

TOBIAS F. ROHNER

NICOLE LOOKS

BENJAMIN BERGAU

USERDATEN ALS MEHRWERTSTEUERRELEVANTE GEGENLEISTUNG FÜR INTERNETDIENSTE?

Kein Steuervorteil durch kostenfreie Dienste und Apps*

Steuerbeamte vertreten teilweise die Auffassung, der Nutzer stelle mit der kostenlosen Nutzung des Internets seine Daten den Dienst Anbietern zur Verfügung. Entsprechend liege ein Tauschverhältnis (Daten gegen Daten) vor, das wie jedes andere der Mehrwertsteuer (MWST) unterliege. Diese Meinung überzeugt nicht, wie der Beitrag aufzeigt.

1. EINLEITUNG

In unseren deutschsprachigen Nachbarländern Österreich und Deutschland wird in Umsatzsteuer-Fachgremien immer wieder diskutiert und teilweise gar gefordert, dass dem Internetnutzer unentgeltlich erbrachte Dienste und Apps, wie zum Beispiel Suchmaschinen, soziale Netzwerke, Spiele und andere mehr oder weniger nützliche Anwendungen der MWST unterstellt werden sollen [1].

Die Autoren *Melan* und *Wecke*, beide Vertreter der deutschen Finanzverwaltung und der Autor *Pfeiffer*, Vertreter der österreichischen Finanzverwaltung, ziehen für ihre mehrwertsteuerrechtlichen Überlegungen das Urteil eines deutschen Zivilgerichts [2] heran, das bei der Überprüfung von Nutzungsbedingungen eines Dienst Anbieters (hiernach «Anbieter») für zivilrechtliche Zwecke ein Gegenseitigkeitsverhältnis erkannte. Sie kommen zum Ergebnis, dass in der vorausgesetzten Zustimmung zur Bearbeitung persönlicher Nutzerdaten eine Gegenleistung der Nutzer im Rahmen eines tauschähnlichen Umsatzes zu sehen sei. Es lägen deshalb auch ohne tatsächliche Zahlung des Nutzers steuerbare und steuerpflichtige Umsätze des Anbieters vor, so dass durch diesen in ganz erheblicher Höhe Umsatzsteuer an den Fiskus zu entrichten sei [3]. Da die MWST in derart kostenfreien Geschäftsmodellen, bei denen die Einnahmen allein aus der Verwertung der Daten im Geschäft mit Dritten stammen, gerade nicht an die Nutzer überwältzt werden kann, hätte die Besteuerung eine beträchtliche Minderung der Gewinne dieser Anbieter zur Folge.

Der vorliegende Beitrag soll der Frage nachgehen, ob Dienstleistungen, die im Internet unentgeltlich angeboten werden und für die der Nutzer Zeit, Inhalt (Content), persönliche oder nutzungsbezogene Daten zur Verfügung stellt, nach geltender Rechtslage die schweizerische Mehrwertsteuerpflicht auslösen können.

2. HINTERGRUND

Die hier gegenständlichen Internetdienste und Apps (nachfolgend auch «Angebote») können den Nutzern entweder ganz kostenfrei oder zu einem sehr geringen Entgelt [4] bereitgestellt werden, weil sich die Anbieter unmittelbar oder mittelbar durch Umsätze gegenüber Dritten im Zusammenhang mit diesen Angeboten finanzieren (mehrseitiges Geschäftsmodell). Wie beim traditionellen Anzeigengeschäft in einer Zeitung wird den Nutzern während der Verwendung Werbung angezeigt. Eine Zeitung adressiert dabei zwangsläufig einen grossen Leserkreis und kann die Werbeleistung nur in einem vergleichsweise begrenzten Umfang individualisieren (zum Beispiel nach regionaler Ausgabe). Demgegenüber kann bei Werbeleistungen, die im engen Zusammenhang mit von Nutzern in Anspruch genommenen Internetdiensten und Apps stehen, jeder Nutzer individuell mit durch Algorithmen als passend qualifizierten Werbeeinheiten angesprochen werden. Ein Anbieter erbringt gemäss jüngster BGH-Rechtsprechung mit der Bereitstellung der Werbebanner eine Werkleistung an Werbetreibende [5], die ihre Werbung ausschliesslich



TOBIAS F. ROHNER,
DR. IUR. HSG,
RECHTSANWALT,
DIPL. STEUEREXPERTE,
PARTNER,
BAKER & MCKENZIE,
ZÜRICH



NICOLE LOOKS,
DIPL. FINANZWIRTIN,
STEUERBERATERIN (D),
PARTNERIN,
BAKER & MCKENZIE,
FRANKFURT A. M./D

einer im Vorfeld definierten Nutzergruppe anzeigen möchten.

Die Anbieter der Dienste und Apps setzen die Zustimmung des einzelnen Nutzers zu den Nutzungsbedingungen und Datenschutzbestimmungen, die meist in *Allgemeinen Geschäftsbedingungen* (AGB) gekleidet sind, voraus [6]. Durch die Zustimmung wird der Anbieter in die Lage versetzt, auf personenbezogene Daten zuzugreifen und diese automatisiert auszuwerten. Zum einen soll dadurch die Nutzung der Angebote verbessert werden (z. B. indem ein Dienst bestimmte Vorlieben für die Nutzung kennt oder antizipieren kann) und zum anderen sind die Informationen auch wirtschaftlich wertvoll, weil sie selbstverständlich auch der weiteren Individualisierung der personalisierten Werbung dienen. Durch die fortlaufende Nutzung ergibt sich ein aussagekräftiges Profil über einen Nutzer.

Da die Dienste und Apps (weitgehend) kostenlos sind, nimmt der Anbieter keine (oder nur geringe) Zahlungen von den Nutzern ein. Fraglich ist, ob die Zustimmung zur Datenbearbeitung im Sinne von Art. 3 lit. e des Datenschutzgesetzes (DSG) [7] durch die Nutzer eine Gegenleistung im Rahmen eines tauschähnlichen Umsatzes nach Art. 24 Abs. 3 des *Mehrwertsteuergesetzes* (MWSTG) darstellt. Zusätzlich zu den tatsächlich steuerpflichtigen Werbeleistungen an die Werbetreibenden unterläge dann auch die Zurverfügungstellung der Dienste und Apps der MWST, und zwar auch ohne tatsächliche Zahlung der Nutzer. Die MWST würde sich nach bestimmten vorsteuerbelasteten Eingangskosten der Anbieter bemessen und deshalb zu einer Minderung der aus den Werbeleistungen generierten Einnahmen führen (vgl. *Abbildung*).

3. MWST BEI UNENTGELTLICHEN LEISTUNGEN

3.1 Allgemeines. Der MWST unterliegen grundsätzlich lediglich Leistungen, die auf den Erhalt eines Entgelts gerichtet sind [8]. Leistungen, die nicht auf den Erhalt eines Entgelts gerichtet sind, liegen ausserhalb des Geltungsbereichs der MWST [9]. Mithin bedient sich der Gesetzgeber der Fiktion, dass der zu besteuernende Endverbrauch (Ziel der MWST) nur dann besteht, wenn er eine private Einkommens- oder Vermögensverwendung durch den Konsumenten bedingt [10].

Die erbrachte Leistung und das erwartete Entgelt müssen in einem Austauschverhältnis stehen und zwar in dem Sinne, dass der Leistende leistet, weil er ein Entgelt von einer individualisierbaren Leistungsempfängerin erwartet und erwarten darf (Aspekt der Finalität) [11]. Sodann bedarf es

des Aspekts der Kausalität, der besagt, dass die Leistungsempfängerin deshalb bezahlt, weil sie eine kostenpflichtige Leistung erhält oder zumindest erwarten darf [12].

Das Entgelt muss allerdings nicht unbedingt in Geldform bestehen, sondern kann alles umfassen, was der Leistungsempfänger für den Erhalt einer Leistung aufwendet [13]. So tritt beim Tausch oder tauschähnlichen Geschäft kein Entgelt in Geldform zu Tage. Beim Tausch oder tauschähnlichen Geschäft geht die Rechtsprechung von zwei selbstständigen Leistungen aus, für die wiederum je ein Entgelt zu entrichten ist [14]. Folglich kann ein reiner Tausch (Gegenstand gegen Gegenstand) im Sinne von Art. 237 des Obligationenrechts (OR) auch als zwei Kaufverträge mit Verrechnungsabrede betrachtet werden. Ein Entgelt wird beim Tausch oder tauschähnlichen Geschäft nicht fingiert, vielmehr haben beide Parteien eine Entgeltserwartung, die aber nicht in Geldform besteht.

