlichen Realität des Leistungsaustauschs bereits nach den bestehenden Regeln über die Leistungszurechnung zu einem anderen Ergebnis führen.[4]) Der europäische und österreichi-

*) Mag. Stefan *Hammerl*, B.A. (Econ.) BSc ist Universitätsassistent am Institut für Finanzrecht der Karl-Franzens-Universität Graz. Mag.ª Lily *Zechner* ist Stipendiatin der Österreichischen Akademie der Wissenschaften (DOC) und Universitätsassistentin am Institut für Finanzrecht der Karl-Franzens-Universität Graz.

1) Deutlich wird dies bis dato etwa durch die Regelungen zur Leistungsortbestimmung bei elektronisch erbrachten Dienstleistungen; vgl *Zechner*, Internetplattformen und umsatzsteuerrechtliche Leistungszurechnung am Beispiel Airbnb, ÖStZ 2020, 300.

2) AbgÄG 2020, BGBl I 2019/91.

3) Die Europäische Kommission hat kürzlich vorgeschlagen, die Anwendbarkeit dieser Bestimmungen um sechs Monate nach hinten zu verschieben, vgl https://ec.europa.eu/taxation_customs/news/taxation-commission-proposes-postponement-taxation-rules-due-coronavirus-crisis_en (Zugriff am 4. 8. 2020). Wird dieser Vorschlag gebilligt, treten die Bestimmungen erst ab 1. 7. 2021 in Kraft. Zum Zeitpunkt der Drucklegung ist noch nicht absehbar, ob der österreichische Gesetzgeber das Inkrafttretensdatum ebenfalls verschiebt oder die unionsrechtlichen Vorgaben vorzeitig umsetzt.

4) Vgl dazu *Zechner*, Ist Uber auch aus Sicht des Umsatzsteuerrechts Beförderungsdienstleister? SWI 2019, 522 (526 f); *Zechner*, ÖStZ 2020, 300.

sche Gesetzgeber greifen der Leistungszurechnung durch den Rechtsanwender jedoch bewusst vor, indem die Plattformbetreiber selbst zu Leistungserbringern erklärt werden.

Art 9a MwSt-DVO[5]) bindet Plattformbetreiber bereits seit 1. 1. 2015 in den Umsatzsteuervollzug bezüglich elektronisch erbrachter Dienstleistungen iSd Art 7 MwSt-DVO und über das Internet erbrachter Telefondienste ein, indem sie typisierend zu Erbringern der über ihre Plattformen zustande kommenden Leistungen erklärt werden. Die Typisierung besteht darin, dass der jeweilige Plattformbetreiber als Kommissionär iSd Art 28 MwStSyst-RL[6]) gilt. Ein ähnliches Konzept wird gemäß Art 14a MwStSyst-RL[7]) bzw § 3 Abs 3a UStG ab 1. 1. 2021 auch für *„Einfuhr-Versandhandelsumsätze"* iSd § 3 Abs 8a UStG mit einem Sachwert von höchstens 150 Euro und Lieferungen von Drittlandsunternehmern innerhalb der Gemeinschaft an Nichtunternehmer anwendbar sein. Unternehmer, die solche Lieferungen *„unterstützen"*, werden behandelt, als ob sie die Gegenstände selbst erhalten und geliefert hätten.

Der Begriff *„unterstützen"* wird in Art 5b MwSt-DVO definiert.[8]) Art 5d MwSt-DVO sieht eine Typisierung der Unternehmereigenschaft von Verkäufer und Käufer vor.[9]) Art 36b MwStSyst-RL[10]) bzw § 3 Abs 15 Z 2 UStG setzt die Fiktion der Leistungskette rechtstechnisch durch ein Reihengeschäft um, bei dem die Versendung oder Beförderung der Gegenstände *ex lege* und unwiderleglich der Lieferung durch den Plattformbetreiber zugeschrieben wird.[11])

Im SWK-Spezial wird untersucht, ob die durch Art 9a MwSt-DVO und Art 14a MwStSyst-RL fingierte Leistungszurechnung über ein aus der Systematik des Umsatzsteuerrechts herzuleitendes Fundament verfügt und Praktikabilitätserwägungen Rechnung trägt.[12])

