



Universität St.Gallen

Institut für Law and Economics

Plattformbesteuerung auf Beherbergungs- und Personenbeförderungsleistungen in der Schweiz

Rechtliche und praktische Umsetzbarkeit im schweizerischen MWST-Recht

Jessica Jöhri

ILE-HSG Working Papers

Working Paper No. 2026-31

April 2026

Institute for Law & Economics (ILE-HSG)

Abstract¹

Die letzte Teilrevision des Mehrwertsteuergesetzes trat per 1. Januar 2025 in Kraft. Kern dieser Teilrevision war die Einführung der Plattformbesteuerung für die Lieferung von Gegenständen nach Art. 20a MWSTG. Diese soll in Verbindung mit der Versandhandelsregelung (Art. 7 Abs. 3 Bst. b MWSTG) die lückenlose Besteuerung des grenzüberschreitenden Online-Handels gewährleisten und die bestehenden Vollzugsdefizite im Bereich der Mehrwertsteuer beheben. Eine umfassende Plattformbesteuerung, welche auch Dienstleistungen umfasst, ist derzeit nicht vorgesehen. Die Kommission für Wirtschaft und Abgaben fordert mit der Motion 23.3012, dass auch elektronische Dienstleistungen zukünftig von der Plattformbesteuerung erfasst werden sollten. Auf Ebene der EU ist eine Ausweitung der Plattformbesteuerung auf die Sektoren Beherbergungs- und Personenbeförderungsleistungen geplant.

Die vorliegende Arbeit untersucht die Ausgestaltung der Plattformbesteuerung nach geltendem Recht und prüft, ob die geplante Ausweitung der EU-Plattformbesteuerung auf Beherbergungs- und Personenbeförderungsleistungen auch für die Schweiz sinnvoll wäre. Um die Forschungsfrage zu beantworten, werden zuerst Zweck, Systematik und Rechtsgrundlagen von Art. 20a MWSTG dargestellt und die geplanten Erweiterungen in der Schweiz und EU dargelegt. Anschliessend wird aufgezeigt, wie eine entsprechende Umsetzung der in der EU geplanten Regelung in der Schweiz aussehen könnte. Abschliessend wird diskutiert, ob eine solche Regelung auch in der Schweiz aufgenommen werden sollte. Die Arbeit zeigt, dass eine Übernahme der geplanten Ausweitung der EU-Regelung derzeit nicht zu empfehlen ist. Die Ausweitung wäre mit dem System der Mehrwertsteuer nicht vereinbar, das Besteuerungsziel würde verfehlt werden und auch aus einer wirtschaftlichen Perspektive ist eine Ausweitung, wie sie in der EU vorgesehen ist, nicht sinnvoll.

¹ Aufgrund der Lesefreundlichkeit wird in der folgenden Arbeit ausschliesslich die maskuline Wortform verwendet. Diese schliesst jedoch feminine und nichtbinäre Wortformen immer mit ein.

Inhaltsverzeichnis

Literaturverzeichnis.....	III
Materialienverzeichnis.....	VI
Erlassverzeichnis	VIII
Rechtsprechungsverzeichnis	IX
Abkürzungsverzeichnis.....	X
Abbildungsverzeichnis	XIII
1 Einleitung.....	1
2 Hintergrund und Zielsetzung der Plattformbesteuerung	3
2.1 Historische Entwicklung	3
2.2 Ratio legis von Art. 20a MWSTG.....	5
3 Die Plattformbesteuerung nach Art. 20a MWSTG	8
3.1 Grundsatz von Art. 20a MWSTG	8
3.2 Voraussetzungen von Art. 20a MWSTG	10
3.2.1 Begriff «elektronische Plattform»	10
3.2.2 Lieferung von Gegenständen.....	11
3.2.3 Vertragsabschluss auf der Plattform	12
3.2.4 Ausnahmen der Plattformbesteuerung.....	13
3.3 Funktionsweise der Plattformbesteuerung	14
3.3.1 Zuordnungsfiktion	14
3.3.2 Verdoppelungsfiktion	15
3.3.3 Zwischenfazit.....	16
4 Steuerliche Folgen der Plattformbesteuerung.....	17
4.1 Lieferungen durch steuerpflichtigen Verkäufer.....	17
4.1.1 Erste Lieferung	17
4.1.2 Zweite Lieferung.....	19
4.2 Lieferungen durch nicht steuerpflichtigen Verkäufer.....	20
4.2.1 Erste Lieferung	20
4.2.2 Zweite Lieferung.....	20
4.2.3 Abzug fiktive Vorsteuer.....	20
4.3 Bemessungsgrundlage.....	23
4.4 Marge der Plattformbetreiberin.....	24

5	Plattformbesteuerung in der EU	26
5.1	Rechtliche Ausgangslage	26
5.2	Ausweitung der Plattformbesteuerung per 1. Juli 2027	29
5.3	Ausweitung der Plattformbesteuerung per 1. Juli 2028 und 1. Januar 2030.....	30
5.4	Zwischenfazit	32
6	Plattformbesteuerung in CH.....	34
6.1	Motion WAK-S.....	34
6.2	Definition von elektronischen Dienstleistungen	35
6.3	Besteuerung von elektronischen Dienstleistungen.....	36
6.4	Zwischenfazit	37
7	Besteuerung von Beherbergungs- und Personenbeförderungsleistungen in CH.....	39
7.1	Besteuerung Status quo	39
7.2	Besteuerung gemäss der Plattformbesteuerung	42
7.3	Rechtliche Würdigung	44
8	Diskussion und Stellungnahme	48
9	Fazit.....	51
	Eigenständigkeitserklärung.....	XIV
	Hilfsmittelverzeichnis.....	XV

Literaturverzeichnis

Zitierhinweis: Die nachstehenden Werke werden, sofern nichts anderes angegeben ist, mit dem Nachnamen des Autors und der Seitenzahl zitiert.

ANTONINI ELISA/BLUM BEATRICE: Die neue Plattformbesteuerung im schweizerischen Mehrwertsteuerrecht, EXPERTsuisse 6/2024, 335 ff.

Ehrenzeller Bernhard *et al.* (Hrsg.): Die Schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, Bd. II (4. A. Zürich/St.Gallen 2023) (zit. BEARBEITER/IN, in: SG-Komm. BV, Art., N).

EYER THOMAS/IMSTEPF RALF: Die Versandhandelsregelung ab 2019, Baustein für eine vollständige mehrwertsteuerliche Erfassung des Online-Handels, Zoll Revue 4/2018, 3 ff.

FISCHER CLAUDIO: Die Neuerungen im revidierten Mehrwertsteuergesetz, ASA 78 (2009/2010), 185 ff.

FISCHER CLAUDIO/GROSJEAN CLAUDE: Der Leistungsbegriff, ASA 78 (2009/2010), 701 ff.

HONAUER NIKLAUS *et al.*: Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz (4. A. Bern 2024) (zit. HONAUER NIKLAUS *et al.*, §, Rz.).

IMSTEPF RALF: Das EU-Reformpaket «VAT in a Digital Age» (ViDA) und seine Auswirkungen auf die Schweiz, EuZ 06/2025, 2 ff. (zit. IMSTEPF, EuZ).

IMSTEPF RALF: Die Plattformbesteuerung – Das Herzstück der Mehrwertsteuerteilrevision 2025, StR 80/2025, 90 ff. (zit. IMSTEPF, StR).

IMSTEPF RALF: La notion de «presentation de services en matière d’informatique» au sense de la TVA en Suisse, REIDF 3/2021, 385 ff. (zit. IMSTEPF, REIDF).

IMSTEPF RALF: Der mehrwertsteuerliche «Aussenauftritt», ASA 82 (2013/2014), 451 ff. (zit. IMSTEPF, Aussenauftritt).

IMSTEPF RALF: Die Zuordnung von Leistungen gemäss Art. 20 des neuen MWSTG, ASA 78 (2009/2010), 757 ff. (zit. IMSTEPF, Zuordnung von Leistung).

IMSTEPF RALF/BAUMANN ANICK/LEONARDI SABRINA: Mehrwertsteuer in a Nutshell (2. A. Bern 2025) (zit. IMSTEPF/BAUMANN/LEONARDI).

LANG CARLA: Lieferungen mittels Online-Plattformen aus Sicht der Schweizer Mehrwertsteuer (Masterarbeit, Kalaidos Fachhochschule Schweiz 2022, Basel 2022).

LUKETINA MARINA: Elektronische Plattformwirtschaft, in: Achatz Markus/Tumpel Michael/Bieber Thomas (Hrsg.), Mehrwertsteuer im digitalen Zeitalter (Wien 2025) 31 ff.

LUTHER MATTHIAS/KÖNIG TIM/DIETSCH DAVID: Wie die ViDA die Plattformwirtschaft verändert, Rethinking Tax 2/2023, 53 ff.

MAATEV ATANAS: VAT in the Digital Age in der EU, Zoll + MWST Revue 1/2023, 11 ff. (zit. MAATEV, VAT).

MAATEV ATANAS: E-Commerce: mehrwertsteuerliche Änderungen in der Europäischen Union zum 1. Juli 2021, Zoll + MWST Revue 1/2021, 4 ff. (zit. MAATEV, E-Commerce).

METZGER MARKUS/HÖHN MATTHIAS: Der 1. Januar 2025 rückt näher und damit auch der Handlungsbedarf im Bereich der MWST, TREX 2024, 358 ff.

MÜLLER ANNINA: Plattformbesteuerung: Plattformbetreiberinnen als Leistungserbringerinnen, Aktuelle Besteuerung von Leistungen, die via Onlineplattformen angeboten werden, Zoll + MWST Revue 2/2021, 4 ff.

PFLIEGL KONSTANTIN: EU-Zollfreigrenze soll 2026 fallen – Aufatmen im europäischen E-Commerce, e-commerce magazin vom 14. November 2025.

REICH MARKUS: Steuerrecht (3. A. Zürich 2020) (zit. REICH, §, Rz.).

ROBINSON PHILIP/SUTER BENNO: Schweizer Mehrwertsteuer in der digitalen und global vernetzten Wirtschaft, ASA 89 (2020/2021), 205 ff.

SCHICKLER JACK: EU to hike VAT on Airbnb, Uber after Estonia drops veto, EuroNews vom 30. Oktober 2024 (zit. SCHICKLER, Abschn.).

URECH MARCEL: Flughafen Zürich empfängt bis zu 500'000 Asien-Päckli pro Tag, 20 Minuten vom 27. August 2024 (zit. URECH, Abschn.).

VOGEL MANUEL: VIDA-Initiative der EU, Signifikante Änderungen in Sicht, EF 2025, 116 ff.

WEINMANN BENJAMIN: Online-Riese Alibaba bedroht Schweizer Detailhandel: Jetzt ruft die Migros zu Protesten auf, Aargauer Zeitung vom 31. Mai 2018 (zit. WEINMANN, Abschn.).

WOHLGEMUT SASCHA: Steuerliche Aspekte von Airbnb, Immobilien Newsletter August 2020, 1 ff.

Zweifel Martin *et al.* (Hrsg.): Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht (2. A. Basel 2025) (zit. BEARBEITER/IN, in: MWSTG-Komm., Art., N).

Materialienverzeichnis

Botschaft des Bundesrates zur Änderung des Mehrwertsteuergesetzes vom 24. September 2021, BBI 2021 2363 (zit. Botsch. Änderung MWSTG).

Botschaft des Bundesrates zur Teilrevision des Mehrwertsteuergesetzes vom 25. Februar 2015, BBI 2015 2615 ff. (zit. Botsch. Teilrevision MWSTG 2015).

Eidgenössische Steuerverwaltung (Hrsg.): Grundsätze der Mehrwertsteuer vom 1. Januar 2025 (zit. ESTV-Grundlagen).

Eidgenössische Steuerverwaltung (Hrsg.): MWST-Branchen-Info 08 «Hotel- und Gastgewerbe» vom 1. Januar 2010 (zit. MWST-Branchen-Info Nr. 8).

Eidgenössische Steuerverwaltung (Hrsg.): MWST-Branchen-Info 13 «Telekommunikation und elektronische Dienstleistungen» vom 1. Januar 2010 (zit. MWST-Branchen-Info Nr. 13).

Eidgenössische Steuerverwaltung (Hrsg.): MWST-Branchen-Info 17 «Liegenschaftsverwaltung/Vermietung und Verkauf von Immobilien» vom 1. Januar 2010 (zit. MWST-Branchen-Info Nr. 17).

Eidgenössische Steuerverwaltung (Hrsg.): MWST-Branchen-Info 27 «Elektronische Plattformen» vom 1. Januar 2010 (zit. MWST-Branchen-Info Nr. 27).

Eidgenössische Steuerverwaltung (Hrsg.): MWST-Info 04 «Steuerobjekt» vom 1. Januar 2010 (zit. MWST-Info Nr. 4).

Eidgenössische Steuerverwaltung (Hrsg.): MWST-Info 06 «Ort der Leistungserbringung» vom 1. Januar 2010 (zit. MWST-Info Nr. 6).

Eidgenössische Steuerverwaltung (Hrsg.): MWST-Info 09 «Vorsteuerabzug und Vorsteuerkorrekturen» vom 1. Januar 2010 (zit. MWST-Info Nr. 9).

Eidgenössische Steuerverwaltung (Hrsg.): Versandhändlerliste und Plattformbetreiberinnen vom 07. November 2025, <<https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/mehrwertsteuer/mwst-steuerpflicht/mwst-versandhandel/mwst-liste-versandhaendler.html>> (besucht am 11.11.2025) (zit. Versandhändlerliste und Plattformbetreiberinnen).

Eidgenössisches Finanzdepartement (Hrsg.): Änderung der Mehrwertsteuerverordnung, Erläuterungen vom 21. August 2024 (zit. EFD Änderung MWSTV).

Eidgenössisches Finanzdepartement (Hrsg.): Erläuternder Bericht vom 19. Juni 2020 zur Vernehmlassung über die Teilrevision des Mehrwertsteuergesetzes (Weiterentwicklung der Mehrwertsteuer im Rahmen der digitalisierten und globalisierten Wirtschaft) und zur Teilrevision der Mehrwertsteuerverordnung (zit. Erläuternder Bericht 2020).

Europäische Kommission (Hrsg.): Vat in the Digital Age, Final Report, Volume 2 – The VAT treatment of the platform economy vom März 2022 (zit. ViDA Final Report).

Europäische Kommission (Hrsg.): Vorschlag für eine Richtlinien des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Mehrwertsteuervorschriften für das digitale Zeitalter vom 8. Dezember 2022, COM(2022) 701 final (zit. COM(2022) 701 final).

Medienmitteilung des Staatssekretariats für internationale Finanzfragen, Schweiz und EU unterzeichnen Änderungsprotokoll zum Abkommen über den automatischen Informationsaustausch in Steuer-sachen vom 20. Oktober 2025, <<https://www.sif.admin.ch/de/newsb/gMGwjNn2lwbaQu3BJu3t6>> (besucht am 14.11.2025) (zit. Medienmitteilung des SIF vom 20.10.2025).

Motion Volanthen (18.3540) «Mehrwertsteuerpflicht von Online-Plattformen bei Verkäufen aus dem Ausland in der Schweiz» vom 14. Juni 2018 (zit. Mo. Volanthen).

Motion WAK-S (23.3012) «Mehrwertsteuerpflicht für Online-Plattformen bei elektronischen Dienstleistungen» vom 30. Oktober 2023 (zit. Mo. WAK-S).

OECD Report «The role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales» released on 20 June 2019 (zit. OECD, Platforms).

OECD Report «Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report» released on 5 October 2015 (zit. OECD, Action 1).

Postulat Moser (17.4228) «Gleich lange Spiesse für alle Online-Versandhändler» vom 15. Dezember 2017 (zit. Postulat Moser).

Rat der Europäischen Union (Hrsg.): Interinstitutionelles Dossier: 2022/0407 (CNS), FISC 206, ECO-FIN 1201, 15159/24 (zit. Interinstitutionelles Dossier).

Erlassverzeichnis

EFD-VO	Verordnung des EFD über die steuerbefreite Einfuhr von Gegenständen in kleinen Mengen von unbedeutendem Wert oder mit geringfügigem Steuerbetrag vom 2. April 2014 (SR 641.204).
MWST-DVO	Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L 77 konsolidierte Fassung vom 14. April 2025.
MWSTG	Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 12. Juni 2009 (SR 641. 20).
MWSTSystemRL	Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L 347 konsolidierte Fassung vom 14. April 2025.
MWSTV	Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (SR 641.201).
OR	Bundesgesetz betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) vom 30. März 1911 (SR 220).
revMWSTSystemRL	Richtlinie (EU) 2025/516 des Rates vom 11. März 2025 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Mehrwertsteuervorschriften für das digitale Zeitalter, ABl. L 2025/516.
revMWSTSystemRL-DVO	Durchführungsverordnung (EU) 2025/518 des Rates vom 11. März 2025 zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 in Bezug auf die Informationsanforderungen für bestimmte Mehrwertsteuerregelungen, ABl. L 2025/518.

Rechtsprechungsverzeichnis

BGer 9C_482/2024 vom 25. Oktober 2024.

BGer 9C_590/2024 vom 27. August 2024.

EuGH, Urteil vom 28. Februar 2023, Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127.

Abkürzungsverzeichnis

A.	Auflage
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
Art.	Artikel
ASA	Archiv für Schweizerisches Abgaberecht
BBI	Bundesblatt der Schweizerischen Eidgenossenschaft
Bd.	Band
BGer	Urteil des Bundesgerichts
Botsch.	Botschaft
bspw.	beispielsweise
Bst.	Buchstabe
Bzw.	beziehungsweise
B2B	Business to Business
B2C	Business to Consumer
ca.	circa
CH	Schweiz
CHF	Schweizer Franken
COM	European Commission (Europäische Kommission)
d.h.	das heisst
diesbzgl.	diesbezüglich
DL	Dienstleistung
E.	Erwägung(en)
ECOFIN	Economic and Financial Affairs Council
E-Commerce	Electronic Commerce
EF	Expert Focus
EFD	Eidgenössisches Finanzdepartement
ESTV	Eidgenössische Steuerverwaltung
et al.	et alii, lat. für <i>und weitere</i>
EU	Europäische Union
EuGH	Gerichtshof der Europäischen Union
EuZ	Zeitschrift für Europarecht
f.	folgende

ff.	fortfolgende
Fn.	Fussnote
Hrsg.	Herausgeber
i.c.	in casu
i.H.v.	in Höhe von
i.d.R.	in der Regel
inkl.	inklusive
i.S.v.	im Sinne von
i.V.m.	in Verbindung mit
Kap.	Kapitel
Komm.	Kommentar
mind.	mindestens
Mo.	Motion
MWST	Mehrwertsteuer
MWSTG	Mehrwertsteuergesetz
MWSTV	Mehrwertsteuerverordnung
m.w.H.	mit weiteren Hinweisen
N	Note
Nr.	Nummer
o. ä.	oder ähnliches
OECD	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
REIDF	Revue européenne et internationale de droit fiscal
Rz.	Randziffer
s.	siehe
SIF	Staatssekretariat für internationale Finanzfragen
SR	Systematische Sammlung des Bundesrechts
StR	Steuerrevue
sog.	sogenannt
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée (französisch) = Mehrwertsteuer
TREX	Treuhandexperte
UID	Umsatzsteuer-Identifikationsnummer
VAT	Value added tax (englisch) = Mehrwertsteuer
vgl.	vergleiche

ViDA	Vat in the Digital Age (englisch)
WAK	Kommission für Wirtschaft und Abgaben
z.B.	zum Beispiel
Ziff.	Ziffer
zit.	zitiert

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Grundsatz Plattformbesteuerung (eigene Darstellung in Anlehnung MWST-Branchen-Info Nr. 27, Ziff. 1.1.).....	9
Abbildung 2: Modell der Leistungskettenfiktion (eigene Darstellung in Anlehnung an TPA und LUKETINA).	31
Abbildung 3: Status Quo Besteuerung über Airbnb (Szenario 1.1) (eigene Darstellung).....	41

1 Einleitung

In den letzten Jahren hat der grenzüberschreitende Online-Handel signifikant an Umfang und Bedeutung gewonnen.² Die Verlagerung vom traditionellen Handel hin zur digitalen Wirtschaft stellte die Erhebung der Mehrwertsteuer vor Herausforderungen.³ Insbesondere der Verkauf von Gütern mit geringem Wert, die von der Einfuhrsteuer befreit sind, ist problematisch.⁴ Der Bundesrat verabschiedete deshalb in seiner Sitzung vom 24. September 2021 die Botschaft zur Teilrevision des Mehrwertsteuergesetzes,⁵ die im Juni 2023 von der Bundesversammlung angenommen wurde und per 1. Januar 2025 in Kraft trat. Kern dieser Teilrevision ist die Einführung der Plattformbesteuerung mit Art. 20a MWSTG.⁶ Ziel dieser neuen Norm ist es i.V.m. der Versandhandelsregelung,⁷ eine möglichst lückenlose Besteuerung des grenzüberschreitenden Online-Handels sicherzustellen und bestehende Vollzugsdefizite im Bereich der Mehrwertsteuer zu beheben.⁸ Mit der Verlagerung der Steuerpflicht auf die Plattformbetreiberinnen⁹ («Bündelungseffekt»)¹⁰ soll die Erhebung der Steuer effizienter gestaltet und Steuerausfälle sowie Wettbewerbsverzerrungen reduziert werden.¹¹

Ein vergleichbares Konzept der Plattformbesteuerung hat auch die EU.¹² Seit der E-Commerce Reform 2021 kennt die EU eine Bestimmung, nach der Betreiber von Online-Marktplätzen bzw. von elektronischen Schnittstellen unter bestimmten Umständen selbst als Lieferanten gelten.¹³ Es zeigen sich jedoch nicht nur Herausforderungen betreffend die Mehrwertsteuer beim Verkauf von Gegenständen über den Online-Handel, sondern auch bei über Plattformen angebotenen elektronischen Dienstleistungen.¹⁴ Insbesondere sind die Wettbewerbsverzerrungen in den Bereichen der Beherbergung und Personenbeförderung sehr gross.¹⁵ Um diesen Wettbewerbsverzerrungen entgegenzuwirken, hat die EU am 11. März 2025 das Reformpaket «ViDA» angenommen.¹⁶ Mit dem ViDA-Reformpaket soll die Plattformbesteuerung nicht nur auf den Warenhandel, sondern auch auf Dienstleistungen in den Bereichen

² Vgl. hierfür Daten des Handelsverband.swiss: Onlinehandelsmarkt 2024 vom 13. März 2025, <<https://handelverband.swiss/wp-content/uploads/2025/03/Medien-Onlinehandelsmarkt-Schweiz-2024-Stand-12.3.25.pdf>> (besucht am 10.11.2025).

³ ANTONINI/BLUM, 335; OECD, Action 1, 13; OECD, Platforms, 14; Vgl. Postulat Moser.

⁴ Art. 53 Abs. 1 Bst. a MWSTG i.V.m. Art. 1 Bst. d EFD-VO; ANTONINI/BLUM, 335; MÜLLER, 7; vgl. OECD, Platforms, 14.

⁵ Vgl. Botsch. Änderung MWSTG.

⁶ IMSTEPF, StR, 90; METZGER/HÖHN, 358.

⁷ Art. 7 Abs. 3 Bst. b MWSTG.

⁸ Vgl. Botsch. Änderung MWSTG, 8; Erläuternder Bericht 2020, 6.

⁹ Abweichend zu Fn. 1 wird der Begriff «Plattformbetreiberin» im Folgenden als feststehender Rechtsbegriff verwendet und bezieht sich, unabhängig von der weiblichen Form, auf alle Rechtsträger, die nach den mehrwertsteuerlichen Vorschriften als Betreiber einer Plattform gelten; vgl. insbesondere Art. 20a MWSTG und auch MWST-Branchen-Info Nr. 27, Ziff. 1.2.

¹⁰ Vgl. zur Funktionsweise der Plattformbesteuerung hinten, Kap. 3.3.

¹¹ Erläuternder Bericht 2020, 6; Mo. Volanthen, Ziff. 1.1.

¹² Vgl. Art. 14a MWSTSystRL.

¹³ Botsch. Änderung MWSTG, 30 f.; GLAUSER, in: MWSTG-Komm., Art. 20a, N 4; MAATEV, E-Commerce, 6.

¹⁴ Vgl. OECD, Platforms, 13 f.

¹⁵ Vgl. COM(2022) 701 final, 7; LUKETINA, 36; MAATEV, VAT, 14.

¹⁶ IMSTEPF, EuZ, 2.

der Beherbergung und Personenbeförderung, bspw. auf Airbnb und auf Uber, ausgeweitet werden.¹⁷ Auch in der Schweiz wurde eine Motion von der WAK-S eingereicht, welche die Ausweitung der Plattformbesteuerung auf elektronische Dienstleistungen fordert.¹⁸ Eine Plattformbesteuerung auf Dienstleistungen in den Bereichen der Beherbergung und Personenbeförderung ist zurzeit in der Schweiz jedoch noch nicht vorgesehen.¹⁹

Vor diesem Hintergrund stellt sich die Forschungsfrage dieser Arbeit: *«Wie ist die Plattformbesteuerung nach der geltenden Praxis ausgestaltet und wäre die geplante Ausweitung der EU-Plattformbesteuerung auf Beherbergungs- und Personenbeförderungsleistungen auch für die Schweiz sinnvoll?»*

Um die Forschungsfrage zu beantworten, werden zunächst Hintergrund,²⁰ Zweck, Voraussetzungen²¹ sowie Funktionsweise der Plattformbesteuerung²² dargestellt. Hierbei werden insbesondere die Punkte hervorgehoben, welche für die Beantwortung der Forschungsfrage relevant sind. Darauf aufbauend wird das neue ViDA-Reformpaket der EU genauer betrachtet²³ und das Vorhaben in der Schweiz aufgezeigt.²⁴ Schliesslich wird gewürdigt, inwiefern sich die Einführung der Plattformbesteuerung in den Bereichen der Beherbergung und Personenbeförderung in der Schweiz umsetzen liesse und eine Diskussion geführt, ob diese Lösung in der Schweiz sinnvoll ist.²⁵ Abschliessend werden die gewonnenen Erkenntnisse in einem Fazit zusammengefasst.²⁶ Neben den zentralen Gesetzesartikeln wurden Kommentare, Aufsätze und Bücher herangezogen. Als Materialien wurden vor allem die MWST-Praxispublikationen der ESTV verwendet.

