

1. Einleitung

Der Begriff der Plattform lässt sich rechtsordnungsübergreifend wie folgt definieren: Eine Plattform ermöglicht auf elektronischem Wege Interaktionen zwischen zwei oder mehr Gruppen – typischerweise zwischen Verkäufern und Käufern – und alle Gruppen sind jeweils auf eine gewisse Weise Kunden der Plattform.¹ Dabei entstehen regelmäßig sog zwei- bzw mehrseitige Märkte, bei denen es für den Plattformbetreiber wirtschaftlich sinnvoll sein kann, eine asymmetrische Preisgestaltung zu wählen.² Vielfach wird die Plattform einer Kundengruppe sogar kostenlos, also ohne ein monetäres Entgelt zahlen zu müssen, zur Verfügung gestellt.³

Plattformen spielen für den grenzüberschreitenden Handel eine wesentliche Rolle: Dass beispielsweise österreichische Nichtunternehmer Gegenstände von Händlern aus Drittstaaten erwerben, ist vor allem durch Plattformen, die solche Transaktionen über das Internet ermöglichen, zu einem Massenphänomen geworden.⁴ Parallel zu solchen, immer zahlreicheren Transaktionen steigt das Risiko von Umsatzsteuerausfällen.⁵ Insbesondere bei Einfuhren mit niedrigem Warenwert ist ein eminentes Vollzugsdefizit festzustellen.⁶ Die legislative Tendenz geht vor dem Hintergrund dieses Vollzugsdefizites dahin, die Plattformbetreiber in den Umsatzsteuervollzug einzubinden.

Die Umsatzbesteuerung digitaler Geschäftsmodelle erfolgt vielfach auf der Grundlage von Sonderregimen. Deutlich wird dies bis dato etwa durch die Regelungen zur Leistungsortbestimmung bei elektronisch erbrachten Dienstleistungen⁷ und durch das Konzept, Plattformbetreiber im Rahmen einer fingierten Leistungskette zu Erbringern der über ihre Plattformen erbrachten digitalen Dienstleistungen zu erklären. Dieses Konzept wird ab 1. 1. 2021⁸ auch auf Plattformbetreiber, die bestimmte *Lieferungen* Dritter „unterstützen“, angewandt und soll der zunehmenden Komplexität bei digitalen Geschäftsmodellen Rechnung tragen sowie den mit diesen Geschäftsmodellen verbundenen Vollzugsdefiziten entgegenwirken.

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

¹ OECD, The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales (2019) 6.

² OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018 (2018) 29; Clement/Schreiber/Bossauer/Pakusch, Internet-Ökonomie⁴ (2019) 262 ff.

³ Um die Plattform nutzen zu können, müssen diese Kunden in der Regel jedoch regelmäßig in die Erhebung und Verwertung ihrer Daten durch den Plattformbetreiber einwilligen. Im Schrifttum wird daher intensiv diskutiert, ob in diesem Zusammenhang umsatzsteuerbare Leistungsbeziehungen vorliegen, im Rahmen derer Daten das Entgelt für die Nutzung der Plattform darstellen. Vgl dies bejahend etwa Melan/Pfeiffer, Bezahlen mit Rechten, nicht mit Daten: Weitere offene Fragen zur Umsatzsteuerpflicht „kostenloser“ Internetdienste und Smartphone-Apps, DStR 2017, 1072 (1077); Ehrke-Rabel/Pfeiffer, Umsatzsteuerbarer Leistungsaustausch durch „entgeltlose“ digitale Dienstleistungen, SWK 2017, 532 (532 ff); ablehnend etwa Aigner/Bräumann/Kotler/M. Tumpel, Digitale Leistungen ohne Geldzahlung im Internet, SWK 2017, 349 (349 ff).

⁴ Vgl Ehrke-Rabel, Digitalisierung und Steuerpolitik, in Sturm/Klüh (Hrsg), Normative und institutionelle Grundfragen der Ökonomik, Jahrbuch 18 (2020) 141 (142 f).

⁵ Vgl Spilker, Umsatzsteuerliche Verschärfungen für Online-Firmen, UR 2019, 729 (730).

⁶ Vgl Franke/J. Tumpel, Aus für Mehrwertsteuerbetrug im Onlinehandel? SWK 2018, 1354 (1354) mwN.

⁷ Vgl Zechner, Internetplattformen und umsatzsteuerrechtliche Leistungszurechnung am Beispiel Airbnb, ÖStZ 2020, 300 (305 f).

⁸ Vor dem Hintergrund der Schwierigkeiten, mit denen Unternehmen und die Mitgliedstaaten der EU aufgrund der Corona-Krise konfrontiert sind, hat die Europäische Kommission kürzlich vorgeschlagen, die Anwendbarkeit dieser und weiterer 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 (abgefragt am 9.7.2020). 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 nach hinten verschiebt oder die unionsrechtlichen Vorgaben vorzeitig umsetzt.