Doch nicht jede vermeintliche Gegenleistung ist als Tausch oder tauschähnliches Geschäft zu qualifizieren: Das Vorhandensein von zwei voneinander losgelösten Leistungsverhältnissen zwischen den gleichen Parteien mit blosser Verrechnung der beiden Entgelte begründet keinen Tausch bzw. kein tauschähnliches Geschäft, denn die Leistung darf sich nicht nur auf die Entgeltsentrichtung für eine selbst bezogene Leistung beziehen [15].

3.2 Steuerbare unentgeltliche Leistungen als Ausnahme.

Abweichend von diesen Grundsätzen können Leistungen auch dann steuerbar sein, wenn sie nicht gegen Entgelt erbracht werden, aber durch eine gesetzliche Fiktion einer Leistung gegen Entgelt gleichgestellt werden [16]. Eine steuerbare unentgeltliche Wertabgabe tritt jedoch nur bei der Erbringung von Leistungen für Zwecke ein, die ausserhalb des Unternehmens liegen und soweit dafür zuvor ein Vorsteuerabzug geltend gemacht wurde. Der ursprünglich in Anspruch genommene Vorsteuerabzug soll kompensiert werden, da es bei der unentgeltlichen Leistung ohne unternehmerischen Zusammenhang ansonsten zu einem un versteuerten Letztverbrauch käme.

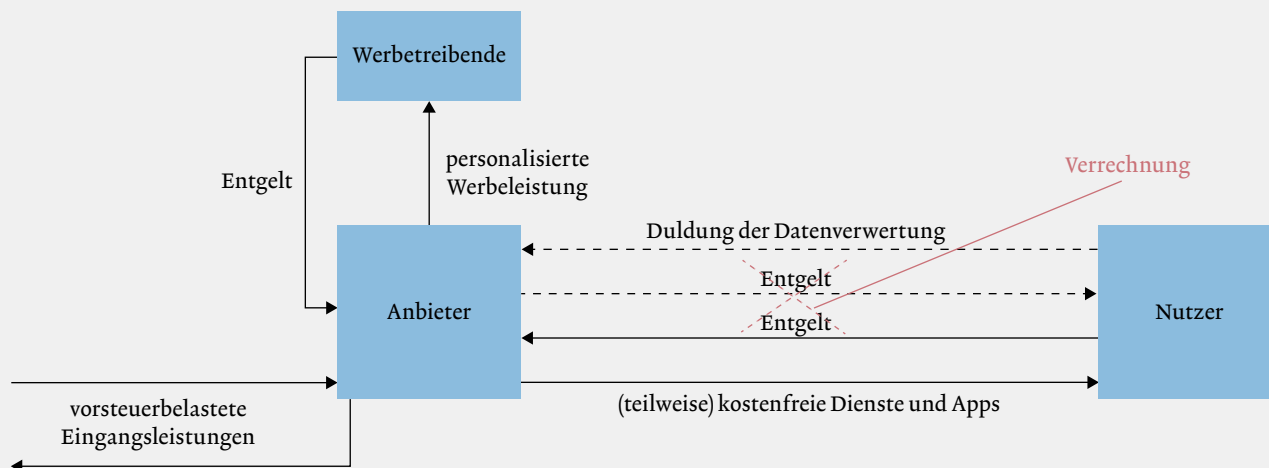
3.3 Nichtsteuerbare unentgeltliche Leistungen als Grundsatz.

Werden unentgeltliche Leistungen dagegen für unternehmerische Zwecke erbracht, sind diese unentgeltlichen Umsätze schon nach dem Gesetzeswortlaut nicht steuerbar [17]. In aller Regel wird die unentgeltliche Erbringung dieser Leistung nämlich in irgendeiner Art und Weise dazu bestimmt sein, die unternehmerische Gesamttätigkeit zu fördern. Die Eingangsleistungen, für die ursprünglich ein Vorsteuerabzug in Anspruch genommen wurde, kommen der unternehmerischen Tätigkeit des Unternehmers zugute. Es besteht nicht die Gefahr eines systemwidrig un versteuerten Letztverbrauchs, so dass der Vorsteuerabzug nicht korrigiert oder kompensiert werden muss.

Möchte man die für die Nutzer kostenfreien Dienste und Apps der MWST unterworfen sehen, setzt dies mangels Entgelt in Form einer Geldzahlung zumindest eine mehrwertsteuerrechtlich relevante Gegenleistung der Nutzer im Rahmen eines tauschähnlichen Umsatzes voraus. Ohne solch



BENJAMIN BERGAU,
MBA, ASSOCIATE,
BAKER & MCKENZIE,
FRANKFURT A.M./D

Abbildung: **DIENTE VON WERBETREIBENDEN UND ANBIETERN**

eine Gegenleistung bleibt es schlicht bei der unentgeltlichen Erbringung von Leistungen, die aber nicht für Zwecke ausserhalb des Unternehmens angesehen werden kann und deshalb auch nicht der Eigenverbrauchsbesteuerung nach Art. 31 Abs. 2 MWSTG unterworfen sein kann. Ob die Zustimmung zur Bearbeitung der gesammelten persönlichen Nutzerdaten bereits eine qualifizierte Leistung im Rahmen eines tauschähnlichen Umsatzes darstellt und deshalb zur Besteuerung der kostenfrei angebotenen Leistungen der Dienste und Apps führt, ist anhand mehrwertsteuerlicher Grundsätze des Leistungsverhältnisses zu bestimmen.

4. VORAUSSETZUNGEN EINES TAUSCHS ODER TAUSCHÄHNLICHEN UMSATZES

4.1 Allgemeines. Wie bereits erwähnt, muss das Entgelt nicht notwendigerweise in Geldform bestehen. Entgelt ist vielmehr alles, was der Leistungsempfänger oder an seiner Stelle eine Drittperson aufwendet, um die Leistung zu erhalten [18].

Beim reinen Tausch erbringen zwei Parteien einander gegenseitig Leistungen (in Form der Lieferung eines Gegenstands), die wiederum in einem ursächlichen und engen Zusammenhang stehen [19]. Beim tauschähnlichen Umsatz werden nicht Gegenstände, sondern Gegenstände gegen Dienstleistungen oder Dienstleistungen gegen Dienstleistungen getauscht. Da beim Tausch oder tauschähnlichen Umsatz ein Entgelt in Geldform nicht oder zumindest nicht sichtbar in Erscheinung tritt, kann man sich fragen, ob überhaupt eine Leistung gegen Entgelt vorliegt.

Die Rechtsprechung geht bei Tausch und beim tauschähnlichen Umsatz von zwei selbstständigen Leistungen aus, für die wiederum je ein Entgelt zu entrichten ist. Jede der Leistungen muss also hinsichtlich ihres Inhalts die Voraussetzungen der Steuerbarkeit nach Art. 18 Abs. 1 MWSTG erfüllen. Die Gegenleistung muss allerdings selbst nicht der MWST unterliegen, so dass auch zwischen einem steuerpflichtigen Unternehmer und einem Nichtunternehmer ein tauschähnlicher Umsatz möglich ist [20].

ANZEIGE



Albin Kistler

Vermögensverwaltung für Private
& Asset Management

Wir handeln nach
eigenen Grundsätzen.

albinkistler.ch

4.2 Zwei entgeltliche Leistungen. Das Mehrwertsteuerrecht knüpft aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise an tatsächliche Leistungsvorgänge an. Ein zivilrechtlich wirksamer Vertrag ist keine zwingende Voraussetzung für eine der MWST unterliegende Leistung. Umgekehrt ist ein blosses Vertragsverhältnis auch nicht steuerbegründend. Die zivilrechtlichen Vertragsverhältnisse haben allenfalls eine indizielle Wirkung bei der Bestimmung der an einem Leistungsverhältnis beteiligten Personen und bei der Frage, ob zwischen Leistungen und Entgelt eine innere wirtschaftliche Verknüpfung besteht [21].