3. Aufzeichnungspflichten

Betreiber von Internetplattformen, die die Erbringung von Dienstleistungen oder Lieferungen von Gegenständen innerhalb der Gemeinschaft an eine nicht steuerpflichtige Person im Einklang mit Titel V unterstützen, treffen gemäß Art 242a MwStSyst-RL[13]) ab 1. 1. 2021 besondere Aufzeichnungspflichten. Der Begriff *„unterstützen"* iSd Art 242a MwStSyst-RL wird durch Art 54b MwSt-DVO[14]) konkretisiert.[15]) UE will Art 242a MwStSyst-RL innerhalb der Gemeinschaft steuerbare Leistungen erfassen, da andernfalls ohne sachliche Rechtfertigung zwischen Leistungen *„innerhalb der EU"* im engeren Sinn und Leistungen aus dem Drittland in die EU differenziert würde.[16]) In Österreich wurden die Aufzeichnungspflichten für Plattformbetreiber in § 18 Abs 11 und 12 UStG umgesetzt.[17])

Die aufzuzeichnenden Informationen wurden auf nationaler Ebene in § 4 Sorgfaltspflichten-UStV[18]) (UStV) festgelegt, die aufgrund der Verordnungsermächtigung in

[5]) IdF DVO (EU) 1042/2013.
[6]) In Österreich wurde Art 28 MwStSyst-RL durch § 3a Abs 4 UStG umgesetzt; vgl zur Kritik an der österreichischen Umsetzung im Detail *Bramerdorfer*, Das Kommissionsgeschäft in der Umsatzsteuer (2012) 209 ff.
[7]) IdF RL (EU) 2017/2455.
[8]) Vgl zur Interpretation *Hammerl/Zechner*, Plattformhaftung, SWK-Spezial (2020) 13 ff.
[9]) Vgl dazu näher *Hammerl/Zechner*, Plattformhaftung, 18.
[10]) IdF RL (EU) 2019/1995.
[11]) Vgl zu den Rechtsfolgen mit Beispielen *Hammerl/Zechner*, Plattformhaftung, 19 ff; vgl zu den Eigenschaften von Reihengeschäften grundlegend *Kettisch*, Reihengeschäfte in der Umsatzsteuer (2017) 55 ff.
[12]) Vgl *Hammerl/Zechner*, Plattformhaftung, 22 ff.
[13]) IdF RL (EU) 2017/2455.
[14]) IdF DVO (EU) 2019/2026.
[15]) Vgl zur Interpretation *Hammerl/Zechner*, Plattformhaftung, 28 ff.
[16]) Vgl zum sachlichen Anwendungsbereich *Hammerl/Zechner*, Plattformhaftung, 30.
[17]) Vgl zur vorzeitigen Umsetzung *Hammerl/Zechner*, Plattformhaftung, 32.
[18]) Sorgfaltspflichten-UStV, BGBl II 2019/315.

§ 18 Abs 11 letzter Satz UStG erlassen wurde. § 4 UStV ist Art 54c Abs 2 MwSt-DVO nahezu wortgleich nachgebildet.[19]) Die Aufzeichnungen nach § 18 Abs 11 UStG sind den Abgabenbehörden gemäß § 18 Abs 12 UStG grundsätzlich nur auf Verlangen elektronisch zur Verfügung zu stellen. Allerdings sind sie ohne Aufforderung bis zum 31. 1. des Folgejahres elektronisch zu übermitteln, wenn der Gesamtwert der Umsätze, für die Aufzeichnungspflichten nach § 18 Abs 11 UStG bestehen, insgesamt 1 Mio Euro im Kalenderjahr übersteigt.[20]) Die Aufzeichnungspflichten sind nach § 49d FinStrG und nach § 27 Abs 1 Z 1 UStG sanktionsbewehrt.[21])

Im SWK-Spezial wird erläutert, ob die weitreichenden Aufzeichnungs- und Auskunftsverpflichtungen für Plattformbetreiber vor dem Hintergrund der Ziele einer gleichmäßigen Besteuerung und der Sicherung des Steueraufkommens rechtfertigbar sind.[22])

4. Haftungen

Mit dem AbgÄG 2020 hat der österreichische Gesetzgeber in § 27 Abs 1 UStG eine Haftung für Unternehmer eingeführt, die mit anderen Unternehmern im Onlinehandel auf bestimmte Weise *„kooperieren“*. Haftungsbegründend soll demnach das wie folgt umschriebene Verhalten sein: *„wenn sie nicht mit ausreichender Sorgfalt davon ausgehen können, dass der Steuerpflichtige seinen abgabenrechtlichen Pflichten nachkommt“*. Unter welchen Voraussetzungen eine *„ausreichende Sorgfalt“* in diesem Sinne nicht vorliegt, wird durch die UStV[23]) konkretisiert. Der Sorgfaltsmaßstab für Unternehmer iSd § 27 Abs 1 Z 1 UStG ist ein anderer als für Unternehmer iSd § 27 Abs 1 Z 2 und 3 UStG, deren Inkrafttretensdaten sich zudem unterscheiden.[24])

