

Umsatzsteuerbarkeit**Digitale Leistungen ohne Geldzahlung im Internet****Unterliegen Gratis-Dienste und Apps der Umsatzsteuer?**

DIETMAR AIGNER / PETER BRÄUMANN / GEORG KOFLER / MICHAEL TUMPEL\*)

Im Schrifttum wurde von Mitarbeitern der deutschen und österreichischen Finanzverwaltungen kürzlich die These aufgestellt, dass an sich „kostenlose“ elektronische Dienstleistungen im Internet der Umsatzsteuer unterliegen könnten.<sup>1)</sup> Dem haben Mitarbeiter von Steuerberatungsunternehmen heftig widersprochen.<sup>2)</sup> Nunmehr fordert in Österreich auch Bundeskanzler Kern in dem von ihm angekündigten „Plan A“ die Besteuerung solcher „tauschähnlicher Umsätze“ und nennt dabei *Google Maps* als Beispiel.<sup>3)</sup> Der folgende Beitrag soll aus wissenschaftlicher Sicht der auch für die Praxis bedeutsamen Frage nachgehen, ob Dienstleistungen, die speziell im Internet gratis oder zu einem verminderten Preis angeboten werden (zB Video-/Musik-Streaming, E-Mail, Cloud-Speicherung, Kartendienste), für die der Nutzer allerdings Zeit, Content, persönliche oder nutzungsbezogene Daten oder zumindest Aufmerksamkeit zur Verfügung stellt, nach geltender Rechtslage zur Umsatzsteuerpflicht führen können.

**1. Geschäftsmodelle mit „Gratis-Leistungen“ im Internet**

*Google* und Co stellen via Internet verschiedenste Dienste und Apps zur Verfügung, die von Anwendern kostenfrei oder gegen Zahlung eines unverhältnismäßig niedrigen Geldbetrags genutzt werden können. Der Anbieter finanziert seine Aktivitäten unmittelbar oder mittelbar durch Umsätze mit Dritten, indem er diesen etwa die aufbereiteten Nutzerdaten zur Verfügung stellt oder nutzerspezifische Werbung verkauft. Der Nutzer stimmt idR der Verwendung seiner persönlichen (zB Name, Bild, Geburtsdaten, Vorlieben etc) und/oder nutzungsbezogenen Daten (zB Suchanfragen, Standort, Kontakte, Daten, Content, Bilder, Video etc) ausdrücklich zu, wenn er sich zum Dienst anmeldet oder die App herunterlädt. Teilweise können diese Leistungen aber auch anonym oder unter einem Pseudonym verwendet werden. Selbst in diesen Fällen sind die Anbieter allerdings in der Lage, durch Verknüpfung zusätzlicher Informationen, allenfalls auch ohne Wissen des Nutzers (zB durch Verbindung von IP-Adressen und IMEI-Nummern von Mobiltelefonen), personenspezifische Nutzerdaten zu generieren.

Aus umsatzsteuerlicher Sicht zählt der (spätere) Verkauf von Nutzerdaten sowie nutzerspezifischen Werbedienstleistungen an Dritte sicherlich zu den steuerbaren sonstigen Leistungen iSd § 3a Abs 1 UStG, die typischerweise an Unternehmer iSd § 3a Abs 5 Z 1 und 2 UStG erbracht werden und daher am Empfängerort steuerbar sind. Es kommt gem § 19 Abs 1 Satz 2 UStG zum Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger, wenn ein ausländischer Unternehmer als Anbieter diese Leistungen an inländische Unternehmer erbringt. Für den ausländischen Anbieter ergibt sich daher keine Umsatzsteuerschuld, falls er über keine feste Niederlassung im Inland verfügt. Der Leistungsempfänger als Steuerschuldner der übergegangenen Umsatzsteuer kann diese idR als Vorsteuer abziehen.

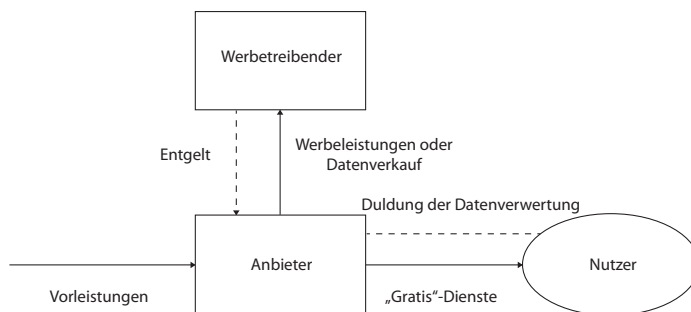
\*) A. Univ.-Prof. Dr. Dietmar Aigner, Univ.-Ass. MMag. Peter Bräumann, Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M., und Univ.-Prof. Dr. Michael Tumpel sind Mitglieder des Forschungsinstituts für Steuerrecht und Steuermanagement der Johannes Kepler Universität Linz.

1) *Melan/Wecke*, Umsatzsteuerpflicht von „kostenlosen“ Internetdiensten und Smartphone-Apps, DStR 2015, 2267 (Teil 1) und 2811 (Teil 2); *Pfeiffer*, VAT on free electronic services? International VAT Monitor, May/June 2016, 158.