4.2.1 Zivilrechtliche Feststellungen zur Gegenseitigkeit. Das von den deutschen und österreichischen Autoren in Bezug genommene Urteil des *Landgerichts (LG)* Berlin betraf die Klage eines Verbraucherschutzverbands gegen die Nutzungsbedingungen und Datenschutzerklärung eines Suchmaschinenbetreibers. Darin zitiert das Gericht insbesondere eine Entscheidung des Bundesgerichtshofs (BGH) aus dem Jahr 2005, wonach die Zurverfügungstellung solcher Internetdienste zivilrechtlich keine Schenkung im Sinne des § 516 des *Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB)* darstelle. Das Einverständnis zur Bearbeitung persönlicher Nutzerdaten begründe ein Gegenseitigkeitsverhältnis und mithin einen zivilrechtlichen Vertrag zwischen dem Betreiber und dem einzelnen Nutzer. Der Anbieter und der einzelne Nutzer können zumindest in Fällen der ordnungsgemässen Anmeldung mit einem Nutzerkonto als Vertragsparteien identifiziert werden. Im Ergebnis unterlägen die Nutzungsbedingungen und die Datenschutzerklärung zumindest in diesen Fällen den strenger zivilrechtlichen Voraussetzungen für Allgemeine Geschäftsbedingungen (anders als bei einer Schenkung). Das Ergebnis der Klage ist die Feststellung, dass in der konkreten Ausgestaltung der Nutzungsbedingungen und der Datenschutzerklärung eine gemäss § 307 BGB nicht zulässige unangemessene Benachteiligung der Nutzer bestünde. Im Wesentlichen sei bei einer nutzerfeindlichen Auslegung eine Datenerhebung ausserhalb der gesetzlichen Erlaubnistatbestände möglich, für die es allerdings an einer wirksamen Zustimmung der Nutzer fehle, wenn die Nutzungsbedingungen und Datenschutzerklärungen wie im entschiedenen Fall zu unbestimmt seien.

Das Urteil hat keinen steuerrechtlichen Hintergrund. Das LG Berlin stellt zunächst einmal nur fest, dass bei der Zustimmung zu den Nutzungsbedingungen und Datenschutzbestimmungen aufgrund eines Gegenseitigkeitsverhältnisses ein zivilrechtlicher Vertrag zustande kommt. Eine qualitative Bewertung der Zustimmung zur Datenbearbeitung war für das LG Berlin nicht notwendig. Feststellungen zur deutschen Umsatzsteuer wollte das Gericht sicherlich nicht treffen. Der im entschiedenen Fall erkannte zivilrechtliche Vertrag ist nicht bereits mehrwertsteuerbegründend, denn das MWSTG kennt einen autonom auszulegenden Leistungsbegriff. Die lediglich indizielle Wirkung des Zivilrechts beschränkt sich vorliegend auf die Erkenntnis über die Beteiligten und deren Beweggründe. Ob tatsächlich ein der MWST unterliegendes Leistungsverhältnis vorliegt, muss im nächsten Schritt überprüft werden.

4.2.2 Leistungsbegriff nach MWSTG. Der mehrwertsteuerrechtliche Leistungsbegriff beinhaltet die Lieferung eines Gegenstandes und/oder die Erbringung einer Dienstleistung. Zu den steuerbaren Dienstleistungen zählen nicht nur das positive Tun, sondern auch das Dulden oder Unterlassen (sog. negative Leistungen) [22]. Doch nicht alle negativen Leistungen sind für die MWST von Bedeutung. Sie sind lediglich dann von Belang, wenn sie das Resultat eines eigentlichen Engage-

«Die Duldung von Eingriffen in ihren persönlichen Rechtsbereich durch die Anbieter ist unserer Auffassung nach keine Leistung im wirtschaftlichen Sinne.»

ments des Leistenden sind, durch welches dieser seinen Willen manifestiert, sich zu enthalten oder ein Verhalten zu tolerieren und so bewusst einem Dritten einen wirtschaftlichen Vorteil zu verschaffen [23]. Leistungen, bei denen ein über die Entgeltlichkeit hinausgehendes Interesse nicht verfolgt wird, sind zwar Leistungen im Sinne des Zivilrechts, aber keine Leistungen im wirtschaftlichen Sinn und unterliegen daher nicht der MWST [24]. Bei einem Tausch oder tauschähnlichen Umsatz müssen also beide inhaltlich verbundenen Leistungen jeweils auf einen wirtschaftlichen Erfolg gerichtet sein [25].

4.2.2.1 Leistung im wirtschaftlichen Sinne der Anbieter. Durch die Verwendungsmöglichkeit der von den Anbietern bereitgestellten Dienste oder Apps wird den Nutzern ein wirtschaftlicher Vorteil zugewendet, so dass auch das kostenfreie Angebot erst einmal zur Leistung im wirtschaftlichen Sinne führt. Allerdings unterliegen nur gegen Entgelt erbrachte Leistungen der MWST. Da das Angebot für die Nutzer kostenlos ist (und im unternehmerischen Kontext keine unentgeltlichen Wertabgaben vorliegen), kommt es bei der Frage nach der Steuerbarkeit der Leistung als tauschähnlicher Umsatz darauf an, ob die vom Anbieter vorausgesetzte Zustimmung der Nutzer zur Bearbeitung persönlicher Nutzerdaten ebenfalls eine Leistung im wirtschaftlichen Sinne ist.

4.2.2.2 Keine Leistung im wirtschaftlichen Sinne durch die Nutzer. Bevor die Nutzer die kostenfrei angebotenen Dienste und Apps verwenden können, müssen sie in der Regel schon bei der Anmeldung oder vor dem Herunterladen ausdrücklich den Nutzungsbedingungen und Datenschutzbestimmungen des Anbieters zustimmen. Wenn keine Anmeldung oder Registrierung erforderlich ist, kommt wohl auch eine konkludente Zustimmung lediglich durch Verwendung eines Dienstes in Frage. Die Zustimmung zu den Nutzungsbedingungen und Datenschutzbestimmungen ist aus Sicht der Anbieter insbesondere deshalb erforderlich, weil im Hinblick auf bestimmte Handlungen, die in die informationelle Selbstbestimmung der Nutzer eingreifen, ge-

gesetzliche Zustimmungserfordernisse durch den einzelnen Nutzer existieren (z. B. zur Auswertung von nutzerbezogenen Standortdaten).

Bei der Zustimmung zu den Nutzungsbedingungen und Datenschutzbestimmungen, die den Anbietern der kostenfreien Dienste und Apps in aller Regel Handlungen erlauben, die ohne Zustimmung nicht zulässig wären, dulden die Nutzer also den Eingriff in ihre Persönlichkeitsrechte (v. a. die informationelle Selbstbestimmung bzw. sie verzichten auf den gesetzlichen Datenschutz). Die Verwendung des kostenfreien Angebots ist demnach nicht möglich, wenn der für das Geschäftsmodell notwendige Eingriff in den höchstpersönlichen Rechtsbereich nicht geduldet wird.

Eine Duldung kann zwar grundsätzlich Gegenstand einer steuerbaren Leistung sein. Allerdings ist weiter zu prüfen, ob es sich bei der Duldung um eine Leistung im wirtschaftlichen Sinne handelt.

Das zivilrechtliche Persönlichkeitsrecht schützt nicht nur ideelle, sondern auch vermögensrechtliche Aspekte einer Person [26]. Angelehnt an die Feststellung, dass das Persönlichkeitsrecht auch kommerzielle Interessen schützen kann, stellt sich aus mehrwertsteuerrechtlicher Sicht die Frage, ob die Nutzer durch die Zustimmung zur Datenbearbeitung willentlich Eingriffe in eine tatsächlich vorhandene vermögenswerte Rechtsposition dulden.

Die Duldung von Eingriffen in ihren persönlichen Rechtsbereich durch die Anbieter ist unserer Auffassung nach keine Leistung im wirtschaftlichen Sinne. Es mangelt bereits am dazu notwendigen Leistungswillen der Nutzer, denn es kann nicht unterstellt werden, dass die Nutzer den Anbietern tatsächlich einen wirtschaftlichen Vorteil zukommen lassen wollen. Für die Beurteilung des Leistungswillens der Nutzer ist auch nicht von Bedeutung, dass die Anbieter letztlich Kapital aus dem Ergebnis der Duldung, nämlich den gesammelten Daten, schlagen und der Nutzer dies auch wissen kann.

Die Anbieter müssen sich das Bearbeitungsrecht allein deshalb einräumen lassen, weil aus Gründen des Persönlichkeitsschutzes bzw. des Datenschutzes als Teil des Persönlichkeitsschutzes gesetzliche Zustimmungserfordernisse existieren [27]. Es liegt die Vermutung nahe, dass die Nutzer der Angebote ihre diesbezüglichen Rechte nicht im Einzelnen kennen und deshalb auch nicht wissentlich im Rahmen einer mehrwertsteuerrechtlich relevanten Leistungserbringung verwenden können. Die Nutzer haben ausserdem nicht die Möglichkeit, eine Duldung der Datenbearbeitung in anderer Art und Weise zum eigenen Vorteil wirtschaftlich zu verwenden. Die Duldung der Datenbearbeitung kann zudem beliebig oft und ohne Anspruch auf Ausschliesslichkeit gegenüber einer beliebigen Zahl von Anbietern kostenloser Angebote eingeräumt werden.