Realität des Leistungsaustauschs bereits nach den bestehenden Regeln über die Leistungszurechnung zu einem anderen Ergebnis führen.⁹ Der europäische und österreichische Gesetzgeber greifen der Leistungszurechnung durch den Rechtsanwender jedoch bewusst vor, indem die Plattformbetreiber selbst zu Leistungserbringern erklärt werden. Die hierfür verwendeten Leistungszurechnungsnormen stellen Typisierungen dar, mit denen der Gesetzgeber individuelle Unterschiede ausblendet und typische, im Durchschnittsfall zutreffende Umstände unterstellt. Als Vorteile von Typisierungen werden gemeinhin die Rechtssicherheit für die Rechtsanwender, die Normenklarheit und die Ermöglichung eines effektiven und effizienten Vollzuges ins Treffen geführt.¹⁰ Ob die unionsrechtlich determinierten Bestimmungen, die Plattformbetreiber typisiert zu Leistungserbringern erklären, diesen Ansprüchen gerecht werden, ist Abschnitt 2 des vorliegenden SWK-Spezials zu entnehmen.

Die typisierende Leistungszurechnung ist neben Aufzeichnungspflichten und Haftungen¹¹ eine von drei Maßnahmen, mittels derer Plattformbetreiber hinsichtlich jener Transaktionen, die durch ihre Plattformen ermöglicht werden, in den Umsatzsteuervollzug eingebunden werden. Mit dem AbgÄG 2020¹² hat der österreichische Gesetzgeber in Form von Aufzeichnungspflichten und Haftungen weitere Sonderregime für Anbieter digitaler Geschäftsmodelle eingeführt. Diese beruhen zum Teil auf unionsrechtlichen Bestimmungen, zum Teil wurden im nationalen Alleingang weitergehende Verpflichtungen geschaffen. In Abschnitt 3 werden die unionsrechtlich determinierten Aufzeichnungspflichten für Plattformbetreiber sowie deren national bereits anzuwendende Umsetzung dargestellt und bewertet. In Abschnitt 4 erfolgt eine Darstellung sowie eine rechtliche Einordnung der österreichischen Regeln zur Haftung von „unterstützenden“ bzw. „beteiligten“ Unternehmern, die teilweise seit 1.1.2020 und teilweise ab 1.1.2021¹³ anzuwenden sind.

2. Plattformbetreiber als Leistungserbringer

2.1. Art 9a MwStDVO

Art 9a MwStDVO¹⁴ bindet Plattformbetreiber bereits seit 1.1.2015 in den Umsatzsteuervollzug bezüglich über das Internet erbrachter Telefondienste¹⁵ und elektronisch erbrachter Dienstleistungen ein, indem sie per Rechtsvermutung zu Erbringern der über ihre Plattformen zustande kommenden Leistungen erklärt werden. Elektronisch erbrachte Dienstleistungen sind nach der Legaldefinition in Art 7 Abs 1 MwStDVO jene Dienstleistungen, die

- über das Internet oder ein ähnliches elektronisches Netz,
- aufgrund der Art der Dienstleistungen im Wesentlichen automatisiert
- sowie mit lediglich minimaler menschlicher Involvierung erbracht werden,
- und deren Erbringung ohne Informationstechnologie unmöglich wäre.

⁹ Vgl dazu *Zechner*, Ist Uber auch aus Sicht des Umsatzsteuerrechts Beförderungsdienstleister? SWI 2019, 522 (526 ff); vgl auch *Zechner*, ÖStZ 2020, 300 (300 ff).

¹⁰ Vgl G. *Kirchhof*, Der digitalisierte Steuerzahler, ALJ 2017, 125 (133); G. *Kirchhof*, Rechtsetzung und Rechtsanwendung im steuerlichen Massenfallrecht, in *Drüen* (Hrsg), Besteuerung von Arbeitnehmern, Veröffentlichungen der DStJG, Band 40 (2017) 47 (52) mwN.

¹¹ Vgl dazu allgemein *Scarcella*, E-commerce and effective VAT/GST enforcement: Can online platforms play a valuable role? Computer Law & Security Review 2020, 105371; *Rattinger/Zawodsky*, Die umsatzsteuerliche Plattformhaftung in Österreich, SWK 2020, 4 (4 ff).

¹² AbgÄG 2020 BGBl I 2019/91.

¹³ Bzw ab 1.7.2021, vgl FN 8.

¹⁴ IdF DVO 2013/1042.

¹⁵ Diese sind gem Art 6a Abs 1 lit b MwStDVO ein Anwendungsfall von Telekommunikationsdienstleistungen iSd Art 24 Abs 2 MwStRL.

