

## Eine modifizierte Digitalsteuer als Ergänzungssteuer zur Mehrwertsteuer – zur Besteuerung der vom Nutzer beigebrachten Wertschöpfung

Wei Zhang,\* Hamburg

**Kurztext:** Die von der EU-Kommission im Jahr 2018 vorgeschlagene Digitalsteuer ist höchst umstritten. Bislang konzentrierten sich die Diskussionen darüber auf die Besteuerung der von dem Nutzer beigebrachten Wertschöpfung aufgrund eines B2C-Modells, in dem Google und Co als der den digitalen Service leistende Unternehmer und die privaten Nutzer als Verbraucher in Erscheinung treten. Dieser Beitrag geht in die umgekehrte Richtung und untersucht, ob die vom Nutzer erzeugte Wertschöpfung aufseiten des Nutzers als die des privaten Daten anbietenden Dienstleistungsunternehmers besteuert werden kann, und wenn ja, ob als Ertragsteuer oder als Mehrwertsteuer. Im Ergebnis kann die vom Nutzer beigebrachte Wertschöpfung aufseiten des Nutzers durch eine modifizierte Digitalsteuer als eine befristete Ergänzungssteuer zur Mehrwertsteuer erfasst werden, bevor die OECD in Zukunft möglicherweise eine neue „Signal-Vermittlungsservicebetriebstätte“ in Art 5 des OECD-Musterabkommens einführt.

**Schlagworte:** Digitalsteuer, Ort der Digitalsteuer, Modifikation der Digitalsteuer, Wertschöpfung des Nutzers, online tauschähnliche Umsätze, Signal-Vermittlungsservicebetriebstätte, Eingangsmarkt/Ausgangsmarkt der Daten

### I. Einleitung

In diesem Beitrag wird zuerst durch drei anschauliche Beispiele der Unterschied zwischen dem Geschäft durch die Benutzung des Internets bloß als ein Vermittlungsmedium und dem Geschäft durch die Benutzung des Internets als ein Mittel der Datensammlung illustriert. Es wird klargestellt, dass beim letztgenannten Geschäft ein steigender Wert durch die Nutzer geschöpft wird. Da der Markt sich dort befindet, wo das Angebot und die Nachfrage zusammentreffen, sollte der Ort der Wertschöpfung auf die Basisstationen des Mobilfunknetzes und deren Server abgestellt werden. Es ist daher zu empfehlen, eine neue „Signal-Vermittlungsservicebetriebstätte“ in Art 5 OECD MA einzuführen.

---

\* Wei Zhang hat die Ausbildung an der Fachhochschule Ludwigshafen a. R. erfolgreich als Diplombetriebswirt (FH) abgeschlossen sowie einen Master of International Taxation an der Universität Hamburg absolviert. Derzeit ist er Dissertant an der Universität Linz. Dieser Beitrag ist während des Doktorats-Seminars bei Herrn Prof. Dr. Michael Tumpel an der Universität Linz entstanden.

**Fundstelle:** Wei Zhang, Eine modifizierte Digitalsteuer als Ergänzungssteuer zur Mehrwertsteuer zur Besteuerung der von dem Nutzer beigebrachten Wertschöpfung, ALJ 2019, 141–154 (<http://alj.uni-graz.at/index.php/alj/article/view/147>).

Bevor die OECD in Zukunft möglicherweise eine solche „Signal-Vermittlungsservicebetriebstätte“ einführt, wird eine Modifikation der von der EU vorgeschlagenen Digitalsteuer empfohlen und eine „Signal-Vermittlungsservicebetriebstätte“ zur ergänzenden ertragsteuerlichen Besteuerung dieser Wertschöpfung seitens Google und Co vorgeschlagen. Danach wird untersucht, ob die vom Nutzer erzeugte Wertschöpfung auf Seiten des Nutzers besteuert werden kann, und wenn ja, ob als Ertragsteuer oder als Mehrwertsteuer. Im Ergebnis kann die vom Nutzer beigetragene Wertschöpfung auf Seiten des Nutzers mehrwertsteuerlich erfasst werden. Da es kaum möglich und auch kostenaufwendig ist, bei Millionen von Nutzern die Mehrwertsteuer zu erheben, kann eine modifizierte Digitalsteuer als eine Ergänzungssteuer zur Mehrwertsteuer durch das Reverse-Charge-Verfahren bei Google und Co erhoben werden.

## II. Wertschöpfung durch den Nutzer

Um die Digitalsteuer zu verstehen, stellt man sich am besten drei Geschäfte vor: 1) ein Unternehmen in den USA verkauft und versendet eine online georderte Musik-CD per Post an den Kunden in Deutschland; 2) ein Unternehmen in den USA gewährt seinem Kunden in Deutschland das Hören oder den Download eines Musikstückes auf seiner Webseite gegen die Zahlung per Online-Banking; 3) ein Unternehmen in den USA gewährt seinem Kunden in Deutschland das kostenlose Hören oder den Download eines Musikstückes auf seiner Webseite gegen die Zustimmung für ein Nutzungsrecht an den Daten des Kunden. Das Unternehmen in USA verkauft die Daten des Nutzers an Werbeagenturen und erzielt damit einen Gewinn. Das Unternehmen in den USA zahlt auf den Gewinn Ertragsteuern. Die drei Geschäfte können in zwei Gruppen unterteilt werden: das erste Geschäft und das zweite Geschäft bilden Gruppe A, das dritte Geschäft ist Gruppe B.

### A. Besteuerung der Gruppe A

Das wichtigste Merkmal der Gruppe A ist, dass der Nutzer einmal für Produkt oder Dienstleistung bezahlt. Der Nutzer hat den Wert des Produkts oder der Dienstleistung nur gekauft, aber nicht dazu beigetragen.<sup>1</sup> Steuerlich gesehen könnte der Gewinn bei der Gruppe A, die oft als E-Commerce<sup>2</sup> bezeichnet wird, durch das etablierte Besteuerungssystem gut erfasst werden. Deutschland bekommt bei der Versendung der CD per Post aus den USA die Einfuhrumsatzsteuer gem § 1 Abs 1 Nr 4 dUStG<sup>3</sup> (§ 1 Abs 1 Z 3 öUStG<sup>4</sup>), beim Online-Hören und Download gegen Online-Zahlung die Umsatzsteuer gem § 3a Abs 5 Satz 2 Nr 3 dUStG (§ 3a Abs 13 öUStG), als Wohnsitzstaat des Leistungsempfängers. Die USA hat allein das Besteuerungsrecht für die Körperschaftsteuer, da die CD in den USA produziert und dafür die Infrastruktur in den USA in Anspruch genommen wird.<sup>5</sup> Die USA als der Staat, in dem das Unternehmen direkten Kundenkontakt pflegt (sog „brick and mortar“-Firmen),<sup>6</sup> hat somit das Recht, den Gewinn zu besteuern. Für die Produktion bekommt die

<sup>1</sup> Vgl Schanz/Sixt, Betroffene Geschäftsmodelle des EU-Richtlinienvorschlags zur Digitalsteuer, DStR 2018, 1988.

<sup>2</sup> Vgl Schanz/Sixt, DStR 2018, 1988; vgl Cloer/Niemeyer, Besteuerung der digitalen Wirtschaft durch EU-Kommissionsvorschlag: Digitalsteuer, DStZ 17/2018, 611.

<sup>3</sup> Umsatzsteuergesetz (UStG) BGBl I 2005/386.

<sup>4</sup> Umsatzsteuergesetz (UStG) BGBl 1994/663.

<sup>5</sup> Valta, Verfassungs- und Abkommensrechtsfragen des Richtlinienentwurfs für eine Steuer auf digitale Dienstleistungen, IStR 2018, 765.

<sup>6</sup> Bendlinger, (Un-)Sinn der digitalen Betriebsstätte: Richtlinienpaket der EU zur Besteuerung der Digital Economy, SWI 2018, 270.