Des Weiteren ist es höchst fraglich, ob die Duldung der Datenbearbeitung für die Nutzer überhaupt einen objektiven Wert hat. Sollte es daran mangeln, kann nicht von einer willentlichen Erbringung einer Leistung durch die Zuwendung eines wirtschaftlichen Vorteils ausgegangen werden. Offensichtlich besteht bei den Nutzern jedenfalls keine adäquate Zahlungsbereitschaft für die Angebote der Dienste

und Apps. Ferner belegen Studien wiederholt, dass nur ein sehr geringer Anteil der Nutzer die Nutzungsbedingungen und Datenschutzbestimmungen der Anbieter, denen sie zugestimmt haben, überhaupt lesen. Die Nutzer wissen demnach weit überwiegend gar nicht, welchen Eingriffen in ihr Persönlichkeitsrecht sie tatsächlich zustimmen. Nach alledem und angesichts der Inhalte, die Nutzer in sozialen Netzwerken veröffentlichen, dürfte davon auszugehen sein, dass die Nutzer solcher Angebote ihrem persönlichen Datenschutz in aller Regel offenbar keinen besonders hohen Wert beimessen. Jedenfalls findet nach der allgemeinen Lebenserfahrung keine wirtschaftliche Abwägung darüber statt, ob der Nutzen eines einzelnen kostenfreien Angebots ausreichend ist, um die Duldung der Datenbearbeitung in Kauf zu nehmen. Mit der Nutzung jedes weiteren Dienstes dürfte die Wertschätzung der informationellen Selbstbestimmung auch weiter abnehmen, da bereits an anderer Stelle eine umfangreiche Aus- und Verwertung der eigenen Nutzerdaten stattfindet. Es sollte aus unserer Sicht deshalb eher zutreffen, dass die Nutzer den gesetzlich normierten Konsumentenschutz von vornherein als nicht anwendbar behandeln wollen, soweit sie die Nutzungsbedingungen und Datenschutzbestimmungen eines Anbieters akzeptieren. Dementsprechend geben diese Nutzer bei der Duldung der Datenbearbeitung keine vermögenswerte Rechtsposition auf, die als Hingabe eines wirtschaftlichen Vorteils im Rahmen eines Leistungsverhältnisses eingeschätzt werden könnte. Diese Position wird auch durch die Beobachtung gestützt, dass ein nur verschwindend geringer Teil der Nutzer von der ihnen unter dem geltenden Datenschutzrecht zustehenden Möglichkeit Gebrauch macht, Einsicht in die bei den Anbietern über sie gespeicherten Daten zu nehmen oder diese löschen zu lassen.

In vielerlei Hinsicht ist die Auswertung von personenbasierten Daten zudem eine notwendige Voraussetzung für die Leistungserbringung durch die Anbieter. Die Duldung zur Auswertung von Standortinformationen ist beispielsweise schon für die Nutzung der Navigations-Funktion, da-

ANZEIGE



**Wir wissen, wie Sie Ihre
Treuhandfirma erfolgreich
verkaufen.**



ACAN

Spezialisiert auf Treuhandfirmen-Vermittlung.

www.acan.ch

rüber hinaus für Hinweise auf nahegelegene Restaurants oder Freunde in der Nähe erforderlich. Insofern möchten die Nutzer durch die Duldung zur Datenauswertung den notwendigen Beitrag zur Leistung des Anbieters bringen, was einem eigenen Leistungswillen im Sinne des Mehrwertsteuerrechts entgegensteht. Insbesondere wird ein Nutzer nicht danach unterscheiden, welche Daten zur Erbringung der Leistungen tatsächlich benötigt werden und welche Daten von Anbietern zusätzlich gespeichert werden. Es ist auch nicht auszuschließen, dass derzeit noch nicht für die Nutzung der Dienste benötigte Daten in Zukunft für zusätzliche Dienstangebote Verwendung finden können.

In der Duldung der Datenbearbeitung liegt im Ergebnis keine vermögenswerte, verkehrsfähige Rechtsposition und den Nutzern kann kein mehrwertsteuerlich relevanter Leistungswille unterstellt werden. Es besteht aus der subjektiven Sicht der Nutzer im Hinblick auf die Duldung insbesondere kein über eine Entgeltlichkeit hinausgehendes wirtschaftliches Interesse, wenn lediglich den Nutzungsbedingungen der Anbieter zugestimmt wird.

4.2.2.3 Verbrauch durch einen identifizierbaren Leistungsempfänger? Eine steuerbare Leistung setzt bei einem individualisierbaren Leistungsempfänger einen Verbrauch im Sinne des Mehrwertsteuerrechts voraus [28]. Bei Leistungen, zu deren Ausführung sich die Vertragsparteien gegenseitig verpflichtet haben, liegt der erforderliche Verbrauch durch einen Leistungsempfänger grundsätzlich vor [29]. Das versprochene Tun, Dulden und Unterlassen ist der Vorteil, den der Leistungsempfänger erhält [30].

Die Bereitstellung der kostenfreien Dienste und Apps führt bei den Nutzern grundsätzlich zu einem verbrauchs-fähigen Vorteil. Allerdings ist es im Einzelfall fraglich, ob die Leistungsempfänger für die Anbieter jeweils hinreichend individualisierbar sind. Die nicht bestimmungsgemäße, anonyme Nutzung ist bei den meisten Angeboten möglich. Oftmals führt die anonymisierte Nutzung auch nicht zwingend zum Schaden für die beabsichtigte Leistungserbringung, wenn zum Beispiel personalisierte Werbung auch ohne umfassendes Nutzerprofil schon aufgrund der aktuellen Nutzung eingeblendet werden kann. Für eine gezielte Werbung dürften bereits auf dieser Basis Rückschlüsse auf den aktuellen Nutzer möglich sein. Es kann umgekehrt selbst bei einer freiwilligen oder aufgezwungenen Anmeldung mit einem Nutzerkonto auch nicht ausgeschlossen werden, dass Personen das Nutzerkonto einer anderen Person verwenden, deshalb nicht hinreichend identifizierbar sind und womöglich auch ungewünschte Daten in ein Nutzerprofil einfließen, die ein Anbieter im Grunde nicht haben möchte.

4.3 Inhaltliche Verknüpfungen der Leistungen erforderlich. Es muss beim tauschähnlichen Umsatz wie bei jedem steuerbaren Umsatz ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Leistung und ihrer Gegenleistung im Sinne eines synallagmatischen Austauschs bestehen [31]. Doch die Leistungen dürfen andererseits lediglich durch die Modalität der Zahlungsvereinbarung, aber nicht inhaltlich miteinander verbunden sein [32]. Der *Europäische Gerichtshof (EuGH)* hat

bei einem schwach ausgeprägten Zusammenhang zwischen einer Leistung und einer vermeintlichen Gegenleistung die Entgeltlichkeit des Leistungsaustauschs verneint [33]. Im Einzelnen ging es im entschiedenen Fall um Beratungsleistungen öffentlicher Rechtshilfebüros, für die ein Leistungsempfänger allein anhand seiner persönlichen Einkommenssituation zahlen musste. Der EuGH erkannte in dieser Teilvergütung keinen unmittelbaren Zusammenhang mit der tatsächlich erbrachten Beratungsleistung, da diese unabhängig von Art und Umfang der tatsächlich durch die Rechtshilfestelle geleisteten Arbeit entschädigt wurde.

Auf der Grundlage dieser Argumentation ist im Hinblick auf die Zustimmung zur Datenverwertung möglicherweise auch die fehlende Entgeltlichkeit der Leistung von Online-diensten vertretbar. Der Leistungsgegenstand besteht gegenüber den Nutzern allgemein in der Leistungsbereitschaft, durch die der fortlaufende Zugang zum Dienst gestattet ist. Dagegen ist eine Verwertbarkeit von zusätzlichen, d. h. über die für eine notwendige Leistungserbringung hinaus gesammelten Nutzerdaten nur bei einem tatsächlichen Zugriff auf den Dienst möglich. Zudem hat der Anbieter keinerlei Kontrolle über die Qualität der Daten oder überhaupt einen Anspruch auf das Erhalten von Daten, die tatsächlich nicht im Zusammenhang mit dem Nutzererlebnis des Dienstes stehen. Nutzer können ohne weiteres den Verlauf und die Cookies ihres Browsers löschen, bevor sie einen Dienst aufrufen. Ferner besteht die Möglichkeit, in einem Browser sogenannte private Fenster zu verwenden, wodurch die aufgerufenen Webseiten oder heruntergeladenen Inhalte nicht gespeichert werden, sondern nur für bestimmte Parteien ersichtlich sind (insb. für den Internetanbieter oder die besuchte Webseite selbst).