2. Plattformbetreiber als Leistungserbringer

Abgestellt wird damit auf die Art der Leistungserbringung, nicht auf den konkreten Leistungsinhalt.¹⁶

Die Rechtsvermutung besteht konkret darin, dass der jeweilige Plattformbetreiber als Kommissionär iSd Art 28 MwStRL gilt. Der Kommissionär handelt im Innenverhältnis auf Rechnung des Kommittenten, im Außenverhältnis jedoch im eigenen Namen.¹⁷ Nach § 3a Abs 4 UStG sind die für die besorgte Leistung geltenden Rechtsvorschriften auf die Besorgungsleistung entsprechend anzuwenden. Unionsrechtskonform interpretiert,¹⁸ ist § 3a Abs 4 UStG folgender Regelungsinhalt beizulegen: Die Besorgungsleistung wird in eine fiktive Leistung des Kommittenten an den Kommissionär bzw des Kommissionärs an den Kommittenten umgedeutet. Diese fiktive Leistung hat den gleichen Inhalt wie die Leistung zwischen dem Kommissionär und dem Dritten (besorgte Leistung) und alle sachbezogenen umsatzsteuerrechtlichen Merkmale der besorgten Leistung sind für die fiktive Leistung entsprechend maßgebend.¹⁹

Konkret normiert Art 9a Abs 1 S 1 MwStDVO die Vermutung der Kommissionäreigenschaft von Plattformbetreibern wie folgt:

Für die Anwendung von Artikel 28 der Richtlinie 2006/112/EG gilt, dass wenn elektronisch erbrachte Dienstleistungen über ein Telekommunikationsnetz, eine Schnittstelle oder ein Portal wie einen Appstore erbracht werden, davon auszugehen ist, dass ein an dieser Erbringung beteiligter Steuerpflichtiger im eigenen Namen, aber für Rechnung des Anbieters dieser Dienstleistungen tätig ist, es sei denn, dass dieser Anbieter von dem Steuerpflichtigen ausdrücklich als Leistungserbringer genannt wird und dies in den vertraglichen Vereinbarungen zwischen den Parteien zum Ausdruck kommt.
<...>

Dem Plattformbetreiber steht folglich die Möglichkeit offen, die Vermutung zu widerlegen.²⁰ Jedoch ist zu beachten, dass Art 9a Abs 1 letzter S MwStDVO die Möglichkeit zur Widerlegung der Vermutung erheblich einschränkt:

Für die Zwecke dieses Absatzes ist es einem Steuerpflichtigen nicht gestattet, eine andere Person ausdrücklich als Erbringer von elektronischen Dienstleistungen anzugeben, wenn er hinsichtlich der Erbringung dieser Dienstleistungen die Abrechnung mit dem Dienstleistungsempfänger autorisiert oder die Erbringung der Dienstleistungen genehmigt oder die allgemeinen Bedingungen der Erbringung festlegt.

Somit wird im Anwendungsbereich von Art 9a MwStDVO, wenn der Betreiber der Plattform

- die Abrechnung mit dem Dienstleistungsempfänger autorisiert oder
- die Erbringung der Dienstleistungen genehmigt oder
- die allgemeinen Bedingungen der Erbringung festlegt

die Kommissionäreigenschaft des Plattformbetreibers zu einer unwiderleglichen Rechtsvermutung. Damit kann er sich in diesen Fällen nicht darauf berufen, „bloß“ Vermittler zu sein.²¹

¹⁶ Zechner, ÖStZ 2020, 300 (305 f).

¹⁷ Vgl Ruppe/Achatz, UStG⁵ (2017) § 3a Rz 13.

¹⁸ Nach zutr Auffassung von Bramerdorfer setzt § 3a Abs 4 UStG die Richtlinienvorgabe des Art 28 MwStRL nur unzureichend um; ein unionsrechtskonformes Ergebnis lässt sich aber durch analoge Anwendung von § 3 Abs 3 UStG erzielen; vgl hierzu detailliert Bramerdorfer, Das Kommissionsgeschäft in der Umsatzsteuer (2012) 209 ff.

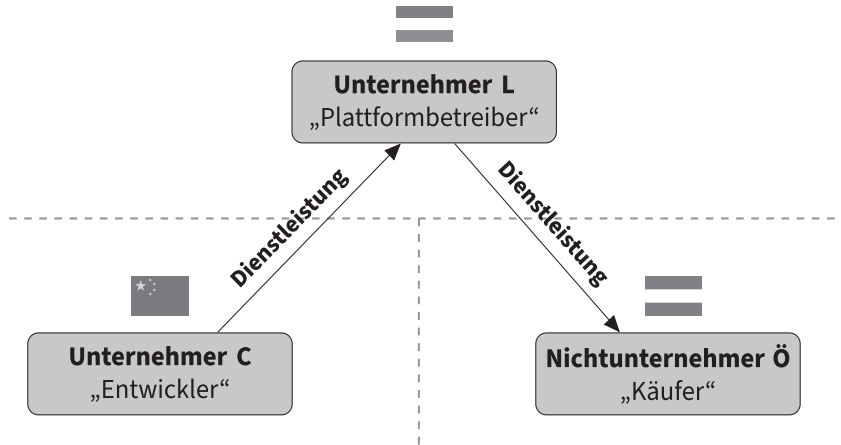
¹⁹ Bramerdorfer, Kommissionsgeschäft 211, 213; Ruppe/Achatz, UStG⁵ § 3a Rz 17.