USA die Ertragsteuer, für den Verkauf erhält Deutschland die Umsatzsteuer.<sup>7</sup> Damit kann keiner unzufrieden sein. Das ist genau der Grund dafür, dass Art 3 Abs 4 lit a im EU-Vorschlag COM (2018)147 final die Gruppe A von der Besteuerung der Digitalsteuer ausnimmt.<sup>8</sup> Das Problem der Besteuerung liegt bei dem Gewinn der Gruppe B. Sowohl OECD<sup>9</sup> also auch die europäische Kommission sieht insofern eine Herausforderung für eine faire und wirksame Besteuerung dieses Geschäftsmodells, weil die bestehenden Körperschaftsteuervorschriften nicht in der Lage sind, die Reichweite solcher digitalen Aktivitäten zu erfassen<sup>10</sup> (ausführlich siehe Kap 1.2). Anders als die OECD<sup>11</sup> hat die EU statt der abstrakten Beschreibung von Lösungsvorschlägen einen konkreten Handlungsvorschlag,<sup>12</sup> nämlich die Digitalsteuer als Zwischenlösung, vorgelegt.<sup>13</sup>

## B. Besteuerung der Gruppe B

Der Unterschied zwischen der Gruppe B und der Gruppe A liegt darin, dass bei Gruppe A der durch den Verkauf des Musikstücks/CD oder der durch das Gewähren des kostenpflichtigen Hörens/Downloads erzielte Gewinn des Unternehmens in den USA ein fixer Beitrag ist; bei Gruppe B hingegen kann das Unternehmen in den USA einen gesteigerten Gewinn erzielen, der sich aus den Beiträgen von Millionen Nutzern speist.<sup>14</sup> Da es kostenlos ist, werden Millionen der Kunden oder noch mehr die Webseite des Unternehmens besuchen, um gegen Einwilligung zur Datennutzung die Musik frei online hören und downloaden zu können, sodass ihre persönlichen Nutzungsdaten in die Hand des Unternehmens in den USA geraten, obwohl kaum zusätzliche Kosten (Grenzkosten) für die Unternehmen in den USA weiter verursacht werden.<sup>15</sup> Das Unternehmen in den USA analysiert diese Daten, findet das private Profil und den Geschmack jedes Kunden heraus und verkauft das Ergebnis dieser Datenverarbeitung an die verschiedenen Werbeagenturen, damit sie nutzerspezifische Werbung an identifizierbare Nutzer senden können. Je mehr die Nutzer diese kostenlose Digitaldienstleistung benutzen, desto wertvoller sind deren Daten, und desto höher ist der Gewinn des Unternehmens in den USA. Das genau ist das Geschäftsmodell von Google und Co.

<sup>7</sup> Vgl *Schön*, Ten Questions about Why and How to Tax the Digitalized Economy, Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance Working Paper 2017, 11 und 17 unten.

<sup>8</sup> Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen COM (2018) 148 final, 9 und 29 ([http://www.europarl.europa.eu/Reg>Data/docs\\_autres\\_institutions/commission\\_europeenne/com/2018/0148/COM\\_COM%282018%290148\\_DE.pdf](http://www.europarl.europa.eu/Reg>Data/docs_autres_institutions/commission_europeenne/com/2018/0148/COM_COM%282018%290148_DE.pdf) [abgefragt am 12. 9. 2019]).

<sup>9</sup> Vgl OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung-Steuerliche Herausforderungen der Digitalisierung- Zwischenbericht 2018, 18 (<https://www.oecd.org/publications/steuerliche-herausforderungen-der-digitalisierung-zwischenbericht-2018-9789264310438-de.htm>) [abgefragt am 12. 9. 2019].

<sup>10</sup> Vorschlag einer Digitalsteuer COM (2018) 148 final, 1 und 2.

<sup>11</sup> OECD/G20 Projekt -Steuerliche Herausforderungen der Digitalisierung- Zwischenbericht 2018, 19.

<sup>12</sup> Vgl *Roderburg*, Neues zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft, Ubg 5/2018, 252.

<sup>13</sup> Vorschlag einer Digitalsteuer COM (2018) 148 final, 4.

<sup>14</sup> Vgl *Rüscher*, Vorschlag für eine europaweite Digitalsteuer zur Erfassung neuer Geschäftsmodelle in der digitalen Wirtschaft; MwStr 2018, 419.

<sup>15</sup> Vgl *Englisch*, „Kostenlose“ Online-Dienstleistungen: tauschähnlicher Umsatz?, UR 22/2017, 875.

### III. Besteuerung auf Google und ähnliche Firmen

#### A. Problem für USA-Finanzbehörden

Der Gewinn von Google und Co aus dem Verkauf der Daten des Nutzers im Ausland war „staatenloser“ Gewinn<sup>16</sup>, weil Google und Co aufgrund der aggressiven Steuergestaltung (Dutch Sandwich Double Irish<sup>17</sup>) die Besteuerung sowohl in den USA als auch in der EU vermieden haben.<sup>18</sup> Diese doppelte Nichtbesteuerung war eine Begründung bzw eine Rechtfertigung für die Einführung einer Digitalsteuer gewesen.<sup>19</sup> Aber eine Erweiterung der Hinzurechnungsbesteuerung im Rahmen der US-Steuerreform 2018 (Global Intangible Low-Taxed Income, GILTI, § 951A Internal Revenue Code, Tax Cuts and Jobs Act, unterzeichnet am 22. Dezember 2017<sup>20</sup>) führte zu einer Einschränkung solcher Steuergestaltungen in den USA.<sup>21</sup> Die nicht in den USA ausgeschütteten Gewinne unterliegen nun einer Mindestbesteuerung von im Ergebnis rund 13%;<sup>22</sup> das wurde sogar als Beseitigung dieser Art von Steuergestaltung angesehen.<sup>23</sup>

#### B. Problem für Deutschland als Vertreter der EU-Mitgliedstaaten

##### 1. Entstehen der Wertschöpfung

Bei Gruppe A erbringt der Verkauf der Musik-CD durch die Versendung oder durch das kostenpflichtige Online-Hören Google und Co einen einmaligen Gewinn. Bei Gruppe B steigt der von dem Musikstück erbrachte Gewinn kontinuierlich. Wenn tausende Nutzer dieses Musikstück hören, bekommen Google und Co deren Daten. Wenn aber eine Million Nutzer es hören, bekommen Google und Co die Daten in entsprechend größerer Menge. Der Wert der Platzierung der Werbung in Verbindung mit diesem Musikstück steigt. Das bringt Google und Co immer mehr Gewinn (Umsatzwachstum 14%),<sup>24</sup> obwohl die Herstellungskosten für das Musikstück nur einmalig sind. Die Wertsteigerung beim Musikstück wird vom Nutzer beigetragen. Google und Co zahlen jährlich für diesen steigenden Gewinn die Ertragsteuer in den USA. In Deutschland fallen aber weder die Ertragsteuer noch die Umsatzsteuer an. Weil das Musikstück kostenlos zur Verfügung gestellt wird, haben Google und Co keinen Umsatz in Deutschland, § 3a Abs 5 Satz 2 Nr 3 dUStG (§ 3a Abs 13 öUStG) geht also ins Leere (zum möglichen Tauschvorgang siehe Kap 3.3.1ff). Weil Google und Co auch keine Betriebsstätte in Deutschland haben, kann Deutschland gemäß Art 7 Abs 1 Doppelbesteuungsabkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten<sup>25</sup> keine

<sup>16</sup> Vgl Hey in Pinkernell, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, ifst-Schrift Nr. 494, 2014, Vorwort.

<sup>17</sup> Vgl Dorenkamp, Seminar G: EU-vorschläge zur Besteuerung der Digitalwirtschaft sowie EU-Beihilfenrecht und Verrechnungspreise, IStR 2018, 640.

<sup>18</sup> Vgl Dorenkamp, IStR 2018, 640.

<sup>19</sup> Vgl Wünnemann, Irrweg Digitalsteuer – Dialog über langfristige Lösungen führen, DB Nr. 22, 01. 06. 2018, M28.

<sup>20</sup> Wünnemann, Herausforderungen der Besteuerung der digitalen Wirtschaft im Jahr 2019, IStR 2019, 138.