Da der Umfang der verwertbaren Daten weder für den Anbieter noch für den Nutzer im Vorfeld absehbar oder gar bestimmbar ist, halten wir die Annahme eines fehlenden Zusammenhangs mit einer Gegenleistung der Nutzer für vertretbar. In der Literatur wird (noch ohne abschliessende Wertung) das Gegenargument ins Feld geführt, dass ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem Zugangsrecht und den tatsächlich verwertbaren Daten aufgrund einer eher abstrakten Leistungsbeziehung mit einem blossen Recht der Verwertung «irgendwelcher Daten» ausreichen würde [34]. Dies scheint wiederum nicht überzeugend, da der Ausgangspunkt der angestossenen Diskussion in der Rolle der Daten als Werttreiber und wesentliches Mittel der Finanzierung besteht.

Die Zustimmung zur Datenbearbeitung ist nichts anderes als eine vom Anbieter vorausgesetzte Nutzungsbedingung, ohne die eine Nutzung der Angebote von vornherein ausgeschlossen ist. Da die Zustimmung also zwingend erforderlich ist, sind die Leistung und die Zustimmung als vermeintliche Gegenleistung nicht nur durch die Modalitäten der Zahlungsvereinbarung, sondern inhaltlich verbunden, denn sie bedingen sich gegenseitig.

Die Nutzer erbringen bei der blossen Zustimmung zu Nutzungsbedingungen keine Leistung an den Anbieter und sie schulden erst recht nicht gegenüber den ihnen unbekannten Werbeleistenden die Duldung der Datenbearbeitung

durch den Anbieter, der die Nutzerdaten im Geschäft mit Dritten monetisiert.

4.4 Gegenwert muss in Geld ausdrückbar sein. Das Entgelt besteht beim tauschähnlichen Umsatz zwar nicht in Geld, aber die Gegenleistung muss zumindest in Geld ausdrückbar sein [35]. Die Duldung einer fortlaufenden Bearbeitung nutzerbezogener Daten ist den obigen Ausführungen nach bereits mangels Leistungswillen der Nutzer keine steuerbare Leistung. Darüber hinaus ist der Verzicht auf den gesetzlich normierten Persönlichkeits- und Datenschutz aufgrund seiner abstrakten Natur und der sehr unterschiedlichen Wertschätzung der informationellen Selbstbestimmung womöglich auch nicht in Geld ausdrückbar. Zum einen erscheint es sehr fraglich, ob die Nutzer denselben gesammelten Informationsgehalt, den der Anbieter Stück für Stück durch die Verwendung eines Angebots und durch die Duldung der Datenbearbeitung erhält, auch gegen Zahlung eines Geldbetrags an einen Interessierten verkaufen würden. Zum anderen dürfte der Anteil der tatsächlich verwertbaren Daten kaum verlässlich zu bestimmen sein. Die öffentlich einsehbaren meistgesuchten Begriffe bei einem grossen Suchmaschinenanbieter legen zum Beispiel oftmals nahe, dass diese keiner unmittelbaren kommerziellen Verwertbarkeit zugänglich sein dürften (im Jahr 2015 u. a. «Sonnenfinternis»), weshalb die Duldung der Datenbearbeitung eine höchst abstrakte Position ist [36].

Der EuGH hat vor kurzem entschieden, dass die digitale Währung «Bitcoin» aus mehrwertsteuerrechtlicher Sicht für Zwecke einer möglichen Steuerbefreiung von Finanzdienstleistungen einem gesetzlichen Zahlungsmittel gleichzustellen sei, weil sie von den Nutzern genau wie ein gesetzliches Zahlungsmittel verwendet werde.

Von Befürwortern einer Steuerpflicht des mehrseitigen Geschäftsmodells könnte auf dieser Grundlage vorgetragen werden, dass sich der Wert von persönlichen Nutzerdaten in einer Art neuer, durch die gegenseitige Vereinbarung von Dienst und nutzerakzeptierten Währung widerspiegelt. Die-

ser Ansatz wäre in erster Linie auf die Sichtweise des Konsumentenschutzes zurückzuführen, demgemäss die Internetdienste keineswegs kostenfrei, sondern mit persönlichen Daten zu «bezahlen» seien.

Die Begründung des EuGH zu Bitcoins auf das mehrseitige Geschäftsmodell mit der Verwertung von Nutzerdaten zu übertragen und damit sämtliche Nutzerdaten zu einer Pseudo-Währung zu machen, überzeugt nicht. Der wesentliche Unterschied von Nutzerdaten zu einer digitalen Währung besteht darin, dass die Bitcoins tatsächlich wissentlich und willentlich von beiden Vertragsparteien als eindeutig beziffer- und handelbare Währung genutzt werden sollen. Auch gibt der Algorithmus von Bitcoins präzise vor, wie Bitcoins geschaffen werden können. Allein der Umstand, dass in beiden Konstellationen ein Bezug zum Internet besteht, führt noch nicht zu einer qualitativen Gleichartigkeit. So können Bitcoins von den Nutzern beliebig in gesetzliche Währungen getauscht und wie gesetzliche Zahlungsmittel bei teilnehmenden Händlern und Banken zur Zahlung verwendet werden. Demgegenüber haben Nutzer nach der Zustimmung zu den AGB und Datenschutzbestimmungen im mehrseitigen Geschäftsmodell gerade nicht die Möglichkeit, wie bei einem traditionellen Zahlungsmittel über die Verwendung ihrer Daten bewusst und für einzelne abgrenzbare Transaktionen mit Anbietern zu entscheiden und nehmen ihre Daten auch nicht mit einem bestimmten, bezifferbaren Wert wahr. Ferner können personenbezogene Daten vom Nutzer auch nicht in andere (digitale) Währungen oder andersartige Leistungen getauscht werden. Nach der Begründung des EuGH in der oben genannten Rechtsprechung wären dies jedoch die Grundvoraussetzungen dafür, um tatsächlich von einer digitalen Währung auszugehen.

4.5 Zwischenergebnis. Die Duldung der Nutzer von Eingriffen in ihren höchstpersönlichen Rechtsbereich der informationellen Selbstbestimmung ist eine notwendige Voraussetzung und Nutzungsbedingung für die Verwendung der kostenfreien Angebote. Nutzer, die diesen Bedingungen zu-

ANZEIGE

Es gibt keine zweite Chance für eine erfolgreiche Nachfolge

Aus diesem Grund vertrauen sich Ihnen Unternehmer mit ihren Nachfolgethemen an. Warum sollte nicht das Beste gut genug sein, wenn es um die Zukunft Ihrer Firma geht?

Wir sind ein schweizweit tätiges Wirtschaftsprüfungs-, Treuhand- und Beratungsunternehmen und wenden uns an Berufskollegen und -kolleginnen aus der Region Zürich/Ostschweiz. Wir bieten Ihnen eine massgeschneiderte Nachfolgelösung, Ihren Mitarbeitenden interessante Perspektiven und Ihren Kunden unseren einzigartigen Full-Service. Ob Sie Ihr Unternehmen oder Teile davon veräussern wollen, wir sind interessiert und freuen uns auf Ihre Kontaktnahme.

Anfragen unter Chiffre-Nr. 318944 an FACHMEDIEN-Zürichsee Werbe AG, Expert Focus, Laubisrütistrasse 44, 8712 Stäfa

stimmen, messen dem Schutz ihrer persönlichen Daten offensichtlich von vornherein keinen wirtschaftlichen Wert bei und erklären den ihnen zugestandenen Persönlichkeits- und Datenschutz für nicht bzw. nur eingeschränkt anwendbar, soweit sie die Nutzungsbedingungen und Datenschutzbestimmungen akzeptieren. Die Duldung der Datenbearbeitung kann beliebig oft und ohne Anspruch auf Ausschlussmöglichkeit gegenüber einer beliebigen Zahl von Anbietern kostenloser Angebote eingeräumt werden und ist nicht in anderer Art und Weise wirtschaftlich durch die Nutzer verwertbar. Diese Nutzer geben bei der Duldung der Datenbearbeitung im Ergebnis insbesondere keine vermögenswerte Rechtsposition auf, die als Hingabe eines wirtschaftlichen Vorteils im Rahmen eines Leistungsverhältnisses eingeschätzt werden könnte. Auf erhebliche Schwierigkeiten bei der Bestimmung eines zutreffenden Leistungsempfängers wurde hingewiesen.