¹⁷ LUKETINA, 36; MAATEV, VAT, 14.

¹⁸ Vgl. Mo. WAK-S.

¹⁹ IMSTEFF, StR, 117.

²⁰ Vgl. sogleich, Kap. 2.

²¹ Vgl. Kap. 3.

²² Vgl. Kap. 4.

²³ Vgl. Kap. 5.

²⁴ Vgl. Kap. 6.

²⁵ Vgl. Kap. 7.

²⁶ Vgl. Kap. 8.

2 Hintergrund und Zielsetzung der Plattformbesteuerung

Im Hinblick auf die Beurteilung einer möglichen Ausweitung der Plattformbesteuerung und für die spätere Diskussion werden im Folgenden Hintergrund, Zweck und der aktuelle Umfang der Plattformbesteuerung nach Art. 20a MWSTG dargestellt.

2.1 Historische Entwicklung

Die Digitalisierung und der damit verbundene Online-Handel ist in den letzten Jahren zu einem festen Bestandteil des grenzüberschreitenden Handels geworden.²⁷ Die Bestellung von Ware im Internet und die anschliessende physische Lieferung, also der Online-Versandhandel, stieg in den letzten Jahren kontinuierlich.²⁸ Allein im Jahr 2024 kauften Schweizer Konsumenten für CHF 14.9 Milliarden Güter online ein. Die Wachstumsraten lagen gemäss dem Handelsverband Schweiz im Jahr 2023 bei 3 Prozent und im Jahr 2024 bereits bei 3,5 Prozent.²⁹ Dabei wurde ein grosser Teil der Umsätze von Versandhändlern erwirtschaftet, welche keinen Sitz oder keine Betriebsstätte in der Schweiz haben.³⁰ Der globale Online-Handel wird praktisch ausschliesslich über elektronische Plattformen abgewickelt.³¹ Solche Online-Marktplätze, wie etwa Zalando oder Decathlon,³² treten zudem nicht mehr nur als klassische Verkäufer auf. Vielmehr treten Plattformen als Vermittler zwischen Drittanbietern und Endkunden auf.³³ Die veränderte Marktstruktur infolge der Digitalisierung stellt auch das Steuerrecht seit einigen Jahren vor Herausforderungen.³⁴

Bereits vor der per 1. Januar 2025 in Kraft getretenen Teilrevision des Mehrwertsteuergesetzes war bekannt, dass die Erhebung der Mehrwertsteuer im grenzüberschreitenden Online-Handel lückenhaft war.³⁵ Bis Ende Dezember 2018 war die Rechtslage wie folgt: Lieferungen³⁶ von Gegenständen im Inland wurden durch die Inlandsteuer als Leistung besteuert.³⁷ Lieferungen vom Ausland ins Inland wurden durch die Einfuhrsteuer³⁸ besteuert, auf welche dieselben Steuersätze, wie für die Inlandsteuer anzuwenden sind.³⁹ Nach Art. 53 Abs. 1 Bst. a MWSTG waren Gegenstände in kleinen Mengen bzw. von

²⁷ ANTONINI/BLUM, 335; OECD, Platforms, 12.

²⁸ EYER/IMSTEPF, 3; OECD, Platforms, 12.

²⁹ Zum ganzen s. Daten des Handelsverband.swiss: Facts zur Schweiz, <<https://handelsverband.swiss/facts/facts-zur-schweiz/#:~:text=Der%20Onlinehandel%20in%20der%20Schweiz,Waren%20und%20G%C3%BCter%20online%20ein>> (besucht am 10.11.2025).

³⁰ EYER/IMSTEPF, 3.

³¹ Vgl. OECD, Platforms, 12 f.

³² Vgl. Versandhändlerliste und Plattformbetreiberinnen.

³³ Erläuternder Bericht 2020, 13; vgl. GLAUSER, in: MWSTG-Komm., Art. 20a, N 1; OECD, Platforms, 9.

³⁴ ANTONINI/BLUM, 335; MÜLLER, 10; OECD, Action 1, 13; OECD, Platforms, 14.

³⁵ Vgl. Erläuternder Bericht 2020, 6; vgl. IMSTEPF, StR, 92; vgl. ROBINSON/SUTER, 208.

³⁶ Art. 3 Bst. d Ziff. 1 MWSTG.

³⁷ IMSTEPF, StR, 91.

³⁸ Art. 52 Abs. 1 Bst. a MWSTG.

³⁹ IMSTEPF, StR, 91.

geringfügigem Steuerbetrag⁴⁰ von der Einfuhrsteuer befreit. Der Verkauf ausländischer Güter mit geringem Wert ins Inland war somit von der Einfuhrsteuer befreit, was inländische Anbieter benachteiligte.⁴¹ Sogenannte Kleinsendungen⁴² aus dem Ausland konnten also ohne Mehrwertsteuer ins Inland eingeführt werden, da weder die Inlandsteuer noch die Einfuhrsteuer anfiel.⁴³ Ausländische Lieferungen waren somit gegenüber inländischen Lieferungen steuerlich im Vorteil. Der Kauf eines Buches war übers Internet bei einem ausländischen Händler steuerlich attraktiver als der Kauf eines Buches vor Ort, weil keine Mehrwertsteuer anfiel.⁴⁴

In diesem Zusammenhang stellte sich die Frage, ob diese Kleinsendungen besteuert werden sollen, damit die im Laden verkauften Waren keinen steuerlichen Wettbewerbsnachteil erleiden.⁴⁵ Diese Situation stellte das Mehrwertsteuersystem vor eine Herausforderung und es galt diesen Missstand zu beseitigen.⁴⁶ Eine einfache Lösung hierfür wäre die Aufhebung der Befreiung von der Einfuhrsteuer gewesen.⁴⁷

Der Gesetzgeber hat sich aber für eine andere Lösung entschieden.⁴⁸ Per 1. Januar 2019 hat er mit Art. 7 Abs. 3 Bst. b MWSTG die Versandhandelsregelung eingeführt.⁴⁹ Diese bestimmt, dass bei Lieferungen eines Gegenstands vom Ausland ins Inland der Ort der Lieferung im Inland liegt, sofern der Leistungserbringer mit Kleinsendungen mind. einen Umsatz von CHF 100'000 pro Jahr erzielt.⁵⁰ Dadurch verschiebt sich der Lieferort vom Ausland ins Inland und die ausländischen Lieferanten werden im Inland subjektiv steuerpflichtig.⁵¹ Die Versandhandelsregelung stellt damit ein zentrales Element für die umfassende steuerliche Erfassung des grenzüberschreitenden Online-Handels dar.⁵²

Aber auch nach der Einführung der Versandhandelsregelung wurden nicht sämtliche Einfuhren mehrwertsteuerlich erfasst.⁵³ Die Auswertung der Versandhändlerliste per Ende Dezember 2024 zeigte auf, dass sich diese Regelung in der Praxis nur im begrenzten Mass bewährt hat.⁵⁴ Das Problem lag darin,

⁴⁰ Vgl. zum Begriff geringfügiger Steuerbetrag Art. 1 Bst. d EFD-VO: «Gegenstände, bei denen der Steuerbetrag je Veranlagungsverfügung nicht mehr als 5 Franken beträgt.» Bei den damals anwendbaren Steuersätzen von 7,7 % (Normalsatz) und 2,5 % (reduzierter Satz) bedeutete dies, dass Kleinsendungen mit Wert von CHF 65 (Normalsatz) bzw. CHF 200 (reduzierter Satz) ohne MWST in die Schweiz eingeführt werden konnten, s. auch IMSTEPF, StR, 91.

⁴¹ Botsch. Teilrevision MWSTG 2015, 2629; Erläuternder Bericht 2020, 18.

⁴² Vgl. vorne, Fn. 40.

⁴³ EYER/IMSTEPF, 4; vgl. HONAUER NIKLAUS *et al.*, §3, Rz. 549; LANG/WARTMANN in: MWSTG-Komm., Art. 7, N 72.

⁴⁴ Zum Ganzen IMSTEPF, StR, 91.

⁴⁵ Vgl. EYER/IMSTEPF, 3 ff.

⁴⁶ IMSTEPF, StR, 91.

⁴⁷ Vgl. für Gründe Nichtverfolgung, Botsch. Änderung MWSTG, 11; IMSTEPF, StR, 91.

⁴⁸ IMSTEPF, StR, 91.

⁴⁹ Botsch. Teilrevision MWSTG 2015, 2629.

⁵⁰ Vgl. Art. 7 Abs. 3 Bst. b MWSTG.

⁵¹ Botsch. Teilrevision MWSTG 2015, 2630; vgl. HONAUER NIKLAUS *et al.*, §3, Rz. 551.

⁵² EYER/IMSTEPF, 4.

⁵³ Erläuternder Bericht 2020, 18; EYER/IMSTEPF, 4.

⁵⁴ Erläuternder Bericht 2020, 18; IMSTEPF, StR, 92.

dass nur Versandhändler steuerpflichtig wurden, welche die Umsatzschwelle von CHF 100'000 erreichten.⁵⁵ Versandhändler, welche diesen Umsatz nicht erreichten, wurden nicht steuerpflichtig.⁵⁶ In der Praxis zeigt sich zudem, dass Händler, insbesondere aus dem asiatischen Raum, ihre Waren oftmals zu tief deklarieren und deshalb die Umsatzgrenze nicht erreichen.⁵⁷ Obwohl in der Praxis der überwiegende Teil von Kleinsendungen aus dem asiatischen Raum stammt, haben sich auf der Liste lediglich 17 Lieferanten ausserhalb Europas registriert.⁵⁸ Vor diesem Hintergrund ist fraglich, ob sich die steuerpflichtigen Versandhändler auch tatsächlich konsequent registrieren lassen.⁵⁹ Selbst im Falle einer Registrierung bleibt zudem unklar, ob die geschuldete Mehrwertsteuer tatsächlich abgeführt wird.⁶⁰ Darüber hinaus verfügt die Schweiz bislang nur über wenig Möglichkeiten im Bereich der Amts- und Rechtshilfe, um gegen Unternehmen vorzugehen, die ihren steuerlichen Pflichten nicht nachkommen oder eine Zusammenarbeit verweigern.⁶¹ Infolgedessen konnte die geschuldete Mehrwertsteuer nur in beschränktem Umfang sichergestellt werden.⁶²

Vor diesem Hintergrund scheint die Versandhandelsregelung ihr gesetzgeberisches Ziel, nämlich eine umfassende Besteuerung des grenzüberschreitenden Onlinehandels möglichst vollständig zu gewährleisten, nicht zu erreichen.⁶³

2.2 Ratio legis von Art. 20a MWSTG

Um eine lückenlose und rechtsgleiche Erhebung der Mehrwertsteuer auf sämtliche, in der Schweiz angebotene Waren zu gewährleisten, erscheint es sinnvoll die digitalen Plattformen, über welche die Produkte (allenfalls auch Dienstleistungen) der ausländischen Versandhändler angeboten werden, in die Erhebung der Mehrwertsteuer miteinzubeziehen.⁶⁴ Durch die Einbindung dieser Plattformen würden zukünftig auch kleinere Anbieter, welche die Umsatzgrenze von CHF 100'000 aus Kleinsendungen, die zu einer obligatorischen Steuerpflicht im Bereich des Versandhandels führt, nicht erreichen, ebenfalls erfasst werden.⁶⁵

⁵⁵ Erläuternder Bericht 2020, 18.

⁵⁶ EYER/IMSTEPF, 4.

⁵⁷ Vgl. WEINMANN, Abschn. 3.

⁵⁸ IMSTEPF, StR, 92.

⁵⁹ Botsch. Änderung MWSTG, 8; Erläuternder Bericht 2020, 6.

⁶⁰ Botsch. Änderung MWSTG, 8; EYER/IMSTEPF, 9.

⁶¹ EYER/IMSTEPF, 9; vgl. allerdings das am 20. Oktober 2025 in Brüssel unterzeichnete Änderungsprotokoll zum Abkommen zwischen der Schweiz und der EU über den automatischen Informationsaustausch mit der Einführung einer Bestimmung zur gegenseitigen Amtshilfe bei der Betreuung von Mehrwertsteuerforderungen, s. Medienmitteilung des SIF vom 20.10.2025.

⁶² EYER/IMSTEPF, 11; vgl. GLAUSER, in: MWSTG-Komm., Art. 20a, N 6.

⁶³ Botsch. Änderung MWSTG, 34; METZGER/HÖHN, 358.

⁶⁴ EYER/IMSTEPF, 10; Mo. Volanthen, Ziff. 1.2; OECD, Platforms, 22.

⁶⁵ EYER/IMSTEPF, 10.

Die Idee des Einbezugs von Plattformbetreiberinnen hat bereits die OECD früh erkannt, wobei für die Einführung der Plattformbesteuerung zwei verschiedene Modelle diskutiert wurden:⁶⁶

- Das "*collection model*", hierbei wird die Plattform die Erhebungsstelle der Mehrwertsteuer, ohne selbst subjektiv mehrwertsteuerpflichtig zu werden, oder;
- das "*full liability regime*", also die Zurechnung an die Plattformbetreiberin (die Plattformbetreiberin wird subjektiv mehrwertsteuerpflichtig und ist Leistungserbringerin).⁶⁷

Vor diesem Hintergrund verlangte Ständerat Beat Volanthen 2018 mit der Motion: «*Mehrwertsteuerpflicht von Online-Plattformen bei Verkäufen aus dem Ausland in die Schweiz*»,⁶⁸ dass ausländische Plattformen sowohl bei Lieferungs- als auch bei Dienstleistungskäufen aus dem Ausland in die Schweiz der MWST-Pflicht unterstellt werden.⁶⁹ Plattformen wie Temu, Shein, usw. schicken bis zu 500'000 Pakete pro Tag in die Schweiz.⁷⁰ Die Plattformen waren bis anhin nicht mehrwertsteuerpflichtig, obwohl sie die Logistik zur Verfügung stellten und das Inkasso betrieben. Volanthen forderte, dass solche Plattformen nicht mehr nur als Vermittler auftreten können und künftig steuerpflichtig werden.⁷¹ Nach Auffassung Volanthens würde eine solche Unterstellung dazu beitragen, bestehende Missbrauchspotentiale,⁷² Wettbewerbsverzerrungen zulasten inländischer Anbieter⁷³ und Ausfälle bei der Mehrwertsteuer⁷⁴ zu verringern.⁷⁵

Aufgrund der allgemeinen Vertretungsregeln gemäss Art. 20 Abs. 2 MWSTG galten Online-Plattformen nur als Vermittler und wurden als solche bis anhin nicht steuerpflichtig.⁷⁶ Der Gesetzgeber hatte deshalb beschlossen, per 1. Januar 2025 die Versandhandelsregelung⁷⁷ mit einer Bestimmung zur Plattformbesteuerung zu ergänzen.⁷⁸ Durch die Plattformbesteuerung soll die Steuerpflicht von der Vielzahl unbekannter Versandhändler auf die (bekannten) Online-Plattformen verlagert werden.⁷⁹ Die Schweiz folgt also dem "*full liability regime*".⁸⁰ Damit wird die Steuerpflicht bei den Plattformbetreiberinnen «gebündelt» und dort erhoben.⁸¹ Dies erlaubt der ESTV, die geschuldete Mehrwertsteuer unmittelbar gegenüber

⁶⁶ EYER/IMSTEPF, 10.

⁶⁷ ANTONINI/BLUM, 335; GLAUSER, in: MWSTG-Komm., Art. 20a, N 2; OECD, Platforms, 23 f.; ROBINSON/SUTER, 209.

⁶⁸ Mo. Volanthen.

⁶⁹ Mo. Volanthen.

⁷⁰ Vgl. URECH, Abschn. 1 ff.

⁷¹ Zum Ganzen Mo. Volanthen, Ziff. 1.2.

⁷² Nur wenige Versandhändler haben sich registrieren lassen, obwohl sie steuerpflichtig sind; s. Botsch. Änderung MWSTG, 34; Erläuternder Bericht 2020, 6.

⁷³ MÜLLER, 10.

⁷⁴ Hochrechnungen und Marktbeobachtungen zeigen, dass dem Fiskus aufgrund der fehlenden gesetzlichen Möglichkeiten jährlich 100 Millionen CHF Mehrwertsteuer entgehen; s. Mo. Volanthen.

⁷⁵ Vgl. Erläuternder Bericht 2020, 26.

⁷⁶ GLAUSER, in: MWSTG-Komm., Art. 20a, N 6.

⁷⁷ Art. 7 Abs. 3 Bst. b MWSTG.

⁷⁸ IMSTEPF, StR, 92.

⁷⁹ Botsch. Änderung MWSTG, 8; vgl. METZGER/HÖHN, 358.

⁸⁰ GLAUSER, in: MWSTG-Komm., Art. 20a, N 2.

⁸¹ Vgl. Botsch. Änderung MWSTG, 42; IMSTEPF, StR, 92 f.

den Plattformbetreiberinnen geltend zu machen, was den Vollzug bedeutend effizienter machen soll.⁸² Auch die Kontrolle der Freigrenzen nach Art. 7 Abs. 3 Bst. b MWSTG soll damit erleichtert werden.⁸³ Der dazu neu eingeführte Artikel (Art. 20a MWSTG) trägt dem Kernanliegen der Motion Volanthen im Bereich der Lieferung von Gegenständen weitgehend Rechnung. Die Einbeziehung der Besteuerung von Online-Dienstleistungen über die Plattformbesteuerung lehnte der Bundesrat jedoch ab.⁸⁴ Allerdings wurde eine Auskunftspflicht für sämtliche elektronische Plattformen eingeführt.⁸⁵

Art. 20a Abs. 1 MWSTG lautet wie folgt: *«Wer mit Hilfe einer elektronischen Plattform eine Lieferung nach Artikel 3 Buchstabe d Ziffer 1 ermöglicht, indem er oder sie Verkäufer und Verkäuferinnen mit Käufern und Käuferinnen zu einem Vertragsabschluss auf der Plattform zusammenbringt, gilt gegenüber dem Käufer oder der Käuferin als Leistungserbringer oder Leistungserbringerin. In diesem Fall liegt sowohl zwischen dieser Person und dem Verkäufer oder der Verkäuferin als auch zwischen dieser Person und dem Käufer oder der Käuferin eine Lieferung vor.»*⁸⁶

Die Plattformbesteuerung im teilrevidierten Mehrwertsteuergesetz setzt sich aus einer Mehrzahl von Gesetzesartikeln zusammen.⁸⁷ Die Grundlagen finden sich in Art. 3 Bst. 1 MWSTG, der die elektronische Plattform definiert,⁸⁸ und Art. 20a Abs. 1 MWSTG, der neu ein Dreiparteienverhältnis zwischen Verkäufer, Plattformbetreiberin und Käufer einführt, welche die Leistung der Plattformbetreiberin zuordnet.⁸⁹ Diese beiden Grundnormen werden durch eine Reihe zusätzlicher Bestimmungen ergänzt.⁹⁰

⁸² Vgl. Botsch. Änderung MWSTG, 8.

⁸³ Vgl. Botsch. Änderung MWSTG, 29.

⁸⁴ Vgl. für Gründe der Ablehnung hinten, Kap. 6.

⁸⁵ Art. 73 Abs. 2 Bst. e MWSTG; Botsch. Änderung MWSTG, 35.

⁸⁶ Art. 20a MWSTG.

⁸⁷ ANTONINI/BLUM, 336.

⁸⁸ Vgl. hinten, Kap. 3.3.1.

⁸⁹ ANTONINI/BLUM, 336.

⁹⁰ Art. 15 Abs. 4^{bis} MWSTG (Mithaftung des Verkäufers); Art. 23 Abs. 2 Ziff. 13 MWSTG (Steuerbefreiung der Lieferung des Verkäufers); Art. 24 Abs. 5^{bis} MWSTG (für die Plattform geltende Bemessungsgrundlage); Art. 63 Abs. 1 Bst. b MWSTG (Verlagerung der Steuerentrichtung für Plattformen); Art. 73 Abs. 2 Bst. e MWSTG (Auskunftspflicht für digitale Plattformen); Art. 79a MWSTG (Administrative Massnahmen).

3 Die Plattformbesteuerung nach Art. 20a MWSTG

Um die Rechtsfolgen einer Ausweitung der Plattformbesteuerung über reine Liefertatbestände hinaus auf Beherbergungs- und Personenbeförderungsleistungen zu verstehen, werden nachfolgend die Funktionsweise, die gesetzlichen Voraussetzungen sowie die Ausnahmen nach Art. 20a Abs. 2 MWSTG dargestellt.

3.1 Grundsatz von Art. 20a MWSTG

Nach dem allgemeinen Grundsatz von Art. 20 Abs. 1 MWSTG gilt eine Leistung als von derjenigen Person erbracht, welche nach aussen als Leistungserbringerin auftritt.⁹¹ Kommen mehrere Personen als Leistungserbringer in Frage (bspw. bei einem Dreiparteienverhältnis), wird die Leistung derjenigen Person zugerechnet, welche im eigenen Namen als Leistungserbringer auftritt.⁹² Handelt eine Person im Rahmen einer indirekten Stellvertretung gemäss Art. 20 Abs. 3 MWSTG für einen Dritten, kommt dieser Grundsatz auch zur Anwendung.⁹³

Abweichend von diesem Grundsatz bestimmt Art. 20a MWSTG, dass wenn Gegenstände⁹⁴ über elektronische Plattformen⁹⁵ verkauft werden, bei denen Verkäufer und Käufer zu einem Vertragsabschluss auf einer elektronischen Plattform zusammengebracht werden,⁹⁶ nicht der Verkäufer, sondern die Plattformbetreiberin als Leistungserbringerin gegenüber dem Käufer gilt.⁹⁷ Es entsteht eine steuerlich doppelte Fiktion und es wird ein Dreiparteienverhältnis fingiert.⁹⁸ Nur aus Sicht der Mehrwertsteuer bestehen, sofern die Voraussetzungen nach Art. 20a MWSTG erfüllt sind, also zwei Lieferungen:⁹⁹

- Eine erste Lieferung vom Verkäufer an die Plattformbetreiberin und
- eine zweite Lieferung von der Plattformbetreiberin an den Käufer.¹⁰⁰

⁹¹ MWST-Info Nr. 4, Ziff. 5.1.

⁹² MWST-B Branchen-Info Nr. 27, Ziff. 1.1.

⁹³ MWST-Info Nr. 4, Ziff. 5.3; MWST-B Branchen-Info Nr. 27, Ziff. 1.1.

⁹⁴ Art. 3 Bst. d Ziff. 1 MWSTG.

⁹⁵ Art. 3 Bst. 1 MWSTG; vgl. hinten, Kap. 3.2.1.

⁹⁶ Vgl. hinten, Kap. 3.2.3.

⁹⁷ Art. 20a MWSTG; MWST-B Branchen-Info Nr. 27, Ziff. 1.1.

⁹⁸ ANTONINI/BLUM, 336.

⁹⁹ IMSTEPF, StR, 95.

¹⁰⁰ Botsch. Änderung MWSTG, 42; Erläuternder Bericht 2020, 26; MWST-B Branchen-Info Nr. 27, Ziff. 1.1.

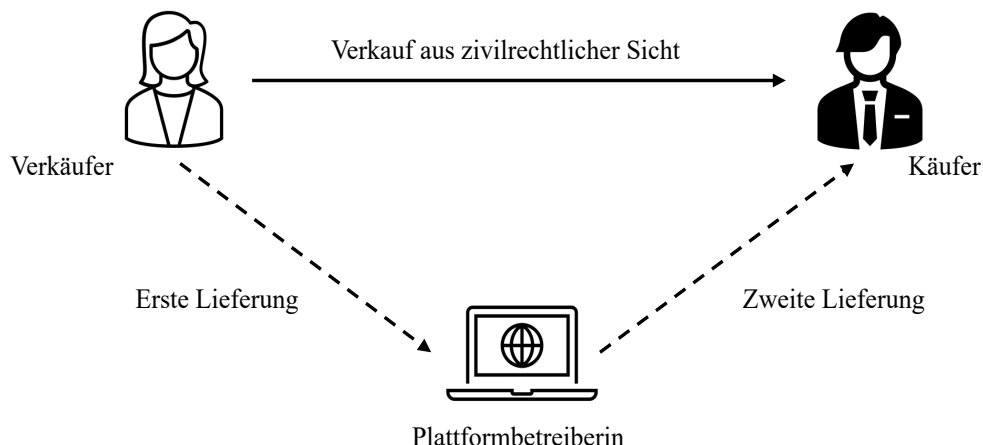


Abbildung 1: Grundsatz Plattformbesteuerung (eigene Darstellung in Anlehnung MWST-Branchen-Info Nr. 27, Ziff. 1.1.).