<sup>21</sup> Scheffler, Alternativen der Besteuerung der Nutzung von sozialen Netzwerken, DStR 2018, 1783.

<sup>22</sup> Dorenkamp, IStR 2018, 640.

<sup>23</sup> Wünnemann, DB Nr 22, M28.

<sup>24</sup> Vgl Schlund, Vorschläge der Europäischen Kommission für eine faire Besteuerung der digitalen Wirtschaft, DStR 2018, 938.

<sup>25</sup> DBA zwischen BRD und USA vom 29. August 1989, in Debatin/Wassermeyer (Hrsg), Doppelbesteuerung, Band VI, Art 7 Abs 1 USA (EL 70 Juli 1997 ), 1.

Ertragsteuer erheben. Das ist genau der Grund für den EU-Vorschlag, eine Digitalsteuer für die Geschäfte der Gruppe B einzuführen.<sup>26</sup>

Die derzeitigen Körperschaftsteuervorschriften folgen dem Grundsatz, dass Gewinne am Ort der Wertschöpfung besteuert werden sollen.<sup>27</sup> Der Grundgedanke der Digitalsteuer der EU geht nicht von der herkömmlichen Körperschaftsteuer aus,<sup>28</sup> sie folgt dem Prinzip der Besteuerung am Ort der Wertschöpfung. Das ist jedenfalls keine Revolution im Steuerecht.<sup>29</sup> Aus der Tatsache, dass Google und Co aus dem Verkauf der Daten der Nutzer steigenden Gewinn erzielen, kann gefolgert werden, dass wirtschaftlich ein gewisser steigender Wert geschöpft worden ist. Dieser steigende geschöpfte Wert wird mangels einer Betriebstätte gem Art 5 Abs 1 (deutsche) DBA bislang nicht in Deutschland besteuert.<sup>30</sup> Die Wertschöpfung wird als neues Steuersubstrat betrachtet.<sup>31</sup> Das erste Problem ist aber: Liegt diese Wertschöpfung wirklich in Deutschland?

## 2. Wo findet die Wertschöpfung statt?

Der Markt befindet sich dort, wo Angebot und Nachfrage zusammentreffen. Zwischen Google und Co und dem Nutzer existiert ein Medium. Wo das Medium ansässig ist, ist mE der Ort der Wertschöpfung. Der Vorschlag der EU zur Digitalsteuer stellt beim Ort der Besteuerung auf die Ansässigkeit des Nutzers ab.<sup>32</sup> Das ist aber nicht richtig, weil der Nutzer mobil ist. Der Nutzer als Nachfrager und die Mobilfunkgesellschaft als Anbieter treffen unkörperlich bei der nächstgelegenen Basisstation zusammen. Daher ist jener Ort maßgebend, wo sich die Basisstation des Mobilfunknetzes der Mobilfunkgesellschaft befindet. Wenn jemand in Deutschland eine deutsche Mobilfunkgesellschaft nutzt, muss er eine Basisstation in Deutschland nutzen, und der Ort der Wertschöpfung ist in Deutschland. Wenn jemand in Deutschland eine ausländische Mobilfunkgesellschaft benutzt, muss er auch eine Basisstation in Deutschland nutzen, also ist dieser Ort der Wertschöpfung auch in Deutschland. Wenn ein Deutscher eine französische Mobilfunkgesellschaft in Spanien nutzt, muss er eine Basisstation in Spanien nutzen, der Ort der Wertschöpfung liegt dann in Spanien. Bei einem Computer ist mE der Ort des Servers entscheidend.<sup>33</sup> Bislang liegt eine Serverbetriebstätte erst dann vor, wenn die allgemeinen Voraussetzungen gem Art 5 OECD-MA erfüllt sind.

Sollten ein Server, der nur die technische Funktion der Signalvermittlung hat,<sup>34</sup> und die Basisstation des Mobilfunknetzes zusammen als eine „Signal-Vermittlungsservicebetriebstätte“ anerkannt werden können, wird das Besteuerungsproblem über die vom Nutzer beigetragene Wertschöpfung gelöst, weil der Staat, in dem sich die Basisstationen oder die Server befinden, den der „Signal-

<sup>26</sup> Vorschlag einer Digitalsteuer COM (2018) 148 final, 4.

<sup>27</sup> Vorschlag einer Digitalsteuer COM (2018) 148 final, 2.

<sup>28</sup> Vgl Kokott, Herausforderungen einer Digitalsteuer, IStR 2019, 126.

<sup>29</sup> Vgl Brauneck, Digitalsteuer: Endlich angemessene Steuern für Google, Apple, Facebook und Co. in der EU? EuZW 15/2018, 624.

<sup>30</sup> Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz, COM (2018) 147 final, 2 ([http://www.europarl.europa.eu/RegData/docs autres institutions/commission\\_europeenne/com/2018/0147/COM\\_COM%282018%290147\\_DE.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/docs autres institutions/commission_europeenne/com/2018/0147/COM_COM%282018%290147_DE.pdf) [abgefragt am 12. 9. 2019]).

<sup>31</sup> Vgl Eilers/Oppel, Die Besteuerung der digitalen Wirtschaft: Trends und Diskussionen, IStR 2018, 362.

<sup>32</sup> Vorschlag einer Digitalsteuer COM (2018) 148 final, 13 und 31.

<sup>33</sup> Vgl Kahle/Ziegler, Betriebsstättenbegriff – Grundfragen und aktuelle Entwicklungen, DStZ 22/2009, 842.

<sup>34</sup> Pinkernell, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce (2014), ifst-Schrift Nr 494, 21.

„Vermittlungsservicebetriebstätte“ zugerechneten Gewinn dann gem Art 7 Abs 1 OECD-MA besteuern kann. Eine Gewinnzuordnung zu dieser „Signal-Vermittlungsservicebetriebstätte“ ist leicht durchzuführen, weil es technisch unproblematisch ist, festzustellen, wieviel Datenvolumen durch die Basisstation oder den Server an den bestimmten Nutzer fließt und alle Mobilfunkgesellschaften mit dem Nutzer nach dem Datenvolumen abrechnen.

Bevor die OECD solche „Signal-Vermittlungsservicebetriebstätten“ in Art 5 des OECD-Musterabkommens einführt,<sup>35</sup> könnte die von der EU vorgeschlagene Digitalsteuer nach einer Modifikation gerechtfertigt werden, indem der Ort der Besteuerung als der Ort der jeweiligen „Signal-Vermittlungsservicebetriebstätte“ (Basisstation oder Server) definiert wird. Das bedeutet praktisch, dass eine neue „Signal-Vermittlungsservicebetriebstätte“ zuerst in der EU eingeführt wird. Diese modifizierte Digitalsteuer entspricht dem Prinzip der Körperschaftsteuer, nach dem die Besteuerung am Ort der Wertschöpfung stattfindet. Insofern stellt diese modifizierte Digitalsteuer eine Ersatzsteuer<sup>36</sup> zur Körperschaftsteuer dar, um die Schwierigkeit der Zurechnung des Gewinns bei jeder Basisstation oder jedem Server zu vermeiden. Eine Doppelbesteuerung in den USA könnte durch die Anrechnung<sup>37</sup> der Digitalsteuer vermieden werden. Nachdem die OECD in Zukunft möglicherweise solche „Signal-Vermittlungsservicebetriebstätten“ in den Musterabkommen eingeführt hat, könnte diese EU-Digitalsteuer entfallen.<sup>38</sup>

Bislang ist die Besteuerung der Wertschöpfung mit Google und Co als Steuerpflichtigen diskutiert worden. Könnte die Besteuerung der Wertschöpfung aber auch bei den Nutzern liegen? Falls ja, wäre das als Ertragsteuer oder als Mehrwertsteuer möglich?