²⁰ Ruppe/Achatz, UStG⁵ § 3a Rz 14.

²¹ Vgl dazu näher unter Abschnitt 2.3.

- **Beispiel**

Unternehmer C mit Sitz in China vertreibt die von ihm entwickelte Smartphone-App über die Plattform des Unternehmers L mit Sitz in Luxemburg. Nichtunternehmer Ö mit Wohnsitz in Österreich erwirbt die App über die Plattform von L, wobei L die Zahlung für Unternehmer C vereinnahmt und die Leistungserbringung genehmigt.



Lösung

Unternehmer L erbringt als Kommissionär eine elektronisch erbrachte Dienstleistung an Nichtunternehmer Ö, welche gem § 3a Abs 13 UStG in Österreich steuerbar ist. Unternehmer C erbringt als Kommittent eine fingierte elektronisch erbrachte Dienstleistung an Unternehmer L, die nach der B2B-Grundregel (§ 3a Abs 6 UStG) in Luxemburg steuerbar ist. Die Geschäftsbesorgungsleistung, die der Kommissionär (Unternehmer L) an den Kommittenten (Unternehmer C) erbringt, geht umsatzsteuerrechtlich in der fingierten Dienstleistung des Kommittenten an den Kommissionär auf.²²

Die Steuerschuld für die fingierte Dienstleistung von Unternehmer C an Unternehmer L geht im Rahmen des Reverse Charge (§ 19 Abs 1 UStG) auf Unternehmer L über, der diese unter den allgemeinen Voraussetzungen als Vorsteuer abziehen kann (§ 12 UStG). Unternehmer L schuldet zudem die Umsatzsteuer für die nach § 3a Abs 13 UStG steuerbare Leistung an Nichtunternehmer Ö.

Im Ergebnis konzentrieren sich die umsatzsteuerrechtlichen Compliance-Pflichten im Anwendungsbereich von Art 9a MwStDVO wesentlich auf die Plattformbetreiber (im obigen Beispiel: Unternehmer L). Zur vereinfachten Entrichtung der Umsatzsteuer, die sie für die Leistungen an die Nichtunternehmer schulden, können Plattformbetreiber auf den Mini-One-Stop-Shop (MOSS) bzw ab 1.1.2021²³ den One-Stop-Shop (OSS) zurückgreifen (§ 25a UStG bzw Art 25a BMR). Damit wird es möglich, den umsatzsteuerrechtlichen Verpflichtungen in einem einzigen Mitgliedstaat nachzukommen, anstatt sich aufgrund der Besteuerung am Empfängerort potentiell in sämtlichen Mitgliedstaaten für die Zwecke der Erklärung und Entrichtung der Umsatzsteuer registrieren zu müssen.²⁴

²² Vgl etwa VwGH 29.2.2012, 2008/13/0068; *Bramerdorfer*, Kommissionsgeschäft 213; *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ § 3a Rz 16.

²³ Bzw ab 1.7.2021, vgl FN 8.

²⁴ *Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁸ (2019) Rz 569a.

2.2. Art 14a MwStRL

2.2.1. Allgemeines

Das Konzept „Plattformbetreiber als Leistungserbringer“, welches die OECD – von der zu dessen Umsetzung gewählten Rechtstechnik abstrahierend – als „full VAT/GST liability regime“ bezeichnet,²⁵ ist im Lichte der obigen Ausführungen zu Art 9a MwStDVO kein Novum im Umsatzsteuerrecht. Neu ist jedoch, dass dieses Konzept ab 1.1.2021²⁶ auch für bestimmte Lieferungen anwendbar sein wird. Grundlegend zu beachten ist hierfür Art 14a MwStRL²⁷ wonach Unternehmer,

- die Fernverkäufe von aus Drittgebieten oder Drittländern eingeführten Gegenständen in Sendungen mit einem Sachwert von höchstens 150 EUR (Art 14a Abs 1 MwStRL) oder
- die die Lieferung von Gegenständen innerhalb der Gemeinschaft durch einen nicht in der Gemeinschaft ansässigen Steuerpflichtigen an eine nicht steuerpflichtige Person (Art 14a Abs 2 MwStRL)

„unterstützen“, so behandelt werden, als ob sie die Gegenstände selbst erhalten und geliefert hätten. Die beiden Tatbestände unterscheiden sich durch Art und Umfang der umfassten Lieferungen.²⁸ Gemein ist beiden Tatbeständen hingegen, dass sie nur für „unterstützende“ Unternehmer gelten.