2) *Grambeck*, Keine Umsatzsteuerpflicht bei kostenlosen Internetdiensten und Smartphone-Apps, DStR 2016, 2026; *Looks/Bergau*, Tauschähnlicher Umsatz mit Nutzerdaten – Kein Stück vom Kuchen, MwStR 2016, 864.

3) SPÖ Bundesorganisation, Plan A (2017), abrufbar unter [https://download.headroom.at/meinplana/plan\\_A.pdf](https://download.headroom.at/meinplana/plan_A.pdf) (Zugriff am 17. 1. 2017), 37.

Fraglich ist hingegen, ob Leistungen in Form von Diensten und Apps, die der Anbieter den Nutzern ohne gesonderte Geldleistung oder zu einem niedrigen Betrag zur Verfügung stellt, ebenfalls der Umsatzsteuer unterliegen können. Sie bilden (neben sonstigen Vorleistungen) die eigentliche Ausgangsbasis, die die erwähnten späteren Geschäfte mit datennutzenden Dritten erst ermöglicht. Das Geschäftsmodell des Anbieters wird in der folgenden Grafik<sup>4)</sup> nochmals zusammenfassend dargestellt:



Die umsatzsteuerliche Beurteilung hängt im Wesentlichen davon ab, ob der Anbieter als Unternehmer eine steuerbare sonstige Leistung gegenüber dem Nutzer erbringt und dafür ein Entgelt in Form einer Dienstleistung erhält. Grundsätzlich kann eine Dienstleistung etwa darin bestehen, dass der Nutzer aktiv Zeit und Arbeit aufwendet, indem er zB an einer Umfrage teilnimmt, Content produziert oder gezielt Werbung abrufen. Die Leistung des Nutzers kann aber auch passiv in einem Dulden der Datenverwertung oder von Werbeeinblendungen gesehen werden. Die Überlassung der personen- und nutzungsbezogenen Daten stellt dabei regelmäßig eine zwingende Voraussetzung für die Nutzung des angebotenen Dienstes oder der konkreten App dar.

## 2. Mögliche Umsatzsteuerbarkeit

### 2.1. Voraussetzungen der Einstufung einer Leistung als Umsatz gegen Entgelt

Der Umsatzsteuer unterliegen gem § 1 Abs 1 Z 1 UStG Lieferungen und sonstige Leistungen gegen Entgelt, die von einem Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens im Inland ausgeführt werden. Bei gegebener Unternehmereigenschaft des Anbieters eines Dienstes oder einer App iSv § 2 UStG stellt sich daher hinsichtlich einer möglichen Steuerbarkeit im Wesentlichen die Frage, ob im umsatzsteuerlichen Sinne eine sonstige Leistung gegen Entgelt erbracht wird. Nach Art 2 Abs 1 lit a der MwStSyst-RL,<sup>5)</sup> auf der das österreichische UStG 1994 beruht, unterliegen prinzipiell alle Dienstleistungen der Mehrwertsteuer, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt erbringt. Als „Dienstleistung“ stuft die MwStSyst-RL dabei ganz allgemein alle Umsätze ein, die nicht bereits als Lieferung von Gegenständen zu qualifizieren sind (Art 24 Abs 1 MwStSyst-RL). Gem Art 26 Abs 1 lit b MwStSyst-RL gilt als Dienstleistung gegen Entgelt auch die unentgeltliche Erbringung von Dienstleistungen durch den Steuerpflichtigen für seinen privaten Bedarf, für den Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke (vgl die österreichische Umsetzung in § 3a Abs 1 Z 2 UStG).

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH setzt die mögliche Einstufung einer Dienstleistung als „Umsatz gegen Entgelt“ das Bestehen eines unmittelbaren Zusammen-

<sup>4)</sup> In Anlehnung an *Looks/Bergau*, MwStR 2016, 864 (865).

<sup>5)</sup> Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. 11. 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl L 347 vom 11. 12. 2006, 1.

hangs zwischen dieser Leistung und einer tatsächlich vom Steuerpflichtigen empfangenen Gegenleistung voraus.<sup>6)</sup> Ein solcher unmittelbarer Zusammenhang besteht, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen die gegenseitigen Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung bildet.<sup>7)</sup> Die Steuerbarkeit der Umsätze im Rahmen des Mehrwertsteuersystems setzt somit das Vorliegen einer Vereinbarung zwischen den Parteien über einen Preis oder einen Gegenwert voraus.<sup>8)</sup> Beschränkt sich die Tätigkeit eines Dienstleisters ausschließlich darauf, Leistungen ohne unmittelbare Gegenleistung zu erbringen, fehlt es umgekehrt an einer Besteuerungsgrundlage und diese Leistungen unterliegen nicht der Mehrwertsteuer.<sup>9)</sup> Ferner geht aus der Rechtsprechung des EuGH hervor, dass die Ungewissheit einer Zahlung geeignet ist, den unmittelbaren Zusammenhang zwischen der dem Empfänger erbrachten Dienstleistung und der gegebenenfalls erhaltenen Zahlung aufzuheben.<sup>10)</sup>