## IV. Besteuerung der Nutzer

### A. Leistungsaustausch

Das Steuerrecht will wirtschaftliche Vorgänge oder Zustände erfassen und muss das wirtschaftliche „Ist“ zur Basis nehmen.<sup>39</sup> Die Erhebung einer Steuer muss die wirtschaftliche Realität ins Auge fassen und eine Steuer soll nicht blind oder weltfremd erhoben werden. Da Anbieter wie Google und Co Unternehmer und die meisten Nutzer private Personen sind, gehen viele Fachleute ohne weitere Überlegung von einem B2C-Geschäft aus, also Google und Co als Unternehmer und die privaten Nutzer als Verbraucher.<sup>40</sup> Das ist aber zu kurz gedacht. Google und Co stellen via Internet verschiedene Dienste zur Verfügung, die vom Nutzer kostenlos in Anspruch genommen werden. Der Nutzer stimmt in der Regel der Verwendung seiner persönlichen und/oder nutzungsbezogenen Daten zu.<sup>41</sup> Google und Co verkaufen später die aufbereiteten Nutzerdaten an Dritte wie Werbeagenturen oder Hersteller der Produkte, damit diese zielgerichtete Werbungen an die Nutzer

<sup>35</sup> Vgl OECD/G20 Projekt -Steuerliche Herausforderungen der Digitalisierung- Zwischenbericht 2018, 91.

<sup>36</sup> Vgl Eilers/Oppel, IStR 2018, 366.

<sup>37</sup> DBA zwischen BRD und USA, in Debatin/Wassermeyer, Band VI, Art 23 Abs 1 USA ( EL 90 Juli 2003 ), 1.

<sup>38</sup> Vgl Bendlinger, SWI 2018, 269.

<sup>39</sup> Vgl Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band III (1993) 1309.

<sup>40</sup> Vgl Pinkernell, Digitale Wirtschaft, Ubg 3/2018, 144; vgl Grambeck, Keine Umsatzsteuerpflicht bei kostenlosen Internetdiensten und Smartphone-Apps, DStR 2016, 2016 (2031).

<sup>41</sup> Vgl Aigner/Bräumann/Kofler/Tumpel, Digitale Leistungen ohne Geldzahlung im Internet, SWK-Heft 6, 20. Februar 2017, 349.

einschalten können. Das ist die sogenannte Monetarisierung des Inputs der Nutzer.<sup>42</sup> Dieser wirtschaftliche Prozess zeigt deutlich, dass Google und Co Käufer sind. Sie „kaufen“ Kundendaten und Informationen von den Nutzern genau wie ein Fabrikant den Rohstoff kauft.<sup>43</sup> Der Preis des Kaufs ist die kostenlose Online-Dienstleistung, für deren Inhalt Google und Co den Aufwand betrieben und das Geld investiert haben.<sup>44</sup> Also besteht zwischen Google und Co sowie den Nutzern ein Verhältnis des wirtschaftlichen Dienstleistungsaustauschs („barter“).<sup>45</sup> Der Nutzer verkauft quasi seine Daten an Google und Co wie ein Dienstleistungsunternehmer. Kann diese Dienstleistung ertragsteuerlich besteuert werden?

## B. Ertragsteuerliche Besteuerung?

Der Nutzer stellt Google und Co seine Daten zur Verfügung im Tausch gegen die kostenlose Nutzung des Programms. Das kann als selbständig ausgeübte nachhaltige Betätigung angesehen werden.<sup>46</sup> Die meisten Nutzer in der EU haben ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt in einem Mitgliedstaat und sind daher steuerpflichtig gem § 1 Abs 1 Satz 1 dEStG<sup>47</sup> (§ 1 Abs 2 öEStG<sup>48</sup>). Um diese selbständige Betätigung möglicherweise ertragsteuerlich erfassen zu können, muss der Nutzer noch die Eigenschaft als Gewerbebetrieb in Sinne von § 15 Abs 2 dEStG,<sup>49</sup> (§ 23 Z 1 öEStG) besitzen, er muss also mit Gewinnerzielungsabsicht tätig sein. Die Absicht des Nutzers ist aber das Erhalten der Information oder der Genuss des Online-Services, und kein finanzieller Gewinn. Allein durch die Nutzung einer Website, die der Nutzer über Google und Co gefunden hat, erzielt er keinen materialisierten Gewinn. Der Saldo des Leistungsaustauschs ist für den einzelnen Nutzer immer Null.<sup>50</sup> Für Google und Co ist auf den einzelnen Nutzer bezogen und bei einzelnen Klicks der Saldo des Leistungsaustauschs auch Null; bei mehrfachem Klicken des Nutzers jedoch nicht mehr, denn je öfter dieser Nutzer klickt, desto klarer werden seine persönlichen Interessen und sein Profil. Google und Co aggregieren also den Mehrwert von wiederholten Besuchen des Nutzers auf der Suchseite. In einem sich selbst verstärkenden Prozess erhalten Google und Co immer mehr Informationen durch die und über die Nutzer und damit noch mehr kapitalisierbaren Wert.

Ein wichtiges Merkmal des Unternehmers ist das Tragen des Unternehmerrisikos. Der Nutzer hat aber kein Unternehmerrisiko. Er wird niemals in die Insolvenz gehen, weil gem § 17 dInsO,<sup>51</sup> der allgemeine Eröffnungsgrund der Insolvenz die Zahlungsunfähigkeit ist. Der Nutzer verfügt aber immer über seine persönlichen Daten und ist mit der Ausgabe seiner Daten stets sozusagen zahlungsfähig. Gem § 19 dInsO ist bei einer juristischen Person auch die Überschuldung ein Eröffnungsgrund für eine Insolvenz. Eine Überschuldung liegt vor, wenn das Vermögen des Schuldners die bestehenden Verbindlichkeiten nicht mehr deckt, es sei denn, die Fortführung des Unternehmens ist nach den Umständen überwiegend wahrscheinlich. Das Vermögen des Nutzers besteht

<sup>42</sup> Vorschlag einer Digitalsteuer COM (2018) 148 final, 8.

<sup>43</sup> Vgl Melan/Wecke, Einzelfragen der Umsatzsteuerpflicht „kostenloser“ Internetdienste und Smartphone-Apps, DStR 2015, 2811.

<sup>44</sup> Vgl Scheffler, DStR 2018, Tabelle, 1785.

<sup>45</sup> Vgl Schön, Ten Questions 11, 21; vgl Becker, Seminar C: Besteuerung einer digitalen Präsenz, IStR 2018, 637.

<sup>46</sup> Vgl Scheffler, DStR 2018, 2.2, 1785.

<sup>47</sup> Einkommensteuergesetz (EStG) BGBl I 2009/3366.

<sup>48</sup> Einkommensteuergesetz (EStG) BGBl 1988/400.

<sup>49</sup> Vgl Scheffler, DStR 2018, 2.2, 1786.

<sup>50</sup> Vgl Scheffler, DStR, 2018, 2.1, 1785.

<sup>51</sup> Insolvenzordnung (InsO) BGBl I 1994/2866.

aus den Sachanlagen, also Geräten (Mobiltelefon, Computer etc) und aus immateriellen Vermögensgegenständen, den persönlichen Daten (IP-Adresse, Nutzungsverhalten etc). Sie sind gem § 6 Abs 6 dEStG,<sup>52</sup> (§ 6 Z 14 lit a öEStG) nach dem gemeinen Wert gem § 9d BewG<sup>53</sup> (§ 10 öBewG<sup>54</sup>) zu ermitteln. Der Wert des Geräts unterliegt der Absetzung für Abnutzung gem § 7 Abs 1 Satz 1 dEStG (§ 7 Abs 1 öEStG), wenn dessen Wert gem § 6 Abs 2 Satz 1 dEStG 800 Euro,<sup>55</sup> (§ 13 öEStG 400 Euro) übersteigt. Hingegen nimmt der Wert der Daten des Nutzers aber in der Regel dank des sog Netzwerkeffektes zu. Eine Verbindlichkeit für den Nutzer könnte ein mögliches Darlehen für den Kauf des Gerätes sein, etwa über einen Verbraucherkredit. Eine buchmäßige Überschuldung ist nur möglich,<sup>56</sup> wenn der Nutzer das mögliche Darlehen für den Kauf des Gerätes nicht zurückzahlen kann. Es ist aber nicht wahrscheinlich, dass die Fortführung des Unternehmens entfällt, weil es heutzutage kaum vorstellbar ist, dass man nicht das Internet benutzt. Und es gibt zahlreiche Möglichkeiten, kostenlos oder mit geringen Kosten online zu gehen, zB über den PC am Arbeitsplatz, in der Schule oder der Universität, im Internetcafé bei Minimalzahlung etc. Somit ist eine ertragsteuerliche Besteuerung der von dem Nutzer beitragenden Wertschöpfung als Dienstleistung mangels ertragsteuerlicher Unternehmereigenschaft des Nutzers ausgeschlossen. Kann aber die Zurverfügungstellung der Daten des Nutzers mehrwertsteuerlich besteuert werden?<sup>57</sup> Der Nutzer könnte Google und Co grundsätzlich eine sonstige Dienstleistung gem § 3a Abs 4 Satz 2 Nr 5 dUStG (§ 3a Abs 14 Z 6 öUStG) anbieten.

