

# STEUERBARE UMSÄTZE

## § 1 UStG 1994

### § 1 Download von Apps

#### Fallbeispiel

Eddi Tierer, Softwareentwickler aus Kleinzicken (Burgenland), programmiert Apps (englische Kurzform für Application = Computerprogramm), die zwar kein Mensch braucht, die aber trotzdem zigtausend Mal pro Monat von einer bekannten amerikanischen Website heruntergeladen werden.

Das amerikanische Unternehmen US-Apps betreibt den Online-Software-Marktplatz, der es Benutzern von Smartphones und Tablets weltweit erlaubt, kostenpflichtige Apps auf ihre Geräte zu laden.

Der österreichische Softwareentwickler schloss mit dem Unternehmen US-Apps einen Vertrag, aufgrund dessen US-Apps den Vertrieb, die Bereitstellung der Anwendung, das Marketing, die Durchführung der Zahlungsabwicklung sowie die Rechnungslegung an die Endkunden hinsichtlich der von Eddi Tierer entwickelten Apps als Vermittler für Tierer übernimmt. Tierer übermittelt die von ihm entwickelten Apps elektronisch an US-Apps, der diese prüft und in weiterer Folge über seine Website (= digitale Vertriebsplattform) über Internet an Endkunden vertriebt.

Pro Download bekommt der Websitebetreiber US-Apps 80 Cent, Tierers Anteil beträgt davon 60 %, das sind 48 Cent.

In seinen AGB gegenüber dem Endkunden weist US-Apps darauf hin, dass er nur als Vermittler tätig ist und es zu einem direkten Leistungsaustausch zwischen dem jeweiligen Programmierer und dem Endkunden kommt. Auf der Vertriebsplattform findet sich diesbezüglich kein ausdrücklicher Hinweis. Die Rechnungslegung an den Endkunden geschieht durch US-Apps. In diesen Rechnungen scheint der Name des jeweiligen Programmierers in einer Art „Betreffzeile“ als Entwickler der App auf.

Eddi Tierer gibt trotz seines Jahresumsatzes von ca. € 150.000,— (davon entfallen € 35.000,— auf österreichische Privatkunden und € 10.000,— auf österreichische Unternehmer) **keine Umsatzsteuererklärung** in Österreich ab.

**⊗ Ansicht der Betriebsprüfung**

Aufgrund der vertraglichen Vereinbarungen kommt es zu einem Leistungsaustausch zwischen Eddi Tierer und dem jeweiligen Endkunden.

Tierer erbringt elektronische Dienstleistungen an Privatpersonen. Diese sind seit 2013 durchgehend steuerbar und steuerpflichtig im Empfängerstaat. Gesetzliche Grundlage dafür ist bei unternehmerischen Kunden die Generalklausel B2B (§ 3a Abs. 6) und bei Privatkunden § 3a Abs. 13 (elektronische Dienstleistungen, Wohnsitzstaat). Die € 45.000,— sind daher mit 20 % USt zu versteuern.

**⊗ Ansicht der steuerlichen Vertretung**

Ein direkter Leistungsaustausch mit den Endkunden wäre der „Tod“ jedes App-Entwicklers im Falle weltweiter Downloads. Während bei Privatkunden innerhalb der EU noch eine Erklärung der Umsätze über den heimischen FinanzOnline-Zugang mittels Aufnahme ins MOSS administrierbar wäre, käme es bei Kunden aus Drittstaaten zum „Supergau“ durch drohende Registrierungspflichten in aller Welt. Eddi Tierer erbringt seine Leistungen ausschließlich an US-Apps, dieser in weiterer Folge an den Endkunden.

**🔗 THEMA: Leistungsbeziehung beim Download von Apps**

Die Problematik wurde bereits im Jahr 2013 vom BMF im Rahmen des **Salzburger Steuerdialogs** (bei dem ich von Anfang an seit 2001 – und zwar immer sehr aktiv – dabei sein durfte) behandelt. Die Ergebnisse wurden – leider nur bis 2016 – in offiziellen Protokollen („USt-Protokolle“) veröffentlicht.

