

**Umsatzsteuertagung 2014**

# **Elektronische Zahlungssysteme**

Christian Stangl

# Einschränkung des Themas

- Erbringung digitaler Dienstleistungen über Telekommunikationsnetze, Schnittstellen oder Portale
  - Kauf von Liedern, Filmen oder Spielen über Internet-Plattformen (zB iTunes, Facebook App Center etc.)
  - Download von Programmen über Appstores auf Mobiltelefone (Apple AppStore, Google Playstore)
  - Kauf von digitalem Content durch Anrufen einer Mehrwert-Nummer oder Versenden einer Mehrwert-SMS
- nur scheinbar eine Frage der Bemessungsgrundlage
  - eigentlich die Frage nach der umsatzsteuerlichen Leistungskette (wer erbringt die digitale Dienstleistung und wer erbringt Vertriebs- oder Zahlungsdienstleistungen?)

# Grundlagen I

- Art 28 MwStSyst-RL: Steuerpflichtige, die bei der Erbringung von Dienstleistungen im eigenen Namen, aber für Rechnung Dritter tätig werden, werden behandelt, als ob sie diese Dienstleistungen selbst erhalten und erbracht hätten.
  - Umsetzung in Österreich: Besorgungsleitungen iSd § 3a Abs 4 UStG
- Frage nach der Zurechnung der Leistung
  - Maßgeblichkeit des Außenverhältnisses
  - Abgrenzung
    - Eigenhändler (eigener Name und eigene Rechnung)
    - Kommissionär/Besorgung von Dienstleistungen (eigener Name und fremde Rechnung)
    - Vermittler (fremder Name und fremde Rechnung)

# Grundlagen II

- „Ladenrechtsprechung“
  - wer nach den Vereinbarungen im Innenverhältnis als Vermittler anzusehen ist, wird umsatzsteuerlich wie Eigenhändler bzw Kommissionär behandelt, wenn er nach außen im eigenen Namen auftritt bzw das Auftreten im fremden Namen nicht deutlich zu erkennen gibt
- BFH (15.5.2012, XI R 16/10):
  - Ladenrechtsprechung auch für über das Internet erbrachte Leistungen anwendbar
  - Betreiber einer Internetseite ist grundsätzlich als Erbringer der dort angebotenen Leistungen anzusehen
  - Anderes gilt nur, wenn Betreiber das Tätigwerden für einen anderen eindeutig zu erkennen gibt

# Vertrieb digitaler Dienstleistungen über App Stores

- Salzburger Steuerdialog 2013
  - Betreiber des App Stores und nicht Entwickler des Apps ist derjenige, der die Leistungen an die Endverbraucher erbringt
  - irrelevant, ob App Store-Betreiber aufgrund der vertraglichen Vereinbarungen als Kommissionär oder Vermittler tätig wird
  - daher B2B-Umsatz zwischen App-Entwickler und App Store-Betreiber und B2C-Umsatz zwischen App Store-Betreiber und Endverbraucher
  - Anderes gilt nur, wenn Betreiber das Tätigwerden für einen anderen eindeutig zu erkennen gibt
  - Alternative Sichtweise:
    - App-Entwickler erbringt elektronische Dienstleistung an Endverbraucher
    - App Store-Betreiber erbringt Vertriebsdienstleistung/Zahlungsdienstleistung an App-Entwickler
    - = (noch aktuelle?) Sichtweise zum Vertrieb von Telefonwertkarten

# Vertrieb digitaler Dienstleistungen über App Stores - Beispiel

- Österreichischer Endverbraucher kauft im App Store eines luxemburgischen App Store-Betreibers ein von einem österreichischen Unternehmen entwickeltes App um EUR 9,99 und lädt es auf sein Mobiltelefon herunter
- App Store-Betreiber erhält 30%ige Vertriebsprovision vom Nettoverkaufspreis
- Leistungskette: Ö-Entwickler -> LUX-App Store-Betreiber -> Ö-Endverbraucher
- Ö-Entwickler erbringt B2B-Umsatz in Höhe von EUR 6,08 (Leistungsort ist Luxemburg, Reverse Charge)
  - derzeit 15%ige LUX-Mehrwertsteuer in Höhe von EUR 1,30
  - daher Nettoverkaufspreis von EUR 8,69
  - 30%-Anteil App Store-Betreiber: EUR 2,61
  - 70%-Anteil Entwickler: EUR 6,08
- ab 2015: Leistungsort der B2C-Leistung des App Store Betreibers nicht mehr LUX, sondern Ö (§ 3a Abs 13 UStG)