## C. Mehrwertsteuerliche Besteuerung?

### 1. Tauschähnlicher Umsatz

Seit 2015 wird die umsatzsteuerliche Steuerbarkeit des vom Nutzer beigetragenen Wertes diskutiert. Ausgangspunkt ist ein tauschähnlicher Umsatz mit Google und Co als dem liefernden Unternehmer und dem Nutzer als Leistungsempfänger.<sup>58</sup> Google und Co sollen für diese „kostenlosen Internetangebote“ gem § 3a Abs 5 dUStG, (§ 3a Abs 13 öUStG, Art 58 MwStSystRL<sup>59</sup>) in Deutschland der Umsatzsteuer unterliegen, wo der Verbraucher ansässig ist. Im Jahr 2018 ging *Scheffler* in die umgekehrte Richtung. Nachdem er angenommen hatte, dass ein tauschähnlicher Umsatz zwischen Google und Co sowie dem Nutzer bestehen konnte, und zwar mit dem Nutzer als dem eine sonstige Leistung erbringenden Unternehmer, Google und Co als Leistungsempfänger, diskutierte er dann weitergehend die möglichen ertrag- und umsatzsteuerlichen Effekte.<sup>60</sup> Meines Erachtens ist der Nutzer der die sonstige Leistung erbringende Unternehmer und Google und Co der Leistungsempfänger, weil der Nutzer aktiv die Initiative ergreift und entscheidet, ob, wann, wieviel und wie oft ein Leistungsaustausch stattfindet.<sup>61</sup> Wenn die von der EU vorgeschlagene Digitalsteuer

<sup>52</sup> Vgl *Scheffler*, DStR 2018, 2.3.1, 1786.

<sup>53</sup> Bewertungsgesetz (BewG) BGBl I 1991/230.

<sup>54</sup> Bewertungsgesetz (BewG) BGBl 1955/148.

<sup>55</sup> Vgl *Scheffler*, DStR 2018, 2.1, 1785.

<sup>56</sup> *Hennrichs in Tipke/Lang (Hrsg)*, Steuerecht<sup>22</sup> (2015) 485 (489).

<sup>57</sup> Vgl *Schön*, Ten Questions 25.

<sup>58</sup> *Melan/Wecke*, Umsatzsteuerpflicht von „kostenlosen“ Internetdiensten, DStR 2015, 2269.

<sup>59</sup> Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl L 2006/347 (iF: MwStSystRL).

<sup>60</sup> *Scheffler*, DStR 2018, 1783.

<sup>61</sup> Vgl *Heribert Hartmann/Metzenmacher (Hrsg)*, Umsatzsteuergesetz-Kommentar (HM/Lfg. 1/17), E § 3 Abs 12, Beispiel 1, Rz 11; vgl *Grambeck*, DStR 2016, 2016 (2030).

modifiziert wird, indem der Ort der Besteuerung als der Ort der jeweiligen „Signal-Vermittlungsservicebetriebstätte“ (siehe Kap 2.2.2) definiert wird, wird die sonstige Dienstleistung in der EU ausgeführt und die Voraussetzung von § 1 Abs 1 Satz 1 dUStG (§ 1 Abs 1 Z 1 öUStG) ist erfüllt.

Tausch und tauschähnlicher Umsatz sind nicht in der MwStSystRL geregelt.<sup>62</sup> Deren Besteuerung wurde durch die EuGH-Rechtsprechung sehr früh, bereits im Jahr 1981, erstmals klar bejaht<sup>63</sup> und in den folgenden Jahren mehrfach bestätigt.<sup>64</sup> Dies ist nun in § 3 Abs 12 Satz 2, § 10 Abs 2 Satz 2 dUStG (§ 3a Abs 2 öUStG) geregelt. Das EuGH-Urteil vom 10. Januar 2019, C-410/17, A Oy, hat Tausch und tauschähnlichen Umsatz allgemein noch einmal in Rz 35, Rz 36 anerkannt. Das Urteil hat zwar in Rz 61 Z 1 nicht von einer Lieferung gegen sonstige Leistung gesprochen, sondern von einer Lieferung gegen Entgelt. Das bedeutet mE aber nicht, dass der EuGH Tausch und tauschähnlichen Umsatz verneint. Der Grund, dass der EuGH nicht von einer Lieferung gegen eine sonstige Leistung spricht, liegt darin, dass es keine Terminologie für „Lieferung gegen sonstige Leistung“ in der Richtlinie gibt. Art 2 Abs 1 lit a MwStSystRL verwendet die Formulierung „Lieferungen von Gegenständen gegen Entgelt“. Das EuGH-Urteil vom 26. September 2013, C-283/12, Serebryannay, hat klargestellt, dass Gegenleistung durch eine Sachleistung und Gegenleistung durch Geld zwei gleichartige Sachverhalte sind (Rz 39) und die Kategorie der Dienstleistungen gegen Entgelt im Sinne von Art 2 Abs 1 lit c MwStSystRL unterfallen (Rz 40). In Analogie dazu fallen Lieferungen gegen sonstige Leistungen somit in die Kategorie der Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt im Sinne von Art 2 Abs 1 lit a MwStSystRL. Ein Analogieschluss in der MwStSystRL wurde in der EuGH-Rechtsprechung als Auslegungsmethode mehrfach anerkannt.<sup>65</sup> Daher ist der Ausdruck einer Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt in Rz 61 Z 1 im EuGH Urteil vom 10. 1. 2019, C-410/17, A Oy, einer Lieferung von Gegenständen gegen sonstige Leistung gleichgestellt. Im Folgenden wird untersucht, ob weitere Voraussetzungen für einen tauschähnlichen Umsatz zwischen dem Nutzer als Dienstleistungserbringer und Google und Co als Leistungsempfänger vorliegen.

## 2. Rechtsverhältnisse

Ein steuerbarer Umsatz setzt ein Rechtsverhältnis zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger voraus.<sup>66</sup> Das ist erneut durch das EuGH-Urteil vom 10. 1. 2019, C-410/17, A Oy, bestätigt worden. Zwar investieren Google und Co viel Geld für die Herstellung des Online-Programms, bekommen von den Nutzern aber nur die Daten, die einzeln extrem geringen Wert haben. Es besteht trotzdem ein tauschähnlicher Umsatz, weil der subjektive Wert<sup>67</sup> der tatsächlich erhaltenen Gegenleistung entscheidend ist und es für eine Besteuerung auf eine Äquivalenz von Leistung und

<sup>62</sup> Vgl Herbert in Hartmann/Metzenmacher, Umsatzsteuergesetz E § 3 Abs 12, Rz 5.

<sup>63</sup> EuGH 5. 2. 1981, C-154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Rz 10; vgl Reiβ, Der „subjektive Wert der Gegenleistung“ als Bemessungsgrundlage für den eigenen Umsatz?, UR 21/2018, 825.

<sup>64</sup> EuGH 23. 11. 1988, C-230/87, Naturally Yours Cosmetics, „Austausch gegen die Dienstleistung“ bei Rz 17; EuGH 3. 7. 1997, C-330/95, Goldsmiths, „Tauschvertrag“ bei Rz 7 „Tauschverträgen“ bei Rz 25; EuGH 19. 12. 2012, C-549/11, Orfey Bulgaria, „Tauschvertrag“ beim Leitsatz; EuGH 26. 9. 2013, C-283/12, Serebryannay vek, „Austausch von Umsätzen“ bei Rz 24, Rz 25 und Rz 29, „Austausch von Dienstleistungen“ bei Rz 32, „Leistungen ausgetauscht“ bei Rz 37, „Dienstleistung getauscht“ bei Rz 38, „Tauschverträgen“ bei Rz 39; vgl Reiβ, UR 21/2018, 825.