2.2.2. Unterstützende Unternehmer

Art 5b UAbs 1 MwStDVO²⁹ definiert den Begriff „unterstützen“ wie folgt:

Für die Anwendung von Artikel 14a der Richtlinie 2006/112/EG bezeichnet der Begriff „unterstützen“ die Nutzung einer elektronischen Schnittstelle, um es einem Erwerber und einem Lieferer, der über eine elektronische Schnittstelle Gegenstände zum Verkauf anbietet, zu ermöglichen, in Kontakt zu treten, woraus eine Lieferung von Gegenständen über die elektronische Schnittstelle an diesen Erwerber resultiert.

Diese Begriffsdefinition ist insofern missverständlich, als es für die Annahme einer unterstützenden Tätigkeit uE nicht genügen kann, dass der Unternehmer den Kontakt zwischen dem Lieferer und Erwerber abstrakt über „eine“ iSv „irgendeine“ elektronische Schnittstelle³⁰ ermöglicht.³¹ Entscheidend sollte vielmehr sein, dass dies über „die“ elektronische Schnittstelle des Unternehmers geschieht. Dies geht auch klar aus der englischen Sprachfassung von Art 5b UAbs 1 MwStDVO hervor, die explizit auf „the electronic interface“ und nicht „an electronic interface“ abstellt.³² Als unterstützend iSd Art 5b MwStDVO zu betrachten sind folglich nur jene Unternehmer, über deren elektronische Schnittstelle (zB Website oder App) Verkäufer Gegenstände anbieten und Käufer diese Gegenstände erwerben können. Damit reicht etwa die Weiterleitung auf die elektronische Schnittstelle eines anderen Unternehmers für eine „Unterstützung“ iSd Art 14a MwStRL nicht aus.

²⁵ Vgl OECD, The Role of Digital Platforms 23 ff.

²⁶ Bzw ab 1.7.2021, vgl FN 8.

²⁷ IdF RL 2017/2455.

²⁸ Vgl dazu näher unter Abschnitt 2.2.3.

²⁹ IdF DVO 2019/2026.

³⁰ Bei elektronischen Schnittstellen handelt es sich etwa um Apps und Websites; im Folgenden wird der bereits verbreitete Begriff der „Plattform“ synonym für jenen der „elektronischen Schnittstelle“ verwendet.

³¹ Beispielsweise die elektronische Schnittstelle eines anderen Unternehmers.

³² Die englische Sprachfassung von Art 5b MwStDVO lautet: *For the application of Article 14a of Directive 2006/112/EC, the term “facilitates” means the use of an electronic interface to allow a customer and a supplier offering goods for sale through the electronic interface to enter into contact which results in a supply of goods through that electronic interface.*

Als nicht unterstützend gelten Unternehmer, welche die in Art 5b UAbs 2 MwStDVO wie folgt festgelegten Voraussetzungen kumulativ erfüllen:

- a) *Der Steuerpflichtige legt weder unmittelbar noch mittelbar irgendeine der Bedingungen für die Lieferung der Gegenstände fest;*
- b) *der Steuerpflichtige ist weder unmittelbar noch mittelbar an der Autorisierung der Abrechnung mit dem Erwerber bezüglich der getätigten Zahlung beteiligt;*
- c) *der Steuerpflichtige ist weder unmittelbar noch mittelbar an der Bestellung oder Lieferung der Gegenstände beteiligt.*

Setzt ein Unternehmer auch nur eine dieser Handlungen, ist er damit als unterstützend zu betrachten, sofern auch Art 5b UAbs 1 MwStDVO erfüllt ist. Die in Art 5b UAbs 2 MwStDVO angeführten Tätigkeiten weisen eine gewisse Ähnlichkeit mit jenen Tätigkeiten in Art 9a Abs 1 letzter S MwStDVO auf, welche die Vermutung der Kommissionsnäheigenschaft des Plattformbetreibers unwiderleglich machen.³³

Schließlich enthält Art 5b UAbs 3 MwStDVO einen Katalog von Tätigkeiten, die die Anwendbarkeit von Art 14a MwStRL für jene Unternehmer ausschließen, die nur eine der folgenden Tätigkeiten anbieten:

- die Verarbeitung von Zahlungen im Zusammenhang mit der Lieferung von Gegenständen (Art 5b UAbs 3 lit a MwStDVO);
- die Auflistung von Gegenständen oder die Werbung für diese (Art 5b UAbs 3 lit b MwStDVO);
- die Weiterleitung oder Vermittlung von Erwerbem an andere elektronische Schnittstellen, über die Gegenstände zum Verkauf angeboten werden, ohne dass eine weitere Einbindung in die Lieferung besteht (Art 5b UAbs 3 lit c MwStDVO).