Notwendig ist weiters, wie bereits erwähnt, dass zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem empfangenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang besteht.<sup>11)</sup> Dies impliziert, dass dieser Gegenwert durch einen Geldbetrag ausgedrückt werden kann und ein subjektiver Wert ist, da die Besteuerungsgrundlage für Dienstleistungen stets die tatsächlich erhaltene Gegenleistung und nicht ein nach objektiven Maßstäben geschätzter Wert ist.<sup>12)</sup> Auch hat der EuGH in seiner Rechtsprechung zum Ausdruck gebracht, dass das Entgelt für eine Dienstleistung nicht in Geld erfolgen muss, sondern wiederum in einer Dienstleistung bestehen kann.<sup>13)</sup>

Wenngleich vom Gedanken der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer her sämtliche Leistungen, die ein Konsument in Anspruch nimmt, der Steuer unterliegen müssten, ist die Ausformung der Mehrwertsteuer iSd MwStSyst-RL gerade auch im Lichte dieser EuGH-Judikatur enger zu sehen. Da die Mehrwertsteuer grundsätzlich nur für entgeltliche Absatzleistungen von Unternehmern erhoben wird, ist sie vielmehr als Einkommensverwendungssteuer des Konsumenten ausgeformt.<sup>14)</sup> Liegt keine entgeltliche Leistung vor, für die der Konsument Einkommen verwendet, fällt daher, von Fällen des Eigenverbrauchs abgesehen, auch keine Umsatzsteuer an.

Zusammenfassend muss somit für die Beurteilung, ob die Bereitstellung eines Online-Dienstes oder einer App eines Anbieters gegenüber dem Nutzer eine Dienstleistung gegen Entgelt darstellt, die der Mehrwertsteuer unterliegt, die Erfüllung dreier Kriterien geprüft werden:

- das Bestehen eines Rechtsverhältnisses zwischen Anbieter und Nutzer,
- ob der Anbieter einen Gegenwert vom Nutzer erhält, der durch einen Geldbetrag ausgedrückt werden kann, und
- ob die vom Anbieter empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Nutzer erbrachte Dienstleistung darstellt.

<sup>6)</sup> ZB EuGH 10. 11. 2016, C-432/15, *Pavĺina Bařtová*, Rn 28 mwN.

<sup>7)</sup> ZB EuGH 3. 3. 1994, C-16/93, *Tolsma*, Rn 13 f; 29. 10. 2015, C-174/14, *Saudaęor*, Rn 32.

<sup>8)</sup> ZB EuGH 22. 6. 2016, C-11/15, *Āeský rozhlas*, Rn 20.

<sup>9)</sup> ZB EuGH 29. 10. 2009, C-246/08, *Kommission/Finnland*, Rn 43; 27. 10. 2011, C-93/10, *GFKL Financial Services*, Rz 17.

<sup>10)</sup> ZB EuGH 3. 3. 1994, C-16/93, *Tolsma*, Rn 19; 27. 9. 2001, C-16/00, *Cibo Participations*, Rn 43.

<sup>11)</sup> ZB EuGH 5. 2. 1981, C-154/80, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, Rn 12; 8. 3. 1988, C-102/86, *Apple and Pear Development Council*, Rn 12; 3. 3. 1994, C-16/93, *Tolsma*, Rn 13; 29. 10. 2009, C-246/08, *Kommission/Finnland*, Rn 45; 27. 10. 2011, C-93/10, *GFKL Financial Services*, Rn 19; 22. 6. 2016, C-11/15, *Āeský rozhlas*, Rn 22.

<sup>12)</sup> ZB EuGH 5. 2. 1981, C-154/80, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, Rn 13.

<sup>13)</sup> ZB EuGH 23. 11. 1988, C-230/87, *Naturally Yours Cosmetics*, Rn 15 f.

<sup>14)</sup> Siehe *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup> (2011) Einführung Rz 31 ff.

Anhand dieser Merkmale sollen im Weiteren Dienste und Apps im Internet dahingehend beurteilt werden, ob ihre Zurverfügungstellung einen steuerbaren Umsatz darstellen kann.

### 2.2. Beurteilung der umsatzsteuerlichen Entgeltlichkeit bei digitalen „Gratis-Leistungen“

Zahlreiche Online-Angebote werden zumindest teilweise durch die Einblendung von Werbung finanziert. Die Interaktion des Benutzers mit dem jeweiligen Dienst kann sich dabei jedoch auf die Anfrage zur Anzeige der verfügbaren Inhalte auf dem eigenen Endgerät beschränken. Eine solche bloße Darstellung von Werbung auf einer Website im Internet wird idR noch zu keinem Umsatz gegen Entgelt führen, weil es hier bereits an einem Rechtsverhältnis zwischen Anbieter und Nutzer fehlt. Selbst wenn der Anbieter durch den Zugriff auf seine Dienste in die Lage versetzt wird, einzelne Nutzerdaten, wie zB die IP-Adresse der Anfrage, kommerziell zu verwerten, wird alleine deshalb noch keine Dienstleistung gegen Entgelt vorliegen. Ebenso wenig kann etwa, wie der EuGH in der Rs *Tolsma*<sup>15)</sup> zum Ausdruck bringt, die Tätigkeit eines Musikers, der auf der Straße spielt, um Geld zu sammeln, als Dienstleistung gegen Entgelt iSd MwStSyst-RL angesehen werden, auch wenn er dabei gewisse Beträge einnimmt. Wie in diesem EuGH-Urteil wird nicht alleine deshalb von Entgeltlichkeit ausgegangen werden können, weil mit Geldzahlungen als Folge der Leistung gerechnet werden kann, wenn die Verwertung ohne Rechtsanspruch erfolgt und sich ihre Höhe praktisch nicht bestimmen lässt.