<sup>65</sup> EuGH 6. 5. 2010, C-94/09, Kommission/Frankreich, Rz 19; EuGH 21. 3. 2013, C-91/12, PFC Clinic, Rz 24; Gegenmeinung ist mE nicht zu halten: Berger/Toifl/Wakounig (Hrsg), Mehrwertsteuersystemrichtlinie<sup>2</sup>, Rz 26 ff, 14.

<sup>66</sup> ZB EuGH 3. 3 1994, C-16/93, Tolsma, Rz 14; EuGH 21. 3. 2002, C-174/00, Kennemer Golf, Rz 39; EuGH 3. 9. 2009, C-37/08, RCI Europe, Rz 24.

<sup>67</sup> EuGH 5. 2. 1981, C-154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Rz 13; vgl Reiβ, UR 21/2018, 826.

Gegenleistung nicht ankommt.<sup>68</sup> Wenn die Datenbereitstellung nur den Eigeninteressen des Nutzers dient, zB der Darstellung der Person in sozialen Netzwerken, liegt keine umsatzsteuerliche sonstige Leistung vor.<sup>69</sup> Das ist verständlich, denn sonst würde die Angabe des Namens und der Adresse etwa bei einer Pizzabestellung schon als eine Leistung angesehen. Ist die Bereitstellung der Information des Nutzers hingegen nur darauf gerichtet, eine Online-Leistung vom Anbieter zu erhalten, liegt umsatzsteuerrechtlich eine „sonstige Leistung“ vor.<sup>70</sup>

### 3. Unternehmereigenschaften des Nutzers

Ob der Tausch der Dienstleistung zwischen Google und Co und dem Nutzer als tauschähnlicher Umsatz mit dem Nutzer als Leistungserbringer steuerbar ist, hängt davon ab, ob der Nutzer umsatzsteuerrechtlich als Unternehmer (Steuerpflichtiger in der MwStSystRL) betrachtet werden kann. Gemäß § 2 Abs 1 Satz 1 und 3 dUStG (§ 2 Abs 1 öUStG) ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt. Als Steuerpflichtiger gem Art 9 Abs 1 MwStSystRL gilt, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt. Art 9 Abs 1 UAbs 2 MwStSystRL führt die „wirtschaftliche Tätigkeit“ an, definiert sie aber nicht. Die Nennung kann mE nicht als ein Typusbegriff angesehen werden, weil ein Typusbegriff zwar nicht wie ein Klassenbegriff alle Merkmale abschließend umschreiben muss, aber die typischen Merkmale angeben soll.<sup>71</sup> Die Aufzählung der Akteure wie Erzeuger, Händler, Dienstleistende etc kann mE nicht als Umschreibung der Merkmale betrachtet werden,<sup>72</sup> weil eine Aufzählung keine Umschreibung ist. Allerdings ist aus der zweimaligen Erwähnung des Berufs mE das Merkmal „berufliche Tätigkeit“ zu entnehmen. Weil der Besuch einer sozialen Plattform in der Regel nicht als berufliche Tätigkeit betrachtet werden kann, kann nur ein Nutzer als Steuerpflichtiger angesehen werden, der beruflich solche Webseiten verwendet, zum Beispiel ein Steuerberater auf der Suche nach einschlägigen Urteilen oder ein Geschäftsmann mit Informationsbedarf zu Angebot oder Nachfrage von Gütern. Daher sollte der Begriff von den steuerbaren Erträgen nach Art 3 Abs 1 des Vorschlags der EU-Kommission zu einer Digitalsteuer<sup>73</sup> modifiziert werden, indem die steuerbaren Erträge sich auf die digitale Dienstleistung an beruflich tätigen Nutzern beschränken.

Der Meinung,<sup>74</sup> dass die Nachhaltigkeit fehle, weil der Nutzer Google und Co nur einmal das Datenverwendungsrecht einräumt, ist nicht zu folgen, da der Nutzer in der Regel nicht nur eine Webseite besucht, sondern meist zahlreiche Seiten aufruft. Selbst wenn alle verschiedenen Webseiten zu einer Digitalfirma gehörten, müsste der Nutzer viele Male oder sogar jedes Mal das Datenverwendungsrecht einräumen. Zweitens ist die extrem facettenreiche Vielfältigkeit der Online-Welt nicht ausreichend beachtet worden. Es ist zwar üblich, bei einer bestimmten sozialen Plattform durch einmalige Einräumung des Datenverwendungsrechts den Zugang zur Plattform zu gewähren. Jedoch gibt es auch viele andere Webseiten, die verlangen, dass der Nutzer jeweils erneut die

<sup>68</sup> BFH 7. 05. 1981, Rz 16.

<sup>69</sup> Vgl Aigner/Bräumann/Kofler/Tumpel, SWK 2017, 353; vgl Pinkernell, Ubg 3/2018, 142.

<sup>70</sup> Vgl Aigner/Bräumann/Kofler/Tumpel, SWK 2017, 354 unten.

<sup>71</sup> Englisch in Tipke/Lang (Hrsg), Steuerrecht<sup>22</sup> (2015) 139 (197).

<sup>72</sup> Gegenmeinung von Schwarz, Werden Privatpersonen durch das Dulden einer Datenverwertung, UR 20/2017, 785.

<sup>73</sup> Vorschlag einer Digitalsteuer COM (2018) 148 final, 28.

<sup>74</sup> Vgl Schwarz, UR 20/2017, 786.

Datenverwendungsrechte genehmigen muss. Drittens ist die Bedeutung der Frequenz und Häufigkeit des Besuchs einer gleichen Webseite nicht genug beachtet worden. Wie oft und wann der Nutzer dieselbe Webseite besucht, ist ein Wert an sich. Daher ist die Meinung,<sup>75</sup> dass es für den Nutzer einfach wäre, dessen Daten öffentlich zu verkaufen, nicht zu halten, da der Wert der Frequenz des Besuchs einer bestimmten Webseite ( Frequenz des Verkaufs der Daten des Nutzers ) somit nicht berücksichtigt werden kann. Insbesondere wenn der Nutzer Steuerpflichtiger ist, wird er den digitalen Dienst nicht nur von einer Digitalfirma in Anspruch nehmen. Vielmehr ist seine gesamte Tätigkeit entscheidend.

Gegen die Meinung, dass das subjektive Tatbestandsmerkmal bei einer privaten Person nicht so stark ist,<sup>76</sup> wenn sie spontan kostenlose digitale Dienstleistungen nutzt, ist einzuwenden, dass die Benutzung des Internets heutzutage unverzichtbar für viele berufliche Tätigkeiten ist. Steuerberater und Anwälte suchen Urteile und Vorschriften, Angestellte in Marketingabteilungen suchen bestimmte Produkte. Diese Suchen sind nicht spontan, sondern zielgerichtet. Bei dem Nutzer, der beruflich digitale Dienstleistungen nutzt, ist das subjektive Tatbestandsmerkmal damit erfüllt. Ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem Online-Dienstleistungsanbieter und dem Nutzer besteht offensichtlich, weil ohne das Klicken des Nutzers auf die Webseite von Online-Dienstleistungsanbietern die beiden nichts miteinander zu tun hätten.