Art 5b UAbs 3 MwStDVO kommt uE im Kern klarstellender Charakter zu: Unternehmer, die die genannten Tätigkeiten ausüben, wären im Regelfall ohnehin nicht als unterstützend iSd Art 5b UAbs 1 MwStDVO zu qualifizieren. Dass es problematisch wäre, Art 5b UAbs 3 MwStDVO konstitutive Wirkung beizumessen, lässt sich an der Formulierung in Art 5b UAbs 3 MwStDVO illustrieren, wonach Art 14a MwStRL nur für jene Unternehmer nicht anwendbar ist, die „lediglich eine der folgenden Leistungen anbieten“. Würde ein Unternehmer zwei dieser Leistungen anbieten, etwa sowohl Werbung für Gegenstände als auch die Weiterleitung von Erwerbem an andere elektronische Schnittstellen – zB durch Platzierung sowohl von einfacher Bannerwerbung als auch von „affiliate links“ im Rahmen von „affiliate marketing“³⁴ – könnte die Anwendbarkeit von Art 14a MwStRL nicht gem Art 5b UAbs 3 MwStDVO verneint werden.

Diese Unternehmer wären jedoch regelmäßig nicht in der Lage, den mit Art 14a MwStRL einhergehenden umsatzsteuerrechtlichen Verpflichtungen nachzukommen, weil sie nicht über die hierfür notwendigen Informationen verfügen: Ein werbender Unternehmer, der Bannerwerbung und affiliate links einsetzt, kennt in der Regel nicht die Details betreffend den Leistungsaustausch, die Bemessungsgrundlage oder die Transportwege der Ware. Das Vorhandensein entsprechender Informationen stellt jedoch eine essentielle Voraussetzung für die Anwendung des „full VAT/GST liability regime“ dar.³⁵ Allgemein sprechen auch grundrechtliche Bedenken gegen das Vorsehen einer steuerrechtli-

³³ Vgl dazu bereits unter Abschnitt 2.1 und krit unter Abschnitt 2.3.3.

³⁴ Affiliate marketing ist ein Online-Vertriebsmodell, bei dem Vertriebspartner (sog Affiliates) Kunden über affiliate links an ihre Kooperationspartner wie zB Webshops weiterleiten; vgl <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/affiliate-53520> (abgefragt am 9.7.2020).

³⁵ Vgl OECD, The Role of Digital Platforms 26.

chen Verpflichtung, bei der die Verpflichteten nicht über die Mittel verfügen, um ihr nachzukommen.³⁶

Im Ergebnis sind uE insbesondere nicht von Art 14a MwStRL erfasst:

- Banken und andere Zahlungsdienstleister;
- Internetzugangsanbieter;
- Preisvergleichsseiten;
- Suchmaschinen;
- Online-Zeitungen oder Blogs;
- „Affiliates“ im Rahmen von „affiliate marketing“;
- Influencer³⁷.

Ist ein Unternehmer demgegenüber als unterstützend iSd Art 5b UAbs 1 MwStDVO anzusehen, gilt er bei Erfüllung der im Folgenden dargestellten Tatbestände als Leistungserbringer hinsichtlich der „unterstützten“ Lieferungen.

2.2.3. Tatbestand 1: Drittlandsfernverkäufe

2.2.3.1. Unionsrechtliche Vorgabe – Art 14a Abs 1 MwStRL

Der erste Tatbestand, Art 14a Abs 1 MwStRL, erfasst Unternehmer, die Fernverkäufe von aus Drittgebieten oder Drittländern eingeführten Gegenständen (im Folgenden: Drittlandsfernverkäufe) in Sendungen mit einem Sachwert von höchstens 150 EUR³⁸ unterstützen. Drittlandsfernverkäufe werden in Art 14 Abs 4 Z 2 MwStRL wie folgt definiert:

„Fernverkäufe von aus Drittgebieten oder Drittländern eingeführten Gegenständen“: Lieferungen von Gegenständen, die durch den Lieferer oder für dessen Rechnung von einem Drittgebiet oder Drittland aus an einen Erwerber in einem Mitgliedstaat versandt oder befördert werden, einschließlich jene, an deren Beförderung oder Versendung der Lieferer indirekt beteiligt ist, sofern folgende Bedingungen erfüllt sind:

a) die Lieferung der Gegenstände erfolgt an einen Steuerpflichtigen oder eine nicht-steuerpflichtige juristische Person, deren innergemeinschaftliche Erwerbe von Gegenständen gemäß Artikel 3 Absatz 1 nicht der Mehrwertsteuer unterliegen, oder an eine andere nichtsteuerpflichtige Person;

b) die gelieferten Gegenstände sind weder neue Fahrzeuge noch Gegenstände, die mit oder ohne probeweise Inbetriebnahme durch den Lieferer oder für dessen Rechnung montiert oder installiert geliefert werden.

Bei Drittlandsfernverkäufen handelt es sich somit im Wesentlichen um Lieferungen an Letztverbraucher und Schwellenerwerber unter der Erwerbsschwelle, wenn die Gegenstände durch den Lieferer oder für dessen Rechnung aus Drittländern an einen Erwerber in einem Mitgliedstaat versandt oder befördert werden. Ausgenommen sind Lieferungen neuer Fahrzeuge und Montagelieferungen.