Anders wird dies zu sehen sein, wenn Anbieter und Nutzer tatsächlich in ein Rechtsverhältnis miteinander eintreten. Dies kann etwa dadurch erfolgen, dass im Zusammenhang mit der Anmeldung zu einem persönlichen Benutzerkonto und -authentifizierungen gebundenen Dienst (zB *Facebook*, *Gmail*, *Snapchat*, *WhatsApp* etc) ausdrücklich Geschäftsbedingungen angenommen werden, aber möglicherweise auch bereits durch aktive Benutzereingaben im jeweiligen Online-Angebot, etwa durch das anonyme Eintippen einer Suchanfrage (zB *Google*, *Bing* etc) oder den Abruf eines Videos (*Youtube*, *Vimeo* etc). In solchen Fällen, in denen durch Vorhandensein eines Rechtsverhältnisses die erste Bedingung für das Vorliegen einer Dienstleistung gegen Entgelt erfüllt ist, muss weiter geprüft werden, ob der Anbieter einen Gegenwert vom Nutzer erhält, der durch einen Geldbetrag ausgedrückt werden kann, und ob diese vom Anbieter empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die erbrachte Dienstleistung darstellt.

Der grundsätzliche wirtschaftliche Wert von Nutzern und insb deren Daten ist offenkundig, was etwa bei Betrachtung verschiedener Internetunternehmen deutlich wird, deren Aktienkurse sich positiv entwickelt haben, obwohl teilweise noch kein einziges Mal ein Bilanzgewinn ausgewiesen wurde. Um einen mehrwertsteuerlichen Gegenwert für eine Dienstleistung darstellen zu können, muss diesen Daten aber aus Sicht des Online-Anbieters ein subjektiver Wert zugemessen werden können, da die Besteuerungsgrundlage für Dienstleistungen die tatsächlich erhaltene Gegenleistung und nicht ein nach objektiven Maßstäben geschätzter Wert ist.<sup>16)</sup> Nun haben individuelle Nutzerdaten an sich durchaus einen gewissen Wert, allerdings ist dieser idR extrem gering.<sup>17)</sup> Das wertschöp-

<sup>15)</sup> EuGH 3. 3. 1994, C-16/93, *Tolsma*.

<sup>16)</sup> EuGH 5. 2. 1981, C-154/80, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, Rn 13.

<sup>17)</sup> Der Wert von beispielsweise einer Million deutschen E-Mail-Adressen liegt nach Expertenangaben in Summe bei 18 Euro; siehe *Günther*, 1.000 oder 10.000 Euro – Was ist meine E-Mail-Adresse wert? Hessischer Rundfunk online (3. 5. 2012), abrufbar unter [http://blogs.hr-online.de/blogmirror\\_public/dpdk/2012/05/03/1-000-oder-10-000-euro-was-ist-meine-e-mail-adresse-wert/](http://blogs.hr-online.de/blogmirror_public/dpdk/2012/05/03/1-000-oder-10-000-euro-was-ist-meine-e-mail-adresse-wert/) (Zugriff am 17. 1. 2017); *Fröhlich*, Was bin ich wert? Brandeins (März 2014), abrufbar unter <https://www.brandeins.de/archiv/2014/beobachten/was-bin-ich-wert/> (Zugriff am 17. 1. 2017); *Kling*, So wenig sind persönliche Daten wert, Heise online (24. 5. 2011), abrufbar unter <https://www.heise.de/tp/features/So-wenig-sind-persoentliche-Daten-wert-3389859.html> (Zugriff am 17. 1. 2017).

fende wirtschaftliche Potenzial ergibt sich erst aus deren Sammlung, Aufbereitung und zielgerichteter Auswertung durch den Anbieter („Data-Mining“). Dies bedeutet aber, dass der größte Teil der Wertschöpfung auf der Ebene des Anbieters passiert und nur ein marginaler Teil des Gesamtwerts der bloßen Überlassung der Nutzerdaten selbst zugerechnet werden kann.