Die Auffassung, dass der EuGH sich gegen den Nutzer als Steuerpflichtigen gem Art 9 MwStSystRL durch die bloße Nutzung eines Online-Services ausspricht, weil dieser das Unternehmerrisiko nicht trüge,<sup>77</sup> ist deswegen unzutreffend, weil sie auf einem Übersetzungsfehler der EuGH-Rechtsprechung beruht. Das betroffene EuGH Urteil vom 27. Januar 2000, C-23/98, Heerma, hat in seiner deutschen Fassung bei Rz 18 das Wort „Risiko“ verwendet. Die Verfahrenssprache dieses Urteils ist aber niederländisch. Die niederländische Fassung des Urteils hat an diese Stelle das Wort „verantwoordelijkheid“ benutzt, welches auf Deutsch „Verantwortung“ bedeutet;<sup>78</sup> die englische Fassung des Urteils hat das Wort „verantwoordelijkheid“ in „responsibility“ übersetzt; die französische Fassung des Urteils hat das Wort „verantwoordelijkheid“ in „responsabilité“ übersetzt, welches auf Deutsch auch „Verantwortlichkeit“ meint.

Die Vorschriften des Gemeinschaftsrechts sind in mehreren Sprachen abgefasst und die verschiedenen sprachlichen Fassungen sind gleichermaßen verbindlich.<sup>79</sup> Das gilt aber nur für die Auslegung des Gesetzestextes in mehreren Sprachen. Für das EuGH-Urteil ist gem Art 37 der Verfahrensordnung des Gerichts die Fassung in der Verfahrenssprache verbindlich.<sup>80</sup> Daher soll die richtige deutsche Übersetzung hier statt Risiko Verantwortlichkeit sein.

Meines Erachtens trägt der Nutzer die Verantwortung für seine online-Tätigkeit. Er kann online recherchieren. Wenn er das gewünschte Ergebnis online nicht findet oder mit dem gefundenen

<sup>75</sup> Vgl *Ehrke-Rabel/Pfeiffer*, Umsatzsteuerbarer Leistungsaustausch durch „entgeltlose“ digitale Dienstleistungen, SWK 10/2017, 532 (537).

<sup>76</sup> Vgl *Schwarz*, UR, 20/2017, 787.

<sup>77</sup> Vgl *Aigner/Bräumann/Kofler/Tumpel*, SWK 2017, 356, Verweis in Fn 28 auf EuGH 27. 1. 2000, C-23/98, Heerma, Rz 18.

<sup>78</sup> Alle nach Übersetzung durch Google.

<sup>79</sup> *Anweiler*, Die Auslegungsmethoden des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften (1997) 148.

<sup>80</sup> Art 37 Verfahrensordnung des Gerichts, ABI L 1991/136, ([https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2008-09/txt7\\_2008-09-25\\_11-11-3\\_598.pdf](https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2008-09/txt7_2008-09-25_11-11-3_598.pdf) [abgefragt am 6. 10. 2019]).

Inhalt unzufrieden ist, hat er seine persönlichen Daten umsonst geliefert und seine Zeit verschwendet. In dieser Zeit hätte er anderen produktiven Tätigkeiten nachgehen können; also besteht ein ökonomischer Verlust. In diesem Fall trägt der Nutzer das „Unternehmerrisiko“, da er die Einnahmen der gewünschten Information (nicht ertragsteuerlicher Gewinn, siehe Kap 3.2) nicht erzielt hat. Das Tragen eines Unternehmerrisikos begründet zugleich die Selbständigkeit.<sup>81</sup>

#### 4. Entgeltlichkeit und Bewertung

Die unentgeltliche sonstige Leistung für unternehmerische Zwecke ist nicht steuerbar.<sup>82</sup> Da der Nutzer seine Daten Google und Co nicht umsonst preisgibt, sondern gegen Online-Dienstleistungen, für deren Inhalt Google und Co investiert haben, ist die Preisgabe der Daten des Nutzers keine unentgeltliche Wertabgabe.<sup>83</sup>

Um einen Gegenwert für eine Dienstleistung darstellen zu können, muss den Online-Inhalten und den Daten des Nutzers nach EuGH-Rechtsprechung aus wechselseitiger Sicht ein subjektiver Wert zugemessen werden können. Es geht nicht um den objektiven geschätzten Wert.<sup>84</sup> Bei tauschähnlichen Umsätzen gilt gem § 10 Abs 2 Satz 2 dUStG (§ 4 Abs 6 öUStG) der Wert jedes Umsatzes als Entgelt für den anderen Umsatz. Der BFH hat die EuGH-Rechtsprechung klar übernommen.<sup>85</sup>

Bislang richteten sich die Diskussionen über den Wert der Daten des Nutzers alle irrtümlich auf den Wert, den Google und Co beim Verkauf der Daten des Nutzers erzielen könnten, also den Verkaufspreis der Daten des Nutzers.<sup>86</sup> Zum Beispiel war die Rede davon, dass die Werte für die Daten eines Nutzers in einem sozialen Netzwerk schätzungsweise etwa bei 40 bis 50 Euro liegen.<sup>87</sup> Das beruht aber auf einer Verwechslung zweier unterschiedlicher Märkte. Für den Handel mit Daten gibt es zwei Märkte. Google und Co kaufen das Nutzungsrecht für die Daten des Nutzers, die Gegenleistung ist die Gewährung der kostenlosen Nutzung ihres Programms. Das ist der Eingangsmarkt der Daten, wo Google und Co Käufer und die Nutzer Verkäufer sind. Google und Co verkaufen die verarbeiteten Daten des Nutzers etwa an die Werbeagentur. Das ist der Ausgangsmarkt der Daten, wo Google und Co Verkäufer und die Agentur Käufer sind. Beim Ausgangsmarkt entspricht der Wert der Daten den Einnahmen für Google und Co. Beim Eingangsmarkt ist der Wert der Daten äquivalent den Kosten für die Programme von Google und Co. Sie sind durch die Kostenrechnung von Google und Co sowie die Zurechnung auf jeden Nutzer aufgrund von Dauer und Häufigkeit der Nutzung des Programms durchaus ermittelbar. Obwohl das EuGH Urteil vom 10. 1. 2019, C-410/17, A Oy, inzwischen bei dem subjektiven Wert weniger strikt ist und zu einer Prüfung der geschäftlichen Realität des Werts auffordert,<sup>88</sup> trifft das hier nicht zu, weil die Kosten der Programme von Google und Co sicher feststellbar sind.

<sup>81</sup> Vgl Ehrke-Rabel, Die Entwicklung des Unternehmerbegriffs im UStG, in Achatz/Tumpe/(Hrsg), Der Unternehmerbegriff des UStG (2017) 1 (9).

<sup>82</sup> Vgl Abschnitt 3.4 Absatz 1 Satz 3 dUStAE.

<sup>83</sup> Vgl Gegenmeinung von Looks/Bergau, Tauschähnlicher Umsatz mit Nutzerdaten – Kein Stück vom Kuchen, MwStR 2016, 864 (866).

<sup>84</sup> EuGH 5. 2. 1981, C-154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Rz 13; EuGH 23. 11. 1988, C-230/87, Naturally Yours Cosmetics, Rz 16.

<sup>85</sup> Vgl BFH 1. 8. 2002, V R 21/01; vgl Lippross, Bemessungsgrundlage beim Tausch, UR 22/2017, 824.

<sup>86</sup> Scheffler, DStR 2018, 2.3.1, 1786.

<sup>87</sup> Melan/Wecke, Umsatzsteuerpflicht von „kostenlosen“ Internetdiensten, DStR 2015, 2269.

<sup>88</sup> EuGH 10. 1. 2019, C-410/17, A Oy, Rz 47 und Rz 59.

## 5. Gleichbehandlung

Schon immer wurden Kundendaten, zB von einem Supermarkt, gesammelt und verkauft.<sup>89</sup> Bisher hat dies nicht zur Überlegung geführt, ob das eine umsatzsteuerrechtliche Entgeltlichkeit begründen könnte.<sup>90</sup> Verstößt die Besteuerung der Bewilligung der Nutzung der persönlichen Daten des Nutzers bei der Online-Aktivität also gegen den Grundsatz der Gleichbehandlung? Das ist nicht der Fall. Der EuGH judiziert in ständiger Rechtsprechung, dass eine unterschiedliche Behandlung dann eine gebührende Rechtfertigung erfährt, wenn sie auf objektiven und angemessenen Kriterien beruht.<sup>91</sup> Ein objektives Unterscheidungskriterium zwischen einem Digital-Anbieter und einer traditionellen Firma ist deutlich zu erkennen: die Daten, die eine Firma bislang üblicherweise von ihren Kunden sammelt,<sup>92</sup> hängen immer mit konkreten realen Warenlieferungen zusammen, während die vom Digital-Anbieter gesammelten Daten von der konkreten Ware völlig unabhängig sind.

