

WORKING PAPER-REIHE DER AK WIEN

DIGITALE TRANSFORMATION IM STEUERRECHT

**Dietmar Aigner
Peter Bräumann
Georg Kofler
Michael Tumpel**

190

MATERIALIEN ZU WIRTSCHAFT UND GESELLSCHAFT



Materialien zu Wirtschaft
und Gesellschaft Nr. 190
Working Paper-Reihe der AK Wien

Herausgegeben von der Abteilung Wirtschaftswissenschaft und Statistik
der Kammer für Arbeiter und Angestellte
für Wien

Digitale Transformation im Steuerrecht

Dietmar Aigner, Peter Bräumann, Georg Kofler, Michael Tumpel

Juli 2019

Die in den Materialien zu Wirtschaft und Gesellschaft
veröffentlichten Artikel geben nicht unbedingt die
Meinung der AK wieder.

Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme

Ein Titeldatensatz für diese Publikation ist bei
der Deutschen Bibliothek erhältlich.

ISBN 978-3-7063-0786-4

© Kammer für Arbeiter und Angestellte für Wien
A-1041 Wien, Prinz-Eugen-Straße 20-22, Tel: (01) 501 65, DW 12283

Digitale Transformation im Steuerrecht

Dietmar Aigner/Peter Bräumann/Georg Kofler/Michael Tumpel

I. Die Veränderung des Steuerrechts durch die digitale Wirtschaft.....	1
I.A. <i>Steuerrecht und Digitalisierung.....</i>	1
I.B. <i>Ausgangslage und Reformbedarf.....</i>	2
I.C. <i>BEPS-Aktionspunkt 1 der OECD zur digitalen Wirtschaft</i>	5
I.D. <i>Maßnahmen der EU im Bereich der Gewinnbesteuerung</i>	8
I.E. <i>Aktionen im Bereich der MwSt</i>	11
II. Ausgewählte Aspekte zur Erfassung digitaler Leistungen im geltenden Verbrauch- und Verkehrsteuerrecht.....	13
II.A. <i>Umsatzsteuerbarkeit von „unentgeltlichen“ elektronischen Dienstleistungen?.....</i>	13
II.A.1. <i>Die umsatzsteuerliche Dimension „unentgeltlicher“ Onlinedienste.....</i>	13
II.A.2. <i>Voraussetzungen für die Steuerbarkeit von Leistungen</i>	14
II.A.3. <i>Geschäftsfälle ohne Rechtsverhältnis und ohne unmittelbare Gegenleistung.....</i>	15
II.A.4. <i>Geschäftsfälle mit Rechtsverhältnis und mit unmittelbarer Gegenleistung</i>	16
II.A.5. <i>Geschäftsfälle mit Rechtsverhältnis, aber ohne unmittelbare Gegenleistung.....</i>	16
II.A.6. <i>Praktische Folgefragen einer Umsatzsteuerpflicht bei „unentgeltlichen“ elektronischen Dienstleistungen</i>	19
II.B. <i>Keine Erfassung der Online-Werbung durch die geltende Werbeabgabe</i>	21
II.C. <i>Praktische Probleme im Bereich der Glücksspielabgaben bei Online-Teilnahme</i>	23
III. Die Anpassung des MwSt-Systems an die digitale Wirtschaft	24
III.A. <i>Die Bedeutung der Konsumbesteuerung in einer digitalisierten Wirtschaft</i>	24
III.A.1. <i>Konsum als Steueranknüpfungspunkt.....</i>	24
III.A.2. <i>Die zentrale Rolle der MwSt.....</i>	25
III.A.3. <i>Reformmaßnahmen auf EU-Ebene</i>	26
III.B. <i>Elektronische Leistungen über die Grenze</i>	27
III.B.1. <i>Entwicklung der Besteuerung von digitalen Dienstleistungen</i>	27
III.B.2. <i>Ausweitung des Konzepts auf den gesamten Dienstleistungs- und elektronischen Geschäftsverkehr</i>	31
III.B.3. <i>EU-einheitliche Kleinunternehmerbefreiung</i>	32
III.B.4. <i>Flexibilisierung der ermäßigten Steuersätze</i>	32
III.C. <i>Grenzüberschreitender Versandhandel.....</i>	33
III.C.1. <i>Probleme mit dem bestehenden System des Versandhandels und Importen aus dem Drittland</i>	33
III.C.2. <i>Allgemeines Bestimmungslandprinzip und „One Stop Shop“ für innergemeinschaftliche Fernverkäufe</i>	35
III.C.3. <i>Aufhebung der MwSt-Befreiung für die Einfuhr von Kleinsendungen aus dem Drittland</i>	35
III.D. <i>Fazit</i>	36
IV. Entwicklungen und Zukunft der Ertragsbesteuerung digitaler Geschäftsmodelle	37
IV.A. <i>Charakteristika und Herausforderungen der digitalen Wirtschaft aus ertragsteuerlicher Sicht.....</i>	37
IV.B. <i>Aktuelle BEPS-Maßnahmen zur besseren Erfassung digitaler Geschäftsmodelle</i>	39
IV.B.1. <i>Mindeststandards</i>	39
IV.B.2. <i>Umsetzung der übrigen Maßnahmen</i>	41