# Mehrwert-Nummern, Mehrwert-SMS

- Endverbraucher erwirbt digitale Dienstleistungen eines Content Providers, indem er Mehrwertnummer anruft oder Mehrwert-SMS versendet
- hA / Position der Finanzverwaltung: entscheidend ist, ob Telekombetreiber dem Endkunden die Mehrwertleistung im eigenen Namen verrechnet und MwSt abführt oder nicht
  - falls ja: Leistungskette Content Provider -> Telekombetreiber -> Endverbraucher
  - falls nein: 1. Content Provider -> Endverbraucher / 2. Telekombetreiber -> Content Provider (Vertriebsdienstleistung/Zahlungsdienstleistung)
- positiv: Vermeidung von Doppelbesteuerungen
- negativ:
  - Komplexität aufgrund uneinheitlicher Abrechnungen der Mobilfunkbetreiber
  - Überstrapazierung der Ladenrechtsprechung?

# Mehrwertnummern, Mehrwert SMS – Beispiel I

- deutscher Endverbraucher kauft virtual goods eines österreichischen Online Games-Anbieters um EUR 9,99 und bezahlt dafür mit seinem Handy
  - Weiterleitung auf die Internetseite eines österreichischen Zahlungsdiensteanbieters
  - Endverbraucher ruft eine deutsche Mehrwertnummer an und erwirbt die virtual goods
  - deutscher Telekombetreiber verrechnet in der Telekomrechnung 19%ige deutsche MwSt
  - Anbieter erhält vom Zahlungsdiensteanbieter EUR 5,00 netto ausbezahlt
- Leistungskette
  - Ö-Spieleanbieter -> Ö-Zahlungsdiensteanbieter -> DE-Telekombetreiber -> DE-Endverbraucher
- Ö-Entwickler erbringt B2B-Umsatz in Höhe von EUR 5; Leistungsort ist Österreich
- ab 2015: grundsätzlich keine Änderung, da geänderte Leistungsortregelungen nur für B2C-Umsätze



# Mehrwertnummern, Mehrwert SMS – Beispiel II

- tschechischer Endverbraucher kauft virtual goods eines österreichischen Online Games-Anbieters um umgerechnet EUR 9,99 und bezahlt dafür mit seinem Handy
  - Weiterleitung auf die Internetseite eines österreichischen Zahlungsdiensteanbieters
  - Endverbraucher ruft eine tschechische Mehrwertnummer an und erwirbt die virtual goods
  - tschechischer Telekombetreiber verrechnet in der Telekomrechnung keine MwSt
  - Spieleanbieter erhält vom Zahlungsdiensteanbieter EUR 6,60 ausbezahlt
- Leistungsketten
  - Ö-Spieleanbieter -> CZ-Endverbraucher  
Leistungsort Österreich, Bemessungsgrundlage = EUR 8,33
  - Ö-Zahlungsdiensteanbieter -> Ö-Spieleanbieter  
Leistungsort Österreich, Bemessungsgrundlage = Provision iHv EUR 3,39 (= 9,99 - 6,60)
- ab 2015: Leistungsort der B2C-Leistung des Spieleanbieters ist Tschechien (MOSS)

# Art 9a MwSt-DVO I

- Art 9a der DurchführungsVO 282/2011 idF 1042/2013 bezüglich des Ortes der Dienstleistung
  - gültig ab 1.1.2015
- Abs 1: „Für die Anwendung von Art. 28 MwStSystRL 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 Dienstleistung 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.“
- Abs 3: „Dieser Artikel gilt nicht für einen Steuerpflichtigen, der lediglich Zahlungen in Bezug auf elektronisch erbrachte Dienstleistungen (...) abwickelt und nicht an der Erbringung dieser elektronisch erbrachten Dienstleistungen (...) beteiligt ist.“