Aber selbst wenn der Anbieter in Form der Nutzerdaten einen Wert empfängt, der durch einen Geldbetrag ausgedrückt werden kann, muss dieser noch den tatsächlichen Gegenwert für die erbrachte Dienstleistung darstellen. Denkbar ist, dass der Geschäftszweck eines Internetunternehmens (bzw. der Sinn und Zweck des Angebots einer elektronischen Dienstleistung) ausschließlich darin besteht, Nutzerdaten zu sammeln, ohne dass aus der Datenübertragung selbst ein Wert für die Anwender entsteht (zB Online-Umfragen).<sup>18)</sup> In den allermeisten Fällen werden die Benutzer ihre Daten aber primär im eigenen Interesse und gerade deshalb zur Verfügung stellen, weil sie selbst dadurch erst einen besseren Wert aus dem jeweiligen Angebot ziehen können. Ein Nutzer muss bspw. Schlagworte an eine Suchmaschine senden, um zielgerichtete Resultate zu erhalten; legt ein persönliches Profil an, weil er von anderen gefunden werden will; lädt ein Bild oder Video hoch, damit Freunde und Bekannte es betrachten können; speichert Daten in einer Cloud, um sie später wieder abrufen zu können; gibt seinen Standort über das GPS-Modul seines Smartphones bekannt, um ortsggebundene Informationen zu erhalten etc. Die Datenübertragung folgt dabei keinem Leistungs- oder Austauschprinzip, sondern ist vielmehr „Mittel zum eigenen Zweck“ der Anwender. Der Anbieter des Online-Dienstes fordert auf den Einzelfall bezogen hingegen keine konkret bewertbare Gegenleistung des Nutzers ein,<sup>19)</sup> sondern muss die Daten in einem ersten Schritt auch deshalb erheben, um seine digitale Leistung überhaupt erbringen zu können. Die entsprechenden Nutzerdaten sind daher weniger Gegenleistung als faktische Voraussetzung für die Existenz der Dienstleistung überhaupt.

Freilich kann (und wird zur Finanzierung der angebotenen Dienste) der Anbieter die derart übermittelten „Kundendaten“ in ihrer Gesamtheit für weitere Geschäftszwecke nutzen, doch ist das keine Besonderheit der digitalen Wirtschaft. Auch in der Welt der realen Güter kann bspw. ein Einzelhändler die Informationen über seine Kunden und deren Kaufgewohnheiten oder deren Namen und Lieferadressen dazu nutzen, seine Lagerhaltung, Logistik und Werbung daran auszurichten und dadurch zusätzliche Geschäftschancen zu generieren (oder aber auch die Daten weiterzuverkaufen). Gerade im Rahmen von Kundenbindungsprogrammen („Kundenkarten“) werden vielfach Rabatte gewährt, die nicht zuletzt zu einer Minderung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage führen. Es kommt für Besteuerungszwecke nicht zu einer fiktiven „Preisauflüfung“, die berücksichtigt, dass der Einzelhändler durch die gewonnenen Informationen einen Vorteil hat (obwohl gerade dies vielfach einen wesentlichen Grund für die Rabattgewährung darstellt). Ähnlich ist die Lage im Bereich der zielgerichteten Werbung gegenüber Kunden, mit denen ein Rechtsverhältnis besteht: Auch herkömmliche Medien wie Zeitungen, Fernsehen oder Kinovorführungen nutzen die Aufmerksamkeit bzw. Anwesenheit der Leistungsempfänger zur Platzierung von Werbung aus und erschließen damit eine zusätzliche Einnahmequelle, die das Anbieten der eigentlichen Leistung zu günstigeren Preisen ermöglicht. Dies hat aber bisher nicht zur Überlegung geführt, dass durch das Dulden der Werbung seitens des Kunden ein in Geld ausdrückbarer Wert geschaffen werde, der im unmittelbaren Zusammenhang mit der Hauptleistung stehe und folglich der Umsatzsteuer unterliege.

<sup>18)</sup> Vgl. *Grambeck*, DStR 2016, 2026 (2032).

<sup>19)</sup> Vgl. *Grambeck*, DStR 2016, 2026 (2030).

In gewisser Hinsicht können in den angesprochenen Konstellationen auch Parallelen zum EuGH-Urteil in der Rs *Julius Fillibeck Söhne*<sup>20)</sup> gezogen werden, wonach die unentgeltliche Beförderung von Arbeitnehmern kein unternehmensfremder Zweck (mit Eigenverbrauchsbesteuerung) ist, wenn der Bedarf des Unternehmens den persönlichen Vorteil des Arbeitnehmers aus der Beförderung überwiegt. Bei der erwähnten Art von Online-Angeboten liegt die Übermittlung bestimmter Benutzerdaten gerade auch im Interesse des Anwenders und ist notwendige Voraussetzung, um den Dienst überhaupt zum eigenen Vorteil verwenden zu können. Dies alleine stellt nicht zwangsläufig eine als mehrwertsteuerliche Gegenleistung taugliche Zuwendung an einen anderen (in diesem Fall den Anbieter) dar, selbst wenn auch dieser einen wirtschaftlichen Nutzen daraus ziehen kann. Der EuGH führt im erwähnten Urteil auch aus, dass die Beförderung der Arbeitnehmer nicht gegen Entgelt erfolgte, weil im Vergleich zu jenen Arbeitnehmern, die nicht befördert wurden, keine Abzüge vom Arbeitslohn stattfanden. Auch dies kann möglicherweise das bisherige Ergebnis stützen: Die Kostenfreiheit vieler Online-Angebote für den Benutzer (etwa die Bereitstellung von Kapazität in Cloud-Speichern) hängt nicht davon ab, ob und welche Daten er in welcher Qualität letztlich tatsächlich bereitstellt.