Die Haftung aufgrund von § 27 Abs 1 Z 1 UStG iVm § 3 Z 1 UStV betrifft aufzeichnungspflichtige Plattformbetreiber iSd § 18 Abs 11 UStG und setzt erstens voraus, dass der Gesamtwert der Umsätze, für die Aufzeichnungspflichten bestehen, und der Umsätze nach dem neuen § 3 Abs 3a UStG insgesamt 1 Mio Euro übersteigt. Das zweite Erfordernis besteht darin, dass der Plattformbetreiber nicht mit ausreichender Sorgfalt davon ausgehen kann, dass ein *„Kooperationspartner“* seinen umsatzsteuerrechtlichen Pflichten nachkommt. Dieses Erfordernis wird durch § 3 Z 1 UStV konkretisiert.[25])

Neben dem Haftungstatbestand des § 27 Abs 1 Z 1 UStG für aufzeichnungspflichtige Plattformbetreiber iSd § 18 Abs 11 UStG sind zusätzlich die in § 27 Abs 1 Z 2 und Z 3 UStG normierten Haftungstatbestände zu beachten, die ab 1. 1. 2021 zur Anwendung gelangen. Letztere betreffen zum einen Unternehmer, die an einem innergemeinschaftlichen Versandhandel oder einem Einfuhr-Versandhandel *„beteiligt“* sind (§ 27 Abs 1 Z 2 UStG). Zum anderen betreffen sie Unternehmer, die an einer sonstigen Leistung an einen Nichtunternehmer, die durch die Nutzung einer elektronischen Schnittstelle, zB einer Plattform, unterstützt oder angebahnt wird, *„beteiligt“* sind (§ 27 Abs 1 Z 3 UStG). Der Begriff der *„Beteiligung“* wird durch § 1 Z 1 UStV und § 2 Z 1 UStV konkretisiert. In diesem Sinne *„beteiligte“* Unternehmer sind nicht als *„unterstützend“* iSd Art 5b bzw Art 54b MwSt-DVO zu qualifizieren.[26]) Die Umstände, nach welchen diese Unternehmer nicht mit ausreichender Sorgfalt davon ausgehen können, dass ein *„Kooperationspartner“* seinen umsatzsteuerrechtlichen Pflichten nachkommt, sind in § 3 Z 2 UStV geregelt.[27])

---

[19]) Vgl dazu im Detail *Hammerl/Zechner*, Plattformhaftung, 33 f.
[20]) Vgl zur Übermittlung dieser Informationen von Abgabenbehörde zu Abgabenbehörde *Hammerl/Zechner*, Plattformhaftung, 34 f.
[21]) Vgl dazu näher *Hammerl/Zechner*, Plattformhaftung, 35.
[22]) Vgl *Hammerl/Zechner*, Plattformhaftung, 35 f.
[23]) Vgl zur Sorgfaltspflichten-UStV bereits unter Pkt 3.
[24]) Vgl dazu im Detail *Hammerl/Zechner*, Plattformhaftung, 36.
[25]) Vgl dazu und zum Ausmaß der Haftung *Hammerl/Zechner*, Plattformhaftung, 37 f.
[26]) Vgl dazu mit Beispielen *Hammerl/Zechner*, Plattformhaftung, 38.
[27]) Vgl dazu im Detail *Hammerl/Zechner*, Plattformhaftung, 38.

Im SWK-Spezial werden die Haftungen für Plattformbetreiber und andere Anbieter digitaler Geschäftsmodelle im Lichte der Rechtsprechung des EuGH und des VfGH auf ihre Unions- und Verfassungsrechtskonformität geprüft.[28])

Auf den Punkt gebracht

Das Umsatzsteuerrecht gewinnt durch die neuen Regelungen für internetbasierte *„unterstützende“* bzw *„beteiligte“* Unternehmer weiter an Komplexität. Die Verpflichtung zur Führung besonderer Aufzeichnungen und das Vorsehen von Haftungen für *„unterstützende“* bzw *„beteiligte“* Unternehmer in Bezug auf Umsätze, die Dritte erzielen, können aus Sicht des Staates Informationsasymmetrien reduzieren und zur Vermeidung von Steuerausfällen beitragen. Dass diese Regelungen legitime Ziele verfolgen, steht daher außer Zweifel. Außer Zweifel steht jedoch auch, dass diese Regelungen verhältnismäßig sein müssen und Unternehmer nicht ungebührlich belasten dürfen. Im SWK-Spezial *„Plattformhaftung“* werden die relevanten Rechtsvorschriften dargestellt und unter Berücksichtigung ihrer Ziele sowie unions- und verfassungsrechtlichen Vorgaben interpretiert und bewertet.