## 6. Vorsteuerabzug und Vollzug

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH ist das Recht des Vorsteuerabzugs ein Grundprinzip des durch das Unionsrecht geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystems (EuGH 13. 2. 2014, C-18/13, Maks Pen, Rz 23). Da der Nutzer Steuerpflichtiger gem Art 9 MwStSystRL ist, kann er die Vorsteuer gem Art 168 MwStSystRL abziehen. Die Vorsteuer ist die Umsatzsteuer, die der Nutzer für den Kauf von Mobiltelefon oder Computer mit dem Gesamtpreis bezahlt hat.

Für Google und Co stellt sich die Frage, ob sie die Vorsteuer abziehen können. Da der Nutzer keine Rechnung an Google und Co stellt, können Google und Co die Vorsteuer scheinbar nicht abziehen. Die Möglichkeit der Anrechnung der Digitalsteuer in den USA (siehe Kap 2.2.2) im Rahmen des DBA erfasst nur den Fall, in dem die Digitalsteuer als eine Ersatzsteuer zur Körperschaftsteuer betrachtet wird. Hier geht es aber um den mehrwertsteuerlichen Vorsteuerabzug. Die Abziehbarkeit der Vorsteuer kann jedoch die mehrwertsteuerliche Steuerbarkeit der vom Nutzer erbrachten Dienstleistung nicht beeinflussen.<sup>93</sup> Erstens setzt der EuGH bislang für die Erhebung der Mehrwertsteuer nicht die Überwälzbarkeit der Mehrwertsteuer voraus.<sup>94</sup> Die MwStSysRL durchbricht das Konzept der Mehrwertsteuer als einer Steuer auf Endverbrauchsaufwendungen an zahlreichen Stellen, ohne dass das bislang vom EuGH beanstandet worden wäre.<sup>95</sup> Zweitens hat die USA keine Mehrwertsteuer<sup>96</sup> und hat somit kein Problem des Vorsteuerabzugs. Drittens könnten Google und Co praktisch die Digitalsteuer dank ihrer starken Marktstellung leicht auf die Werbekunden, die die Daten der Nutzer kaufen, abwälzen.<sup>97</sup>

<sup>89</sup> Monga, The Big Mystery: What's Big Data Really Worth?, The Wall Street Journal 2014 (<https://www.wsj.com/articles/whats-all-that-data-worth-1413157156> [abgefragt am 12. 9. 2019]).

<sup>90</sup> Aigner/Bräumann/Kofler/Tumpel, Ausgewählte Aspekte zur Erfassung digitaler Leistungen im geltenden Verbrauch- und Verkehrsteuerrecht, in Felten/Kofler/Mayrhofer/Perner/Tumpel (Hrsg), Digitale Transformation im Wirtschafts- & Steuerrecht (2019) 337 (345).

<sup>91</sup> EuGH 16. 12. 2008, C-127/07, Société Arcelor Atlantique et Lorraine, Rz 47.

<sup>92</sup> Vgl Aigner/Bräumann/Kofler/Tumpel in Felten/Kofler/Mayrhofer/Perner/Tumpel 345.

<sup>93</sup> Vgl Englisch, UR 22/2017, 878.

<sup>94</sup> Vgl Englisch, UR 22/2017, 879.

<sup>95</sup> Vgl Englisch, UR 22/2017, 879.

<sup>96</sup> Vgl Tipke, Die Steuerrechtsordnung<sup>2</sup>, Band II (2003) 969; vgl [https://en.wikipedia.org/wiki/Value-added\\_tax](https://en.wikipedia.org/wiki/Value-added_tax) (abgefragt am 6. 10. 2019).

<sup>97</sup> Vgl Valta, IStr 2018,766.

Da es kaum möglich und auch sehr aufwendig ist, bei Millionen von Nutzern die Mehrwertsteuer zu erheben, ist sie bei Anbietern wie Google und Co durch das Reverse-Charge-Verfahren, die Umkehr der Steuerschuld bei grenzüberschreitenden Dienstleistungen, zu erheben.

## V. Fazit

Bevor die OECD eine neue „Signal-Vermittlungsservicebetriebstätte“ in den OECD-MA einführt, kann die EU einen Schritt vorangehen. Die Bestimmung über den Ort der von der EU-Kommission vorgeschlagenen Digitalsteuer könnte modifiziert werden, indem auf den Ort der „Signal-Vermittlungsservicebetriebstätte“ (Basisstation oder Server) abgestellt wird. Diese modifizierte Digitalsteuer entspricht dem Prinzip der Körperschaftsteuer, nach dem die Besteuerung am Ort der Wertschöpfung stattfindet. Insofern stellt sich diese modifizierte Digitalsteuer als eine Ersatzsteuer zur Körperschaftsteuer dar, um die Schwierigkeit der Zurechnung bei jeder Basisstation der Mobilfunkgesellschaft oder bei jedem Server zu vermeiden und den Binnenmarkt vor Zersplitterung durch einzelstaatliche Maßnahmen zu schützen.<sup>98</sup>

Eine ertragsteuerliche Besteuerung der vom Nutzer beigetragenen Leistung auf Seiten des Nutzers kann nicht stattfinden, weil der Nutzer mangels Unternehmerrisiko nicht als Unternehmer im ertragsteuerlichen Sinne betrachtet werden kann. Wenn die Zurverfügungstellung der Daten des Nutzers nur darauf abzielt, eine berufsbezogene Online-Dienstleistung von Google und Co zu erhalten, besteht ein Leistungsaustausch zwischen dem Nutzer sowie Google und Co. Somit liegt eine umsatzsteuerrechtliche sonstige Leistung des Nutzers als Leistungserbringer vor, weil ein solcher Nutzer als Steuerpflichtiger gem Art 9 MwStSystRL angesehen werden kann.

Eine neue Steuer wie die Digitalsteuer ist daher theoretisch nicht nötig.<sup>99</sup> Es gibt schon länger die intensive Kritik an der EU, dass sie das im EU-Vertrag verankerte Subsidiaritätsprinzip nicht hinreichend beachtet.<sup>100</sup> Trotzdem ist eine modifizierte Digitalsteuer als Ergänzungssteuer zur Mehrwertsteuer sinnvoll, weil es kaum möglich wäre und auch kostenaufwendig ist, bei Millionen Nutzern die Mehrwertsteuer zu erheben. Diese modifizierte Digitalsteuer kann durch das Reverse-Charge-Verfahren, der Umkehr der Steuerschuld bei grenzüberschreitenden Dienstleistungen, bei Google und Co erhoben werden. Die Meinung gegen eine Digitalsteuer, wonach sie für verlustträchtige Unternehmen problematisch wäre, da diese unabhängig vom Gewinn ihre Umsätze zu versteuern hätten,<sup>101</sup> und viele Digital-Unternehmen in die Verlustzone kämen,<sup>102</sup> verkennt, dass die Mehrwertsteuer unabhängig vom Gewinn zu erheben ist. Die Mehrwertsteuer ist eine zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportional erhobene Verbrauchssteuer,<sup>103</sup> die alle wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von deren Zweck und deren Ergebnis belastet.<sup>104</sup>

<sup>98</sup> Vgl Cloer/Niemeyer, DStZ 17/2018, 608.

<sup>99</sup> Vgl Englisch, UR 22/2017, 876.

<sup>100</sup> Vgl Sander/Vetter, Regelungswut in der EU – Wahrheit oder Mythos? (2007) Vorwort.

<sup>101</sup> Vgl Schanz/Sixt, DStR 2018, 4,3, 1989.

<sup>102</sup> Vgl Schön, Ten Questions, 11 und 15.

<sup>103</sup> Vgl Art 2 Erste Richtlinie 67/227/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer, ABI P 1967/71, 1301.

<sup>104</sup> Vgl Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz – Kommentar<sup>5</sup> (2017) 29.