Allerdings kann es – sowohl in der realen Welt als auch im Internet – durchaus Geschäftsfälle geben, bei denen die vom Anbieter empfangene Vergütung einen tatsächlichen Gegenwert für die dem Nutzer erbrachte Dienstleistung darstellt. So wurde erst kürzlich von einem Modell berichtet, bei dem Benutzer einer eigens dafür entwickelten App ein Ticket für die Straßenbahn oder S-Bahn elektronisch ohne weitere Geldzahlung erhalten konnten. Die Voraussetzungen dafür waren aber die Erstellung eines Benutzerkontos mit der Übermittlung von persönlichen Daten und die Betrachtung von drei bis vier ca. einminütigen Werbevideos, die aus einer Liste von Sponsoren ausgewählt werden mussten und zwar pausiert, aber nicht übersprungen werden konnten.<sup>21)</sup> In diesem Fall stellt der Nutzer dem Anbieter (der sich über die Werbung finanziert) unmittelbar für dessen Leistung (Ticket) seine Zeit am Smartphone, die Auswahl der Werbespots und die persönlichen Daten zur Verfügung. Der Benutzer hat gerade kein eigenes Interesse am Betrachten der Werbung, sondern ausschließlich am Erhalt des Fahrscheins. In diesem Fall wird der persönliche Vorteil, den der Nutzer aus der Übermittlung der Daten selbst erhält, daher gegenüber dem Bedarf des Anbieters, den Werbekunden die Daten und die Aufmerksamkeit des Kunden anzubieten, nebensächlich sein.<sup>22)</sup> In solchen Fällen wird der Konsument ohnedies auf andere Weise als durch einen ihm dienenden Ausfluss der Datennutzung, wie eben zB mit einem Gratisticket, „entschädigt“. Fraglich ist, ob der subjektive Wert dieser Gegenleistung in Geld ausgedrückt werden kann, doch wird ein solcher aufgrund des unmittelbaren Zusammenhangs mit dem Ticket wohl Ausdruck im Einkaufspreis des Anbieters finden.<sup>23)</sup>

Zusammenfassend wird für die Frage des Vorliegens einer Gegenleistung bei gegebenem Rechtsverhältnis also darauf abzustellen sein, ob das jeweilige Benutzerverhalten und die Datenübermittlung für die Dienstleistung an den Anwender erforderlich sind und dessen Nutzung überwiegend dem Anbieter dient. Wenn die Datenbereitstellung Ausfluss des Eigeninteresses des Anwenders an der Nutzung ist (zB Anlegen eines Profils mit persönlichen Informationen in sozialen Netzwerken, Eingabe eines Suchbegriffs, Versand und Empfang von E-Mails über Server des Anbieters, Ortung durch Navigationssoftware etc), wird darin keine umsatzsteuerliche Gegenleistung zu erblicken sein. Ist die Bereitstellung von Informationen und Aufmerksamkeit hingegen für den Anwen-

---

<sup>20)</sup> EuGH 16. 10. 1997, C-258/95, *Julius Fillibeck Söhne*.

<sup>21)</sup> Siehe *Scheibler*, *WelectGo: Kostenlos mit Bus und Bahn fahren*, ZRB – der Zugreiseblog (4. 11. 2016), abrufbar unter <https://www.zugreiseblog.de/welectgo-bus-bahn-fahren-kostenlos/> (Zugriff am 17. 1. 2017).

<sup>22)</sup> Vgl. EuGH 16. 10. 1997, C-258/95, *Julius Fillibeck Söhne*, Rn 30.

<sup>23)</sup> Vgl. EuGH 23. 11. 1988, C-230/87, *Naturally Yours Cosmetics Ltd*, Rn 17 f.

der selbst ohne Interesse (zB Teilnahme an einer Umfrage für Marktforschungszwecke, zwangsläufige Auswahl und Betrachtung von Werbung etc) und nur darauf gerichtet, eine andere Leistung vom Anbieter zu erhalten (zB einen kostenlosen Fahrschein), liegt ein umsatzsteuerbarer Leistungsaustausch vor.

### **2.3. Besteuerung als unentgeltliche sonstige Leistung für unternehmensfremde Zwecke?**

Wenn in der Datenübermittlung des Nutzers tatsächlich keine Gegenleistung erbracht wird, könnte eine Umsatzbesteuerung als unentgeltliche sonstige Leistung für Zwecke außerhalb des Unternehmens (§ 3a Abs 1a Z 2 UStG) angedacht werden. Da es sich bei der Zurverfügungstellung von Online-Diensten und Apps aber regelmäßig um Zwecke des Unternehmens handelt und diese überwiegend nicht Arbeitnehmern zur Verfügung gestellt werden, wird eine Erfassung als fiktive sonstige Leistungen in diesem Sinne nicht in Betracht kommen.

Somit wird im Ergebnis wohl nur in den eher seltenen Fällen Umsatzsteuerbarkeit gegeben sein, in denen ein Rechtsverhältnis zwischen den Anbietern und Nutzern besteht, der Anbieter einen Gegenwert vom Nutzer erhält, der durch einen Geldbetrag ausgedrückt werden kann, und die vom Anbieter empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Nutzer erbrachte Dienstleistung darstellt. Letztere Voraussetzung wird nur dann erfüllt sein, wenn ausschließlicher Zweck des Angebots die Sammlung von Nutzerdaten und deren Übermittlung ist, ohne dass daraus ein Vorteil für den Nutzer selbst entsteht (oder wenn der Vorteil des Anbieters im Vergleich bei Weitem überwiegt).