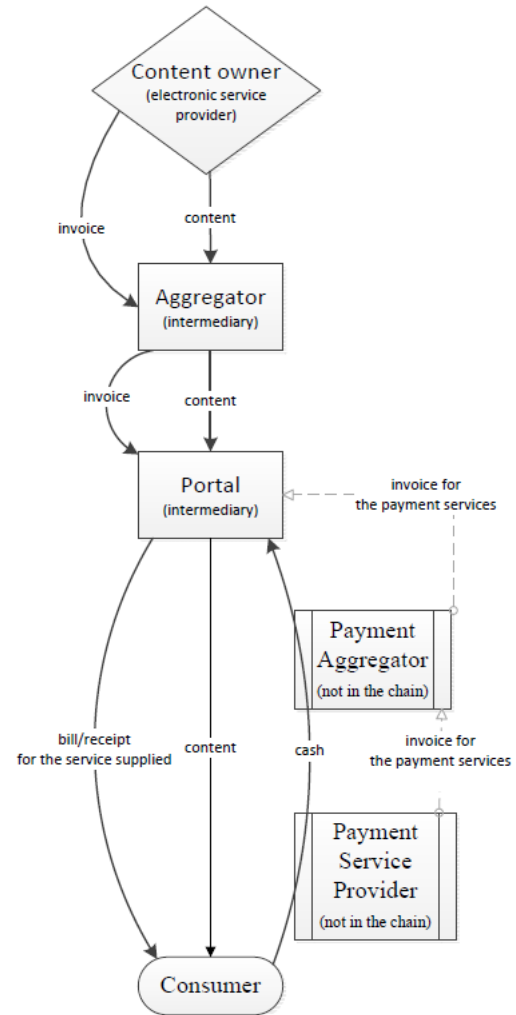
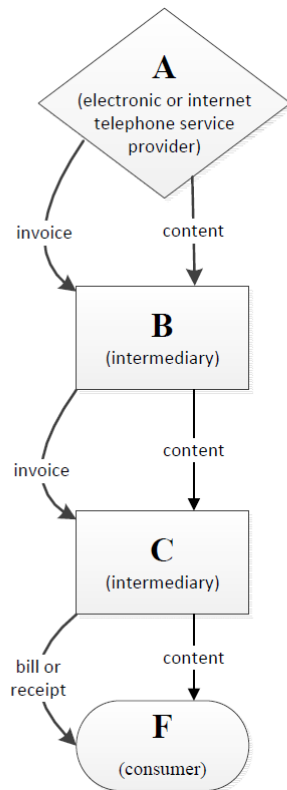
# Art 9a MwSt-DVO II

- Einführung einer „widerlegbaren Vermutung einer Dienstleistungskommission“ bei digitalen Dienstleistungen
  - Ziel: Rechtssicherheit, Besteuerung möglichst nah beim Endverbraucher
  - Vertragsbeziehungen werden zweitrangig, Maßgeblichkeit der wirtschaftlichen Realität / Vermittler wird für MwSt-Zwecke allenfalls zum Dienstleistungs-Kommissionär / Ähnlichkeit zur Ladenrechtsprechung
- Indikatoren für Beteiligung eines Steuerpflichtigen an der Dienstleistungserbringung (laut nicht-verbindlichen Notes der EU-Kommission)
  - Besitz oder Betrieb der technischen Plattform, über die die Dienstleistungen erbracht werden
  - Verantwortlichkeit für die tatsächliche Erbringung
  - Verantwortlichkeit für den Einzug von Zahlungen
  - Kontrolle oder Beeinflussung der Preisgestaltung
  - Verpflichtung zur Rechnungsausstellung
  - Kontrolle oder Beeinflussung der Gestaltung und des Formats des virtuellen Marktplatzes
  - Kundenbetreuung oder -unterstützung

## Art 9a MwSt-DVO III

- daher regelmäßig Beteiligung an Dienstleistungserbringung bei
  - Appstores (Apple AppStore, Google PlayStore, Windows Store)
  - Portalen und Aggregatoren (iTunes, Amazon)
- keine Beteiligung an Dienstleistungserbringung bei
  - Anbietern von Zahlungsdienstleistungen (Kreditkartenunternehmen, Anbieter von PrePaid-Cards, PayPal)
  - Internet-Diensteanbietern oder Mobilfunkbetreibern, die lediglich Netzwerk für die Übertragung der Inhalte zur Verfügung stellt
- offen: Mehrwertnummern, Mehrwert-SMS
  - unklare Aussagen in den Erläuterungen der Kommission
  - BMF in Entwurf des Wartungserlasses 2014: Beteiligung an der Leistungserbringung
  - Gefahr: Doppelbesteuerungen und doppelte Nicht-Besteuerungen ab 2015