Der tauschähnliche Umsatz bedingt, dass eine Leistung und eine Gegenleistung kausal zusammenhängen (*do ut des*) [37]. An der zwingenden Voraussetzung der Duldung der Datenbearbeitung lässt sich aber erkennen, dass die Erbringung der kostenlosen Leistung und ebenjene Duldung nicht durch die Modalitäten der Entgeltvereinbarung verknüpft sind, sondern sich gegenseitig bedingen. Die Voraussetzungen für einen tauschähnlichen Umsatz sind aus den genannten Gründen von vornherein nicht gegeben.

Diese Voraussetzungen und Zusammenhänge verkennen die genannten Autoren Melan, Wecke und Pfeiffer in ihren Aufsätzen offenbar vollständig, wenn sie fortlaufend auf den Wert der Daten und auf Datenleistungen abstellen. Die Daten sind erst nach der Sammlung und Aufbereitung durch den Anbieter der kostenlosen Angebote handelbar und unterliegen dann im Falle einer Veräusserung (zum Beispiel in Form von Nutzerprofilen) oder Verwertung im Rahmen der besteuerten Umsätze der MWST. Ein MWST-Sparmodell ist hierin nicht zu erkennen. Die auf der gegenteiligen Auffassungen basierten Folgeüberlegungen der Verfasser der in Bezug genommenen Aufsätze tragen deshalb ebenfalls nicht. Soweit die Verfasser in bestimmten Konstellationen den Leistungswillen der Nutzer zwar nicht gegenüber dem Anbieter, offenbar aber mittelbar gegenüber dem Werbetreibenden als gegeben betrachten, kann dem ebenfalls nicht gefolgt werden. Es fehlt den Nutzern bei der Duldung einer Datenbearbeitung durch den Anbieter schon mangels Kenntnis über einen einzelnen Werbetreibenden an der klaren Identifizierbarkeit eines Leistungsempfängers ihrer vermeintlichen Leistung. Aus wirtschaftlicher Sicht möchten die Nutzer eher keine Leistung an den Werbetreibenden erbringen, sondern lediglich den von ihnen als kostenfrei wahrgenommenen Dienst nutzen [38]. Die Finanzierung des Angebots durch eine Monetisierung im Geschäft mit Dritten ändert nichts am fehlenden Leistungswillen der Nutzer.

5. KEIN STEUERVORTEIL DURCH KOSTENFREIE DIENSTE UND APPS

Der offenkundig fiskalisch motivierte Standpunkt, dass kostenfreie Dienste und Apps der MWST unterworfen werden sollten, überzeugt auch in systematischer Hinsicht

nicht. Diese Erkenntnis hat sich u. a. auch auf der Ebene des Rates der EU durchgesetzt, wo derzeit statt einer Besteuerung eines vermeintlichen Leistungsverhältnisses eine sogenannte «Ausgleichsteuer» als Alternative diskutiert wird, bei der tatsächlich an die Einkünfte der Anbieter angeknüpft würde [39].

5.1 Keine Einkommensverwendung durch die Nutzer.

In systematischer Hinsicht soll die MWST den Verbrauch von Waren und Dienstleistungen belasten. Dabei wird in der Theorie entweder an den blossen Konsum einer Leistung oder an die damit verbundene Einkommens- oder Vermögensverwendung des Verbrauchers angeknüpft (Verbrauchssteuer) [40]. Im Hinblick auf die Leistung von Onlinediensten kann vertreten werden, dass die Nutzer durch die Zustimmung zur Datenverwertung weder Einkommen noch Vermögen verwenden (insb. in Abgrenzung zur Zahlung für den Premiumzugang). Eine mittelbare Einkommens- oder Vermögensverwendung durch den von personalisierter Werbung indizierten Konsum von Waren oder Dienstleistungen ausserhalb der Dienste ist unserer Auffassung nach nicht ausreichend, um schon für die vorgelagerte Leistungserbringung durch Anbieter einen entgeltlichen Leistungsaustausch anzunehmen. Der Zusammenhang ist zum einen sehr vage und es ist auch fraglich, ob es bei einem einzelnen Nutzer überhaupt zu einem Konsum aufgrund einer angezeigten Werbung kommen wird. Zum anderen wirft die mittelbare Betrachtungsweise einer Entgeltlichkeit unweigerlich Fragen der Doppelbesteuerung auf, da der anschliessende Konsum in der Regel selbst einer Umsatzsteuer unterliegen wird. Eine einzige Einkommens- oder Vermögensverwendung darf unseres Erachtens nicht als Gegenleistung für zwei verschiedene Leistungsbezüge herangezogen werden.

5.2 Problematik durch den BEPS-Report erfasst. Im abschliessenden BEPS-Report 2015 werden unter anderem die Schwierigkeiten aufgezeigt, die eine immer schneller fortschreitende Digitalisierung der Wirtschaft für die Sicherung des Steueraufkommens der einzelnen Staaten mit sich bringt. Dazu zählt neben der einfachen Möglichkeit des Direktbezugs von Leistungen aus dem Ausland ohne steuerliche Präsenz des Leistenden im Inland auch die Gewinnung von Nutzerdaten als Geschäftsgrundlage im mehrseitigen Geschäftsmodell. Zu den hier gegenständlichen kostenfreien Angeboten wird festgestellt, dass es jedenfalls nur dann zu umsatzsteuerlichen Auswirkungen kommen könne, wenn die Angebote gegen eine nicht geldgleiche Gegenleistung erbracht werden [41]. Dies entspricht im Wesentlichen dem Erfordernis eines entgeltlichen Umsatzes, der nicht in Geld, aber in einer in Geld ausdrückbaren anderen Gegenleistung bestehen kann (tauschähnlicher Umsatz). Auf die Voraussetzungen dafür wurde im ersten Teil des Aufsatzes eingegangen. Im folgenden sollen zusätzliche Überlegungen dazu angestellt werden, weshalb die kostenfreie Erbringung der Dienste und Apps, bei denen durch die Nutzer trotz des Verbrauchs einer Leistung keine Umsatzsteuer gezahlt werden muss, nicht als Steuervermeidung angesehen werden kann.

5.3 Keine Erlangung eines Mehrwertsteuervorteils. Die Nutzer dulden die umfangreiche Verwertung ihrer persönlichen Daten, die ein Anbieter durch die Verwendung der Dienste und Apps erhält. Durch die fortwährende Nutzung entsteht ein aussagekräftiges Nutzerprofil, das es dem Anbieter ermöglicht, zielgerichtet personalisierte Werbeleistungen zu erbringen. Der Mehrwert besteht im Vergleich zum klassischen Anzeigengeschäft ohne Personalisierung darin, dass den Werbetreibenden eine wirksamere Form der Werbung ermöglicht wird. Dementsprechend erhöht sich deren Zahlungsbereitschaft.

Die Werbeleistungen unterliegen grundsätzlich an dem Ort der MWST, an dem der Leistungsempfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat [42]. Wird die Werbeleistung tatsächlich an eine Betriebsstätte des Leistungsempfängers erbracht, gilt deren Belegenheitsort als Ort der Dienstleistung [43]. Erbringt ein Anbieter also eine Werbeleistung an ein Unternehmen mit dem Ort der wirtschaftlichen Tätigkeit im Inland, unterliegt die Werbeleistung insgesamt der MWST. Werbeleistungen an im Ausland ansässige Unternehmen können als an deren inländische Betriebsstätte erbracht gelten, wenn die Werbeleistung auf den schweizerischen Markt zugeschnitten ist [44].

Der Mehrwert, den die Personalisierung der Werbung mit sich bringt, wird schon durch die höhere Bemessungsgrundlage der Werbeleistung gegenüber dem Werbetreibenden von der MWST erfasst. Wollte man zusätzlich auch das kostenfreie Angebot der Dienste und Apps der MWST unterwerfen, so müsste diese MWST-Schuld ebenfalls aus der Bemessungsgrundlage der bereits besteuerten Werbeleistung finanziert werden. Im Ergebnis wäre derselbe Umsatz wenigstens wirtschaftlich doppelt mit MWST belastet [45]. Dieses Ergebnis ist insbesondere deshalb nicht vertretbar, weil die kostenfreien Angebote dazu bestimmt sind, die bereits besteuerte Werbeleistung zu fördern. Die mit der Werbeleistung erzielten Umsätze müssen natürlich auch die Kosten der Angebote decken.