Zivilrechtlich findet zwar nur ein einzelner Warenfluss statt und es liegt nur ein einziger Kaufvertrag vor.¹⁰¹ Steuerrechtlich werden jedoch die Lieferung vom Verkäufer an die Plattform sowie die Lieferung von der Plattformbetreiberin an den Käufer als getrennte Lieferungen angesehen.¹⁰² Zum einen wird also die Lieferung der Plattformbetreiberin zugeordnet und damit so behandelt, als ob die Plattformbetreiberin die Ware selbst verkauft hätte (Zuordnungsfiktion)¹⁰³ und zum anderen wird das Lieferungsverhältnis verdoppelt (Verdoppelungsfiktion)¹⁰⁴. Obwohl die Plattform als Vermittlerin für Rechnung des Verkäufers i.S.v. Art. 20 Abs. 2 MWSTG handelt, wird die Leistung neu aufgrund Art. 20a MWSTG der Plattform zugerechnet.¹⁰⁵ Mit dieser rechtlichen Konstruktion wird die Plattform zur steuerlich relevanten Leistungserbringerin, obwohl zivilrechtlich betrachtet nur ein Lieferverhältnis vorliegt und die Plattform nur als Vermittlerin auftritt.¹⁰⁶

Während Art. 20 Abs. 1 MWSTG die Zuordnung von Leistungen primär nach dem Kriterium des Auftretens gegen aussen regelt, wurde dagegen mit Art. 20a MWSTG im Kontext von elektronischen Plattformen eine ausdrückliche gesetzliche Zurechnungsnorm für Plattformbetreiberinnen geschaffen.¹⁰⁷ Voraussetzung ist jedoch ein Inlandsbezug. Hat die Plattformbetreiberin Sitz, Betriebsstätte oder Wohnsitz im Ausland und erfolgt keine Leistungserbringung im Inland, dann wird sie in der Schweiz nicht steuerpflichtig.¹⁰⁸

¹⁰¹ IMSTEPF, StR, 95 f.

¹⁰² IMSTEPF, StR, 93; MWST-Branchen-Info Nr. 27, Ziff. 1.1.

¹⁰³ Vgl. hinten, Kap. 3.3.1; IMSTEPF, StR, 93 f.

¹⁰⁴ Vgl. hinten, Kap. 3.3.2; GLAUSER, in: MWSTG-Komm., Art. 20a, N 15; IMSTEPF, StR, 95.

¹⁰⁵ Vgl. Erläuternder Bericht 2020, 25 f.; GLAUSER, in: MWSTG-Komm., Art. 20a, N 14.

¹⁰⁶ Vgl. Erläuternder Bericht 2020, 25 f.; vgl. IMSTEPF, StR, 95 f.

¹⁰⁷ IMSTEPF, StR, 94.

¹⁰⁸ Vgl. Art. 10 Abs. 1 MWSTG; sogleich Kap. 3.3.1; MWST-Branchen-Info Nr. 27, Ziff. 1.1.

3.2 Voraussetzungen von Art. 20a MWSTG

Art. 20a Abs. 1 MWSTG gibt die Voraussetzungen vor, unter welchen die Verkäufe via Online-Plattformen mehrwertsteuerrechtlich der Plattformbetreiberin zugerechnet werden. Damit die Plattformbesteuerung nach Art. 20a MWSTG Anwendung findet, müssen folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

- Eine Plattformbetreiberin muss mit Hilfe einer elektronischen Plattform;¹⁰⁹
- eine Lieferung nach Art. 3 Bst. d Ziff. 1 MWSTG ermöglichen;¹¹⁰
- indem sie den Verkäufer mit dem Käufer zu einem Vertragsabschluss¹¹¹ auf der Plattform zusammenbringt.¹¹²

Schliesslich darf auch keine Ausnahme nach Art. 20a Abs. 2 MWSTG vorliegen.

3.2.1 Begriff «elektronische Plattform»

Art. 3 Bst. 1 MWSTG definiert die elektronische Plattform als: «elektronische Schnittstelle, die online direkte Kontakte zwischen mehreren Personen ermöglicht mit dem Ziel, eine Lieferung oder eine Dienstleistung zu erbringen.»¹¹³ Beispiele für elektronische Plattformen sind neben elektronischen Marktplätzen auch Portale sowie Applikationen.¹¹⁴

Der Gesetzgeber hat den Begriff absichtlich weit gefasst, um den verschiedenen möglichen Ausprägungen von elektronischen Plattformen Rechnung zu tragen.¹¹⁵ Da sich die Geschäftsmodelle und Technologien ständig weiterentwickeln, soll die Definition sämtliche Ausgestaltungsmöglichkeiten und Formen umfassen.¹¹⁶ Es sind sowohl ausländische als auch inländische Plattformen betroffen.¹¹⁷

Die Begriffsdefinition in Art. 3 Bst. 1 MWSTG ist jedoch nicht nur für die Plattformbesteuerung nach Art. 20a MWSTG relevant,¹¹⁸ sondern auch für die Auskunftspflicht. Gemäss Art. 73 Abs. 2 Bst. e MWSTG sind sämtliche Drittpersonen, welche Leistungserbringer und Leistungsempfänger auf einer Plattform zusammenbringen, gegenüber der ESTV auskunftspflichtig.¹¹⁹ Die Auskunftspflicht greift auch dann, wenn die Voraussetzungen nach Art. 20a MWSTG nicht erfüllt sind.¹²⁰

¹⁰⁹ Vgl. sogleich, Kap. 3.2.1.

¹¹⁰ Vgl. nachfolgend, Kap. 3.2.2.

¹¹¹ Vgl. hinten, Kap. 3.2.3.

¹¹² Vgl. MWST-Branchen-Info Nr. 27, Ziff. 1.3.1.

¹¹³ Art. 3 Bst. 1 MWSTG.

¹¹⁴ Botsch. Änderung MWSTG, 39.

¹¹⁵ ANTONINI/BLUM, 336; Erläuternder Bericht 2020, 22.

¹¹⁶ Botsch. Änderung MWSTG, 39; GLAUSER, in: MWSTG-Komm., Art. 20a, N 9.

¹¹⁷ Botsch. Änderung MWSTG, 42.

¹¹⁸ GLAUSER, in: MWSTG-Komm., Art. 20a, N 13; IMSTEPF, StR, 97.

¹¹⁹ Botsch. Änderung MWSTG, 54; GLAUSER, in: MWSTG-Komm., Art. 20a, N 24.

¹²⁰ Art. 73 Abs. 2 Bst. 3 MWSTG; GLAUSER, in: MWSTG-Komm., Art. 20a, N 13; MWST-Branchen-Info Nr. 27, Ziff. 3.5.

Es unterliegen somit auch Plattformbetreiberinnen einer Auskunftspflicht gegenüber der ESTV, selbst wenn sie bspw. nur Dienstleistungen anbieten, welche nicht unter Art. 20a MWSTG fallen.¹²¹

3.2.2 Lieferung von Gegenständen

Von der Plattformbesteuerung nach Art. 20a MWSTG erfasst sind ausschliesslich Lieferungen, d.h. Verkäufe von Gegenständen i.S.v. Art. 3 Bst. d Ziff. 1 MWSTG.¹²² Als Lieferung gemäss Art. 3 Bst. d Ziff. 1 MWSTG gilt das: «*Verschaffen der Befähigung, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen*».¹²³ Hierbei steht das Verschaffen der wirtschaftlichen Verfügungsmacht im Vordergrund.¹²⁴ Ein klassisches Beispiel ist ein Kaufgeschäft, also die Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über einen Gegenstand.¹²⁵ Der Begriff Gegenstand ist in Art. 3 Bst. b MWSTG definiert: «*bewegliche und unbewegliche Sachen sowie Elektrizität, Gas, Wärme, Kälte und Ähnliches*». Unter die Plattformbesteuerung fallen also auch Plattformen, welche Lieferungen von Lebensmitteln oder Energie (bspw. Strom oder Gas) anbieten.¹²⁶

Nicht von Art. 20a MWSTG erfasst sind hingegen andere Lieferungen,¹²⁷ wie das Abliefern eines Gegenstands an dem Arbeiten besorgt worden sind,¹²⁸ das Überlassen zum Gebrauch, zur Nutzung¹²⁹ sowie Dienstleistungen¹³⁰. Ebenfalls nicht von Art. 20a MWSTG erfasst sind Plattformen, welche Beherbergungs- und Personenbeförderungsleistungen anbieten.¹³¹

Obwohl Art. 20a MWSTG den Leistungsort nicht ausdrücklich erwähnt und damit nicht bestimmt, dass der Ort der Lieferung sich im Inland befinden muss, ergibt sich dies aus der Systematik des Mehrwertsteuergesetzes.¹³² Gemäss Art. 18 Abs. 1 MWSTG qualifizieren nur inländische Leistungsverhältnisse als Steuerobjekt der Inlandmehrwertsteuer. Unter die Plattformbesteuerung fallen somit auch Lieferungen von Gegenständen, welche sich bereits im Inland befinden.¹³³ Die Plattformbesteuerung greift aber

¹²¹ Gemäss der ESTV-Praxis müssen auskunftspflichtige Personen folgende Informationen dokumentieren: Name, Postanschrift und E-Mail-Adresse oder Website des Verkäufers, den über die Plattformen erzielten Umsatz der einzelnen Verkäufer, Art der angebotenen Leistungen und Name, Postanschrift und E-Mail-Adresse des Käufers, s. MWST-Branchen-Info Nr. 27, Ziff. 3.5.

¹²² IMSTEPF, StR, 97; MWST-Branchen-Info Nr. 27, Ziff. 1.3.2.

¹²³ Art. 3 Bst. d Ziff. 1 MWSTG.

¹²⁴ Vgl. MWST-Info Nr. 6, Teil II Ziff. 1.

¹²⁵ IMSTEPF, StR, 97.

¹²⁶ Vgl. MWST-Branchen-Info Nr. 27, Ziff. 1.5.4 m.w.H.

¹²⁷ ANTONINI/BLUM, 337.

¹²⁸ Sog. Werkleistungen, vgl. Art. 3 Bst. d Ziff. 2 MWSTG.

¹²⁹ Miete und Pacht, vgl. Art. 3 Bst. d Ziff. 3 MWSTG.

¹³⁰ Art. 3 Bst. e MWSTG; ANTONINI/BLUM, 337.

¹³¹ Für die Ausweitung der Plattformbesteuerung in der EU auf Beherbergungs- und Personenbeförderungsplattformen, s. hinten, Kap. 4. Die Plattformbetreiberinnen sind aber nach Art. 73 Abs. 2 Bst. e MWSTG auskunftspflichtig. Vgl. IMSTEPF, StR, 117.

¹³² IMSTEPF, StR, 98.

¹³³ IMSTEPF, StR, 98; Vgl. MWST-Branchen-Info Nr. 27, Ziff. 2.1.2.

auch bei Ausland-Inland-Lieferungen.¹³⁴ In diesen Fällen wird der «eigentliche» Lieferort¹³⁵ in das Inland verlegt, sofern Art. 7 Abs. 3 Bst. b MWSTG (Versandhandelsregelung) Anwendung findet oder wenn die Unterstellungserklärung Ausland nach Art. 7 Abs. 3 Bst. a MWSTG angewendet wird.¹³⁶ In diesen Szenarien befindet sich nämlich der Ort der Lieferung ebenfalls im Inland.¹³⁷

3.2.3 Vertragsabschluss auf der Plattform

Damit Art. 20a MWSTG anwendbar ist, muss die Plattformbetreiberin Verkäufer und Käufer zum Vertragsabschluss auf der Plattform zusammenbringen.¹³⁸ Wesentlich dabei ist, dass die Plattform die technische Möglichkeit verschafft, einen Vertrag abzuschliessen, und dass das Zusammenbringen auf den Vertragsabschluss gerichtet ist.¹³⁹ Wann ein Zusammenbringen vorliegt, wird durch die ESTV nicht definiert. Die ESTV nennt hierfür lediglich verschiedene Indizien, so bspw. das Vorhandensein einer Bestellfunktion (Warenkorb), die unmittelbare Mitteilung von Preis- und Zahlungsinformationen, die Einleitung des Rechnungsprozesses, die Speicherung von Käufer- und Zahlungsdaten, das Inkasso über die Plattform, der Einfluss auf Auslieferung oder Stornierung, die Erhebung einer Gebühr oder Provision.¹⁴⁰ Der Begriff des Zusammenbringens ist somit weit auszulegen.¹⁴¹

Das Zusammenbringen auf der Plattform muss zum Vertragsabschluss führen. Unter Vertragsabschluss ist zu verstehen, dass die Parteien sich über die wesentlichen Vertragsbestandteile auf der Plattform einigen.¹⁴² Erfolgt die eigentliche Einigung über wesentliche Vertragsbestandteile ausserhalb der Plattform, findet Art. 20a MWSTG keine Anwendung.¹⁴³ Ebenfalls kein Zusammenbringen liegt vor, wenn die Plattformbetreiberin keinen Kontakt oder keine Kontaktmöglichkeiten mit dem Käufer hat und die Plattform lediglich als Kommunikationsmittel dient¹⁴⁴ oder wenn die Plattform nur Angebote veröffentlicht und der Käufer anschliessend ausserhalb der Plattform (bspw. telefonisch) die Konditionen direkt mit dem Verkäufer aushandelt.¹⁴⁵ Hier wirkt die Plattformbetreiberin beim Bestellvorgang nämlich weder direkt noch indirekt mit.¹⁴⁶

¹³⁴ Vgl. MWST-Branchen-Info Nr. 27, Ziff. 2.1.1.

¹³⁵ Gemäss Art. 7 Abs. 1 Bst. b MWSTG ist der Beginn der Beförderung oder Versendung im Ausland.

¹³⁶ MWST-Branchen-Info Nr. 27, Ziff. 2.1.1.

¹³⁷ Vgl. Funktionsweise Versandhandelsregel in Kap. 2.1; vgl. auch EYER/IMSTEPF, 3 ff.

¹³⁸ MWST-Branchen-Info Nr. 27, Ziff. 1.3.4.

¹³⁹ Vgl. IMSTEPF, StR, 99.

¹⁴⁰ MWST-Branchen-Info Nr. 27, Ziff. 1.3.3.

¹⁴¹ GLAUSER, in: MWSTG-Komm., Art. 20a, N 14; IMSTEPF, StR, 99.

¹⁴² IMSTEPF, StR, 99.

¹⁴³ Vgl. IMSTEPF, StR, 99; MWST-Branchen-Info Nr. 27, Ziff. 1.3.4.

¹⁴⁴ Dies ist bspw. der Fall, wenn die Plattform nur als Kommunikationsmittel zwischen den Parteien im Hinblick auf den Abschluss einer Transaktion genutzt wird, ohne dass die Plattformbetreiberin Kenntnis von den wesentlichen Punkten des Vertrags hat oder leicht erlangen könnte oder wenn die Plattformbetreiberin nur Hosting Leistungen erbringt, s. MWST-Branchen-Info Nr. 27, Ziff. 1.3.3.

¹⁴⁵ Vgl. IMSTEPF, StR, 99.

¹⁴⁶ Vgl. Kap. 3.2.4; IMSTEPF, StR, 99; MWST-Branchen-Info Nr. 27, Ziff. 1.3.4 mit Beispielen.

Verkauft die Plattformbetreiberin Ware in eigenem Namen und ist sie deshalb bereits nach Art. 20 Abs. 1 MWSTG aufgrund des Auftritts nach aussen Leistungserbringerin liegt ebenfalls kein Zusammenbringen vor.¹⁴⁷ Gleiches gilt bei der indirekten Stellvertretung nach Art. 20 Abs. 3 MWSTG. Die Plattformbesteuerung kommt also nur zur Anwendung, sofern Art. 20 Abs. 1 und Abs. 3 MWSTG nicht anwendbar sind.¹⁴⁸

Bei dem über die Plattform abgeschlossenen Vertrag muss es sich um einen Kaufvertrag¹⁴⁹ handeln. Dies ergibt sich aus den Begriffen «Verkäufer» und «Käufer» in Art. 20a MWSTG. Erfasst sind sämtliche Arten von Kaufverträgen, so auch die Versteigerung¹⁵⁰, Grundstückskäufe¹⁵¹ und andere besondere Arten des Verkaufs¹⁵². Andere Vertragstypen wie bspw. Werkverträge oder Aufträge unterliegen der Plattformbesteuerung demnach nicht.¹⁵³

Abschliessend ist festzuhalten, dass Art. 20a Abs. 2 MWSTG bestimmte Ausnahmen vorsieht, in denen trotz Erfüllung der obigen Voraussetzungen die Plattformbesteuerung ausgeschlossen ist. Diese sind Gegenstand des folgenden Kapitels.

3.2.4 Ausnahmen der Plattformbesteuerung

Art. 20a Abs. 2 MWSTG listet Konstellationen auf, in denen die Plattform nicht als Leistungserbringerin gilt. Dies betrifft insbesondere Fälle, in denen die Plattform keine wesentliche Rolle im Bestell- und Vertragsabschlussprozess übernimmt.

Ausgenommen ist eine Plattformbetreiberin, welche:

1. *«Weder unmittelbar noch mittelbar am Bestellvorgang beteiligt ist;*
2. *keine Umsätze erzielt, die in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Geschäft stehen;*
3. *lediglich die Zahlungsabwicklung im Zusammenhang mit der Lieferung vornimmt;*
4. *lediglich Platz für Anzeigen zur Verfügung stellt;*
5. *lediglich Werbeleistungen erbringt; oder*
6. *lediglich Käufer auf andere elektronische Plattformen um- oder weiterleitet.»¹⁵⁴*

¹⁴⁷ MWST-Branchen-Info Nr. 27, Ziff. 1.3.3.

¹⁴⁸ Zum Ganzen IMSTEPF, StR, 99.

¹⁴⁹ Vgl. Art. 184 OR.

¹⁵⁰ Vgl. Art. 229 ff. OR; vgl. MWST-Branchen-Info Nr. 27, Ziff. 1.5.3.

¹⁵¹ Vgl. Art. 216 ff. OR.

¹⁵² Vgl. Art. 222 ff. OR.

¹⁵³ ANTONINI/BLUM, 337; IMSTEPF, StR, 100.

¹⁵⁴ MWST-Branchen-Info Nr. 27, Ziff. 1.4.1.

3.3 Funktionsweise der Plattformbesteuerung

3.3.1 Zuordnungsfiktion

Besteht ein Mehrparteienverhältnis, ist zunächst gemäss Art. 20 Abs. 1 MWSTG zu prüfen, wer nach aussen auftritt.¹⁵⁵ Wie erwähnt¹⁵⁶ ist nach diesem Grundsatz die Leistung der nach aussen auftretenden Person zuzuordnen. Sie wird mehrwertsteuerliche Leistungserbringerin und ist auch Steuersubjekt.¹⁵⁷ Erfüllt eine Transaktion aber die Voraussetzungen von Art. 20a Abs. 1 MWSTG,¹⁵⁸ wird die Leistung kraft Zuordnungsfiktion der Plattformbetreiberin und nicht dem nach aussen auftretenden Verkäufer zugerechnet.

Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, wann Art. 20 MWSTG (Zuordnung nach dem Aussenauftritt) und wann Art. 20a MWSTG (Plattformbesteuerung) anwendbar ist.¹⁵⁹ Gemäss der Praxis der ESTV greift die Zuordnungsfiktion nicht, wenn eine Leistung nach Art. 20 MWSTG sowieso bereits der Plattformbetreiberin zugeordnet wird.¹⁶⁰ Dies ist dann der Fall, wenn sie bereits im eigenen Namen auftritt und eine Eigenleistung erbringt. In solchen Konstellationen ist Art. 20a MWSTG nicht anwendbar.¹⁶¹

Die Zuordnungsfiktion führt also dazu, dass die Plattformbetreiberin infolge einer Leistungserbringung subjektiv mehrwertsteuerpflichtig werden kann.¹⁶² Wie erwähnt¹⁶³ braucht es zusätzlich noch einen Inlandsbezug. Hierfür müssen die Voraussetzungen nach Art. 10 Abs. 1 und Abs. 1^{bis} MWSTG erfüllt sein. Damit die Voraussetzungen erfüllt sind, muss die Plattformbetreiberin als Unternehmensträgerin ein Unternehmen betreiben und sie braucht einen Bezug zum Inland. I.d.R. sind die ersten beiden Kriterien, also Unternehmensträgerin und Betrieb eines Unternehmens, bei einer Plattformbetreiberin erfüllt.¹⁶⁴ Ein Bezug zum Inland ist dann gegeben, wenn sich entweder:

- Der Sitz oder eine Betriebsstätte im Inland befindet¹⁶⁵ oder
- der Ort der Leistung im Inland liegt.¹⁶⁶

Nach Art. 7 Abs. 1 Bst. b MWSTG gilt, dass bei einer Versandlieferung der Ort der Leistung dort liegt, wo die Beförderung bzw. Versendung des Gegenstandes zum Käufer beginnt. Wird ein Gegenstand vom Ausland ins Inland versendet, befindet sich der Ort der Leistung im Ausland und somit nicht im Inland

¹⁵⁵ Vgl. Art. 20 Abs. 1 MWSTG; vgl. im Detail zum Aussenauftritt und Zuordnung von Leistungen, IMSTEPF, Aussenauftritt, 451 ff.; vgl. auch IMSTEPF, Zuordnung von Leistung, 757 ff.

¹⁵⁶ Vgl. vorne, Kap. 3.1.

¹⁵⁷ Vgl. MWST-Info Nr. 4, Ziff. 5.

¹⁵⁸ Vgl. vorne, Kap. 3.2.

¹⁵⁹ IMSTEPF, StR, 94.

¹⁶⁰ GLAUSER, in: MWSTG-Komm., Art. 20a, N 16; MWST-Branchen-Info Nr. 27, Ziff. 1.3.3.

¹⁶¹ Vgl. vorne, Kap. 3.2.3.

¹⁶² IMSTEPF, StR, 94.

¹⁶³ Vgl. vorne, Kap. 3.2.2.

¹⁶⁴ IMSTEPF, StR, 94.

¹⁶⁵ Vgl. Art. 10 Abs. 1 Bst. b MWSTG.

¹⁶⁶ Vgl. Art. 10 Abs. 1 Bst. a MWSTG.

und würde grundsätzlich nicht besteuert werden.¹⁶⁷ Wie bereits einleitend erwähnt,¹⁶⁸ ist jedoch die Ausnahme der Versandhandelsregel nach Art. 7 Abs. 3 Bst. b MWSTG zu beachten. Diese sieht vor, dass der Ort der Leistung als im Inland qualifiziert werden kann, sobald ein jährlicher Umsatz von mehr als CHF 100'000 aus Kleinsendungen erzielt wird. Wird diese Umsatzschwelle erreicht, ergibt sich durch die Versandhandelsregelung ein Inlandsbezug und die Plattformbetreiberin wird dann in der Schweiz subjektiv steuerpflichtig.¹⁶⁹ Die Plattformbesteuerung kann aber auch bei rein inländischen Verhältnissen zu Anwendung gelangen.¹⁷⁰ Dadurch wird der vom Gesetzgeber verfolgte «Bündelungseffekt» erreicht. Durch die Kombination von Versandhandelsregelung und Zuordnungsfiktion wird der Online-Handel umfassend bei der Plattformbetreiberin besteuert.¹⁷¹

Wird eine Plattformbetreiberin aufgrund Art. 20a MWSTG mehrwertsteuerpflichtig und befindet sich der Ort der Lieferung im Inland, so schuldet die Plattformbetreiberin die Mehrwertsteuer auf dieser durch sie erbrachten Leistung.¹⁷² Zudem muss die Plattformbetreiberin gewisse formelle Pflichten erfüllen:

- So muss sie sich nach Art. 66 Abs. 1 MWSTG im MWST-Register eintragen lassen;
- Sie muss die Steuerforderung nach Art. 71 Abs. 1 MWSTG gegenüber der ESTV deklarieren und nach Art. 86 Abs. 1 MWSTG die Steuerschuld bezahlen;
- Sie muss auf Verlangen dem Käufer eine mehrwertsteuerkonforme Rechnung ausstellen.¹⁷³

Grundsätzlich müssen Steuerpflichtige, welche keinen Wohn- oder Geschäftssitz im Inland haben, für die Erfüllung ihrer Verfahrenspflichten einen Steuervertreter bestimmen.¹⁷⁴ Die ESTV verzichtet aber nach Art. 67 Abs. 1^{bis} MWSTG darauf, dass Plattformbetreiberinnen eine Steuervertretung bestimmen müssen. Dadurch soll die Hürde für Plattformbetreiberinnen, welche Sitz im Ausland haben, gesenkt werden. Für eine Kontrolle oder im Fall der Eröffnung eines Verwaltungs- oder Strafverfahrens, muss die Plattformbetreiberin aber eine inländische Zustelladresse angeben.¹⁷⁵ Zudem sind die Plattformbetreiberinnen nach Art. 73 Abs. 2 Bst. e MWSTG auskunftspflichtig.

3.3.2 Verdoppelungsfiktion

Mit der Verdoppelungsfiktion wird bewirkt, dass zwei Lieferungen vorliegen, obwohl physisch nur eine Lieferung stattgefunden hat. Zum einen gibt es eine erste Lieferung vom ursprünglichen Verkäufer an

¹⁶⁷ Vgl. Art. 7 Abs. 1 Bst. b MWSTG; LANG/WARTMANN, in: MWSTG-Komm., Art. 7, N 56.

¹⁶⁸ Vgl. vorne, Kap 2.1.

¹⁶⁹ LANG/WARTMANN, in: MWSTG-Komm., Art. 7, N 58.

¹⁷⁰ Vgl. vorne, Kap. 3.2.2.

¹⁷¹ IMSTEPF, StR, 95.

¹⁷² MWST-Branchen-Info Nr. 27, Ziff. 1.1.

¹⁷³ Art. 26 MWSTG.

¹⁷⁴ Vgl. Art. 67 Abs. 1 MWSTG.