³⁶ Vgl etwa VfGH 15.3.2000, G 141/99 ua; vgl auch 16.12.2004, B 1575/03; 16.6.2011, G 18/11; dazu näher unter Abschnitt 4.4.2.

³⁷ Influencer sind Personen, die in sozialen Medien laufend eigene Inhalte wie Fotos oder Videos (sog Posts) veröffentlichen und mit einem Publikum (sog Follower) interagieren; vgl etwa <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/influencer-100360> (abgefragt am 9.7.2020). Denkbar ist etwa, dass ein Influencer einen „sponsored post“ veröffentlicht, in dem er ein Foto von sich mit einem Produkt und einen Link zu einem Webshop beifügt, über welchen das Produkt erworben werden kann.

³⁸ Die Bestimmung des Sachwertes sollte im Einklang mit zollrechtlichen Bestimmungen erfolgen; vgl Becker, Bericht aus Brüssel – Umsetzung der Neuregelungen im E-Commerce ab 1.1.2021, MwStR 2019, 215 (218).

Zu beachten ist, dass Drittlandsfernverkäufe auch durch die Lieferung von Gegenständen verwirklicht werden können, an deren Beförderung oder Versendung der Lieferer bloß „indirekt beteiligt“ ist. Wann eine direkte oder indirekte Beteiligung des Lieferers vorliegt, ist in Art 5a MwStDVO anhand einer Aufzählung von Tätigkeiten definiert. Erfasst ist demnach insbesondere ein Lieferer, der

- die Versendung oder Beförderung der Gegenstände als Unterauftrag an einen Dritten übergibt (Art 5a UAbs 1 lit a MwStDVO);
- zumindest eine teilweise Verantwortung für die Lieferung der Gegenstände an den Erwerber trägt, wenn die Versendung oder Beförderung der Gegenstände durch einen Dritten erfolgt (Art 5a UAbs 1 lit b MwStDVO);
- dem Erwerber die Transportkosten in Rechnung stellt und diese einzieht und sie dann an einen Dritten weiterleitet, der die Versendung oder Beförderung der Waren übernimmt (Art 5a UAbs 1 lit c MwStDVO);
- in jeglicher Weise gegenüber dem Erwerber die Zustelldienste eines Dritten bewirbt, den Kontakt zwischen dem Erwerber und einem Dritten herstellt oder einem Dritten auf andere Weise die Informationen, die dieser für die Zustellung der Gegenstände an den Erwerber benötigt, übermittelt (Art 5a UAbs 1 lit d MwStDVO).

Hierbei handelt es sich um eine bloß demonstrative Aufzählung (arg insbesondere). Im Sinne der Rechtssicherheit begrüßenswert ist daher Art 5a UAbs 2 MwStDVO, der festlegt, wann ein Lieferer jedenfalls nicht erfasst ist. Dies ist dann der Fall, wenn der Erwerber

- die Gegenstände selbst befördert oder
- die Lieferung der Gegenstände selbst mit einem Dritten vereinbart und der Lieferer nicht mittelbar oder unmittelbar die Organisation der Versendung oder Beförderung dieser Gegenstände übernimmt oder dabei hilft.

Missverständlich ist im Übrigen die Verwendung des Begriffs „mittelbar“ in der MwStDVO und „indirekt“ in der MwStRL. Die englischen Sprachfassungen verwenden durchgängig den Begriff „indirectly“. Hier wäre eine Vereinheitlichung geboten.³⁹

2.2.3.2. Umsetzung in Österreich – § 3 Abs 3a Z 1 UStG

Die Umsetzung von Art 14a Abs 1 MwStRL erfolgte durch § 3 Abs 3a Z 1 UStG⁴⁰ wie folgt:

Unternehmer, die Einfuhr-Versandhandelsumsätze (§ 3 Abs. 8a), bei denen der Einzelwert der Waren je Sendung 150 Euro nicht übersteigt, durch die Nutzung einer elektronischen Schnittstelle, beispielsweise eines Marktplatzes, einer Plattform, eines Portals oder Ähnlichem, unterstützen, werden behandelt, als ob sie diese Gegenstände selbst erhalten und geliefert hätten.

Der Wortlaut von § 3 Abs 3a Z 1 UStG ist eng an Art 14a Abs 1 MwStRL angelehnt, mit dem Unterschied, dass an die Stelle des „Sachwerts“ der „Einzelwert“ tritt und an die Stelle der Drittlandsfernverkäufe iSd Art 14 Abs 4 Z 2 MwStRL die Einfuhr-Versandhandelsumsätze iSd § 3 Abs 8a UStG treten. Letztere werden in § 3 Abs 8a UAbs 2 UStG wie folgt definiert:

Ein Einfuhr-Versandhandel liegt vor bei Lieferungen an einen Abnehmer gemäß Art. 3 Abs. 4, bei denen Gegenstände durch den Lieferer oder für dessen Rechnung vom Drittlandsgebiet in einen Mitgliedstaat versandt oder befördert werden, einschließlich

³⁹ So auch *Becker*, MwStR 2019, 215 (217).