Es kann aus systematischer Sicht im Übrigen auch keinen Unterschied machen, ob die aufgrund der Duldung gewonnenen Daten verkauft anstatt zu Werbezwecken genutzt werden. Da auch ein Verkauf der Nutzerprofile grundsätzlich der MWST unterliegt, wären die kostenfreien Angebote auch in diesem Fall dazu bestimmt, diese besteuerte Tätigkeit zu fördern (bzw. zu ermöglichen).

5.4 Unternehmereigenschaft der Nutzer. Weiter spricht gegen die Steuerpflicht eines Leistungsaustauschs mit Nutzerdaten, dass die Nutzer fortlaufend und gegenüber einer Vielzahl von Anbietern die Zustimmung zu einer Datenverwertung geben und aufgrund dieser nachhaltigen Tätigkeit zur Erzielung wirtschaftlicher Vorteile selbst zu Unternehmern würden. Dieses Ergebnis erscheint befremdlich, da sich nichts an der Rolle der Nutzer als Konsumenten eines Online-Angebots ändern kann, wenn der Anbieter eine bestimmte Finanzierungsstruktur unter Monetarisierung von Nutzerdaten oder eine Zahlung in Geldform wählt.

An die andernfalls anzunehmende Unternehmereigenschaft der vielen Millionen Nutzer schliessen sich Fragen der

Vorsteuerabzugsberechtigung für die Nutzung des Netzwerks selbst oder für die «Lieferung der Daten» verwendete Peripherie. Es ist zu vermuten, dass die Steuerverwaltung mit einem aus den verschiedensten Geschäftsmodellen resultierenden Bearbeitungsaufwand weit überfordert wäre, was hinsichtlich der Erhebung der korrekten MWST eine Ungleichbehandlung verschiedener Mitglieder zur Folge hätte. Sollte sich dies bewahrheiten, könnte auf derartige Sachverhalte bezogen ein strukturelles Vollzugsdefizit vorliegen, so dass die Besteuerung insgesamt nicht verfassungskonform wäre.

Dieses Ergebnis wäre ausserdem auch nicht mit der Tatsache in Einklang zu bringen, dass auch in traditionellen Handels- und Dienstleistungsbeziehungen ausserhalb des Internets Kundendaten gewinnbringend für Werbeleistungen eingesetzt werden, ohne dass dies zu einer Mehrwertsteuerpflicht führen würde.

5.5 Verschwindend tiefe Bemessungsgrundlage. Selbst wenn man die Zustimmung zur Datenbearbeitung als Gegenleistung für die Erbringung der kostenfreien Dienste als für die MWST relevanten tauschähnlichen Umsatz sähe, wäre die Bemessungsgrundlage für die MWST wohl verschwindend klein.

Nach Art. 24 Abs. 3 MWSTG gilt beim tauschähnlichen Umsatz der Marktwert jeder Leistung als Entgelt für die andere Leistung. Das Gesetz weicht beim tauschähnlichen Umsatz von der Grundregel in Art. 24 Abs. 1 MWSTG ab, welche auf den von den Parteien bestimmten Wert abstellt. Da beim tauschähnlichen Umsatz zwei selbstständige Leistungen vorliegen, ist deren Marktwert unabhängig voneinander zu beurteilen [46]. Bemessungsgrundlage für die vom Nutzer erbrachte Leistung (Zustimmung zur Bearbeitung persönlicher Nutzerdaten) ist der Marktwert der vom Anbieter dem Nutzer gegenüber erbrachten Leistung. Umgekehrt ist die Bemessungsgrundlage für die vom Anbieter erbrachte elektronische Dienstleistung der Marktwert der Zustimmung zur Bearbeitung persönlicher Nutzerdaten.

Der Marktwert der Zustimmung zur Bearbeitung persönlicher Nutzerdaten dürfte kaum höher als Null sein, zumal der Nutzer nicht einmal Kosten zu tragen hat, wenn er der Bearbeitung zustimmt.

6. FAZIT

Angesichts der abstrakten Zusammenhänge und der teils kontrovers diskutierten Aspekte des Datenschutzes überrascht es, mit welcher Überzeugung die Repräsentanten der deutschen und österreichischen Finanzverwaltungen die Steuerbarkeit der kostenfreien Angebote herbeischreiben. Bei einer umsichtigen Prüfung dieser Leistungskomplexe drängen sich jedenfalls gleich an mehreren Stellen Bedenken an diesen Auffassungen auf.

Das kostenfreie Angebot der Dienste und Apps, deren Nutzung erst nach Zustimmung zu den Nutzungsbedingungen und Datenschutzvereinbarungen möglich ist, dient der Unterstützung der besteuerten Werbeleistungen im Rahmen derselben Angebote. Ohne die Duldung der Datenbearbeitung wäre auf der Grundlage der Angebote schliesslich auch

ein klassisches, weniger profitables Anzeigengeschäft ohne personalisierte Werbung möglich. Dementsprechend ist dieses Thema unter klaren Vorbehalten im BEPS-Report einge- fasst. Auch dort wird erkannt, dass eine indirekte Besteue- rung der kostenfreien Angebote eine Gegenleistung der Nutzer erfordert. Die zum klassischen Anzeigengeschäft hin- zugetretene Duldung der Bearbeitung von Personendaten ist keine Leistung im Sinne von Art. 18 Abs. 1 MWSTG. Es man- gelt schon am Leistungswillen der Nutzer. Soweit die Zivil- gerichte von einem Gegenseitigkeitsverhältnis ausgehen, erschöpft sich dieses in einer Leistung im zivilrechtlichen Sinne. Es liegt dagegen keine für die Steuerbarkeit vorausge- setzte Leistung im wirtschaftlichen Sinne vor, da die Nutzer durch den teilweisen Verzicht auf ihre Persönlichkeitsrechte keine vermögenswerten, verkehrsfähigen Rechtspositionen aufgeben und demnach keinen wirtschaftlichen Vorteil in Sinne des MWSTG zuwenden. Dass die Anbieter durch die Duldung in die Lage versetzt werden, tatsächlich wirtschaft- liche Vorteile zu erzielen und die Nutzer dies auch wissen können, ist für diese Betrachtung unerheblich. Der tausch- ähnliche Umsatz bedingt, dass eine Leistung und eine Ge- genleistung synallagmatisch zusammenhängen («ich gebe,

damit du gibst»). An der zwingenden Voraussetzung der Duldung der Datenbearbeitung lässt sich aber erkennen, dass die Erbringung der kostenlosen Leistung und ebenjene Duldung nicht durch die Modalitäten der Entgeltvereinba- rung verknüpft sind, sondern sich gegenseitig bedingen. Die Voraussetzungen für einen tauschähnlichen Umsatz sind aus den genannten Gründen von vornherein nicht gegeben.

Es ist auch keine gesetzgeberische Initiative zur Besei- tigung ungerechtfertigter Steuervorteile notwendig. Der durch die gewonnenen Nutzerdaten generierte Mehrwert unterliegt bereits der Mehrwertbesteuerung, im dem sich die besteuerte Werbeleistung entsprechend versteuert. Die Werbeleistungen gelten gemäss Art. 8 Abs. 1 MWSTG als grundsätzlich an dem Ort ausgeführt, an dem der Empfän- ger der Werbeleistung den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätig- keit oder eine Betriebsstätte hat, die die Leistung tatsächlich verwendet. In aller Regel wird die Leistung unmittelbar durch den direkten Leistungsbezug oder mittelbar konzern- intern bzw. als Preisbestandteil weiterbelastet und letztlich in dem Land versteuert werden, in dem die Adressaten der Werbung ansässig sind. ■