¹⁷⁵ Zum Ganzen MWST-Branchen-Info Nr. 27, Ziff. 3.3 m.w.H.

die Plattformbetreiberin, zum anderen eine zweite Lieferung von der Plattformbetreiberin an den Endkäufer.¹⁷⁶

Die Fiktion, dass zwei Leistungsverhältnisse vorliegen, hat jedoch – wie bereits erwähnt – eine nur mehrwertsteuerliche Wirkung. Die beiden Leistungsverhältnisse sind aus mehrwertsteuerlicher Sicht deshalb unabhängig voneinander zu würdigen.¹⁷⁷ Entsprechend muss separat geprüft werden, wo der jeweilige Leistungsort liegt, wer als leistende Person gilt und wer steuerpflichtig wird.¹⁷⁸

3.3.3 Zwischenfazit

Zusammenfassend kann festgehalten werden: Von der Plattformbesteuerung erfasst werden Verkäufe von Gegenständen, die auf einer Plattform abgeschlossen werden, sofern die Plattform eine aktive Rolle im Bestell- und Vertragsprozess übernimmt.¹⁷⁹ Der Plattformbetreiberin wird dabei steuerlich die Leistung zugeordnet (Zuordnungsfiktion), sofern die Voraussetzungen nach Art. 20a MWST erfüllt sind. Nicht erfasst sind Dienstleistungen (auch nicht Beherbergungs- und Personenbeförderungsleistungen), Werkleistungen, Gebrauchsüberlassungen¹⁸⁰ sowie Plattformen, die nur Nebenfunktionen wie Werbungen, Anzeigen oder Zahlungsabwicklungen übernehmen.¹⁸¹

Durch die Kombination von Plattformbesteuerung und Versandhandelsregelung wird ein «Bündelungseffekt» erzielt. Die Steuererhebung konzentriert sich dabei auf die Plattformbetreiberinnen.¹⁸² Dadurch wird im grenzüberschreitenden Online-Handel umfassender besteuert und die Wettbewerbsneutralität gegenüber inländischen Händlern gestärkt.¹⁸³

¹⁷⁶ Vgl. vorne, Kap. 3.1 & Abbildung 1.

¹⁷⁷ IMSTEPF, StR, 95.

¹⁷⁸ Für eine detaillierte steuerliche Beurteilung der beiden Lieferungen wird nachfolgend auf Kap. 4 verwiesen.

¹⁷⁹ Vgl. vorne, Kap. 3.2.3.

¹⁸⁰ ANTONINI/BLUM, 337.

¹⁸¹ Vgl. IMSTEPF, StR, 99; vgl. MWST-Branchen-Info Nr. 27, Ziff. 1.3.3.

¹⁸² IMSTEPF, StR, 92.

¹⁸³ Erläuternder Bericht 2020, 6; vgl. Mo. Volanthen; MÜLLER, 10.

4 Steuerliche Folgen der Plattformbesteuerung

Wie in den vorangegangenen Kapiteln dargestellt, ist die doppelte Fiktion eine der Rechtsfolgen der Plattformbesteuerung. Die erste und die zweite Lieferung sind somit mehrwertsteuerlich getrennt zu beurteilen. Die Steuerfolgen unterscheiden sich, je nachdem ob es sich beim Verkäufer um eine steuerpflichtige¹⁸⁴ oder nicht steuerpflichtige Person¹⁸⁵ handelt. Die Bemessungsgrundlage und die Marge der Plattformbetreiberin werden in Kap. 4.3 und 4.4 thematisiert.

4.1 Lieferungen durch steuerpflichtigen Verkäufer

4.1.1 Erste Lieferung

Bei der ersten Lieferung, also der Lieferung vom Verkäufer an die Plattform, ist immer zuerst zu unterscheiden, ob sich der Lieferort im Inland oder Ausland befindet.¹⁸⁶

Lieferort befindet sich im Ausland

Erfolgt eine Lieferung über die Plattform vom Ausland ins Inland (Ausland-Inland-Geschäft), handelt es sich nach Auffassung und Praxis der ESTV bei der ersten Lieferung stets um eine nicht steuerbare Auslandlieferung.¹⁸⁷ Folglich ist darauf keine Mehrwertsteuer geschuldet.

Lieferort befindet sich im Inland

Wie bereits angemerkt,¹⁸⁸ können auch Inlandsgeschäfte der Plattformbesteuerung unterliegen.¹⁸⁹ Hierbei befindet sich der zu verkaufende Gegenstand bereits im Inland.¹⁹⁰ Die erste Lieferung bei Inlandsgeschäften ist nach Art. 23 Abs. 2 Ziff. 13 MWSTG von der Steuer befreit, sofern die Person, welche die Lieferung ermöglicht hat, nach Art. 20a MWSTG als Leistungserbringerin gilt und im MWST-Register eingetragen ist.¹⁹¹ Die erste Lieferung vom Verkäufer an die Plattformbetreiberin ist somit «echt steuerbefreit», d.h., es ist keine Mehrwertsteuer geschuldet aber das Vorsteuerabzugsrecht bleibt gewahrt.¹⁹²

¹⁸⁴ Vgl. sogleich, Kap. 4.1.

¹⁸⁵ Vgl. nachfolgend, Kap. 4.2.

¹⁸⁶ IMSTEPF, StR, 102.

¹⁸⁷ MWST-Branchen-Info Nr. 27, Ziff. 2.1.1.

¹⁸⁸ Vgl. Kap. 3.2.2.

¹⁸⁹ Vgl. MWST-Branchen-Info Nr. 27, Ziff. 2.1.2.

¹⁹⁰ Vgl. Botsch. Änderung MWSTG, 43; MWST-Branchen-Info Nr. 27, Ziff. 2.1.2.

¹⁹¹ MWST-Branchen-Info Nr. 27, Ziff. 2.1.2.

¹⁹² Vgl. Botsch. Änderung MWSTG, 49 f.

Die ESTV geht in ihrer Praxis, bei (Ausland-Inland-Geschäften), zwar stets von einer nicht steuerbaren Auslandlieferung aus,¹⁹³ da die gesetzliche Regelung jedoch gemäss ihrem Wortlaut nicht ausschliesslich auf Ausland-Inland-Lieferungen beschränkt ist, muss auch bei Inlandlieferungen die erste Lieferung steuerbefreit sein (Art. 23 Abs. 2 Ziff. 13 MWSTG).¹⁹⁴ Der Zweck der «Steuerbefreiung» bei der ersten Lieferung liegt darin, dass durch die Plattformbesteuerung ein «Bündelungseffekt» erzielt werden soll und ausländische Verkäufer im Inland nicht steuerpflichtig werden sollen.¹⁹⁵ Ohne diese Befreiung müssten sich zahlreiche Verkäufer bei Ausland-Inland-Lieferungen in der Schweiz mehrwertsteuerlich registrieren lassen.¹⁹⁶ Durch die Fiktion zweier Lieferungen und der Steuerbefreiung der ersten wird die Steuerpflicht konsequent auf die Plattform verlagert und der «Bündelungseffekt» erreicht.

In der Praxis führt dies zu schwierigen Abgrenzungsfragen.¹⁹⁷ Erbringen Verkäufer sowohl eigene Lieferungen (unmittelbar an Käufer) als auch vermittelte Lieferungen (mittelbar über Plattformen), müssen sie unterscheiden, ob sie eine Lieferung erbringen, welche der Plattformbesteuerung nach Art. 20a Abs. 1 MWSTG unterliegt oder nicht. Im ersten Fall (eigene Lieferung unmittelbar an Käufer) handelt es sich um eine steuerpflichtige Inlandlieferung.¹⁹⁸ Im zweiten Fall hingegen (vermittelte Lieferung über die Plattform) ist die erste Lieferung steuerbefreit.¹⁹⁹

Grundsätzlich erfolgen die Warenbewegungen in beiden Fällen direkt vom Verkäufer an den Käufer.²⁰⁰ Der Verkäufer ist für den Nachweis der Steuerbefreiung der ersten Lieferung auf die Informationen der Plattformbetreiberin angewiesen.²⁰¹ Nach der Praxis der ESTV reichen die erhaltenen Informationen der Plattformbetreiberin für die Steuerbefreiung und genügen als Beweismittel.²⁰²

Verkäufer können nach Art. 43a Abs. 1 MWSTV aber auch auf die Steuerbefreiung²⁰³ ihrer Lieferung an die Plattformbetreiberin verzichten. Die Plattformbetreiberin muss jedoch damit einverstanden sein.²⁰⁴ Die Plattformbetreiberin darf dann im Rahmen der Voraussetzungen von Art. 28 ff. MWSTG

¹⁹³ MWST-Branchen-Info Nr. 27, Ziff. 2.1.1.

¹⁹⁴ IMSTPEF, StR, 103.

¹⁹⁵ Gemäss Art. 10 Abs. 2 Bst. b Ziff. 1 MWSTG ist ein Unternehmen mit Sitz, Wohnsitz oder Betriebsstätte im Ausland, welches im Inland von der Steuer befreite Leistungen erbringt, von der Steuerpflicht befreit.

¹⁹⁶ Da sich der Ort der Lieferung oftmals aufgrund Art. 7 Abs. 3 MWSTG ins Inland verschiebt. Vgl. IMSTPEF, StR, 102 f.

¹⁹⁷ IMSTPEF, StR, 103.

¹⁹⁸ Gleiches gilt, wenn die Plattformbetreiberin Gegenstände vom Verkäufer kauft und dann in eigenem Namen an die Käufer verkauft nach Art. 20 Abs. 1 oder Abs. 3 MWSTG. Bei solchen Eigenleistungen ist die Plattformbetreiberin nämlich schon Leistungserbringerin, s. auch vorne, Kap. 3.2.3.

¹⁹⁹ Art. 23 Abs. 2 Ziff. 12 MWSTG; IMSTPEF, StR, 103.

²⁰⁰ IMSTPEF, StR, 103.

²⁰¹ MWST-Branchen-Info Nr. 27, Ziff. 2.1.2.

²⁰² MWST-Branchen-Info Nr. 27, Ziff. 2.1.2.

²⁰³ Vgl. Art. 23 Abs. 2 Ziff. 12 MWSTG.

²⁰⁴ Kein Einverständnis der Plattform hingegen braucht es, wenn gegen die Plattformbetreiberin administrative Massnahmen nach Art. 79a MWSTG verfügt worden sind, s. EFD Änderung MWSTV, 4.

die in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer als Vorsteuer abziehen.²⁰⁵ Zudem darf der Verkäufer bei Ausland-Inland-Geschäften die Einfuhr in eigenem Namen vornehmen,²⁰⁶ da er bspw. entweder selbst bereits die Voraussetzungen der Versandhandelsregelung²⁰⁷ erfüllt oder die Unterstellungserklärung²⁰⁸ Ausland anwenden möchte.²⁰⁹

4.1.2 Zweite Lieferung

Lieferort befindet sich im Ausland

Bei Ausland-Inland-Geschäften unterliegt die zweite Lieferung an den Käufer der Inlandsteuer, sofern die Plattformbetreiberin:²¹⁰

1. Die Umsatzschwelle von CHF 100'000 durch eigene Lieferungen (Kleinsendungen), welche ins Inland eingeführt werden, und Lieferungen, welche sie als Plattformbetreiberin i.S.v. Art. 20a MWSTG ermöglicht, erreicht (Art. 7 Abs. 3 Bst. b MWSTG); oder
2. die Plattformbetreiberin die Unterstellungserklärung Ausland (Art. 7 Abs. 3 Bst. a MWSTG) anwendet und beantragt.

Unterliegt die zweite Ausland-Inland-Lieferung nach den gerade genannten Kriterien der Inlandsteuer, so muss sich die Plattformbetreiberin für Zwecke der Mehrwertsteuer in der Einfuhrzollanmeldung als Importeurin anmelden.²¹¹

Lieferort befindet sich im Inland

Bei Inlandsgeschäften unterliegt die zweite Lieferung an den Käufer ebenfalls der Inlandsteuer, unter der Voraussetzung, dass keine Steuerausnahme (Art. 21 MWSTG) oder Steuerbefreiung (Art. 23 MWSTG) vorliegt.²¹²

Befördert die Plattformbetreiberin den Gegenstand direkt ins Ausland (Export) so ist die Lieferung von der Inlandsteuer nach Art. 23 Abs. 2 Ziff. 1 MWSTG befreit.²¹³

²⁰⁵ Vgl. Art. 43a Abs. 2 MWSTV.

²⁰⁶ Vgl. Art. 111b MWSTV.

²⁰⁷ Art. 7 Abs. 3 Bst. b MWSTG.

²⁰⁸ Art. 7 Abs. 3 Bst. a MWSTG.

²⁰⁹ In diesem Fall verschiebt sich der Ort der Lieferung ins Inland und die Steuerbefreiung nach Art. 23 Abs. 2 Ziff. 13 MWSTG greift. IMSTEPF, StR, 104.

²¹⁰ MWST-Branchen-Info Nr. 27, Ziff. 2.1.1.

²¹¹ Im Rahmen des Umfangs dieser Arbeit, wird nicht auf die einfuhrsteuerlichen Konsequenzen eingegangen. Vgl. zum Ganzen für die einfuhrsteuerlichen Konsequenzen, IMSTEPF, StR, Ziff. 6. Vgl. auch MWST-Branchen-Info Nr. 27, Ziff. 4.1 m.w.H.

²¹² MWST-Branchen-Info-Nr. 27, Ziff. 2.1.2.

²¹³ Vgl. MWST-Branchen-Info Nr. 27, Ziff. 2.1.3 m.w.H.

4.2 Lieferungen durch nicht steuerpflichtigen Verkäufer

4.2.1 Erste Lieferung

Nach Art. 18 Abs. 1 MWSTG ist die Inlandsteuer auf Leistungen geschuldet, welche durch Steuerpflichtige gegen Entgelt erbracht werden. Verkauft jedoch ein nicht steuerpflichtiger Verkäufer über eine Plattform einen Gegenstand, so ist die erste Lieferung nicht steuerbar, mangels subjektiver Steuerpflicht des Verkäufers.²¹⁴

4.2.2 Zweite Lieferung

Bei der zweiten Lieferung, also von der Plattformbetreiberin an den Endkunden, ergeben sich dieselben Steuerfolgen, wie bei Lieferungen durch einen steuerpflichtigen Verkäufer. Es kann somit auf die vorne aufgeführten Folgen (Kap. 4.1.2) verwiesen werden.

Es ist anzumerken, dass aufgrund der Plattformbesteuerung Lieferungen, welche bis zur Einführung der Plattformbesteuerung steuerfrei erbracht werden konnten, neu aufgrund von Art. 20a MWSTG als steuerbare Lieferungen qualifizieren.²¹⁵

Aufgrund der Verdoppelungsfiktion bezieht die Plattformbetreiberin eine nicht steuerbare Leistung von einem nicht steuerpflichtigen Verkäufer. Es stellt sich somit die Frage, ob ein fiktives Vorsteuerabzugsrecht nach Art. 28a MWSTG besteht.²¹⁶

4.2.3 Abzug fiktive Vorsteuer

Die Mehrwertsteuer ist eine «allgemeine Verbrauchssteuer», welche der Bund nach dem System der «Netto-Allphasensteuer» mit Vorsteuerabzug erhebt.²¹⁷ Der Zweck dieser Steuer ist die Besteuerung des «nicht unternehmerischen Endverbrauchs» im Inland.²¹⁸ Hierbei soll der entgeltliche Konsum besteuert werden.²¹⁹ Dabei funktioniert die Mehrwertsteuer als «Netto-Allphasensteuer» nur, wenn die Mehrwertsteuer auf den bereits bezogenen Leistungen von der MWST-Gesamtlast abgezogen werden kann.²²⁰ Ansonsten würde sich die MWST-Steuerlast bei jeder Phase erhöhen.²²¹

Dieser Abzug heisst Vorsteuerabzug.²²² Damit ein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden kann, muss i.d.R die Mehrwertsteuer von einer steuerpflichtigen Person tatsächlich in Rechnung gestellt werden.²²³

²¹⁴ MWST-Branchen-Info Nr. 27, Ziff. 2.2.1.

²¹⁵ Vgl. Botsch. Änderung MWSTG, 24; vgl. IMSTEPF, StR, 105.

²¹⁶ IMSTEPF, StR, 105.

²¹⁷ Art. 1 Abs. 1 Satz 1 MWSTG.

²¹⁸ Art. 1 Abs. 1 Satz 2 MWSTG.

²¹⁹ Art. 18 MWSTG; vgl. FISCHER/GROSJEAN, 703.

²²⁰ CALVADETSCHER/IMSTEPF, in: MWSTG-Komm., Art. 1, N 70; IMSTEPF/BAUMANN/LEONARDI, 2.

²²¹ Vgl. CALVADETSCHER/IMSTEPF, in: MWSTG-Komm., Art. 1, N 71; IMSTEPF/BAUMANN/LEONARDI, 2.

²²² IMSTEPF/BAUMANN/LEONARDI, 76.

²²³ Vgl. Art. 28 Abs. 1 MWSTG; MWST-Info, Nr. 9, Ziff. 1; SUTER, in: MWSTG-Komm., Art. 28, N 29.

Der Vorsteuerabzug kann grundsätzlich nur geltend gemacht werden, wenn die Vorsteuer dem Steuerpflichtigen tatsächlich in Rechnung gestellt wurde.²²⁴ Das Gesetz sieht aber hiervon zwei Ausnahmen vor: Beim Bezug von Urprodukten nach Art. 28 Abs. 2 MWSTG und beim Bezug von individualisierbaren beweglichen Gegenständen nach Art. 28a MWSTG. Erbringt bspw. eine nicht steuerpflichtige Person eine Leistung, geht man von der Annahme aus, dass der Gegenstand eine Restmehrwertsteuer enthält, da der nicht steuerpflichtige Verkäufer den Gegenstand wahrscheinlich mit Mehrwertsteuer erworben hat, mangels Steuerpflicht aber nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.²²⁵ Der nicht steuerpflichtige Verkäufer wird also seine Restmehrwertsteuer («Schattensteuer» oder «taxe occulte») verdeckt an den steuerpflichtigen Abnehmer überwälzen.²²⁶

Wenn steuerpflichtige Verkäufer an die Plattformbetreiberin liefern (erste Lieferung) und deren Inlandlieferung nach Art. 23 Abs. 2 Ziff. 13 MWSTG steuerbefreit ist, ist der Abzug der fiktiven Vorsteuer ausgeschlossen (Art. 63 Abs. 5 MWSTV). Hierbei sind die Gegenstände aufgrund der steuerbefreiten Lieferung an die Plattform grundsätzlich bereits entsteuert. Deshalb braucht es hier auch keinen fiktiven Vorsteuerabzug.²²⁷

Anders kann eine steuerpflichtige Plattformbetreiberin, die eine Lieferung von einem nicht steuerpflichtigen Verkäufer bezieht, richtigerweise,²²⁸ gemäss ESTV-Praxis²²⁹ und Art. 63 Abs. 5 MWSTV, eine fiktive Vorsteuer (Art. 28a MWSTG) abziehen.²³⁰ Denn es kann nicht ausgeschlossen werden, dass auf dem verkauften Gegenstand eine Schattensteuer, «tax occulte», lastet.²³¹ Diese kann durch den fiktiven Vorsteuerabzug beseitigt werden.²³²

Die Plattformbetreiberin darf die fiktive Vorsteuer abziehen,²³³ sofern sie im Rahmen ihrer zum Vorsteuerabzug berechtigten unternehmerischen Tätigkeit,²³⁴ einen individualisierbar beweglichen Gegenstand bezieht und ihr dabei keine Mehrwertsteuer offen nach Art. 28a Abs. 1 MWSTG überwälzt wird.²³⁵

²²⁴ IMSTEPF/BAUMANN/LEONARDI, 86.

²²⁵ FISCHER, 198; SUTER, in: MWSTG-Komm., Art. 28a, N 4.

²²⁶ IMSTEPF/BAUMANN/LEONARDI, 88; SUTER, in: MWSTG-Komm., Art. 28a, N 4.

²²⁷ EFD Änderung MWSTV, 5; SUTER, in: MWSTG-Komm., Art. 28a, N 8.

²²⁸ IMSTEPF, StR, 105.

²²⁹ MWST-Branchen-Info Nr. 27, Ziff. 2.2.2.

²³⁰ EFD Änderung MWSTV, 5; SUTER, in: MWSTG-Komm., Art. 28a, N 8.

²³¹ EFD Änderung MWSTV, 5.

²³² IMSTEPF, StR, 105.

²³³ EFD Änderung MWSTV, 5.

²³⁴ Art. 28 MWSTG.

²³⁵ IMSTEPF, StR, 105 f.; MWST-Branchen-Info Nr. 27, Ziff. 2.2.2.

Die Plattformbetreiberin darf den Abzug aber nur geltend machen, sofern der Verkäufer im Inland ansässig und nicht im MWST-Register eingetragen ist.²³⁶ Ansonsten darf nicht davon ausgegangen werden, dass noch eine Schattensteuer auf dem verkauften Gegenstand lastet.²³⁷ Sie darf sich hierbei auf die Angaben des Verkäufers berufen.²³⁸

Der fiktive Vorsteuerabzug wird auf Grundlage der Höhe des Entgelts für die erste Lieferung bemessen.²³⁹ Die Höhe dieses Entgelts hängt von der Marge der Plattformbetreiberin ab.²⁴⁰ Dabei gibt es zwei Möglichkeiten, um die Höhe dieses Entgelts festzustellen:

- Die Plattformbetreiberin versteuert ihre Marge nicht. Der Kaufpreis entspricht dem an den Verkäufer bezahlten Betrag (Beispiel 1).²⁴¹
- Die Plattformbetreiberin stellt die Nutzung der Plattform in Rechnung. Die Provision unterliegt dabei grundsätzlich der Mehrwertsteuer. Der Kaufpreis entspricht dem vom Käufer bezahlten Betrag (ohne MWST) (Beispiel 2).²⁴²

Zur Veranschaulichung folgende Beispiele:

Beispiel 1:²⁴³ Person A (Privatperson, ansässig in CH), der nicht steuerpflichtig und auch nicht im MWST-Register registriert ist, verkauft sein gebrauchtes Rennvelo über eine Online-Plattform, bspw. Ricardo, für CHF 500. Die Plattformbetreiberin behält eine Provision für die Nutzung der Plattform von CHF 100 (20 %) vom Preis ein.

I.c. ist der Verkäufer nicht steuerpflichtig und auf der ersten Lieferung ist keine Mehrwertsteuer geschuldet.²⁴⁴ Für die zweite Lieferung an den Käufer hat die Plattformbetreiberin die Mehrwertsteuer abzuliefern. Diese berechnet sich wie folgt:

Der Verkaufspreis auf der Plattform (gilt als inkl. MWST) beträgt also insgesamt CHF 500. Die Plattformbetreiberin hat demnach folgende Mehrwertsteuer zu deklarieren CHF 37.45 (CHF 500 / 108,1 % * 8,1 %).

²³⁶ Art. 63 Abs. 5 MWSTV; SUTER, in: MWSTG-Komm., Art. 28a, N 8.

²³⁷ SUTER, in: MWSTG-Komm., Art. 28a, N 8.

²³⁸ MWST-Branchen-Info Nr. 27, Ziff. 2.2.2.

²³⁹ Vgl. nachfolgend, Kap. 4.3.

²⁴⁰ Vgl. Kap. 4.4 zur Marge der Plattformbetreiberin.

²⁴¹ MWST-Branchen-Info Nr. 27, Ziff. 2.2.2.

²⁴² MWST-Branchen-Info Nr. 27, Ziff. 2.2.2.

²⁴³ In Anlehnung an Beispiel 1, s. MWST-Branchen-Info Nr. 27, Ziff. 2.2.2.

²⁴⁴ Kap. 4.2.1.

Die Plattformbetreiberin kann jedoch den fiktiven Vorsteuerabzug nach Art. 28a Abs. 1 MWSTG geltend machen, da die diesbzgl. Voraussetzungen²⁴⁵ erfüllt sind. Der fiktive Vorsteuerabzug berechnet sich wie folgt: Die Provision beträgt 20 % des Verkaufspreises (CHF 100). Der an den Verkäufer ausbezahlte Betrag entspricht somit CHF 400 (CHF 500 – CHF 100). Die fiktive Vorsteuer beläuft sich auf CHF 29.95 (CHF 400 / 108,1 % * 8,1 %).

Nach Abzug der fiktiven Vorsteuer muss die Plattformbetreiberin im Ergebnis und auf diese Transaktion bezogen folgende Mehrwertsteuer an die ESTV abliefern CHF 7.50 (CHF 37.45 – CHF 29.95).

Beispiel 2:²⁴⁶ Die Nutzung der Plattform wird dem Verkäufer separat in Rechnung gestellt. A verkauft sein gebrauchtes Rennvelo über die Plattform ebenfalls für CHF 500. Die Plattformbetreiberin stellt für die Nutzung der Plattform jedoch eine separate Rechnung i.H.v. CHF 100. Hier berechnet sich die geschuldete Mehrwertsteuer wie folgt:

Der Verkaufspreis auf der Plattform (inkl. MWST) beträgt also CHF 500. Die Plattformbetreiberin hat demnach folgende Mehrwertsteuer zu deklarieren CHF 37.45 (CHF 500 / 108,1 % * 8,1 %). Die Mehrwertsteuer für die einbehaltene Provision von 20 % beträgt CHF 7.50 (CHF 100 / 108,1 % * 8,1 %). Diese einbehaltene Provision, wird separat in Rechnung gestellt. Der Abzug für die fiktive Vorsteuer beträgt CHF 37.45 (CHF 500 / 108,1 % * 8,1 %). Die Plattformbetreiberin muss auch hier im Ergebnis und auf diese Transaktion bezogen CHF 7.50 an die ESTV entrichten.