Zum dort geschilderten Fallbeispiel, das dem vorliegenden sehr ähnlich ist, wird dort sinngemäß ausgeführt:

Leistungen sind **demjenigen zuzurechnen**, der sie **im eigenen Namen erbringt** (vgl. Melhardt/Tumpel, UStG, § 1 Anm. 80; Ruppe/Achatz, UStG5, § 1 Tz 258). Wer bei einem Umsatz als Leistender angesehen wird, ergibt sich aus dem Außenverhältnis (VwGH 31. 1. 2001, 97/13/0066). Auch bei über das Internet bezogenen kostenpflichtigen Leistungen ist das Außenverhältnis wesentlich, d.h. das Auftreten des Betreibers einer Internetseite dem Nutzer gegenüber. Der **Betreiber einer Internetseite**, der kostenpflichtige Leistungen anbietet, ist grundsätzlich als derjenige zu behandeln, der die dort angebotenen Leistungen erbracht hat. Der Nutzer, der über das Internet eine kostenpflichtige Leistung abrufen will, grundsätzlich nur mit dem Betreiber in Geschäftsbeziehungen treten. Ihm sind etwaige Vereinbarungen zwischen dem Betreiber und einem Dritten weder bekannt noch für ihn von Interesse (vgl. BFH vom 15. 5. 2012, XI R 16/10).

Nur wenn der Betreiber einer Internetseite **in eindeutiger Weise** vor oder bei dem Geschäftsabschluss zu erkennen gibt, dass er für einen anderen tätig wird, also in fremdem Namen und für fremde Rechnung handelt, kann dessen **Vermittlereigen-**

**schaft** umsatzsteuerrechtlich anerkannt werden (vgl. BFH vom 15. 5. 2012, XI R 16/10).

Mangels solcher ausdrücklichen Hinweise ist **US-Apps** als Betreiber der Internetseite, über die die Endkunden die entsprechenden Apps erwerben) und somit **als Leistender anzusehen**. US-Apps erbringt daher an die Endkunden eine elektronische Dienstleistung iSd § 3a Abs. 13, deren Leistungsort sich nach dem Empfängerort bestimmt (§ 3a Abs. 6 bei Unternehmern, § 3a Abs. 13 bei Nichtunternehmern).

Der **Softwarehersteller** Eddi Tierer erbringt ebenfalls eine elektronische Dienstleistung an US-Apps, die gem. § 3a Abs. 6 **am Empfängerort von US-Apps steuerbar** ist.

Die EU hat im selben Jahr seine VO 282/2011 EU zur Auslegung der MwStSystRL, insbesondere betreffend Zweifelsfragen zu sonstigen Leistungen, um folgende Bestimmung ergänzt:

**Artikel 9a** (in Kraft seit 2013):

„(1) Für die Anwendung von Art. 28 der Richtlinie 2006/112/EG gilt, dass wenn elektronisch erbrachte Dienstleistungen über ein Telekommunikationsnetz, eine Schnittstelle oder ein Portal wie einen Appstore erbracht werden, davon auszugehen ist, dass ein an dieser Erbringung beteiligter Steuerpflichtiger im eigenen Namen, aber für Rechnung des Anbieters dieser Dienstleistungen tätig ist, es sei denn, dass dieser Anbieter von dem Steuerpflichtigen ausdrücklich als Leistungserbringer genannt wird und dies in den vertraglichen Vereinbarungen zwischen den Parteien zum Ausdruck kommt.

Damit der Anbieter der elektronisch erbrachten Dienstleistungen **als vom Steuerpflichtigen ausdrücklich genannter Erbringer** der elektronisch erbrachten Dienstleistungen angesehen werden kann, müssen die folgenden **Bedingungen** erfüllt sein:

- a) Auf der von jedem an der Erbringung der elektronisch erbrachten Dienstleistungen beteiligten Steuerpflichtigen ausgestellt oder verfügbar gemachten Rechnung müssen die elektronisch erbrachten Dienstleistungen und der Erbringer dieser elektronisch erbrachten Dienstleistungen angegeben sein;
- b) auf der dem Dienstleistungsempfänger ausgestellt oder verfügbar gemachten Rechnung oder Quittung müssen die elektronisch erbrachten Dienstleistungen und ihr Erbringer angegeben sein.