IV.B.3.	Erweiterung der Betriebsstättendefinition in Art 5 OECD-MA.....	42
IV.B.4.	„Nachgeschärfte“ Verrechnungspreisanalyse	45
<i>IV.C.</i>	<i>Steuerpolitische Überlegungen zur weitergehenden Erfassung „digitaler Wertschöpfung“.....</i>	<i>46</i>
IV.C.1.	Überblick	46
IV.C.2.	Betriebsstätten für „digitale Präsenzen“	48
IV.C.3.	Quellensteuern auf digitale Transaktionen.....	49
IV.C.4.	Ausgleichssteuer („Equalisation Levy“)	50

Kurzfassung:

Die zunehmende Digitalisierung der Wirtschaft sowie das rasante Entstehen und Wachstum von digitalen Geschäftsmodellen setzen die bestehenden Abgabensysteme unter Druck. Einerseits sollen eine „gerechte“ Besteuerung aller Wirtschaftsteilnehmer und die Nachhaltigkeit der Staatsfinanzen gesichert, andererseits Innovationen nicht unverhältnismäßig erschwert werden. In diesem Spannungsfeld muss das Steuerrecht erstens auf neue Formen unternehmerischer Tätigkeiten zutreffend angewendet und zweitens auch mit zukunftstauglichen Konzepten weiterentwickelt werden, soweit begründeter Bedarf hierfür erkannt wird. Zahlreiche derartige Reformbestrebungen sind in relativ knapper Zeit auf nationaler und internationaler Ebene angelaufen. Das Paper fasst den Stand dieser rechtlichen Entwicklungen aus österreichischer Sicht zusammen. Nach einer einleitenden Darstellung der steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung mit einem Überblick über bisherige politischen Maßnahmen (Kapitel 1) werden dafür insbesondere Anwendungsfragen des geltenden österreichischen Steuerrechts auf digitale Geschäftsmodelle (Kapitel 2), Reformbestrebungen der EU im Bereich der MwSt (Kapitel 3) sowie die vor allem auf OECD-Ebene diskutierte Umgestaltung der Gewinnbesteuerung für international tätige Digitalkonzerne (Kapitel 4) erörtert.

Abstract:

The economy's continuing digital transformation plus the rapid emergence and growth of digital business models put traditional tax systems under pressure. These systems should ensure “fair” taxation of all commercial activities and the sustainability of public finances on the one hand, while not excessively hindering innovation on the other hand. Within this conflict of interest, existing tax law must correctly be applied to new forms of commercial activities and, beyond that, new legal and future-proof concepts for the taxation of such activates have to be developed, provided that need for reform is reasoned. Numerous motions of this type have been put forward on the national and international level over a relatively short time span. The paper outlines these legal developments from an Austrian perspective. Following an introduction on the challenges digitization poses for tax law and the political actions taken thus far (chapter 1), we discuss problems arising from the application of current Austrian tax law to digital business models (chapter 2), the ongoing reforms to the EU's common VAT system (chapter 3) and the debates on realignments in the international taxation of digital businesses which currently take place mainly on the level of the OECD (chapter 4).