## **3. Praktische Folgefragen bei Umsatzsteuerpflicht**

### **3.1. Ermittlung der Bemessungsgrundlage**

In jenen Fällen, in denen bei Geschäftsfällen zwischen Anbietern und Nutzern im Internet tatsächlich ein steuerbarer Umsatz gegen Entgelt vorliegt, wird es sich bei diesen Leistungen um tauschähnliche Umsätze iSd § 3a Abs 2 UStG handeln. Bei tauschähnlichen Umsätzen gilt gem § 4 Abs 6 UStG der Wert jedes Umsatzes als Entgelt für den anderen Umsatz. Dementsprechend wird Bemessungsgrundlage für die Dienstleistung des Anbieters der Wert der Nutzerdaten oder sonstiger Leistungen des Nutzers sein, der die Gegenleistung darstellt. Wie bereits angesprochen gibt es zwar für gewisse Rohdaten von Nutzern – meist sehr niedrige – Marktpreise, die als Bemessungsgrundlage angesetzt werden könnten. Kann aber ein Marktpreis nicht ermittelt werden, hat der EuGH in vergleichbaren Fällen judiziert, dass der Einkaufspreis der Vorleistung<sup>24)</sup> bzw die Kosten für die Leistung, die an den Nutzer erbracht wird, die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer darstellen. Wenngleich die Kosten der gegenüber dem einzelnen Nutzer erbrachten Dienste oder Apps (zB für Entwicklung, Betrieb, Marketing etc) sicherlich oftmals nur schwer ermittelt werden können, ließen sich diese für gesamte Besteuerungszeiträume zumindest schätzen.

### **3.2. Unternehmereigenschaft von Nutzern**

Fraglich ist bei Entgeltlichkeit weiters, ob Nutzer bei nachhaltigen Leistungen (zB regelmäßige Beantwortung von Umfragen oder Produktion von Content) oder dauerhafter Überlassung von Nutzerdaten ebenso zu Unternehmern werden oder, wenn sie bereits Unternehmer sind, solche Leistungen im Rahmen des Unternehmens ausüben. Unternehmer ist gem § 2 Abs 1 UStG, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche

<sup>24)</sup> EuGH 2. 6. 1994, C-33/93, *Empire Stores*, Rn 19; 3. 7. 2001, C-380/99, *Bertelsmann*, Rn 23 f.



Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt.

Diese Kriterien werden in jenen Fällen, in denen die Nutzer Leistungen erbringen, die gänzlich oder überwiegend im Interesse des Anbieters liegen, wohl erfüllt sein, wenn solche Tätigkeiten wiederholt oder dauerhaft erfolgen (eine einmalige Bekanntgabe von Daten wird idR keine Nachhaltigkeit begründen).<sup>25)</sup> In derartigen Konstellationen wird die Gegenleistung des Anbieters aber oft über die bloße Zurverfügungstellung der Plattform bzw des Dienstes hinausgehen (zB entlohnt die Videoplattform *Youtube* jene Bereitsteller von Content, die mit ihren Videos hohe Zugriffszahlen erzeugen, mit Geldzahlungen).<sup>26)</sup> Wenn sich die Absicht zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen hingegen ausschließlich auf die Verwendung und damit den Nutzungswert des Dienstes selbst beschränkt, wird eine Tätigkeit iSd § 1 Abs 2 iVm § 6 Liebhaberei-VO vorliegen. Das benötigte Equipment wie zB Smartphone, Laptop, Kamera etc wird nämlich regelmäßig viel mehr Ausgaben verursachen, als „Einnahmen“ durch die Nutzung des Dienstes oder der App erzielt werden.

Die MwStSyst-RL selbst kennt den Begriff des Unternehmers nicht, sondern definiert in ihrem Art 9 einen Steuerpflichtigen als jemanden, der eine wirtschaftliche Tätigkeit selbstständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis.<sup>27)</sup> Auch die Judikatur des EuGH zu dieser Bestimmung spricht gegen eine Unternehmereigenschaft durch die bloße Nutzung eines Online-Dienstes oder einer App. Wesentliches Merkmal der Selbstständigkeit der Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit ist nach dieser Rechtsprechung<sup>28)</sup> nämlich ua, ob der Betroffene das mit der Ausübung dieser Tätigkeiten einhergehende wirtschaftliche Risiko trägt. In jenen Fällen, in denen der Nutzer keine Aufwendungen in Form von Zeit oder Kosten hat und auch die Einnahmen mit seinem Zeit- und Mitteleinsatz nicht beeinflussen kann, ist nicht davon auszugehen, dass er wirtschaftliches Risiko trägt. Anders wäre dies, wenn er mit seiner Zeit und Mühe auf das Ergebnis der Tätigkeit und somit die Höhe der Einnahmen einwirken könnte. Im Normalfall der Nutzung von Diensten und Apps im Internet wird dies gerade nicht der Fall sein: Der Anwender kann nur sehr bedingt den Nutzungswert des jeweiligen Angebots beeinflussen.