Anmerkungen: *Dieser Artikel basiert auf einem Aufsatz, den die Autoren Looks und Bergau unter dem Titel «Tauschähnlicher Umsatz mit Nutzer- daten – Kein Stück vom Kuchen», in der MWStR 2016, S. 864 ff. veröffentlicht haben. Mithin ist es möglich, dass dieser Artikel Textteile aus jenem Aufsatz übernimmt. 1) Bejahend: Melan/Wecke, Umsatzsteuerpflicht bei kostenlosen Internetdien- sten und Smartphone-Apps, DStR 2015, S. 2267 ff. und S. 2811 ff. Die beiden Verfasser sind Oberregie- rungsräte in Hamburg und haben die Aufsätze in nicht-dienstlicher Eigenschaft veröffentlicht. Aig- ner/Bräumann/Kofler/Tumpel, Digitale Leistun- gen ohne Geldzahlung im Internet, SKW-Heft 6, 20.2.2017, S. 349 mit Hinweis auf die Forderungen des österreichischen Bundeskanzlers Kern, der auch die Besteuerung von unentgeltlichen Inter- netleistungen fordert. Ablehnend: Looks/Bergau, Tauschähnlicher Umsatz mit Nutzerdaten – Kein Stück vom Kuchen, MwStR 2016, S. 864. 2) Landge- richt Berlin, Urteil v. 19.11.2013, 15 O 402/12. 3) Das Thema hat allerdings eine weitergehende Bedeu- tung, da die Auswertung von Nutzerdaten zur Ver- besserung von Angeboten zumindest ein Bestand- teil vieler Leistungen geworden ist (zum Beispiel auch durch Kreditkartenanbieter, die ebenfalls Transaktionsdaten der Kunden nutzbar machen). 4) Oftmals werden insbesondere Apps sowohl in einer kostenfreien oder sehr günstigen Version mit Werbung und in einer teureren Version ohne Wer- bung angeboten. Der reine Verzicht auf die Wer- bung muss dabei nicht zwingend gleichbedeutend mit einem Verzicht auf die Datenverwertung sein, da gleichwohl ein Nutzerprofil erstellt und an Dritte verkauft werden könnte. 5) Vgl. BGH, Urteil v. 22.3.2018, VII ZR 71/17, BB 2018, 976; zu den ver- schiedenen Angeboten von kostenfreien oder ge- ring entgeltlichen Diensten und Apps; vgl. auch BEPS 2015 Final Report, Action 1, 4.2.3, S. 58 und 104. 6) Beispielsweise verlangen die Anbieter die Zustimmung zu sog. Cookies zur Identifizierung des Nutzers. Cookies sind in einer Datei auf einem lokalen Rechner abgelegte Daten einer Website, die den Nutzer, der an diesem Rechner das World Wide

Web nutzt, eindeutig identifizieren und Informati- onen über sein Surf-Verhalten speichern können, sodass zwischen zwei Verbindungen des Nutzers zur Website die bisherigen Aktionen, die für die Webseite von Interesse sind, zwischengespeichert werden können. 7) Gemäss dieser Bestimmung ist unter der Bearbeitung von Daten jeder Umgang mit Personendaten, unabhängig von den angewen- deten Mitteln und Verfahren, insbesondere das Beschaffen, Aufbewahren, Verwenden, Umarbeiten, Bekanntgeben, Archivieren oder Vernichten von Daten zu verstehen. 8) Vgl. Art. 3 lit. c, d, e MWSTG. 9) Vgl. zum Ganzen: Rohner, Die Erbringung von Lieferungen und Dienstleistungen ohne Erwar- tung eines Entgelts. Ein Fall für die MWST? ASA 86, S. 513 ff.; OECD, International VAT/GST Guidelines, November 2015, S. 15, <http://www.oecd.org/tax/consumption/international-vat-gst-guidelines.pdf>, zuletzt besucht am 13.3.2018. 10) Rohner (Anm. 9), S. 515. 11) Vgl. Rohner (Anm. 9), S. 522; vgl. auch zum Erfordernis der «identifizierbaren Person» das Urteil des EuGH v. 18.12.1997, C-384/95, Rs. Landboden-Agrardienste. 12) Rohner (Anm. 9), S. 522. 13) Vgl. Art. 3 lit. f MWSTG. 14) BGer, Urteile v. 13.2.2002, 2A.150/2001, E. 7 a und v. 9.8.2016, 2C.100/2016, E. 3.3.1; BVGer, Urteil v. 21.5.2013, A-6001/2011, E. 3.3.1. 15) Vgl. Rohner (Anm. 9), S. 533. 16) Vgl. Art. 24 Abs. 1 MWSTG. 17) Vgl. Art. 18 Abs. 1 MWSTG. 18) Vgl. Art. 3 lit. f MWSTG; Rohner (Anm. 9), S. 517. 19) Vgl. Rohner (Anm. 9), S. 532. 20) Vgl. Bülow in Schwarz/Widmann/Radeisen, UStG, § 3 Abs. 12, Rz. 4. 21) Vgl. BVGer, Urteil v. 8.7.2015, A-6831/2013, E. 3.1.6; EuGH, Urteil v. 20.6.2013 C-653/11, Paul Newey, MwStR 13, S. 373; BFH, Urteil v. 30.3.2006 V R 9/03, BStBl II 06, 933, m. w. N.; und BFH, Urteil v. 24.2.2005, V R 1/03, BFH/NV 05, 1160, m. w. N. 22) Art. 3 lit. e MWSTG. 23) BVGer, Urteil v. 8.7.2015, A-6831/2013, E. 3.1.4. 24) Vgl. Peltner, in Weymüller, § 1 UStG, Rz. 44; BFH, Urteil v. 31.7.1969, V 94/65, BStBl II S. 637; vgl. auch Abschn. 1.1 Abs. 3 S. 2 und Abschn. 2.3 S. 3 Abs. 1 S. 4 UStAE. 25) Vgl. Fritsch, in Reiß/Kraeusel/ Langer, § 3 UStG, Rz. 714.6. 26) BGE 137 II 431, E. 2.2.1; Büchler, Die Kommerzialisierung von Per-

sönlichkeitsgütern: Zur Dialektik von Ich und Mein, Archiv für die civilistische Praxis, 206. Bd., 2006, S. 324. 27) Vgl. Art. 1 DSG. 28) Rohner (Anm. 9), S. 523 f. 29) Vgl. EuGH, Urteil v. 29.2.1996, C-215/94, Rs. Mohr, DStR 1996, S. 421. 30) Vgl. BFH, Urteil v. 24.8.2006, V R 19/05, BStBl II 2007, 187. 31) Rohner (Anm. 9), S. 522. 32) Vgl. EuGH, Urteile v. 2.6.1994, C-33/93 und v. 3.7.2010, C-380/99. 33) Vgl. EuGH, Urteil v. 29.10.2009, C-246/08, Europäische Kom- mission gg. Republik Finnland, EU:C:2009:671. 34) Vgl. Pfeiffer, VAT on «Free» Electronic Services, International VAT Monitor 2016, S. 160; auch Eng- lisch, «Kostenlos» Online Dienstleistungen: tausch- ähnlicher Umsatz?, UR 2017, S. 875. 35) Vgl. EuGH, Urteil v. 16.10.1997, C-258/95, Rs. Fillibeck, EuZW 1998, S. 51; vgl. auch BFH, Urteil v. 16.4.2008, XI R 56/06. 36) So auch Englisch (Anm. 34), S. 875. 37) BVGer, Urteil v. 5.11.2009, A-794/2007, E. 2.1. 38) Verbraucherverbände wehren sich hingegen auch gerichtlich gegen die ihrer Ansicht nach irre- führende Bewerbung als kostenfreie Dienste, da diese mit den persönlichen Daten zu «bezahlen» seien; näheres unter <http://www.vzbv.de/pressemitteilung/vzbv-klagt-gegen-facebook>, zuletzt besucht am 13.3.2018. 39) Vgl. Pressemitteilung der EU-Kommission v. 21.9.2017, MEMO/17/3341/EN. 40) Vgl. Hummel, Entgelt als Bemessungsgrunde- lage im Umsatzsteuerrecht, UR 2015, S. 213. 41) Vgl. BEPS 2015 Final Report (Anm. 5), S. 175. 42) Vgl. Art. 8 Abs. 1 MWSTG. 43) Vgl. Art. 8 Abs. 1 MWSTG. 44) Analoge Anwendung des Abschn. 3a.2. Abs. 5 UStAE. 45) Ähnlicher Auffassung ist Wagner in Sölch/Ringleb, § 10 UStG, Rn 273. Dieser Aspekt wird im Gegensatz dazu allerdings im BFH-Urteil XI R 56/06 nicht berücksichtigt. Das könnte daran liegen, dass der BFH in der Zurverfügung- stellung des Kfz eine Lieferung erkannt hat, weil die Gemeinde das Fahrzeug nach Vertragsablauf nicht (wie praktiziert) gegen ein neues, wiede- rum beklebtes Fahrzeug tauschen musste, sondern das alte Fahrzeug auch hätte behalten können. 46) BGer, Urteil v. 13.2.2002, 2A.150/2001, E. 7 a; vgl. Bossart/Clavadetscher in Zweifel/Beusch/Glauser/ Robinson, Art. 24 MWSTG, Rn. 72 f.