4.3 Bemessungsgrundlage

Die Verdoppelungsfiktion der Plattformbesteuerung führt dazu, dass das Entgelt für die beiden Lieferungen getrennt zu betrachten ist.²⁴⁷ Bei der ersten Lieferung bemisst sich das Entgelt nach dem vereinbarten Preis, welcher der Verkäufer mit der Plattformbetreiberin für den Verkauf des Gegenstandes vereinbart hat.²⁴⁸ Das Entgelt²⁴⁹ ist also der Betrag, den der Verkäufer erhält.²⁵⁰ Die Bemessungsgrundlagen für die zweite Lieferung findet sich in Art. 24 Abs. 5^{bis} MWSTG. Das Entgelt entspricht hierbei dem Wert, den die Plattformbetreiberin dem Endkäufer auf der Plattform mitteilt.²⁵¹ Vorbehalten bleiben allfällige Entgeltsminderungen.²⁵²

²⁴⁵ Voraussetzung: Es muss sich um einen individualisierbaren beweglichen Gegenstand handeln, der Verkäufer muss im Inland ansässig und nicht im MWSTG- Register eingetragen sein gemäss Art. 28a MWSTG i.V.m. Art. 63 Abs. 5 MWSTV.

²⁴⁶ In Anlehnung an Beispiel 2, s. MWST-Branchen-Info Nr. 27, Ziff. 2.2.2.

²⁴⁷ IMSTEPF, StR, 106.

²⁴⁸ IMSTEPF, StR, 106.

²⁴⁹ Also Kaufpreis abzüglich Marge, vgl. hinten, Kap. 4.4; MWST-Branchen-Info Nr. 27, Ziff. 2.4.

²⁵⁰ Je nachdem, ob der steuerpflichtige Verkäufer nach vereinbarten oder vereinnahmten Entgelten abrechnet, vgl. Art. 39 Abs. 1 und 2 MWSTG.

²⁵¹ Art. 24 Abs. 5^{bis} MWSTG; MWST-Branchen-Info Nr. 27, Ziff. 2.3.

²⁵² Vgl. für Berücksichtigung von Entgeltsminderungen MWST-Branchen-Info Nr. 27, Ziff. 2.3.2 m.w.H.

4.4 Marge der Plattformbetreiberin

Die Plattformbetreiberin übernimmt aufgrund der Verdoppelungsfiktion von Art. 20a Abs. 1 MWSTG grundsätzlich das Inkasso. Die Plattformbetreiberin vereinnahmt das Entgelt des Käufers für den Verkäufer. Sie wird sodann nach Abzug der Mehrwertsteuer und ihrer Marge auf dem Entgelt den Restbetrag dem Verkäufer auszahlen.²⁵³ Dieser Restbetrag stellt das Entgelt für die erste Lieferung dar. Es ist entweder nicht steuerbar, da es sich um eine Auslandlieferung handelt, oder es ist nach Art. 23 Abs. 2 Ziff. 13 MWSTG von der Steuer befreit.²⁵⁴

Die Marge ist der Betrag, welcher geschuldet ist, weil der Vertragsabschluss über die Plattform zustande gekommen ist.²⁵⁵ Mit der Marge wird also die Nutzung der Plattform und die damit zusammenhängenden Dienstleistungen vergütet.²⁵⁶ Der Marge²⁵⁷ steht gemäss der Praxis der ESTV keine eigenständige Leistung an den Verkäufer gegenüber.²⁵⁸ Grundsätzlich steuerbar sind also ausschliesslich die beiden Lieferungen.²⁵⁹

- Der steuerpflichtige Verkäufer deklariert in seiner MWST-Abrechnung für die erste Lieferung, die grundsätzlich steuerfrei ist, nur den effektiv erhaltenen Betrag, also Kaufpreis abzüglich Marge.²⁶⁰
- Die zweite Lieferung wird durch die Plattformbetreiberin zum vollen Kaufpreis deklariert. Hierbei muss die Marge nicht separat als Provision abgerechnet werden. Wird die erste Lieferung durch den Verkäufer, mit Einverständnis der Plattformbetreiberin, nach Art. 43a MWSTV versteuert, steht der Plattformbetreiberin der Vorsteuerabzug nach Art. 28 Abs. 1 MWSTG zu, unter Vorbehalt von Art. 29 MWSTG und Art. 33 MWSTG.²⁶¹

Aus einer ökonomischen Perspektive ergibt die Margenlogik der ESTV durchaus Sinn. Die Marge ist im Rahmen der Versteuerung der zweiten Lieferung bereits miterfasst, da sie Teil des insgesamt vereinnahmten Kaufpreises ist.²⁶² Eine weitere Besteuerung derselben Marge für die Nutzung würde zu einer Doppelbelastung führen.²⁶³ Die Margenlogik greift auch dann, wenn der Käufer den vollen Kaufpreis

²⁵³ Zum Ganzen vgl. IMSTEPF, StR, 109.

²⁵⁴ Ausser die Besteuerung nach Art. 43a MWSTV wurde vereinbart.

²⁵⁵ MWST-Branchen-Info Nr. 27, Ziff. 2.4.

²⁵⁶ IMSTEPF, StR, 110; MWST-Branchen-Info Nr. 27, Ziff. 2.4.

²⁵⁷ Die ESTV folgt hierbei der sogenannten Margenlogik, s. IMSTEPF, StR, 110 m.w.H.

²⁵⁸ IMSTEPF, StR, 110.

²⁵⁹ Unter der Annahme, dass die Voraussetzungen für die Plattformbesteuerung nach Art. 20a MWSTG erfüllt sind.

²⁶⁰ Vgl. MWST-Branchen-Info Nr. 27, Ziff. 2.4.

²⁶¹ IMSTEPF, StR, 110.

²⁶² IMSTEPF, StR, 110; vgl. LANG, 36 f.

²⁶³ IMSTEPF, StR, 110; vgl. LANG, 36 ff. m.w.H. zur Rechtsprechung und Lehre.

an den Verkäufer direkt zahlt und dieser anschliessend die Marge als Provision an die Plattform weiterleitet.²⁶⁴

Abweichend hiervon gilt nach Praxis der ESTV das Entgelt für eine eigenständige Leistung durch die Plattformbetreiberin, welche unabhängig von einem Vertragsabschluss auf der Plattform geschuldet ist, nicht als Marge.²⁶⁵ Dieses Entgelt ist nicht bereits im Verkaufspreis enthalten. In solchen Fällen handelt es sich um ein grundsätzlich steuerbares Nutzungsentgelt der Plattform, das separat zu versteuern ist.²⁶⁶

²⁶⁴ IMSTEPF, StR, 110.

²⁶⁵ MWST-Branchen-Info Nr. 27, Ziff. 2.4.

²⁶⁶ IMSTEPF, StR, 111; MWST-Branchen-Info Nr. 27, Ziff. 2.4.

5 Plattformbesteuerung in der EU

Dieses Kapitel erläutert die geplanten Änderungen der Plattformbesteuerung in der EU. Aufgrund der Herausforderungen, welche das digitale Zeitalter mit sich bringt, hat der Rat der EU am 11. März 2025 das Reformpaket: «VAT in the Digital Age» verabschiedet.²⁶⁷ Das ViDA-Reformpaket sieht eine schrittweise Revision des EU-Mehrwertsteuerrechts bis 2035 vor²⁶⁸ und umfasst drei Säulen:

1. Erste Säule: Digital Reporting Requirements (DRR) und die Einführung eines Standards für elektronische Rechnungsstellung;
2. Zweite Säule: Insbesondere²⁶⁹ die Ausweitung der Plattformbesteuerung auf Beherbergungs- und Personenbeförderungsleistungen;
3. Dritte Säule: One Stop Shop für die Anmeldung und Abrechnung der MWST.²⁷⁰

Um die Forschungsfrage zu beantworten, wird im Folgenden näher auf die Änderungen der zweiten Säule eingegangen.²⁷¹

5.1 Rechtliche Ausgangslage

In den letzten Jahren ist die Plattformökonomie in der EU stark gewachsen. Die Einnahmen in diesem Bereich haben sich zwischen 2016 und 2020 verfünffacht. Während die Einnahmen im Jahr 2016 noch bei ca. 3 Milliarden Euro lagen, erreichten sie im Jahr 2020 14 Milliarden Euro. Mittlerweile sind in der EU über 500 digitale Arbeitsplattformen aktiv, die den Zugang zu Dienstleistungen für Verbraucherinnen und Verbraucher erleichtern.²⁷²

Vor diesem Hintergrund hat die Europäische Kommission im Rahmen der Initiative ViDA Ende 2022 einen Richtlinienentwurf zur Änderung der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie²⁷³ vorgelegt.²⁷⁴ Dieser Richtlinienentwurf soll den komplexen Fragen rund um die Plattformwirtschaft Rechnung tragen.²⁷⁵

²⁶⁷ Zum Ganzen s. Europäische Kommission: Adoption of the VAT in the Digital Age package vom 11. März 2025, <https://taxation-customs.ec.europa.eu/news/adoption-vat-digital-age-package-2025-03-11_en> (besucht am 15.11.2025).

²⁶⁸ IMSTEPF, EuZ, 2.

²⁶⁹ Daneben wurden die bereits bestehende Regelung in Art. 14a Abs. 2 MWSTsytRL minimal angepasst (Ausweitung auf B2B-Umsätze).

²⁷⁰ IMSTEPF, EuZ, 2f.; VOGEL, 116.

²⁷¹ Auf die anderen beiden Säulen wird nicht eingegangen, weil es den Rahmen dieser Arbeit sprengen würde. Vgl. zum Ganzen Achatz/Tumpel/Bieber (Hrsg.), Mehrwertsteuer im digitalen Zeitalter.

²⁷² Zum Ganzen s. Rat der EU: Die Plattformwirtschaft in der EU vom 4. Februar 2025, <<https://www.consilium.europa.eu/de/infographics/platform-economy/>> (besucht am 15.11.2025).

²⁷³ Im Folgenden: revMWSTsytRL.

²⁷⁴ Vgl. COM(2022) 701 final.

²⁷⁵ Vgl. COM(2022) 701 final, 3 ff.

Gemäss der Europäischen Kommission führt die elektronische Plattformwirtschaft²⁷⁶ zu einer Ungleichbehandlung zwischen mehrwertsteuerpflichtigen und mehrwertsteuerfreien Unternehmen.²⁷⁷ Nach Art. 9 MWSTSystemRL gilt jede Person, die selbstständig eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, als mehrwertsteuerpflichtiger Unternehmer. Sie muss sich registrieren lassen und muss die Mehrwertsteuer auf ihren Verkäufen abliefern.²⁷⁸ Personen, die als Privatpersonen handeln, sind hingegen nicht steuerpflichtig.²⁷⁹ Ebenso sind Kleinunternehmer aufgrund einer Vereinfachungsmassnahme von der Mehrwertsteuer befreit.²⁸⁰

Bis vor wenigen Jahren ging man davon aus, dass solche nicht steuerpflichtige Privatpersonen und Kleinunternehmer den Wettbewerb gegenüber steuerpflichtigen Unternehmern nicht wesentlich beeinflussen.²⁸¹ Digitale Plattformen haben diese Annahme tatsächlich widerlegt, denn sie ermöglichen es Privatpersonen und von der Steuer befreiten Kleinunternehmen, ihre Dienstleistungen ohne Mehrwertsteuer anzubieten.²⁸² Dank Skalen- und Netzwerkeffekten²⁸³ dieser Online-Marktplätze stehen sie neu in direktem Wettbewerb mit traditionellen Dienstleistungserbringern.²⁸⁴ Dies führt zu deutlichen Wettbewerbsverzerrungen in den betroffenen Bereichen. Plattformbasierte Angebote, durch nicht mehrwertsteuerpflichtige Anbieter, können preislich günstiger erfolgen.²⁸⁵ Gerade im Beherbergungssektor sind die Preise für über Plattformen vermittelte Unterkünfte tiefer als die Übernachtungspreise bei vergleichbaren Hotels.²⁸⁶ Dieser Sektor und auch der Personenbeförderungssektor ist für die nachfolgende Arbeit zentral und wird deshalb genauer betrachtet.

Die Problematik in diesen Sektoren lässt sich an den folgenden bekannten Beispielen veranschaulichen: Ein Vermieter (Privatperson), der seine Wohnung über die Plattform Airbnb vermietet, konkurriert direkt mit mehrwertsteuerpflichtigen Hotelbetreibern. Als Folge kann die Privatperson, da sie selbst nicht steuerpflichtig ist und keine Mehrwertsteuer bezahlt, ihre Leistungen günstiger anbieten als ein traditioneller Hotelbetreiber.²⁸⁷ Dasselbe Problem tritt auch bei Personenbeförderungsleistungen wie Uber gegenüber traditionellen Taxiunternehmern.²⁸⁸

²⁷⁶ Die «Plattformwirtschaft» bezieht sich in diesem Kontext auf Dienstleistungen, die über eine Plattform erbracht werden. Vgl. COM(2022) 701 final, Fn. 13.

²⁷⁷ Vgl. COM(2022) 701 final, 3.

²⁷⁸ Art. 2 Abs. 1 Bst. a MWSTSystemRL; COM(2022) 701 final, 6.

²⁷⁹ COM(2022) 701 final, 6.

²⁸⁰ Art. 284 MWSTSystemRL; COM(2022) 701 final, 6.

²⁸¹ COM(2022) 701 final, 7.

²⁸² COM(2022) 701 final, 7.

²⁸³ Damit ist die Möglichkeit gemeint, Netzwerke aufzubauen, durch die jeder zusätzliche Nutzer die Erfahrung der bestehenden Nutzer verbessern kann. Je mehr Teilnehmer es gibt, desto mehr steigt der Wert eines Gegenstandes bzw. Dienstleistung. Vgl. COM(2022) 701 final, Fn. 26.

²⁸⁴ COM(2022) 701 final, 7; LUKETINA, 34; VOGEL, 118.

²⁸⁵ LUKETINA, 34.

²⁸⁶ Vgl. Daten Statista: Airbnb bis zu 37 Euro günstiger als Hotels vom 18. Januar 2018, <<https://de.statista.com/infografik/12588/preisvergleich-zwischen-hotels-und-airbnb/>> (besucht am 15.11.2025); vgl. COM(2022) 701, 7; vgl. LUKETINA, 34.

²⁸⁷ Vgl. IMSTEFF, EuZ, 20; LUKETINA, 34.

²⁸⁸ COM(2022) 701 final, 7.

Die MWStSystRL enthält bereits heute besondere Regelungen zur Besteuerung von Umsätzen über elektronische Plattformen. Die MWStSystRL enthält nämlich seit der E-Commerce Reform 2021 eine Bestimmung, nach der Betreiber von Online-Marktplätzen bzw. anderen elektronischen Schnittstellen unter bestimmten Umständen selbst als Lieferanten gelten.²⁸⁹ Auch hier spricht man von einer «Lieferkettenfiktion».²⁹⁰ Dabei handelt es sich um fingierte Kettengeschäfte, bei welchen Lieferungen über elektronische Plattformen abgeschlossen werden.²⁹¹ Sofern gewisse Voraussetzungen erfüllt sind, wird die Plattformbetreiberin so behandelt, als hätte die Plattformbetreiberin den Gegenstand für sich selbst erhalten und anschliessend weitergeliefert.²⁹² Die Plattformbetreiberin gilt dann als Lieferantin und wird somit steuerpflichtig.²⁹³ Die fiktive Lieferung vom Anbieter an die Plattformbetreiberin ist aber steuerfrei.²⁹⁴

Es werden zwei Tatbestände unterschieden, welche derzeit nach Art. 14a MWSTsystRL unter die Plattformbesteuerung fallen.²⁹⁵

- **Einfuhrsendungen mit geringem Wert (Art. 14a Abs. 1 MWSTsystRL):** Unterstützt eine elektronische Schnittstelle (bspw. Marktplatz, Plattform, Portal, o. ä.) den Fernverkauf von aus Drittstaaten eingeführten Gegenständen mit einem Sachwert bis 150 Euro, wird sie so behandelt, als ob sie diese Ware selbst erhalten und geliefert hätte. Voraussetzung ist, dass es sich um eine Einfuhrlieferung handelt, die aus einem Drittstaat in die EU gelangt, und der Warenwert die Grenze von 150 Euro nicht überschreitet.²⁹⁶
- **Lieferungen innerhalb der EU durch Drittlandsanbieter nach Art. 14a Abs. 2 MWSTsystRL:** Unterstützt eine elektronische Schnittstelle die Lieferung von Gegenständen innerhalb der EU durch einen nicht in der EU ansässigen Steuerpflichtigen an eine nicht steuerpflichtige Person, wird auch hier fingiert, dass die elektronische Schnittstelle selbst Lieferantin ist.²⁹⁷

Die Finanzminister der EU haben jedoch beschlossen, die bisherige Zollfreigrenze von 150 Euro für aus Drittstaaten eingeführte Sendungen abzuschaffen. Eine entsprechende Regelung soll bereits 2026 in Kraft treten, um Wettbewerbsverzerrungen im E-Commerce zu verringern.²⁹⁸

²⁸⁹ Art. 14a MWSTsystRL; vgl. MATEEV, E-Commerce, 6.

²⁹⁰ IMSTEPF, EuZ, 17.

²⁹¹ LUTHER/KÖNIG/DIETSCH, 54; MATEEV, E-Commerce, 6.

²⁹² Art. 14a MWSTsystRL; vgl. MATEEV, E-Commerce, 6.

²⁹³ MATEEV, E-Commerce, 6.

²⁹⁴ Art. 136a MWSTsystRL.

²⁹⁵ IMSTEPF, EuZ, 17 f.; MATEEV, E-Commerce, 7.

²⁹⁶ Vgl. IMSTEPF, EuZ, 18.

²⁹⁷ MATEEV, E-Commerce, 7.

²⁹⁸ Rat der EU: Customs: Council takes action to tackle the influx on small parcels vom 13. November 2025, <<https://www.consilium.europa.eu/de/press/press-releases/2025/11/13/customs-council-takes-action-to-tackle-the-influx-of-small-parcels/>> (besucht am 15.11.2025); PFLIEGL, Abschn. 1.

Während Lieferungen über Plattformen somit vom EU-Recht bereits erfasst sind, fehlte bisher eine entsprechende Regelung für Dienstleistungen.²⁹⁹ Jedoch hält Art. 9a MWST-DVO eine Vermutungsregel für elektronisch erbrachte Dienstleistungen über Telekommunikationsnetze, Schnittstellen oder Portale (bspw. App Stores) fest.³⁰⁰ Nach dieser Vermutungsregel wird angenommen, dass der an der Erbringung beteiligte Steuerpflichtige im eigenen Namen (also die Plattformbetreiberin), jedoch auf Rechnung des eigentlichen Anbieters handelt, es sei denn, wenn der Anbieter ausdrücklich von der Plattformbetreiberin als Leistungserbringer bezeichnet wird und dies vertraglich dokumentiert ist.³⁰¹ Die Anwendung dieser Ausnahme setzt voraus, dass sowohl die von der Plattformbetreiberin an den Anbieter ausgestellte Rechnung als auch die Rechnung an den Endkunden klare Angaben zum Anbieter und zur Art der Dienstleistung enthält.³⁰² Die Plattformbetreiberin kann sich aber nicht auf die Ausnahme berufen, wenn sie selbst die Abrechnung gegenüber dem Kunden autorisiert, die Durchführung der Leistung genehmigt oder die allgemeinen Bedingungen für die Erbringung festlegt.³⁰³ Denn dann wird unwiderlegbar vermutet, dass die Plattformbetreiberin im eigenen Namen handelt. Als Ergebnis greift die Plattformbesteuerung, da vermutet wird, dass die Plattformbetreiberin bei der Erbringung der elektronischen Dienstleistung zugleich die Leistungserbringerin ist.³⁰⁴ Die Rechtmässigkeit von Art. 9a MWST-DVO wurde bereits durch den EuGH geprüft und bestätigt.³⁰⁵

5.2 Ausweitung der Plattformbesteuerung per 1. Juli 2027

Gemäss der Europäischen Kommission hat sich die Plattformbesteuerung in der EU bewährt.³⁰⁶ Vor diesem Hintergrund ist deshalb vorgesehen, die Lieferkettenfiktion bei der Plattformbesteuerung weiter auszuweiten. Per 1. Januar 2027 soll deshalb Art. 14a Abs. 2 revMWSTSystemRL für sämtliche Lieferungen innerhalb der EU gelten, welche durch nicht in der EU ansässige Anbieter über elektronische Schnittstellen ausgeführt werden.³⁰⁷

Während bisher nur Situationen erfasst werden, in denen Drittlandsanbieter über elektronische Schnittstellen Lieferungen an nicht steuerpflichtige Personen innerhalb der EU tätigen,³⁰⁸ soll die Regelung künftig für sämtliche Lieferungen innerhalb der EU durch im Drittland ansässige Onlinehändler gelten,

²⁹⁹ IMSTEPF, EuZ, 18.

³⁰⁰ Art. 9a MWST-DVO i.V.m. Art. 28 MWSTSystemRL.

³⁰¹ Art. 9a MWST-DVO; IMSTEPF, EuZ, 18.

³⁰² Vgl. Art. 9a Abs. 1 zweiter Unterabsatz MWST-DVO.

³⁰³ Vgl. Art. 9a Abs. 1 dritter Unterabsatz MWST-DVO.

³⁰⁴ IMSTEPF, EuZ, 19.

³⁰⁵ Bestätigung der Unionsrechtskonformität von Art. 9a Abs. 1 MWST-DVO durch EuGH, C-695/20 Fenix International.

³⁰⁶ IMSTEPF, EuZ, 19.

³⁰⁷ LUKETINA, 37; MATEEV, VAT, 16.

³⁰⁸ Vgl. vorne, Kap. 5.1.1.

unabhängig davon, ob der Erwerber steuerpflichtig oder nicht steuerpflichtig ist.³⁰⁹ Folglich werden die Plattformbetreiberinnen für alle Warenverkäufe innerhalb der EU fiktive Steuerschuldner. Die Lieferung des Anbieters an die Plattformbetreiberin bleibt weiterhin steuerfrei.³¹⁰ Die Lieferung der Plattformbetreiberin an den Endkunden hingegen unterliegt der regulären Besteuerung.³¹¹

5.3 Ausweitung der Plattformbesteuerung per 1. Juli 2028 und 1. Januar 2030

Neben der Ausweitung der Plattformbesteuerung auf sämtliche innergemeinschaftliche Lieferungen durch Drittlandsanbieter ab dem 1. Juli 2027 sieht das ViDA-Reformpaket in einem nächsten Schritt auch die Erfassung bestimmter Dienstleistungen vor (Leistungskettenfiktion).³¹²

Die Plattformökonomie hat einen erheblichen Einfluss auf den Wettbewerb zwischen steuerpflichtigen Unternehmen und nicht steuerpflichtigen Privatpersonen.³¹³ Ziel der Erweiterung der Plattformbesteuerung auf bestimmte Dienstleistungen ist die Wettbewerbsneutralität.³¹⁴ Die vorgeschlagenen Änderungen betreffen insbesondere die Gleichbehandlung der Plattformbetreiberinnen mit traditionellen Anbietern von Beherbergungs- und Personenbeförderungsleistungen.³¹⁵ Die Studie «Mehrwertsteuer im digitalen Zeitalter»³¹⁶ zeigt auf, dass die Beherbergungs- und der Personenbeförderungssektoren die grössten Sektoren der Plattformökonomie neben dem Verkauf von Gegenständen über Plattformen darstellen³¹⁷ und auch die Ungleichbehandlung in diesen Sektoren betreffend Mehrwertsteuer am grössten ist.³¹⁸ Aus diesen Gründen hat sich die Europäische Kommission für die Ausweitung der Plattformbesteuerung in diesen Sektoren entschieden. Die Wettbewerbsverzerrungen in diesen Sektoren sollen künftig durch die Einführung einer Leistungskettenfiktion vermieden werden.³¹⁹ Die Regelungen müssen die Mitgliedstaaten für die Leistungskette per 1. Januar 2030 umsetzen. Eine freiwillige Umsetzung ist per 1. Juli 2028 möglich.³²⁰

³⁰⁹ Diese Bestimmung lautet neu: «an einen Steuerpflichtigen oder nicht Steuerpflichtigen», vgl. hierzu Art. 14a Abs. 2 revMWSTSystemRL.

³¹⁰ Vgl. Art. 136a MWSTSystemRL.

³¹¹ IMSTEPF, EuZ, 19 f.

³¹² Vgl. COM(2022) 701 final, 8; LUKETINA, 37.

³¹³ Vgl. Kap. 5.1.

³¹⁴ LUKETINA, 34; MATEEV, VAT, 14.

³¹⁵ Vgl. LUKETINA, 35; MATEEV, VAT, 14.

³¹⁶ Vgl. ViDA Final Report.

³¹⁷ Interinstitutionelles Dossier, Rz. 22; vgl. ViDA Final Report, 27 ff.; VOGEL, 119.

³¹⁸ COM(2022) 701 final, 7.

³¹⁹ LUTHER/KÖNIG/DIETSCH, 55.

³²⁰ IMSTEPF, EuZ, 20.