[28]) Vgl *Hammerl/Zechner*, Plattformhaftung, 39 ff.

Errichtung von Bankgebäuden durch Konzerngesellschaften und Vorsteuerabzug

Entscheidung: VwGH 15. 5. 2020, Ra 2018/15/0113.

Normen: §§ 21 Abs 1, 22 BAO; § 2 Abs 2 Z 2 UStG; Art 11 MwStSyst-RL.

Die Tochtergesellschaft und die Enkelgesellschaft einer Bank-AG waren im Leasinggeschäft tätig. Die Bank-AG räumte an ihrem Grundstück ihrer Enkelgesellschaft (GmbH) ein Baurecht ein und ließ sie als Baurechtsberechtigte ein Bankgebäude errichten. Sodann mietete die Bank-AG das Bankgebäude von der Enkelgesellschaft (Leasingvertrag). Umsatzsteuerlich bildeten Tochter- und Enkelgesellschaft eine Einheit, eine Organschaft mit der Tochtergesellschaft als Organträgerin. Im Hinblick auf die umsatzsteuerpflichtige Vermietung des Gebäudes durch diese Einheit an die Bank-AG machte die Tochtergesellschaft den Vorsteuerabzug aus den Errichtungskosten geltend. Der Revisionsfall betrifft die Rechtslage vor dem 1. StabG 2012.

Der VwGH teilt die Einschätzung des BFG nicht, dass im Revisionsfall ein bloßer *„Steueraufschub durch Staffelung der Mehrwertsteuerentrichtung“* vorliege, der nach dem Urteil des EuGH vom 22. 10. 2010, *Weald Leasing*, C-103/09, keine missbräuchliche Praxis begründe .Im Revisionsfall geht es um Immobilienleasing und die Möglichkeit der sanktionslosen „Rückoption“ zur nach § 6 Abs 1 Z 16 UStG unecht steuerfreien Vermietung, was nach den Berechnungen des Finanzamtes zu einer möglichen Steuerersparnis in Höhe von rund 850.000 Euro führen könnte. Die vom BFG als *„ausreichend gewichtige außersteuerliche Gründe für die Gestaltungen“* anerkannten Umstände lassen die Beauftragung einer nahezu 100%igen Enkelgesellschaft, die selbst über keine Arbeitskräfte verfügt, mit Bauvorhaben der Großmuttergesellschaft nicht ohne weiteres als objektiv nachvollziehbar erkennen. Das BFG hat anhand der Leistungsbeziehungen zwischen der Bank-AG und ihrer Tochter- und Enkelgesellschaft zu prüfen, ob eine wirtschaftliche Eingliederung gegeben ist und damit letztlich eine umsatzsteuerliche Organschaft zwischen diesen drei Gesellschaften besteht.

Linde
Zeitschriften

Linde

Auch online verfügbar:
lindedigital.at

Jetzt 20 % sparen!

SWK-Jahresabo 2020
(95. Jahrgang, Heft 1–36)

€ 336,–*
statt € 420,–*

Jetzt Jahresabo 2020 bestellen und 20 % sparen!

Bestellformular
Ja, ich bestelle

SWK-Jahresabo 2020
(95. Jahrgang 2020, Heft 1-36)

EUR 336,–
statt EUR 420,–

Name/Firma

Kundennummer

Straße/Hausnr.

PLZ/Ort

E-Mail/Telefon

Datum/Unterschrift

○ Ich stimme zu, dass die Linde Verlag GmbH meine angegebenen Daten für den Versand von Newslettern verwendet. Diese Einwilligung kann jederzeit durch Klick des Abbestelllinks in jedem zugesendeten Newsletter widerrufen werden.

Mit meiner Unterschrift erkläre ich mich mit den AGB und der Datenschutzbestimmung einverstanden. AGB: lindeverlag.at/agb | Datenschutzbestimmungen: lindeverlag.at/datenschutz.
Preise Zeitschriften inkl. MwSt, zzgl. Versandkosten. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter. Preisänderungen und Irrtum vorbehalten.

Linde Verlag Ges.m.b.H
Scheydgasse 24, 1210 Wien
Handelsgericht Wien
FB-Nr: 102235X, ATU 14910701
DVR: 000 2356

Jetzt bestellen: lindeverlag.at | office@lindeverlag.at | 01 24 630 | 01 24 630-23