⁴⁰ IdF AbgÄG 2020 BGBl I 2019/91.

jene, an deren Beförderung oder Versendung der Lieferer indirekt beteiligt ist. Dies gilt nicht für die Lieferung neuer Fahrzeuge. Bei verbrauchsteuerpflichtigen Waren gilt dies nur für Lieferungen an Nichtunternehmer, die keine juristischen Personen sind.

Erfasst sind demnach Lieferungen an Letztverbraucher sowie an Schwellenerwerber unter der Erwerbsschwelle (Art 3 Abs 4 BMR), in die der Lieferer iSd Art 5a MwStVO involviert ist.⁴¹ Lieferungen von verbrauchsteuerpflichtigen Waren sind nur erfasst, wenn sie an Nichtunternehmer erfolgen, die keine juristischen Personen sind. Keine Anwendung findet die Regelung auf Lieferungen neuer Fahrzeuge und Montagelieferungen. Zu beachten ist ferner eine Einschränkung, die sich aus § 24 Abs 13 UStG ergibt. Nach dieser Bestimmung ist bei der Differenzbesteuerung die Anwendung von § 3 Abs 8a UStG ausgeschlossen.⁴² Liegt kein Einfuhr-Versandhandel iSd § 3 Abs 8a UStG vor, kann auch § 3 Abs 3a Z 1 UStG keine Anwendung finden.

2.2.4. Tatbestand 2: Lieferungen durch Drittlandsunternehmer

2.2.4.1. Unionsrechtliche Vorgabe – Art 14a Abs 2 MwStRL

Der zweite Tatbestand, Art 14a Abs 2 MwStRL, betrifft Unternehmer, die *die Lieferung von Gegenständen innerhalb der Gemeinschaft durch einen nicht in der Gemeinschaft ansässigen Steuerpflichtigen an eine nicht steuerpflichtige Person* unterstützen. Vor der Berichtigung der RL 2017/2455 durch ABI L 2018/190, 21 wurde statt der Formulierung „*Lieferung von Gegenständen innerhalb der Gemeinschaft*“ die Formulierung „*inneregemeinschaftliche Lieferung von Gegenständen*“ verwendet. Die Berichtigung ist insofern begrüßenswert, als der ursprünglich gewählte Begriff nicht mit dem Begriff der innergemeinschaftlichen Lieferung iSd Art 7 BMR übereinstimmt.⁴³

Unter der Voraussetzung, dass der Lieferer ein Drittlandsunternehmer und der Erwerber ein Nichtunternehmer ist, erfasst Art 14a Abs 2 MwStRL demnach sowohl rein „innerstaatliche“ Lieferungen als auch innerhalb der Gemeinschaft grenzüberschreitende Lieferungen wie innergemeinschaftliche Fernverkäufe iSd Art 14 Abs 4 Z 1 MwStRL.⁴⁴ Innergemeinschaftliche Fernverkäufe setzen im Unterschied zu Drittlandsfernverkäufen iSd Art 14 Abs 4 Z 2 MwStRL voraus, dass die Gegenstände von einem anderen Mitgliedstaat aus an den Erwerber versandt oder befördert werden als dem Mitgliedstaat, in dem die Versendung oder Beförderung an den Erwerber endet. Die übrigen Voraussetzungen entsprechen jenen, die für Drittlandsfernverkäufe iSd Art 14 Abs 4 Z 2 MwStRL vorgesehen sind (einschließlich Art 5a MwStVO).⁴⁵

2.2.4.2. Umsetzung in Österreich – § 3 Abs 3a Z 2 UStG

Die Umsetzung von Art 14a Abs 2 MwStRL erfolgte durch § 3 Abs 3a Z 2 UStG wie folgt:

Unternehmer, die die Lieferung von Gegenständen innerhalb der Gemeinschaft durch einen Unternehmer, der im Gemeinschaftsgebiet weder sein Unternehmen betreibt noch eine Betriebsstätte hat, an einen Nichtunternehmer durch die Nutzung einer elektronischen Schnittstelle, beispielsweise eines Marktplatzes, einer Plattform, eines Portals oder Ähnlichem, unterstützen, werden behandelt, als ob sie diese Gegenstände selbst erhalten und geliefert hätten.

⁴¹ Vgl zu Art 5a MwStVO bereits oben.

⁴² Vgl *Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁶ Rz 325.

⁴³ Mit dieser rein sprachlichen Übereinstimmung ging keine inhaltliche Kongruenz einher; zutr *Franke/J. Tumpel*, SWK 2018, 1354 (1359).

⁴⁴ Vgl *Franke/J. Tumpel*, SWK 2018, 1354 (1359); UStR 2000, Rz 382.

⁴⁵ Vgl dazu bereits unter Abschnitt 2.2.3.