Von der Plattformbesteuerung ausgenommen bleiben Fälle, in denen der eigentliche Anbieter (bspw. Vermieter oder Fahrer) gegenüber der Plattformbetreiberin eine gültige Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer vorlegt und erklärt, dass er die für die Dienstleistung geschuldete Mehrwertsteuer selbst abführen wird.³²¹ Hierbei wird die Plattformbetreiberin nicht einbezogen und muss die Mehrwertsteuer nicht abliefern, da der Anbieter (Vermieter bzw. Fahrer) die Mehrwertsteuer selbst erhebt.³²² Zudem ist in diesem Szenario auch kein Wettbewerbsnachteil zum Hotelgewerbe oder zu den Taxiunternehmen ersichtlich, da die Mehrwertsteuer bereits erhoben wird.³²³

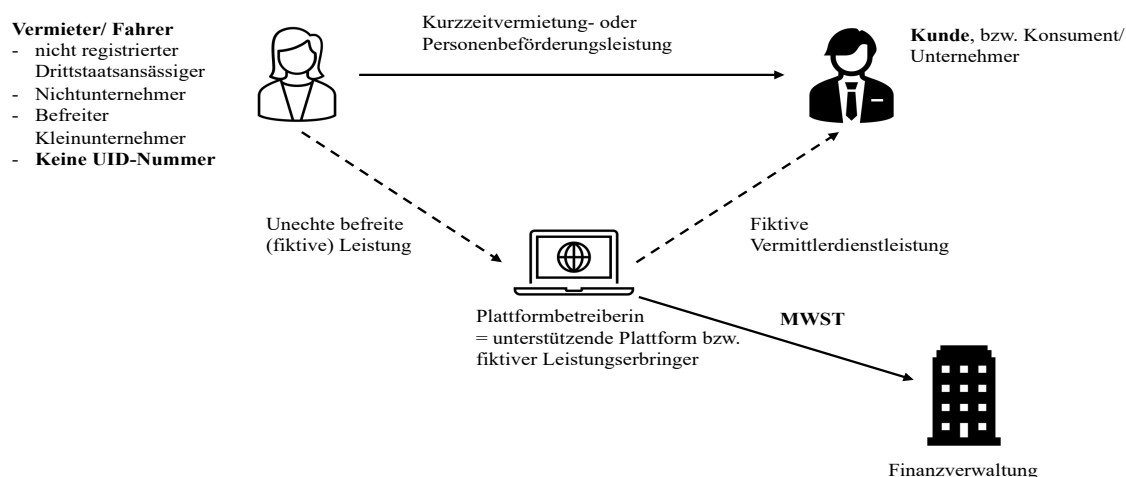


Abbildung 2: Modell der Leistungskettenfiktion (eigene Darstellung in Anlehnung an TPA und LUKETINA).³²⁴

Art. 28a revMWSTsystRL findet nur Anwendung, soweit die Nutzung der elektronischen Schnittstelle den eigentlichen Anbieter *unterstützt*. Ein Unterstützen liegt nach Art. 9b Abs. 1 revMWST-DVO vor, wenn die Plattform ermöglicht: *«in Kontakt zu treten, woraus die Erbringung einer dieser Dienstleistungen über die elektronische Schnittstelle resultiert»*.³²⁵ Der Begriff ist weit gefasst.³²⁶ Art. 9b Abs. 2 revMWSTsystRL regelt sodann, wann *kein Unterstützen* vorliegt. Es liegt kein Unterstützen vor, wenn die Plattform weder eine Bedingung für die Erbringung der Dienstleistung festlegt noch in die Zahlungsabwicklung eingebunden ist oder an der tatsächlichen Erbringung der Leistung

³²¹ Art. 28a Abs. 1 Bst. a und b revMWSTsystRL; IMSTEFF, EuZ, 21; Interinstitutionelles Dossier, Rz. 23a.

³²² Interinstitutionelles Dossier, Rz. 23a.

³²³ Ebenfalls ausgeschlossen sind Dienstleistungen von Reisebüros im Rahmen der Margenbesteuerung nach Art. 306 f. MWSTsystRL; Art. 28a Abs. 3 revMWSTsystRL; IMSTEFF, EuZ, 21; LUKETINA, 41; vgl. MAATEV, VAT, 15.

³²⁴ Vgl. LUKETINA, 41; TPA: Werden Plattformen wie Airbnb & Co Steuerschuldner der Umsatzsteuer? vom 8. August 2023, <<https://www.tpa-group.at/news/plattformen-werden-steuerschuldner-der-umsatzsteuer-fuer-airbnb-co/>> (besucht am 15.11.2025).

³²⁵ Vgl. vorne, Kap. 3.2.2, wobei Art. 3 Bst. 1 MWSTG die elektronische Plattform für CH-Recht definiert. Das CH-Recht erfasst in der Legaldefinition alle Leistungsarten (im Gegensatz zur EU). Eine Einschränkung auf Lieferungen erfolgt lediglich für die Plattformbesteuerung nach Art. 20a MWSTG. Vgl. IMSTEFF, EuZ, Fn. 117; IMSTEFF, StR, 96 ff.

³²⁶ Vgl. IMSTEFF, EuZ, 22.

beteiligt ist.³²⁷ Zudem sind gewisse Dienstleistungen nach Art. 9b Abs. 3 revMWSTSystemRL von der Plattformbesteuerung ausgenommen. Die Plattformbesteuerung wird demnach nicht ausgelöst durch die reine Zahlungsabwicklung, Werbung oder die Auflistung von Dienstleistungen, sowie die Weiterleitung von Dienstleistungsempfängern an andere elektronische Schnittstellen, ohne dass die Plattform darüber hinaus in die Erbringung der Dienstleistung eingebunden ist.³²⁸

Plattformbetreiberinnen, welche zwar Dienstleistungen wie die Kurzzeitvermietung bei Beherbergungen oder Personenbeförderungen unterstützen, aber nicht selbst unter Art. 28a revMWSTSystemRL fallen, müssen nach Art. 242a Abs. 1a revMWSTSystemRL trotzdem Aufzeichnungen über ihre Dienstleistungen abliefern. Die EU wird die Plattformbesteuerungen nicht auf sämtliche über Plattformen erbrachte Dienstleistungen ausweiten, sondern nur auf Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Beherbergung oder Personenbeförderung.³²⁹

Durch die Erhebung einer Plattformbesteuerung wird das Plattformgeschäftsmodell wirtschaftlich uninteressanter. Die Ausweitung der Plattformbesteuerung war daher politisch stark umstritten insbesondere wegen möglicher Nachteile für Kleinunternehmer.³³⁰ Estland wandte deshalb im ECOFIN-Rat ein, dass die neue Plattformbesteuerung für kleine Anbieter eine Schlechterstellung bedeutet.³³¹ Kleinunternehmer konnten Leistungen bisher nämlich ohne die Entrichtung einer Mehrwertsteuer erbringen.³³² Als Kompromiss wurde dann ein Opting-out eingeführt. Mitgliedstaaten haben die Möglichkeit, Leistungen von Kleinunternehmern³³³ von der Plattformbesteuerung auszunehmen.³³⁴ Allerdings könnte dies für die Plattformbetreiberinnen zu einem zusätzlichen Aufwand führen, da sie abklären müssen, ob der Anbieter ein Kleinunternehmer ist.³³⁵

5.4 Zwischenfazit

Die Plattformökonomie wird durch das ViDA-Reformpaket eine grössere Rolle bei der Erhebung der Mehrwertsteuer spielen.³³⁶ Wie dargelegt, betrifft die Ausweitung der Plattformökonomie zum einen die

³²⁷ IMSTEPF, EuZ, 22 m.W.H.

³²⁸ Art. 9b Abs. 3 revMWSTSystemRL; vgl. vorne, Kap. 3.2.4, wobei nach Art. 20a Abs. 2 MWSTG die CH-Bestimmung nachempfunden wurde. Vgl. IMSTEPF, EuZ, Fn. 118.

³²⁹ IMSTEPF, EuZ, 23.

³³⁰ Vgl. LUKETINA, 37.

³³¹ SCHICKLER, Abschn. 1 ff.

³³² IMSTEPF, EuZ, 21.

³³³ Vgl. Sonderregelung nach Titel XII Kapitel 1 Abschn. 2 MWSTSystemRL für Kleinunternehmen (Art. 282 ff. MWSTSystemRL).

³³⁴ Vgl. Art. 28a Abs. 5 revMWSTSystemRL; VOGEL, 119.

³³⁵ IMSTEPF EuZ, 21; Die Mitgliedstaaten sollten darauf achten, dass für die Plattformen kein unverhältnismässiger Verwaltungsaufwand entsteht, s. Interinstitutionelles Dossier, Rz. 24.

³³⁶ LUTHER/KÖNIG/DIETSCH, 59.

Lieferkettenfiktion, welche zukünftig auf nahezu alle Lieferungen ausgeweitet wird, welche durch elektronische Schnittstellen erbracht werden.³³⁷ Zum anderen die Leistungskettenfiktion, welche grössere Bedeutung hat.³³⁸ Nach Letzterer werden Plattformen wie Airbnb und Uber künftig Leistungserbringer und Steuerschuldner.

Die geplante Ausweitung ist eine direkte Massnahme, um der stark aufkommenden Sharing Economy gerecht zu werden.³³⁹ Mit der Verlagerung der Besteuerung auf die Plattformen soll künftig die Ungleichbehandlung behoben werden und eine lückenlose Besteuerung erreicht werden.³⁴⁰ Die neu eingeführte Regelung ist aber insofern eine Besonderheit, da sie sich nicht auf sämtliche Dienstleistungen bezieht, sondern nur auf die Bereiche Beherbergung und Personenbeförderung beschränkt.³⁴¹ Die EU reagiert also mit der Ausweitung der Plattformbesteuerung punktuell dort, wo die Wettbewerbsverzerrung am grössten ist.³⁴² Für die Plattformbetreiberinnen werden die Ausnahme für Kleinunternehmer und die Möglichkeit der Steuererhebung durch den ursprünglichen Anbieter aber eine Herausforderung darstellen. Sie werden die praktische Umsetzung deutlich erschweren.³⁴³

Die Ausweitung der neu eingeführte Leistungskettenfiktion ist kritisch zu hinterfragen. Durch die Fiktion werden bisher nicht steuerbare oder befreite Umsätze künftig steuerpflichtig. Hierbei handelt es sich um einen Systembruch der Mehrwertsteuerprinzipien, welche durch Wettbewerbsverzerrung verursacht ist.³⁴⁴ In der Lehre ist daher strittig, ob eine solch eingreifende Regelung sinnvoll ist.³⁴⁵ Es bleibt somit abzuwarten, ob und wie sich die neuen Änderungen in der Praxis bewähren werden.

Auch schweizerische Plattformbetreiberinnen können unter die neue Regelung fallen und können künftig in der EU steuerpflichtig werden.³⁴⁶

³³⁷ Vgl. Kap. 5.2.

³³⁸ Vgl. Kap. 5.3.

³³⁹ Vgl. ViDA Final Report, 19.

³⁴⁰ Vgl. LUKETINA, 37.

³⁴¹ Vgl. Kap. 5.3.

³⁴² IMSTEPF, EuZ, 23.

³⁴³ Vgl. Interinstitutionelles Dossier, Rz. 24.

³⁴⁴ Vgl. LUKETINA, 49 f.

³⁴⁵ Von manchen Autoren wird sie als «Bankrotterklärung der EU-Finanzverwaltung gegenüber der Plattformwirtschaft» gesehen, s. LUTHER/KÖNIG/DIETSCH, 58.

³⁴⁶ Im Rahmen dieser Arbeit wird nicht auf die Konsequenzen der neuen Regelung für Schweizer Plattformbetreiberinnen eingegangen. Vgl. für die Konsequenzen IMSTEPF, EuZ, 24 m.w.H.

6 Plattformbesteuerung in CH

Nach geltendem Recht unterliegen in der Schweiz nur Lieferungen von Gegenständen i.S.v. Art. 3 Bst. d Ziff. 1 MWSTG der Plattformbesteuerung gemäss Art. 20a MWSTG. Dienstleistungen fallen aktuell nicht unter die Plattformbesteuerung. Es besteht bloss eine gesetzlich verankerte Auskunftspflicht.³⁴⁷ In der Schweiz ist jedoch eine Motion zur Ausweitung der Plattformbesteuerung auf elektronische Dienstleistungen pendent.³⁴⁸

6.1 Motion WAK-S

Die WAK-S hat am 13. Februar 2023 die Motion «Mehrwertsteuerpflicht für Online-Plattformen bei elektronischen Dienstleistungen»³⁴⁹ eingereicht, welche am 31. Mai 2023 durch den Ständerat und am 11. Dezember 2023 vom Nationalrat angenommen wurde.³⁵⁰ Damit wird der Bundesrat beauftragt: *«dem Parlament eine Änderung des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer zu unterbreiten, sodass die Plattformbesteuerung auch bei elektronischen Dienstleistungen zur Anwendung kommt.»*³⁵¹

Zur von der WAK-S geforderten Ausweitung der Plattformbesteuerung auf elektronische Dienstleistungen gehören bspw. der Download und das Streaming verschiedener Applikationen, von Filmen, Musik und Software.³⁵² Insbesondere will die WAK-S damit App-Stores in die Pflicht nehmen. Beherbergungs- und Personenbeförderungsleistungen sind keine elektronischen Dienstleistungen.³⁵³ Eine Ausweitung auf diese Bereiche, wie sie in der EU geplant sind,³⁵⁴ ist derzeit nicht vorgesehen.

Die WAK-S erhofft sich durch die Ausweitung der Plattformbesteuerung auf Dienstleistungen, dass die Anzahl der potenziell steuerpflichtigen Personen reduziert wird und dadurch der Vollzug für die ESTV erleichtert wird. Zudem soll die umfassendere Besteuerung die Wettbewerbsverzerrungen im Bereich der elektronischen Dienstleistungen reduzieren.³⁵⁵ Der Bundesrat hält fest, dass der Handlungsbedarf in diesem Bereich ohnehin deutlich geringer ist als bei Warenlieferungen ausländischer Versandhändler.³⁵⁶ Zudem sieht der Bundesrat die Umsetzung der Pflicht auf elektronische Dienstleistungen in der Praxis mit Umsetzungsproblemen verbunden. Gerade wenn die Plattform ihren Sitz im Ausland hat, sei es schwierig festzustellen, ob sie elektronische Dienstleistungen Kunden in der Schweiz ermögliche und

³⁴⁷ Art. 73 Abs. 2 Bst. e MWSTG.

³⁴⁸ Vgl. Mo. WAK-S.

³⁴⁹ Mo. WAK-S.

³⁵⁰ ANTONINI/BLUM, 338.

³⁵¹ Mo. WAK-S.

³⁵² Mo. WAK-S, Ziff. 1.2.

³⁵³ I.S.v. Art. 10 Abs. 2 Bst. b Ziff. 2 MWSTG und Art. 10 MWSTV sind Personenbeförderungs- und Beherbergungsleistungen keine elektronischen Dienstleistungen; vgl. hierzu auch ESTV, MWST-Branchen-Info Nr. 13, Ziff. 3.2; vgl. hinten, Kap. 6.2.

³⁵⁴ Vgl. vorne, Kap. 5.

³⁵⁵ Zum Ganzen IMSTEPF, EuZ, 27; vgl. auch Mo. WAK-S, Ziff. 1.2.

³⁵⁶ Vgl. Botsch. Änderung MWSTG, 24; GLAUSER, in MWSTG-Komm., Art. 20a N 19; Mo. WAK-S, Ziff. 1.2.

diese steuerpflichtig sind oder nicht.³⁵⁷ Dies wirft die Frage auf, ob die geplante Ausweitung zu einer effizienteren Steuererhebung führen kann oder ob sie nicht vielmehr zusätzliche Komplexität schafft.

Werden Dienstleistungen im Inland erbracht, liegt das Steuersubstrat im Inland und ist für die ESTV bereits zugänglich. Plattformen haben ihren Sitz oftmals im Ausland, was die Steuererhebung erschweren könnte.³⁵⁸

Um zu verstehen, welche Auswirkungen die geplante Ausweitung hat, wird zunächst aufgezeigt, was elektronische Dienstleistungen sind und wie elektronische Dienstleistungen derzeit besteuert werden.

6.2 Definition von elektronischen Dienstleistungen

Nach Praxis der ESTV liegt eine elektronische Dienstleistung dann vor, wenn:

- 1.) die Leistung über das Internet oder ein anderes elektronisches Netz erbracht wird;
- 2.) die Leistung automatisiert erbracht wird und die menschliche Beteiligung seitens des Leistungserbringers minimal ist, sowie;
- 3.) das Erbringen der Dienstleistung ohne Informationstechnologie nicht möglich ist.³⁵⁹

Die MWSTV zeigt anhand eines Positiv- und Negativkatalogs auf, welche Dienstleistungen als elektronische Dienstleistungen gelten. Die Aufzählungen in Art. 10 Abs. 1 MWSTV (Positivkatalog) und Abs. 2 MWSTV (Negativkatalog) sind jedoch beide nicht abschliessend.³⁶⁰ Nach Art. 10 Abs. 1 MWSTV gelten als Telekommunikations- und elektronische Dienstleistungen insbesondere:

- a) *«Radio- und Fernsehdienstleistungen;*
- b) *das Verschaffen von Zugangsberechtigungen, namentlich zu Festnetzen und Mobilfunknetzen und zur Satellitenkommunikation sowie zu anderen Informationsnetzen;*
- c) *das Bereitstellen und Zusichern von Datenübertragungskapazitäten;*
- d) *das Bereitstellen von Websites, Webhosting, Fernwartung von Programmen und Ausrüstungen;*
- e) *das elektronische Bereitstellen von Software und deren Aktualisierung;*
- f) *das elektronische Bereitstellen von Bildern, Texten und Informationen sowie das Bereitstellen von Datenbanken;*

³⁵⁷ Mo. WAK-S, Ziff. 2.

³⁵⁸ Zum Ganzen Botsch. Änderung MWSTG, 35.

³⁵⁹ BGer 9C_482/2024, vom 25. Oktober 2024, E. 4.1; vgl. auch BGer 9C_590/2024, vom 27. August 2024, E. 8.2; MWST-Branchen-Info Nr. 13, Ziff. 3.2. ff.

³⁶⁰ In Art. 10 MWSTV wurde darauf verzichtet eine exakte Begriffsbestimmung der elektronischen Dienstleistung auszunehmen. Dies ist an den Zusätzen "insbesondere" zu erkennen.

- g) *das elektronische Bereitstellen von Musik, Filmen und Spielen, einschliesslich Geldspielen.»*

Nicht als Telekommunikations- oder elektronische Dienstleistung gemäss Art. 10 Abs. 2 MWSTV gelten namentlich:

- a.) *«die blosser Kommunikation zwischen leistungserbringender und leistungsempfangender Person über Draht, Funk, optische oder sonstige elektromagnetische Medien;*
b.) *Bildungsleistungen im Sinn von Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 11 MWSTG in interaktiver Form;*
c.) *die blosser Gebrauchsüberlassung von genau bezeichneten Anlagen oder Anlageteilen für die alleinige Verfügung des Mieters oder der Mieterin zwecks Übertragung von Daten.»*

Beherbergungs- und Personenbeförderungsleistungen qualifizieren nach diesen Ausführungen weder in der Praxis noch gemäss MWSTV als elektronische Dienstleistungen.³⁶¹

6.3 Besteuerung von elektronischen Dienstleistungen

Für elektronische Dienstleistungen gilt grundsätzlich das Empfängerortprinzip nach Art. 8 Abs. 1 MWSTG.³⁶² Gemäss dem Empfängerortprinzip gilt eine Dienstleistung als dort erbracht, wo der Empfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder Betriebsstätte hat, für welche die Dienstleistung erbracht wird.³⁶³

Hat der Anbieter der elektronischen Dienstleistung seinen Sitz im Ausland, so ist er von der Steuerpflicht befreit, solange er Dienstleistungen an steuerpflichtige Empfänger (sog. B2B-Umsätze) nach Art. 10 Abs. 2 Bst. b Ziff. 2 MWSTG erbringt.³⁶⁴ Anbieter mit Sitz im Ausland werden jedoch steuerpflichtig, wenn sie elektronische Dienstleistungen an nicht steuerpflichtige Empfänger (sog. B2C-Umsätze) erbringen.³⁶⁵ Sie werden jedoch auch hier nur steuerpflichtig, sofern sie die Umsatzgrenze von CHF 100'000 nach Art. 10 Abs. 2 Bst. a MWSTG³⁶⁶ erreichen. Wird die Umsatzschwelle nicht erreicht, besteht eine Befreiung für die Erbringung von elektronischen Dienstleistungen.³⁶⁷ Diese Befreiung kann

³⁶¹ Vgl. hierzu auch Urteil 9C_590/2024, vom 27. August 2024, in welchem das Bundesgericht eine in den Niederlanden ansässige Betreiberin eines Online-Unterkunftsreservierungssystem als elektronische Dienstleistung beurteilt. Die Vermittlung erfolgt hierbei digital und automatisiert und stellt daher keine Reisebüroleistung nach Art. 8 Abs. 2 Bst. b MWSTG.

³⁶² MWST-Branchen-Info Nr. 13, Ziff. 3.2.

³⁶³ Fehlt ein solcher Ort, dann gewöhnlicher Aufenthalt bzw. Wohnort, s. MWST-Branchen-Info Nr. 13, Ziff. 4.

³⁶⁴ Diese Dienstleistungen fallen nämlich unter die Bezugsteuer nach Art. 45 MWSTG.

³⁶⁵ MWST-Branchen-Info Nr. 13, Ziff. 5.

³⁶⁶ Die Befreiung dient für Effizienzgründe, da der Anbieter seinen Sitz im Ausland hat. Hierbei gilt es den weltweiten Umsatz zu beachten. Vgl. Botsch. Teilrevision MWSTG 2015, 2635.

³⁶⁷ Vgl. Art. 10 Abs. 2 Bst. a MWSTG; vgl. zur Befreiung im Detail IMSTEPF, in: MWSTG-Komm., Art. 10 N 97 ff.; IMSTEPF, REIDF, 360.

zu Wettbewerbsverzerrungen führen, ist jedoch vom Gesetzgeber so gewollt.³⁶⁸ Falls der Gesetzgeber auch Leistungen von kleineren und mittleren Unternehmen besteuern möchte, welche die Umsatzgrenze nicht erreichen, wäre es nach IMSTEPF zielführender die Umsatzschwelle anzupassen, statt die Plattformbesteuerung auszuweiten.³⁶⁹

Obwohl Erbringer von elektronischen Dienstleistungen derzeit nicht von der Plattformbesteuerung erfasst sind, müssen sie nach Art. 73 Abs. 2 Bst. e MWSTG Auskunft erbringen.³⁷⁰ Dies dient der ESTV als rechtliche Grundlage, um von den Plattformbetreiberinnen Informationen über die Anbieter zu erhalten. Sobald diese die Umsatzschwelle mit Hilfe der Plattform erreichen, ist es für die ESTV einfacher, direkt auf den Anbieter zuzugreifen, falls diese die Mehrwertsteuer nicht bereits korrekt abrechnen.³⁷¹ Erzielt eine Person bspw. durch das Vermieten einer Ferienwohnung über eine Plattform einen Umsatz von über CHF 100'000 pro Jahr, kann die ESTV diese Personen durch die Auskunftspflicht der Plattform einfacher ausfindig machen. Da die Person i.d.R. im Inland ansässig ist, kann die ESTV die Steuerpflicht direkt bei ihr durchsetzen.³⁷²

Schliesslich erbringen die meisten Plattformen ihre elektronischen Dienstleistungen in eigenen Namen, womit die Besteuerung bereits gesichert ist, da sie bereits als Leistungserbringer gelten. Sie wären somit vom Modell der Plattformbesteuerung gar nicht betroffen.³⁷³

6.4 Zwischenfazit

Die Plattformbesteuerung nach Art. 20a MWSTG erfasst bislang nur Lieferungen von Gegenständen. Elektronische Dienstleistungen fallen zurzeit nicht unter die Plattformbesteuerung. Mit der Motion fordert die WAK-S aber die Ausweitung auf elektronische Dienstleistungen, um Wettbewerbsverzerrungen zu mindern und den Vollzug zu bündeln.³⁷⁴

Zusammenfassend lässt sich in Bezug auf Dienstleistungen im Grundsatz festhalten:

- Dienstleistungen, bei denen sich der Leistungserbringer oder die mit der Mehrwertsteuer in Zusammenhang stehenden Objekte im Inland befinden, sind für die ESTV bereits gut zugänglich. Plattformen hingegen, haben oftmals ihren Sitz im Ausland. Der Vollzug könnte bei der Ausweitung der Plattformbesteuerung erschwert werden.³⁷⁵

³⁶⁸ Vgl. auch Art. 1 Abs. 3 Bst. b MWSTG; IMSTEPF/BEUSCH, in SG-Komm. BV, Art. 130 N 66 ff.; IMSTEPF, EuZ, 25.

³⁶⁹ IMSTEPF, EuZ, 25.

³⁷⁰ Vgl. MWST-Branchen-Info Nr. 27, Ziff. 3.5.

³⁷¹ Zum Ganzen IMSTEPF, EuZ, 25.

³⁷² Botsch. Änderung MWSTG, 16.

³⁷³ Zum Ganzen Botsch. Änderung MWSTG, 35.

³⁷⁴ Vgl. Mo. WAK-S.

³⁷⁵ Vgl. Botsch. Änderung MWSTG, 35; vgl. IMSTEPF, StR, 117.

- Die meisten elektronischen Dienstleistungen werden i.d.R. im eigenen Namen erbracht und die Anbieter sind somit bereits Leistungserbringer und steuerpflichtig und würden nicht unter die Plattformbesteuerung fallen.³⁷⁶
- Beherbergungs- und Personenbeförderungsleistungen sind weder in der Praxis noch gemäss MWSTV elektronische Dienstleistungen.³⁷⁷

Vor diesem Hintergrund ist unklar, wie viele Plattformbetreiberinnen neu der Plattformbesteuerung überhaupt unterliegen würden, wenn die Forderung der WAK-S umgesetzt wird.³⁷⁸ Eine Ausweitung der Plattformbesteuerung auf elektronische Dienstleistungen oder Dienstleistungen erscheint daher derzeit nicht als erforderlich.

³⁷⁶ Botsch. Änderung MWSTG, 35.

³⁷⁷ Vgl. vorne, Kap. 6.2.

³⁷⁸ IMSTEPF, EuZ, 27.