### 3.3. Vollzug der Umsatzbesteuerung

Soweit es tatsächlich zu einem Leistungsaustausch bei der Nutzung von Diensten und Apps kommt, richtet sich der Leistungsort nach § 3a Abs 6 UStG, falls der Leistungsempfänger Unternehmer iSd § 3a Abs 5 Z 1 oder 2 UStG ist, oder nach § 3a Abs 13 UStG, falls der Leistungsempfänger Nichtunternehmer ist. Im ersten Fall geht die Steuerschuld jeweils auf den Leistungsempfänger über, der dafür – soweit er dazu berechtigt ist – den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen kann. Im zweiten Fall kommt es zu einer Besteuerung des Anbieters als leistender Unternehmer an dem Ort, an dem der Leistungsempfänger seinen Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat. Der Anbieter kann sich im Inland registrieren lassen und seinen steuerlichen Verpflichtungen nachkommen oder die Regelung des § 25a bzw Art 25a UStG („Mini-One-Stop-Shop“) in Anspruch nehmen und in einem Mitgliedstaat der EU seine mehrwertsteuerlichen Verpflichtungen für alle Mitgliedstaaten erfüllen.

<sup>25)</sup> Eine solche Datenbekanntgabe – auch gegen Entgelt – wird wohl analog einer nicht nachhaltigen und damit keine wirtschaftliche Tätigkeit begründenden Ausnutzung der bloßen Eigentümerposition gleichkommen; vgl dazu zB EuGH 15. 9. 2011, C-180/10, *Slaby*, und C-180/11, *Ku?*.

<sup>26)</sup> Siehe zB *Fichter*, Youtube – Da guckst du, Zeit Online (10. 10. 2013), abrufbar unter <http://www.zeit.de/2013/42/jugendliche-generation-youtube-medien> (Zugriff am 17. 1. 2017).

<sup>27)</sup> EuGH 26. 3. 1987, C-235/85, *Kommission/Niederlande*, Rn 6; 16. 9. 2008, C-288/07, *Isle of Wight Council ua*, Rn 27; 29. 10. 2009, C-246/08, *Kommission/Finnland*, Rn 35.

<sup>28)</sup> ZB EuGH 27. 1. 2000, C-23/98, *Heerma*, Rn 18; 18. 10. 2007, C-355/06, *Van der Steen*, Rn 23; 29. 9. 2015, C-276/14, *Gmina Wroclaw*, Rn 34; 12. 10. 2016, C-340/15, *Nigl ua*, Rn 28.



---

---

**i Auf den Punkt gebracht**

Für die Beurteilung, ob ein Dienst oder eine App eines Anbieters gegenüber dem Nutzer im Internet eine Dienstleistung gegen Entgelt darstellt und daher der Umsatzsteuer unterliegt, muss die Erfüllung dreier Kriterien geprüft werden:

- das Bestehen eines Rechtsverhältnisses zwischen Anbieter und Nutzer,
- ob der Anbieter einen Gegenwert vom Nutzer erhält, der durch einen Geldbetrag ausgedrückt werden kann, und
- ob die vom Anbieter empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Nutzer erbrachte Dienstleistung darstellt.

Die bloße Werbung auf einer Website im Internet wird idR mangels Rechtsverhältnisses zwischen dem Anbieter und dem Nutzer zu keinem Umsatz gegen Entgelt führen. Selbst wenn ein Rechtsverhältnis, etwa durch die persönliche Anmeldung zu einem Dienst, begründet wird und der Anbieter einen Gegenwert vom Nutzer erhält, der durch einen Geldbetrag ausgedrückt werden kann, wird die Übergabe von Nutzerdaten oftmals „Mittel zum Zweck“ sein und im Interesse des Nutzers selbst liegen (die Eingabe von Begriffen in einer Suchmaschine dient etwa primär dem Erzielen passender Suchresultate, nicht der Abgeltung des Anbieters). Damit fehlt es an einer umsatzsteuerlichen Gegenleistung und der für die Besteuerung der „kostenlosen“ Bereitstellung dieses Dienstes notwendigen Entgeltlichkeit.

Die vom Anbieter empfangene Vergütung wird nur dann den tatsächlichen Gegenwert für die dem Nutzer erbrachte Dienstleistung darstellen, wenn die Sammlung von Nutzerdaten ausschließlicher Zweck des Angebots ist, ohne dass aus der Datenübermittlung selbst ein Vorteil für den Nutzer entsteht (oder wenn der Vorteil für den Anbieter bei Weitem überwiegt). In solchen Fällen kann Entgeltlichkeit insb vorliegen, wenn der Nutzer anders „entschädigt“ wird (zB mit einer Zahlung oder einem Straßenbahnticket für das gezielte Betrachten von Werbung oder die Teilnahme an einer Umfrage).

---

---

---

## Steuertermine im März

Am 15. März 2017 sind folgende Abgaben fällig:

- Umsatzsteuer, Vorauszahlung für Jänner 2017;
- Normverbrauchsabgabe für Jänner 2017;
- Elektrizitäts-, Erdgas- und Kohleabgabe für Jänner 2017;
- Werbeabgabe für Jänner 2017;
- Kapitalertragsteuer gemäß § 93 Abs 3 iVm § 96 Abs 1 Z 3 EStG für Jänner 2017;
- Lohnsteuer für Februar 2017;
- Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für Februar 2017;
- Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für Februar 2017;
- Kommunalsteuer für Februar 2017.