Für die Zwecke dieses Absatzes ist es einem Steuerpflichtigen **nicht gestattet**, eine andere Person ausdrücklich als Erbringer von elektronischen Dienstleistungen anzugeben, wenn er hinsichtlich der Erbringung dieser Dienstleistungen die Abrechnung mit dem Dienstleistungsempfänger autorisiert oder die Erbringung der Dienstleistungen genehmigt oder die allgemeinen Bedingungen der Erbringung festlegt.“

**☛ Lösung**

Erst mal zur Klarstellung: Kleinzicken gibt es wirklich, und zwar ist das ein Ortsteil der Marktgemeinde Großpetersdorf im österreichischen Bezirk Oberwart im Burgenland. Der Zickenbach, der bei Kotezicken in die Pinka mündet, fließt westlich vom Ort. Wer sich dort regelmäßig zum Schwimmen trifft, sei der Phantasie des einzelnen Lesers überlassen.

Der Steuerberater hat dem Grunde nach Recht. Die **bloße Angabe des Namens** des Programmierers auf einer Rechnung **reicht nicht aus**, um eine eindeutige wie von Art. 9a der EU-VO 282/2011 geforderte Vertragsbeziehung zwischen Programmierer und Endkunden (Downloader) zu begründen.

Der Eindruck, den die meisten Kunden haben, ist die Vertragsbeziehung zum Betreiber der Website. Es müsste ansonsten bereits VOR Vertragsabschluss ausdrücklich auf eine andere Konstellation hingewiesen werden. Ein Vertrag kann grundsätzlich weder zivilrechtlich noch umsatzsteuerrechtlich (Leistungsaustausch) mit einem „unbekannten“ Vertragspartner zustande kommen.

Dies würde dann im Ergebnis bedeuten, dass im Ausnahmefall ein Vertrag zwischen Programmierer und Endkunden zustande kommen kann. Mindestanforderung für eine solche Vertragsbeziehung (und damit verbunden ein umsatzsteuerrechtlich anzuerkennender Leistungsaustausch) wäre die **vollständige** Bekanntgabe von Namen UND Adresse des Programmierers. Ein bloßer Hinweis in einer Betreffzeile wie etwa: „Programmer: John Smith“ wäre eindeutig zu wenig.

Dem Downloader kann auch nicht allen Ernstes zugemutet werden, anlässlich eines Downloads im Wert von 80 Cent eine halbe Stunde lang die AGB des Webseitenbetreibers zu studieren. Entscheidend ist der **Gesamteindruck**, also wie die Information beim Durchschnittsverbraucher „ankommt“.

➔ *Die gesamten Umsätze des geprüften Softwareentwicklers Eddi Tierer iHv € 150.000,— sind gem. § 3a Abs. 6 **steuerbar und steuerpflichtig in den USA** (Empfängerstaat), da **US-Apps** der Leistungsempfänger ist. Die **Abgabe einer USt-Erklärung in Österreich** durch Eddi Tierer ist **nicht nötig**, da keine steuerbaren und damit auch keine steuerpflichtigen Umsätze in Österreich vorliegen.*

**US-Apps** erbringt seinerseits im Anschluss elektronische Dienstleistungen an österreichische Kunden im Ausmaß von € 45.000,—. Davon unterliegen, wenn die Downloader Unternehmer sind, € 35.000,— dem Reverse Charge. Für die restlichen € 10.000,— (Downloader Privatpersonen) muss **US-Apps** österreichische USt abliefern. Dabei kann er die Sonderregelung des § 25a UStG für Drittlandsunternehmer, die elektronisch erbrachte sonstige Leistungen oder Telekommunikations-, Rundfunk- oder Fernsehdienstleistungen an Nichtunternehmer im Gemeinschaftsgebiet erbringen, anwenden.