7 Besteuerung von Beherbergungs- und Personenbeförderungsleistungen in CH

Wie erwähnt, plant die EU ab dem Jahr 2028 (freiwillig) bzw. ab dem Jahr 2030 (obligatorisch für Mitgliedstaaten) die Plattformbesteuerung auf Dienstleistungen in den Bereichen der Beherbergung und Personenbeförderung auszuweiten. Ziel ist es, Wettbewerbsverzerrungen zwischen traditionellen Anbietern, wie Hotels, und plattformbasierten Vermittlern, wie etwa Airbnb, in diesem Bereich zu verringern.³⁷⁹ Auch in der Schweiz hat die WAK-S mit der Motion 23.3012 den Bundesrat in der nächsten Revision des MWSTG beauftragt, eine: «Mehrwertsteuerpflicht für Online-Plattformen bei elektronischen Dienstleistungen»³⁸⁰ umzusetzen. Die WAK-S will damit, wie bereits in Kap. 6 dargelegt, insbesondere die App-Stores in die Pflicht aufnehmen. Eine Ausweitung wie sie in der EU geplant ist, ist zurzeit jedoch nicht vorgesehen.³⁸¹

Im Folgenden ist zu prüfen, ob und wie die Dienstleistungen im Bereich der Beherbergung und Personenbeförderung, die über Plattformen angeboten werden, in der Schweiz besteuert werden. Anschliessend wird aufgezeigt, welche Folgen eine Ausweitung der Plattformbesteuerung in der Schweiz auf diese Bereiche hätte und ob die EU-Regelung ein Vorbild für die Schweiz sein könnte.

7.1 Besteuerung Status quo

Beherbergungsleistungen sind am Ort der Belegenheit steuerbar nach Art. 8 Abs. 2 Bst. f MWSTG.³⁸² Die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen zur Beherbergung von Gästen ist nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 Bst. a MWSTG keine von der Steuer ausgenommene Leistung und somit steuerbar.

Gemäss Art. 25 Abs. 4 MWSTG unterliegen Beherbergungsleistungen grundsätzlich dem Sondersatz von 3,8 %.³⁸³ Bucht ein Gast eine Hotelübernachtung, ist auf dem vereinnahmten Entgelt folglich 3,8 % Mehrwertsteuer zu erheben. Das Hotel hat die geschuldete Mehrwertsteuer als Leistungserbringer im Rahmen der Abrechnung an die ESTV abzuführen. Es kann jedoch die auf Vorleistungen bereits erhobene Mehrwertsteuer als Vorsteuer in Abzug bringen.³⁸⁴

³⁷⁹ Vgl. vorne, Kap. 5.

³⁸⁰ Mo. WAK-S.

³⁸¹ Vgl. vorne, Kap. 6.1.2. Beherbergungs- und Personenbeförderungsleistungen sind keine elektronischen Dienstleistungen i.S.v. Art. 10 Abs. 2 Bst. b Ziff. 2 MWSTG und Art. 10 MWSTV.

³⁸² MWST-Branchen-Info Nr. 8, Ziff. 10.3.

³⁸³ MWST-Branchen-Info Nr. 8, Ziff. 5.

³⁸⁴ Vgl. Voraussetzungen von Art. 28 MWSTG.

Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, welche steuerlichen Folgen sich für plattformbasierte Anbieter ergeben. Zur Veranschaulichung der aktuellen Rechtslage, soll folgendes Beispiel³⁸⁵ dienen: Ein in der Schweiz ansässiger, nicht mehrwertsteuerpflichtiger (Szenario 1.1)³⁸⁶ bzw. steuerpflichtiger (Szenario 1.2)³⁸⁷ Eigentümer eines Ferienhauses vermietet sein Ferienhaus in der Schweiz über die digitale Plattform Airbnb an Feriengäste. In einem solchen Dreiparteienverhältnis muss geprüft werden, wer gemäss Art. 20 MWSTG Leistungserbringer ist.³⁸⁸ Dabei sind der vermittelte Umsatz und der Vermittlungsumsatz auseinanderzuhalten.³⁸⁹

Szenario 1.1: Airbnb handelt als direkter Stellvertreter i.S.v. Art. 20 Abs. 2 MWSTG. Folglich gilt der nichtsteuerpflichtige Ferienhausbesitzer als Leistungserbringer der Beherbergungsleistung. Die Leistung wird somit nicht der Plattformbetreiberin (Airbnb) zugerechnet. Das Entgelt, welches der Gast an den Gastgeber bezahlt, ist der vermittelte Umsatz.³⁹⁰ Da der Ferienhausbesitzer i.c. nicht mehrwertsteuerpflichtig ist, fällt auf dem vermittelten Umsatz keine Mehrwertsteuer an.³⁹¹ Die von der Plattformbetreiberin im Namen des Gastgebers an den Gast ausgestellte Rechnung weist daher auch keine Mehrwertsteuer aus.³⁹²

Unabhängig davon erbringt die Plattformbetreiberin eine eigenständige Dienstleistung an den Ferienseigentümer. Das Entgelt, welches sie hierfür einbehält, gilt als Vermittlungsumsatz und ist für Mehrwertsteuerzwecke als Bemessungsgrundlage heranzuziehen.³⁹³ Beahlt der Gast bzw. Mieter bspw. ein Mietentgelt von CHF 1'000 und behält die Plattformbetreiberin davon eine Provision von CHF 100 ein, ist ausschliesslich die Provision als elektronische Leistung mit 8,1 % zu versteuern.³⁹⁴ Erzielt die Buchungsplattform, unabhängig wo ihr Sitz ist, mehr als CHF 100'000 Umsatz pro Jahr und erbringt sie elektronische Leistungen auch an nicht steuerpflichtige Empfänger in der Schweiz, so wird sie in der Schweiz mehrwertsteuerpflichtig.³⁹⁵ Als Folge muss Airbnb das Entgelt für die elektronische Leistung

³⁸⁵ Im Rahmen dieser Arbeit wird ausschliesslich die Vermietung von möblierten Wohn- und Schlafräumen zur Beherbergung von Gästen behandelt. Nicht aufgezeigt werden die Folgen, wenn eine Ferienwohnung oder ein Ferienhaus an ein Hotel vermietet wird. Hierbei handelt es sich um eine von der Steuer ausgenommene Leistung, für die nach Art. 22 Abs. 2 Bst. b MWSTG optiert werden kann, s. MWST-Branchen-Info Nr. 17, Ziff. 7.2.1; MWST-Branchen-Info Nr. 8, Ziff. 7.1.

³⁸⁶ I.c. erzielt der Gastgeber aus der weltweiten Vermietung seiner Beherbergungsobjekte keinen Umsatz von CHF 100'000 und ist deshalb nach Art. 10 Abs. 2 Bst. a MWSTG nicht steuerpflichtig.

³⁸⁷ I.c. erzielt der Gastgeber aus der weltweiten Vermietung seiner Beherbergungsobjekte einen Umsatz von CHF 100'000 und ist deshalb nach Art. 10 MWSTG steuerpflichtig.

³⁸⁸ Vgl. vorne, Kap. 3.1.

³⁸⁹ WOHLGEMUT, Ziff. 2.1.

³⁹⁰ Zum Ganzen WOHLGEMUT, Ziff. 2.1.

³⁹¹ Vgl. Art. 10 Abs. 2 Bst. a MWSTG; vgl. IMSTEPF, EuZ, 25.

³⁹² WOHLGEMUT, Ziff. 2.3.

³⁹³ WOHLGEMUT, Ziff. 2.1.

³⁹⁴ IMSTEPF, EuZ, 25.

³⁹⁵ Art. 10 Abs. 2 Bst. b Ziff. 2 MWSTG; Da Airbnb keinen Sitz in der Schweiz hat; vgl. MWST-Branchen-Info Nr. 13, Ziff. 5.

i.H.v. CHF 100 (inkl. MWST) mit 8,1 % versteuern und CHF 7.50 an die ESTV abliefern. Die Mehrwertsteuer wird in diesem Szenario an den Vermieter verrechnet. Airbnb kann jedoch die auf Vorleistungen bereits erhobene Mehrwertsteuer als Vorsteuer in Abzug bringen.³⁹⁶

Zu beachten ist, dass der nicht mehrwertsteuerpflichtige Vermieter in diesem Fall kein Vorsteuerabzugsrecht hat, selbst wenn er bspw. Renovationen an der Liegenschaft vorgenommen hat, auf denen die Mehrwertsteuer erhoben wurde.³⁹⁷

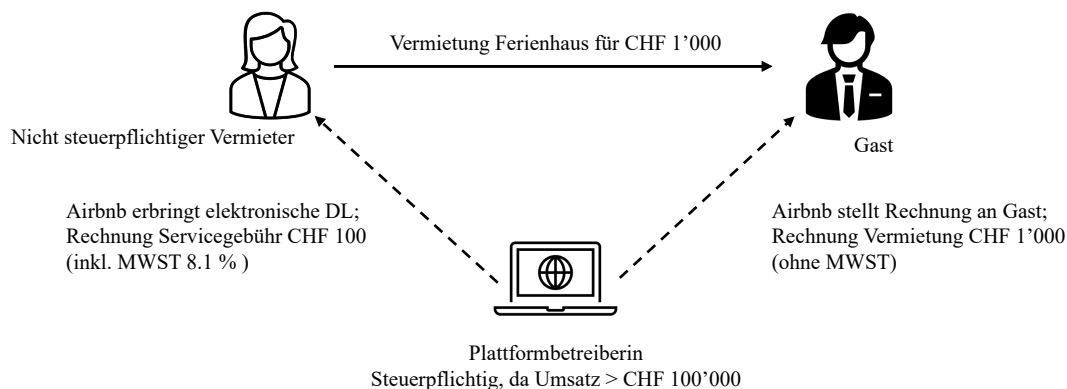


Abbildung 3: Status Quo Besteuerung über Airbnb (Szenario 1.1) (eigene Darstellung).

Szenario 1.2: Vermietet eine steuerpflichtige Person ihre Ferienwohnung über Airbnb, wird der vermittelte Umsatz zum Sondersatz besteuert. Bei einem Rechnungsbetrag von CHF 1'000 (inkl. MWST) zum Sondersatz von 3,8 % ergibt sich ein MWST-Betrag von CHF 36.60.³⁹⁸ Unabhängig davon erbringt auch hier die Plattformbetreiberin eine eigenständige Dienstleistung. Airbnb versteuert ihre Provision i.H.v. CHF 100 zum Normalsatz von 8,1 %. Die steuerpflichtige Vermieterin darf diese jedoch in diesem Szenario als Vorsteuer wieder abziehen, sofern die Voraussetzungen nach Art. 28 MWSTG erfüllt sind.

Personenbeförderungsleistungen sind nach Art. 8 Abs. 2 Bst. e MWSTG an dem Ort steuerbar, an dem die zurückgelegte Strecke³⁹⁹ tatsächlich stattfindet. Für Personenbeförderungsleistungen gilt grundsätzlich der Normalsatz, also 8,1 %.⁴⁰⁰ Bestellt man ein Taxi, ist der Fahrpreis somit mit 8,1 % Mehrwertsteuer zu versteuern. Bestellt man die Personenbeförderungsleistung über Uber, ergeben sich dieselben Steuerfolgen wie bei der Beherbergungsleistung, abgesehen vom Steuersatz.⁴⁰¹

³⁹⁶ Vgl. Voraussetzungen von Art. 28 MWSTG.

³⁹⁷ Der nicht steuerpflichtige Vermieter erfüllt die Voraussetzungen nach Art. 28 MWSTG nämlich nicht.

³⁹⁸ Vgl. zum Ganzen WOHLGEMUT, Ziff. 2.3.

³⁹⁹ Grundsätzlich handelt es sich hierbei um inländische Strecken.

⁴⁰⁰ Art. 25 Abs. 1 MWSTG.

⁴⁰¹ Aus Platzgründen werden in dieser Arbeit nur die Steuerfolgen von Beherbergungsleistungen im Detail aufgezeigt. Für Personenbeförderungsleistungen gelten jedoch grundsätzlich die gleichen Ausführungen.

Analog zu Szenario 1.1 würde auch hier Uber, als direkter Stellvertreter ein Entgelt von CHF 1'000 für die Fahrt vereinnahmen. Die Rechnung an den Gast enthält aber keine Mehrwertsteuer, da der Fahrer nicht steuerpflichtig ist. Die Plattform (Uber) behält vom Entgelt eine Provision von CHF 100 ein. I.c. ist ausschliesslich die Provision als elektronische Leistung mit 8,1 % zu versteuern. Als Folge muss Uber das Entgelt für die elektronische Leistung i.H.v. CHF 100 zu 8,1 % besteuern und CHF 7.50 an die ESTV abliefern.

7.2 Besteuerung gemäss der Plattformbesteuerung

Würde die Schweiz die Regelung der Plattformbesteuerung auch auf Beherbergungs- und Personenbeförderungsleistungen ausweiten, würde Art. 20a MWSTG⁴⁰² zur Anwendung kommen. Wie in Kap. 3 dargestellt, würde man in diesem Fall eine Leistungskettenfiktion annehmen. Im Unterschied zum Status quo wäre die Plattformbetreiberin hier die Leistungserbringerin. Um die steuerlichen Folgen aufzuzeigen, wird das bereits dargestellte Beispiel nochmals durchgespielt, unter Anwendung von Art. 20a MWSTG.⁴⁰³

Zunächst ist zu prüfen, ob Airbnb bzw. Uber als elektronische Plattformen i.S.v. Art. 3 Bst. d Ziff. 1 MWSTG gelten. Wie in Kap. 3.2.1 dargestellt, gilt eine «elektronische Schnittstelle, die online direkte Kontakte zwischen mehreren Personen ermöglicht mit dem Ziel, eine Lieferung oder eine Dienstleistung zu erbringen»⁴⁰⁴ als elektronische Plattform. Airbnb und Uber gelten nach dieser Definition als elektronische Plattformen. Zudem müsste Art. 20a MWSTG dazu auf Dienstleistungen ausgeweitet werden. Auch die weiteren Voraussetzungen müssten erfüllt sein: Die Plattform müsste Verkäufer und Käufer «zum Vertragsabschluss auf der Plattform»⁴⁰⁵ zusammenbringen, was bei Airbnb und Uber sowie bei anderen Plattformen, welche online Reservierungssysteme anbieten, zu bejahen ist. Zu prüfen wäre, dass auch keine Ausnahme nach Art. 20a Abs. 2 MWSTG vorliegt. Wenn diese Voraussetzungen erfüllt sind, greift Art. 20a MWSTG. Nachfolgend werden die steuerlichen Konsequenzen aufgezeigt und anhand des bereits durchgespielten Beispiels veranschaulicht.⁴⁰⁶

Szenario 1.3: Ein nicht steuerpflichtiger Ferienhauseigentümer bietet seine Ferienwohnung über die Plattform Airbnb an. Wie soeben ausgeführt wäre die Plattformbesteuerung anwendbar und die Zuordnung der Leistung folgt gemäss Art. 20a MWSTG. Es gilt die Leistungskettenfiktion: Es besteht zunächst eine erste Leistung vom Ferienhauseigentümer an die Plattformbetreiberin und eine zweite Leistung von der Plattformbetreiberin an den Gast.⁴⁰⁷

⁴⁰² Nachfolgend ist der künftig ergänzte Art. 20a MWSTG oder künftig neu eingeführte Artikel gemeint, welcher auch Beherbergungs- und Personenbeförderungsleistungen einschliessen würde.

⁴⁰³ Vgl. vorne, Kap. 7.1 für Beispiel.

⁴⁰⁴ Vgl. Art. 3 Bst. 1 MWSTG.

⁴⁰⁵ Vgl. vorne, Kap. 3.2.3.

⁴⁰⁶ Vgl. Kap. 7.1.

⁴⁰⁷ Vgl. vorne, Kap. 3.1.

Analog der in Kap. 4.2.1 dargestellten Lieferung, ist die erste Leistung nicht steuerbar, weil der Ferienseiteigentümer nicht steuerpflichtig ist. Erfüllt die Plattformbetreiberin die Voraussetzungen nach Art. 20a MWSTG, gilt sie hinsichtlich der zweiten Leistung an den Gast aufgrund der Zuordnungsfiktion als Leistungserbringerin und wird mehrwertsteuerpflichtig.⁴⁰⁸ Zudem muss Airbnb als Unternehmensträgerin ein Unternehmen betreiben und braucht einen Bezug zum Inland.⁴⁰⁹ In diesem Szenario erbringt Airbnb nun selbst die Beherbergungsleistung als Leistungserbringerin an den Gast und tritt nicht mehr nur als Vermittlerin auf.⁴¹⁰ Beherbergungsleistungen werden am Belegenheitsort der Unterkunft besteuert.⁴¹¹ Der Leistungsort liegt i.c. in der Schweiz. Airbnb wird somit in der Schweiz subjektiv mehrwertsteuerpflichtig und hat die Beherbergungsleistung zum Sondersatz von 3,8 % zu versteuern.⁴¹² Angenommen, dass ein nicht steuerpflichtiger Vermieter auch hier wieder ein Entgelt i.H.v. CHF 1'000 verlangt und Airbnb davon CHF 100 als Provision einbehält, berechnet sich die Steuer wie folgt: Der auf der Plattform ausgewiesene Mietpreis beträgt CHF 1'000 (inkl. MWST). Die Mehrwertsteuer beträgt somit CHF 36.60 (CHF 1'000 / 103,8 % * 3,8 %). Der fiktive Vorsteuerabzug nach Art. 28a MWSTG kann aber nur angewendet werden, wenn ein individualisierbarer beweglicher Gegenstand bezogen wird.⁴¹³ Beherbergungs- bzw. Beförderungsdienstleistungen fallen somit nicht darunter und es kann nach der geltenden Rechtslage kein fiktiver Vorsteuerabzug geltend gemacht werden. Somit schuldet Airbnb eine Mehrwertsteuer i.H.v. CHF 36.60 ohne einen fiktiven Vorsteuerabzug geltend machen zu können.

Szenario 1.4: Vermietet hingegen eine steuerpflichtige Person ihre Ferienwohnung über Airbnb, fallen gemäss Art. 20a MWSTG folgende Steuerfolgen an: Wie in Kap. 4.1.1 dargestellt, wäre die erste Leistung, da es sich um eine Inlandsleistung handelt, nach Art. 23 Abs. 2 Ziff. 13 MWSTG⁴¹⁴ steuerbefreit sofern die Person, welche die Leistung ermöglicht, i.c. Airbnb, nach Art. 20a MWSTG als Leistungserbringerin gilt und in der Schweiz im MWST-Register eingetragen ist.⁴¹⁵ Hierbei handelt es sich um eine echte Steuerbefreiung. D.h., dass das Vorsteuerabzugsrecht für den steuerpflichtigen Vermieter trotzdem bestehen bleibt.⁴¹⁶ Die Plattformbetreiberin kann keine fiktive Vorsteuer geltend machen, da aufgrund der steuerbefreiten Leistung an die Plattform die Leistung grundsätzlich schon entsteuert ist. Deshalb braucht es hier auch keinen fiktiven Vorsteuerabzug.⁴¹⁷ Der Vermieter hat aber die Option auf die

⁴⁰⁸ Unter der Annahme, dass Airbnb in CH steuerpflichtig ist. I.V.m. Art. 8 Abs. 2 Bst. f MWSTG (Ort der Dienstleistung).

⁴⁰⁹ Dies wird im Folgenden angenommen. Vgl. vorne, Kap. 3.3.1.

⁴¹⁰ Da Art. 20a MWSTG Anwendung findet.

⁴¹¹ Art. 8 Abs. 2 Bst. f MWSTG.

⁴¹² IMSTEPF, EuZ, 26.

⁴¹³ Vgl. vorne, Kap. 4.2.3.

⁴¹⁴ Mit der Annahme, dass Art. 23 Abs. 2 Ziff. 13 MWSTG entsprechend auch auf Dienstleistungen ausgeweitet wird.

⁴¹⁵ Der Verkäufer kann auf die Befreiung verzichten, sofern er die Mehrwertsteuer in Rechnung stellt nach Art. 43a MWSTV. Die Plattformbetreiberin kann dann, sofern die Voraussetzungen erfüllt sind, die ihr in Rechnung gestellte Leistung als Vorsteuer abziehen nach Art. 43a Abs. 2 MWSTV.

⁴¹⁶ Vgl. Botsch. Änderung MWSTG, 49 f.

⁴¹⁷ SUTER, in: MWSTG-Komm., Art. 28a, N 8.

Steuerbefreiung zu verzichten.⁴¹⁸ Verzichtet der Vermieter auf die Steuerbefreiung, kann die Plattformbetreiberin den Vorsteuerabzug gemäss Art. 43a Abs. 2 MWSTV geltend machen. Die zweite Leistung von der Plattformbetreiberin an den Gast unterliegt der Inlandsteuer zum Sondersatz von 3,8 %.⁴¹⁹

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass, wenn die erste Leistung von einem nicht steuerpflichtigen Anbieter erbracht wird, die fiktive Vorsteuer nicht abgezogen werden kann. Wird die erste Leistung hingegen von einer steuerpflichtigen Person erbracht, ist die Leistung bereits entsteuert oder die Plattform kann aufgrund Art. 43a Abs. 2 MWSTV die Vorsteuer abziehen, wenn der Vermieter auf die Steuerbefreiung verzichtet.⁴²⁰

Dieselben steuerlichen Folgen ergeben sich auch bei Personenbeförderungsleistungen, wie etwa Uber. Uber würde neu als Leistungserbringerin nach aussen auftreten und nicht mehr der nicht steuerpflichtige Fahrer. Hierbei würde jedoch der Normalsatz anfallen. Analog zu Szenario 1.3 würde sich die Steuer wie folgt berechnen: Der auf der Plattform ausgewiesene Fahrpreis beträgt CHF 1'000 (inkl. MWST). Die Mehrwertsteuer beträgt somit CHF 74.93 (CHF 1'000 / 108,1 % * 8,1 %).

7.3 Rechtliche Würdigung

Nachdem die Prinzipien der Plattformbesteuerung erläutert und der Status quo der Besteuerung bei Beherbergungs- sowie Personenbeförderungsleistungen in der Schweiz aufgezeigt wurde, gilt es in einem nächsten Schritt aufzuzeigen, ob das künftig in der EU einzuführende Modell⁴²¹ auch als Vorbild für die Schweiz dienen könnte. Im Rahmen der Analyse gilt es den Status quo mit der EU-Lösung zu vergleichen und allfällige Unstimmigkeiten zu beleuchten. Auf der Grundlage der gewonnenen Erkenntnisse ist anschliessend zu diskutieren, ob ein vergleichbares Modell in der Schweiz de lege ferenda eingeführt werden sollte. Als Leitfaden soll hierbei das Besteuerungsziel der Mehrwertsteuer dienen.

Das Besteuerungsziel der Mehrwertsteuer ist es, den «nicht unternehmerischen Endverbrauch»⁴²² im Inland zu erfassen. Die Mehrwertsteuer ist deshalb als «Netto-Allphasensteuer» mit Vorsteuerabzug ausgestaltet.⁴²³ Der Vorsteuerabzug verhindert die Kumulation der Steuerlast entlang der Wertschöpfungskette.⁴²⁴ Unter diesem System und unter der Annahme der Überwälzbarkeit der Mehrwertsteuer fällt die definitive Steuerbelastung erst an, wenn eine Leistung an einen privaten Konsumenten gegen

⁴¹⁸ Art. 43a MWSTV.

⁴¹⁹ I.c. liegt keine Steuerausnahme nach Art. 21 MWSTG oder Steuerbefreiung nach Art. 23 MWSTG vor.

⁴²⁰ Im Folgenden wird deshalb der Fokus auf Leistungen bezogen von nicht steuerpflichtigen gelegt.

⁴²¹ Vgl. Kap. 5.

⁴²² Art. 1 Abs. 1 Satz 2 MWSTG.

⁴²³ Art. 1 Abs. 1 MWSTG; CLAVADETSCHER/IMSTEPF, in: MWSTG-Komm., Art. 1, N 70.

⁴²⁴ Vgl. vorne, Kap. 4.3.3; IMSTEPF/BAUMANN/LEONARDI, 2.

Entgelt erbracht wird.⁴²⁵ Damit wird das Besteuerungsziel erreicht und Überbesteuerung vermieden.⁴²⁶ Es wird somit auf jeder Stufe nur die geschaffene Wertschöpfung (Mehrwert) besteuert.⁴²⁷ Es soll keine Steuer auf Stufe der Unternehmen hängen bleiben.⁴²⁸ Vor diesem Hintergrund gilt als Grundsatz: Der Vorsteuerabzug ist zuzulassen, soweit die Eingangsleistung für steuerbare, unternehmerische Umsätze⁴²⁹ verwendet wird.⁴³⁰

Um dieses Besteuerungsziel zu erreichen, sieht das Gesetz zwei Sonderfälle vor, in denen auch ein fiktiver Vorsteuerabzug zulässig ist.⁴³¹ Dabei handelt es sich um Fälle, wo keine offene Mehrwertsteuer überwältigt wird, weil die Leistungen von der Steuer ausgenommen sind oder der Leistungserbringer nicht steuerpflichtig ist.⁴³² In diesen beiden Szenarien darf ausnahmsweise eine fiktive Vorsteuer abgezogen werden mit dem Ziel, eine «taxe occulte» zu verhindern.⁴³³ Würde man nämlich keinen fiktiven Vorsteuerabzug gewähren, würde man die Mehrwertsteuer versteckt im Kaufpreis überwälzen.