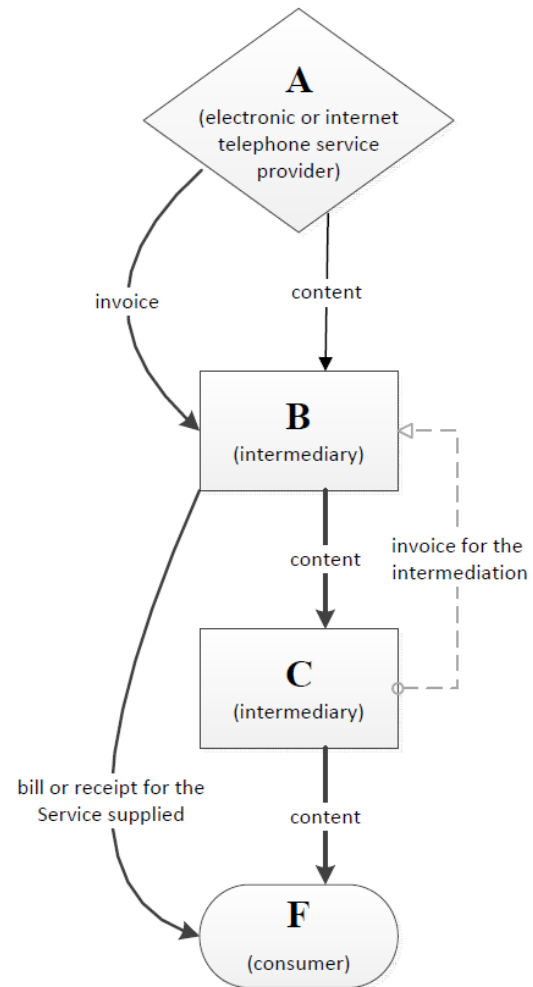
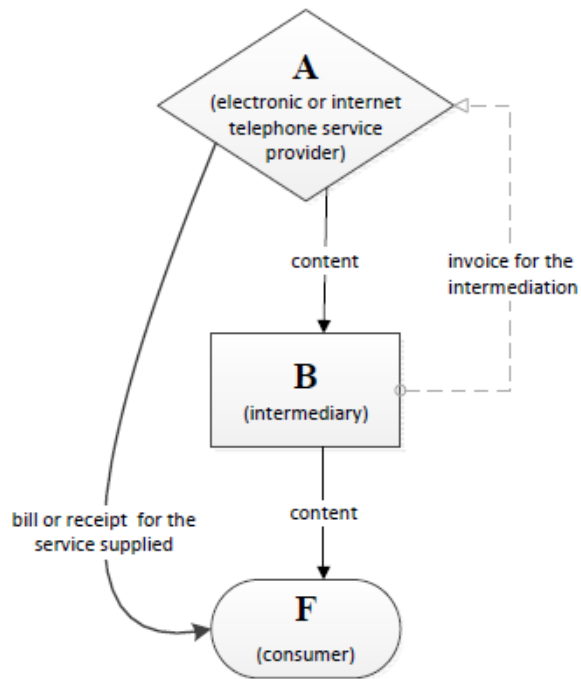
# Diagramme I



## Art 9a MwSt-DVO IV

- Voraussetzungen für Widerlegung der Vermutung
  - Content Provider wird von den Beteiligten der Leistungskette in den Rechnungen ausdrücklich als Erbringer genannt
  - Angaben zum Content Provider in der Rechnung an den Endverbraucher
  - keine Autorisierung der Leistungserbringung, keine Autorisierung der Abrechnung und keine Festlegung von AGB durch Plattform-Betreiber (Auffassung der EU-Kommission; Widerlegung durch Betreiber der technischen Plattformen de facto daher kaum möglich)
  - entsprechende Abbildung in den vertraglichen Vereinbarungen zwischen Content Provider und Portal

# Diagramme II



# Fazit

- Regelung des Art 9a entspricht weitgehend der bisherigen Sichtweise und Verwaltungspraxis in Österreich
- eindeutige Bestimmung des Leistungserbringers digitaler Dienstleistungen für die großen Portale (Apple, Google, Amazon etc.)
- weiterhin Rechtsunsicherheit in Einzelfällen
  - insbesondere unklar: online bezahlen per Mobiltelefon
  - Doppelbesteuerungen und doppelte-Nichtbesteuerungen bei grenzüberschreitenden Leistungsketten wahrscheinlich
  - zu strenge Anforderungen an Widerlegung der Vermutung?