Wie erwähnt,⁴³⁴ ist der fiktive Vorsteuerabzug in gewissen Fällen auch bei der Plattformbesteuerung zuzulassen.⁴³⁵ Hierbei müssen nach Art. 28a MWSTG i.V.m. Art. 63 Abs. 5 MWSTV folgende Voraussetzungen erfüllt sein: *Ein nicht steuerpflichtiger inländischer Verkäufer muss einen individualisierbaren, beweglichen Gegenstand über eine elektronische Plattform verkaufen. Zudem darf keine Mehrwertsteuer offen überwälzt werden.*

Bei der Besteuerung von Beherbergungs- und Personenbeförderungsleistungen i.S.v. Art. 20a MWSTG wäre Airbnb nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn sie eine Leistung von einer nicht steuerpflichtigen Person bezieht. Bei der Leistung, welche Airbnb bezieht, handelt es sich zwar um eine Leistung von einem nicht steuerpflichtigen inländischen Verkäufer, aber nicht um einen individualisierbaren, beweglichen Gegenstand. Beherbergungsleistungen sind keine beweglichen Gegenstände, sondern Dienstleistungen und fallen somit nicht darunter.⁴³⁶ Grundstücke und grundstücksbezogene Dienstleistungen sind als unbewegliche Sachen zu qualifizieren.⁴³⁷ D.h., die Leistung, welche Airbnb bezieht, fällt nicht unter Art. 28a MWSTG.

⁴²⁵ FISCHER/GROSJEAN, 703.

⁴²⁶ Vgl. REICH, §33, Rz. 14.

⁴²⁷ IMSTEPF/BEUSCH, in: SG-Komm. BV, Art. 130, N 34; vgl. REICH, §33, Rz. 14.

⁴²⁸ Hierbei spricht man von Steuerneutralität auf Unternehmensstufe, s. FISCHER, 190; IMSTEPF/BEUSCH, in: SG-Komm. BV, Art. 130, N 62 ff.

⁴²⁹ Vgl. Art. 28 MWSTG.

⁴³⁰ FISCHER, 190; vgl. REICH, §34, Rz. 115.

⁴³¹ Art. 28a MWSTG.

⁴³² REICH, §34, Rz. 123; SUTER, in: MWST-Komm., Art. 28a, N 1.

⁴³³ IMSTEPF/BAUMANN/LEONARDI, 88; REICH, §34, Rz. 123.

⁴³⁴ Vgl. Kap. 4.2.3.

⁴³⁵ SUTER, in: MWST-Komm., Art. 28a, N 8.

⁴³⁶ Art. 3 Bst. 2 MWSTG.

⁴³⁷ MWST-Info Nr. 6, Ziff. 3.1; SUTER, in MWST-Komm., Art. 28a, N 9.

Der fiktive Vorsteuerabzug ist deshalb nicht anwendbar. Wie bereits dargelegt⁴³⁸ müsste Airbnb somit eine Steuer i.H.v. CHF 36.60 an die ESTV abliefern und könnte keine fiktive Vorsteuer geltend machen.⁴³⁹

Aufgrund der Zuordnungsfiktion der Plattformbesteuerung gilt Airbnb als Leistungserbringerin der Beherbergung und schuldet drauf die Mehrwertsteuer zum Sondersatz.⁴⁴⁰ Da kein fiktiver Vorsteuerabzug vorgesehen ist, wird die Steuerlast bei der Plattform als systemwidrige Schattensteuer verbleiben, da die Plattformbetreiberin diese weder abziehen noch überwälzen kann.⁴⁴¹ Dies wäre jedoch mit dem Besteuerungsziel der Mehrwertsteuer nicht vereinbar. Die «Netto-Allphasensteuer» mit Vorsteuerabzug hat nämlich zum Ziel den «nicht unternehmerischen Endverbrauch» zu besteuern.⁴⁴² Zum Vergleich: Beim Status quo ohne Plattformfiktion versteuert Airbnb nur ihre eigene Servicegebühr als elektronische Dienstleistung.⁴⁴³ Mit der Fiktion wird Airbnb hingegen auf dem gesamten Beherbergungsentgelt steuerpflichtig.⁴⁴⁴ Ohne Vorsteuerabzugsrecht käme es zu einer Überbesteuerung der Plattform,⁴⁴⁵ was systemwidrig wäre⁴⁴⁶ und das Besteuerungsziel verfehlen würde. Airbnb würde für mehr als ihre eigene Wertschöpfung besteuert, denn die endgültige Steuerbelastung würde ihr als fiktive Leistungserbringerin zugerechnet werden.⁴⁴⁷

Vor diesem Hintergrund und gemäss der Systematik des Mehrwertsteuergesetzes müsste man Airbnb ein Vorsteuerabzugsrecht richtigerweise gewähren bzw. eine gleichwertige fiktive Vorsteuer einräumen.⁴⁴⁸ Die der Plattform zugerechnete Beherbergungs- bzw. Personenbeförderungsleistung muss auf Ebene des Unternehmens bzw. des Steuerpflichtigen neutralisiert werden können,⁴⁴⁹ damit die definitive Steuerbelastung an den Endkunden belastet werden kann.

Würde man also die fiktive Vorsteuer auch auf Beherbergungsleistungen ausweiten, könnte Airbnb eine fiktive Vorsteuer geltend machen.⁴⁵⁰ Der Vorsteuerabzug würde im Szenario 1.3⁴⁵¹ CHF 32.95 betragen (CHF 900 / 103,8 % * 3,8 %). Die Plattformbetreiberin müsste folglich nur CHF 3.65 (CHF 36.60 – CHF 32.95) an die ESTV entrichten. Airbnb würde hier korrekterweise nur noch ihre

⁴³⁸ Vgl. vorne, Kap. 7.2.

⁴³⁹ Vgl. vorne, Kap. 7.2.

⁴⁴⁰ Art. 20a MWSTG i.V.m. Art. 25 Abs. 4 MWSTG.

⁴⁴¹ Vgl. REICH, § 33, Rz. 23.

⁴⁴² Art. 1 Abs. 1 MWSTG.

⁴⁴³ Vgl. vorne, Kap. 7.1.

⁴⁴⁴ Vgl. vorne, Kap. 7.2.

⁴⁴⁵ Vgl. REICH, § 33, Rz. 18.

⁴⁴⁶ Widerspricht Art. 1 Abs. 1 MWSTG.

⁴⁴⁷ Vgl. REICH, § 33, Rz. 14.

⁴⁴⁸ Vgl. IMSTEPF, EuZ, 26.

⁴⁴⁹ Vgl. IMSTEPF/BEUSCH, in: SG-Komm. BV, Art. 130, N 62 ff.

⁴⁵⁰ Art. 28a MWSTG i.V.m. Art. 63 Abs. 5 MWSTG. Der Leistungserbringer hat ein fiktives Vorsteuerabzugsrecht, sofern der Verkäufer des Gegenstands im Inland ansässig und nicht im MWST-Register eingetragen ist; vgl. Kap. 4.2.3.

⁴⁵¹ Vgl. vorne, Kap. 7.2.

Marge von CHF 100 zu 3,8 % besteuern müssen, also ihren Mehrwert.⁴⁵² Die effektive Steuerlast wäre dann aber tiefer als in der aktuellen Rechtslage, wo die MWST-Last CHF 7.50 beträgt.⁴⁵³ Dies wäre für Airbnb sogar attraktiver als die Besteuerung im Status quo.⁴⁵⁴ Für Personenbeförderungsleistungen, die über Plattformen angeboten werden, wie bspw. Uber, ist es analog zum vorherigen Beispiel, jedoch bleibt der Steuersatz gleich. Das Ergebnis wäre somit die gleiche Steuerbelastung wie im Status quo. Hierbei berechnet sich die Steuer wie folgt: Der Vorsteuerabzug würde CHF 67.43 betragen (CHF 900 / 108,1 % * 8,1%). Die Plattformbetreiberin müsste folglich nur CHF 7.50 (CHF 74.93 – CHF 67.43) an die ESTV entrichten, also gleich viel wie im Status quo.⁴⁵⁵

Es stellt sich somit die Frage, ob es eine andere Lösung gibt. In der EU besteht bspw. kein fiktives Vorsteuerabzugsrecht.⁴⁵⁶ Demnach wäre eine Möglichkeit, den fiktiven Vorsteuerabzug in der Schweiz ebenfalls einfach nicht einzubeziehen. Wie bereits erwähnt, würde dann aber eine «taxe occulte» entstehen, welche vermieden werden soll. Airbnb wird nämlich ohne fiktive Vorsteuerabzugsberechtigung versuchen, ihre nicht abzugsfähige Mehrwertsteuer im Preis zu überwälzen.⁴⁵⁷ Eine «taxe occulte» ist systemwidrig und widerspricht Art. 1 Abs. 1 MWSTG. Die fiktive Vorsteuer also wegzulassen, würde das Besteuerungsziel, den nicht unternehmerischen Endverbrauch zu besteuern, ebenfalls verfehlen.

Zudem ergibt sich auch für die ESTV betreffend Vollzug kein Vorteil. Zwar würden die Leistungen auf der Plattform gebündelt und die Zahl der zu administrierenden Steuerpflichtigen würde sinken, gleichzeitig haben aber viele Plattformbetreiberinnen ihren Sitz im Ausland, was die Durchsetzung des Steuervollzuges erschweren würde. Aufgrund des Territorialitätsprinzips kann die ESTV die Vollstreckung von Steuern ausserhalb der Schweiz nämlich nicht durchsetzen.⁴⁵⁸ Im Vergleich zum Status quo würde damit auch der Vollzug der Steuererhebung erschwert.⁴⁵⁹ Diese Problematik könnte jedoch durch das am 20. Oktober 2025 unterzeichnete Änderungsprotokoll zur Einführung der gegenseitigen Amtshilfe bei der Betreuung von Mehrwertsteuerforderungen zumindest teilweise entschärft werden.⁴⁶⁰

Anders ist die Situation, wenn die erste Leistung von einem Steuerpflichtigen bezogen wird. Hierbei wäre die erste Lieferung von der Steuer befreit und somit bereits entsteuert.⁴⁶¹ Der steuerpflichtige Vermieter kann aber auch auf die Befreiung verzichten, die Plattformbetreiberin kann dann die Vorsteuer nach Art. 43a MWSTV abziehen. In diesem Fall würde sich somit kein Problem betreffend Vorsteuer ergeben und die Plattform würde weiterhin nur ihre Marge besteuern.

⁴⁵² Vgl. REICH, § 33, Rz. 14.

⁴⁵³ Vgl. IMSTEPF, EuZ, 26.

⁴⁵⁴ Vgl. IMSTEPF, EuZ, 26.

⁴⁵⁵ Vgl. vorne, Kap. 7.1.

⁴⁵⁶ IMSTEPF, EuZ, 26.

⁴⁵⁷ Ähnlich wie die Gebrauchtwagen Problematik, vgl. ESTV-Grundlagen, Ziff. 5.5.2.

⁴⁵⁸ Zum Ganzen vgl. IMSTEPF, EuZ, 26.

⁴⁵⁹ Vgl. vorne, Kap. 6.4; IMSTEPF, EuZ, 27.

⁴⁶⁰ Vgl. Medienmitteilung des SIF vom 20.10.2025.

⁴⁶¹ Vgl. vorne, Kap. 4.2.3.

8 Diskussion und Stellungnahme

Der Bundesrat hatte im Rahmen der jüngsten MWST-Teilrevision darauf verzichtet, die Plattformbesteuerung auch auf Dienstleistungen auszudehnen. Stattdessen wurde lediglich eine Auskunftspflicht für elektronische Plattformen eingeführt, damit Anbieter solcher Leistungen einfacher identifiziert werden können.⁴⁶²

Die EU plant mit dem ViDA-Reformpaket ab 2028 bzw. 2030 eine Ausweitung auf kurzfristige Beherbergungs- und Personenbeförderungsleistungen.⁴⁶³

Für die Übernahme einer solcher Regelung in die Schweizer Gesetzgebung kommen die folgenden beiden Gestaltungsoptionen in Frage:

- *Ohne fiktiven Vorsteuerabzug:* Nach Art. 20a MWSTG wäre die Plattformbetreiberin Leistungserbringerin und somit Steuerschuldnerin. Würde man ihr keinen fiktiven Vorsteuerabzug gewähren, müsste die Plattformbetreiberin die ganze Leistung versteuern und nicht nur ihren Mehrwert. Kann die Plattformbetreiberin keine fiktive Vorsteuer geltend machen, würde sie versuchen ihre Kosten im Preis zu überwälzen und es entstände eine «taxe occulte». Dies würde wiederum den Endpreis für über Plattform vermittelte Leistungen erhöhen, was insbesondere kleine Anbieter und Verbraucher belasten würde.⁴⁶⁴
- *Mit fiktivem Vorsteuerabzug:* Analog zur eingeführten Plattformbesteuerung auf Gegenstände und der Zulassung eines fiktiven Vorsteuerabzugs könnte dieses Recht auch auf Beherbergungs- und Personenbeförderungsleistungen ausgeweitet werden. Dadurch könnte eine «tax occulte» vermieden werden. I.c. würde die Plattformbetreiberin zwar ebenfalls die gesamte Leistung versteuern, könnte aber einen fiktiven Vorsteuerabzug auf der Leistung des Ferienwohnungseigentümers an ihn geltend machen. Effektiv besteuert wäre somit nur noch die Marge der Plattform. Damit wäre jedoch die effektive Steuerbelastung bei Beherbergungsleistungen geringer als nach geltendem Recht.⁴⁶⁵ Die Plattformbesteuerung auf Beherbergungsleistungen würde dann steuerlich attraktiver behandelt als im Status quo. Eine solche Regelung würde die Wettbewerbsverzerrung vergrössern und aus Sicht der ESTV zu unerwünschten Steuermindereinnahmen führen.⁴⁶⁶ Bei der Plattformbesteuerung von Personenbeförderungsleistungen würde sich hingegen keine Veränderung zur aktuellen Steuerbehandlung ergeben.⁴⁶⁷

⁴⁶² Vgl. Botsch. Änderung MWSTG, 15 f.

⁴⁶³ Vgl. Kap. 5.

⁴⁶⁴ Vgl. vorne, Kap. 7.2.

⁴⁶⁵ Vgl. vorne, Kap. 7.3.

⁴⁶⁶ Vgl. IMSTEPF, EuZ, 26.

⁴⁶⁷ Vgl. vorne, Kap. 7.3.

Die Frage, ob eine Ausweitung der Plattformbesteuerung auf Beherbergungs- und Personenbeförderungsleistungen in der Schweiz sinnvoll wäre, ist vor diesem Hintergrund wie folgt zu beantworten: Sie ist weder aus systematischer noch ökonomischer Perspektive zufriedenstellend.

Neben diesen grundsätzlichen Überlegungen stellen sich zudem praktische Vollzugsfragen. Zwar würde die Plattformbesteuerung zum «Bündelungseffekt» vieler Anbieter führen, allerdings haben viele Plattformen ihren Sitz im Ausland. Mangels Inkasso- und Amtshilfeabkommen könnte die ESTV allfällige Steuerausfälle nur begrenzt eintreiben. Die Vollstreckung bei Dienstleistungen würde somit erschwert.⁴⁶⁸ Wie erwähnt, könnte die Vollstreckung jedoch teilweise durch das am 20. Oktober 2025 unterzeichnete Änderungsprotokoll vereinfacht werden.⁴⁶⁹

Weiter handelt es sich im Bereich der Sharing Economy häufig um Transaktionen zwischen Privatpersonen, die die Umsatzgrenze für die Steuerpflicht i.d.R. nicht überschreiten.⁴⁷⁰ Es wäre mit dem Gleichbehandlungsgebot unvereinbar, identische Leistungen zwischen Parteien bei der Abwicklung über eine Plattform der Steuerpflicht zu unterlegen ausserhalb aber nicht.⁴⁷¹ Die Besteuerung der Plattform würde sich unter diesem Gesichtspunkt nicht rechtfertigen. Viele Anbieter würden ihre Beherbergungsleistungen wahrscheinlich nicht mehr über Plattformen anbieten bzw. Nutzer würden die Plattformen nur noch ohne direkten Vertragsabschluss nutzen. Denn so werden die Plattformbetreiberin keine fiktive Leistungserbringerinnen.⁴⁷² Das hätte jedoch negative Auswirkungen auf die gesamte Plattformökonomie.⁴⁷³

Die Frage, ob ein vergleichbares Modell in der Schweiz *de lege ferenda* eingeführt werden sollte, ist nach Auffassung der Autorin zu verneinen. Eine Übernahme der geplanten Ausweitung des EU-Plattformmodells wäre derzeit nicht mit dem System der Mehrwertsteuer vereinbar, würde das Besteuerungsziel verfehlen und ist auch aus der wirtschaftlichen Perspektive nicht sinnvoll. Die Plattformbesteuerung in der Schweiz auf Beherbergungsleistungen würde entweder zu einer «*taxe occulte*» führen oder die effektive Steuerbelastung so reduzieren, dass es den Wettbewerb zum traditionellen Hotelgewerbe verzerren würde.⁴⁷⁴ Personenbeförderungsleistungen wären bei einer Plattformbesteuerung mit Vorsteuerabzug steuerlich wie im Status quo gestellt. Ohne Vorsteuerabzug entstünde eine «*taxe occulte*» und das Besteuerungsziel der Mehrwertsteuer würde verfehlt werden.

Vor diesem Hintergrund rechtfertigt sich derzeit kein Abweichen von den geltenden Regeln. Im Regelfall werden Dienstleistungen nämlich schon besteuert⁴⁷⁵ und es bestehen bei Dienstleistungen keine

⁴⁶⁸ IMSTEPF, StR, 117; Beachte aber Medienmitteilung des SIF vom 20.10.2025, s. vorne, Fn. 61.

⁴⁶⁹ Vgl. vorne, Kap. 7.3.

⁴⁷⁰ Botsch. Änderung MWSTG, 16.

⁴⁷¹ Botsch. Änderung MWSTG, 28.

⁴⁷² Die Voraussetzungen nach Art. 20a MWSTG wären dann nicht erfüllt. Vgl. vorne, Kap. 3.2.3.

⁴⁷³ Vgl. auch Kap. 5.1.3 für Befürchtung in der EU.

⁴⁷⁴ IMSTEPF, EuZ, 26.

⁴⁷⁵ IMSTEPF, StR, 117.

Vollzugsschwierigkeiten, dies gilt gerade auch für über Plattformen angebotene Beherbergungs- und Personenbeförderungsleistungen.⁴⁷⁶

Zudem dürfte die neu eingeführte Auskunftspflicht der Plattformbetreiberinnen der ESTV helfen, weitere steuerpflichtige Personen zu identifizieren.⁴⁷⁷ Es bleibt abzuwarten, wie sich die Plattformbesteuerung in diesem Bereich entwickelt und inwieweit sie dazu beiträgt, zusätzliche Steuerpflichtige ausfindig zu machen.

⁴⁷⁶ Vgl. vorne, Kap. 6.1.

⁴⁷⁷ Vgl. Botsch. Änderung, 16.

9 Fazit

Die per 1. Januar 2025 eingeführte Plattformbesteuerung nach Art. 20a MWSTG hat zum Ziel, eine umfassendere Besteuerung des Online-Handels sicherzustellen. Kern dieses neuen Artikels ist die Lieferkettenfiktion: Die Plattformbetreiberin wird dabei so behandelt, als hätte sie die Lieferung selbst erbracht, was im Zeitalter von Zalando, Shein und Amazon berechtigt erscheint. Derzeit bezieht sich die schweizerische Regelung jedoch ausschliesslich auf Lieferungen von Gegenständen. Es ist aber eine Motion zur Ausweitung der Plattformbesteuerung auf elektronische Dienstleistungen pendent (Motion WAK-S), welche angenommen und an den Bundesrat überwiesen wurde. Auch die EU sieht eine Ausweitung der Plattformbesteuerung auf Beherbergungs- und Personenbeförderungsleistungen vor, was zu einer Besteuerung von bspw. Airbnb und Uber führen wird.

Vor diesem Hintergrund zeigt die vorliegende Arbeit auf, wie die Plattformbesteuerung nach der geltenden steuerrechtlichen Praxis ausgestaltet ist und ob die in der EU geplante Ausweitung der Plattformbesteuerung auf Beherbergungs- und Personenbeförderungsleistungen auch für die Schweiz *de lege ferenda* übernommen werden soll.

Wie aufgezeigt, werden elektronische Dienstleistungen und Dienstleistungen i.d.R. bereits besteuert. Bei Dienstleistungen gibt es zudem kaum Vollzugsschwierigkeiten bei der Mehrwertsteuer. Beherbergungs- und Personenbeförderungsleistungen sind zudem nicht als elektronische Dienstleistungen zu qualifizieren.

Die Arbeit kommt zum Schluss, dass eine mögliche Einführung der Plattformbesteuerung auf Beherbergungs- und Personenbeförderungsleistungen in der Schweiz weder aus systematischer noch ökonomischer Perspektive überzeugt. Eine Übernahme der verbindlichen festgelegten Ausweitung des EU-Plattformmodells wäre in der Schweiz nicht mit dem System der Mehrwertsteuer vereinbar. Dadurch würde das Besteuerungsziel verfehlt werden und es scheint auch aus einer wirtschaftlichen Perspektive nicht sinnvoll. Die Plattformbesteuerung in der Schweiz auf Beherbergungsleistungen würde entweder zu einer «*taxe occulte*» führen oder die effektive Steuerbelastung so reduzieren, dass es den Wettbewerb zum traditionellen Hotelgewerbe verzerren würde. Für Personenbeförderungsleistungen würden sich bei der Plattformbesteuerung mit Vorsteuerabzug dieselben Steuerfolgen wie im Status quo ergeben. Ohne Vorsteuerabzug käme es auch in diesem Bereich zu einer «*taxe occulte*» und das Besteuerungsziel der Mehrwertsteuer würde somit verfehlt werden. Zudem haben die meisten Plattformbetreiberinnen ihren Sitz im Ausland, was die Besteuerung im Vergleich zum Status quo sogar erschweren könnte. Hier gilt es jedoch die neusten Entwicklungen bezüglich der gegenseitigen Amtshilfe bei der Betreuung von Mehrwertsteuerforderungen abzuwarten. Vor diesem Hintergrund rechtfertigt sich derzeit kein Abweichen von den geltenden Regeln.

Ob die anfangs 2025 eingeführte Plattformbesteuerung in der Schweiz für die Lieferung von Gegenständen erfolgsversprechend sein wird, lässt sich zum jetzigen Zeitpunkt noch nicht abschliessend beurteilen und wird sich in den nächsten Monaten und Jahren zeigen. In Zukunft sollte der Fokus auf der neu eingeführten Auskunftspflicht liegen. Der Bundesrat sollte die Entwicklung verfolgen und die möglichen Auswirkungen der Ausweitung zunächst in der EU abwarten.

Eigenständigkeitserklärung

«Ich erkläre hiermit,

- dass ich die vorliegende Arbeit eigenständig verfasst habe,
- dass ich die Arbeit nur unter Verwendung der im Verzeichnis angegebenen Hilfsmittel verfasst habe;
- dass alle mit Hilfsmitteln erbrachten Teile der Arbeit deklariert wurden;
- dass ich bei der Nutzung von KI verantwortungsvoll mit dem Input wie auch mit dem Output umgegangen bin. Ich bestätige, dass ich somit nur öffentliche oder per Einwilligung freigegebene Daten eingelesen und sämtliche Resultate und/oder andere Formen von KI-Hilfeleistungen in verlangter Form überprüft, deklariert und nachvollziehbar referenziert habe und ich mir bewusst bin, dass ich die Verantwortung trage, falls es auch unbeabsichtigt zu fehlerhaften Inhalten, zu Verstössen gegen das Datenschutzrecht, Urheberrecht oder zu wissenschaftlichem Fehlverhalten (z.B. Plagiate) gekommen ist;
- dass ich sämtliche verwendeten Quellen erwähnt und gemäss gängigen wissenschaftlichen Zitierregeln korrekt zitiert habe;
- dass ich sämtliche immateriellen Rechte an von mir allfällig verwendeten Materialien wie Bilder oder Grafiken erworben habe oder dass diese Materialien von mir selbst erstellt wurden;
- dass das Thema, die Arbeit oder Teile davon nicht bereits Gegenstand eines Leistungsnachweises einer anderen Veranstaltung oderurses waren, sofern dies nicht ausdrücklich mit der Referentin oder dem Referenten im Voraus vereinbart wurde und in der Arbeit ausgewiesen wird;
- dass ich mir über die rechtlichen Bestimmungen zur Publikation und Weitergabe von Teilen oder der ganzen Arbeit bewusst bin und ich diese entsprechend einhalte;
- dass ich mir bewusst bin, dass meine Arbeit elektronisch auf Plagiate und auf Drittautorschaft menschlichen oder technischen Ursprungs überprüft werden kann und ich hiermit der Universität St.Gallen laut Prüfungsordnung das Urheberrecht soweit einräume, wie es für die Verwaltungshandlungen notwendig ist;
- Dass ich mir bewusst bin, dass die Universität einen Verstoss gegen diese Eigenständigkeitserklärung verfolgt und dass daraus disziplinarische wie auch strafrechtliche Folgen resultieren können, welche zum Ausschluss von der Universität resp. zur Titelaberkennung führen können.»

Mit Einreichung der schriftlichen Arbeit stimme ich mit konkludentem Handeln zu, die Eigenständigkeitserklärung abzugeben, diese gelesen sowie verstanden zu haben und, dass sie der Wahrheit entspricht.

(127'205) Zeichen

Ort, Datum: Zürich, 17. November 2025

Unterschrift:



Hilfsmittelverzeichnis

Hilfsmittel	Verwendung	Betroffene Stellen
Google, Swisslex, Legalis	Recherche	Ganze Arbeit
DeepL Translate	Übersetzungen in der Arbeit	Gesamte Arbeit
DeepL Write	Umformulierungen in der Arbeit	Gesamte Arbeit
ChatGPT	Übersetzung und Umformulierungen in der Arbeit.	Gesamte Arbeit
Privates Lektorat	Rechtschreibung und Grammatik	Gesamte Arbeit