I. Die Veränderung des Steuerrechts durch die digitale Wirtschaft

I.A. Steuerrecht und Digitalisierung

Besteuerung ist in modernen Staatssystemen zum allgegenwärtigen Phänomen geworden. Mit dem steigenden Aufgabenpensum, welches die öffentliche Hand übernommen hat, sind ein stetig wachsender Finanzbedarf und damit auch ein fortschreitender Ausbau der Steuersysteme einhergegangen.¹ Annähernd sämtliche Vorgänge und Austauschbeziehungen innerhalb der Marktwirtschaft sind zumindest mittelbar mit steuerlichen Folgen und Verfahrenspflichten verbunden. Wenn diese Wirtschaft daher einen mittlerweile in allen Sektoren erkennbaren Prozess der digitalen Transformation durchlebt – bzw mit den treffenden Worten der OECD die „digitale Wirtschaft“ kein abgrenzbarer Teil, sondern zunehmend die Wirtschaft selbst geworden ist² – sieht sich notwendigerweise auch das Steuerrecht rasch mit diesen Veränderungen in mehrfacher Hinsicht konfrontiert:

- Die Digitalisierung verändert den Steuervollzug: Informationstechnologien haben die Art und Weise verändert, wie Wirtschaftsteilnehmer und die Finanzverwaltung organisiert sind und miteinander kommunizieren können. Gerade für das Abgabenverfahren als typisches „Massenverfahren“ mit hohen Fallzahlen eröffnete dies Möglichkeiten zur Effizienzsteigerung. Mit bereits ab dem Jahr 1990 erfolgten Änderungen in den Vorschriften der BAO³ und der Einführung des FinanzOnline-Systems ab dem Jahr 1998⁴ mit derzeit über 4,7 Mio Benutzern⁵ ist dieser Bereich daher in Österreich durchaus eine Art Vorreiter der elektronischen Verwaltung geworden. Digitale Kontrollmöglichkeiten, Datensammlung und -austausch auf nationaler und internationaler Ebene im Widerspiel mit dem Bedürfnis nach Rechts- und Datenschutz sowie Vollzugsdefizite im „virtuellen Raum“ und bei grenzüberschreitenden Vorgängen stoßen aber auch in diesem Gebiet andauernde Veränderungen an.⁶
- Die Digitalisierung stellt die Steuerrechtsanwendung vor neue Herausforderungen: Die „digitale Wirtschaft“ hat neuartige Geschäftsmodelle und Transaktionsmöglichkeiten hervorgebracht, deren zutreffende Behandlung schon nach geltendem Steuerrecht auf nationaler und internationaler Ebene vielfach interpretative Schwierigkeiten eröffnet hat und weiter eröffnet. Neben Detailfragen der Rechtsauslegung wird dabei auch vielfach debattiert, ob die tradierten steuerlichen Normen und Konzepte in diesem Zusammenhang lediglich einer zeitgemäßen Anwendung oder aber einer generellen Reformierung bedürfen.⁷
- Die Digitalisierung eröffnet Fragen an die Steuerpolitik: Moderne Geschäftsmodelle weisen Eigenschaften, wie zB fortschreitende Automatisierung, hohe Zentralisierung bei wenigen „Big Playern“, die Erbringung von Leistungen über weite Distanzen oder aktive Konsumentenbeteiligung, auf, welche zu Verschiebungen im Steuergefüge, zB der internationalen Verteilung der Besteuerungsgrundlagen oder sinkenden Erträgen aus der Besteuerung des Faktors Arbeit, führen. Das erzeugt politischen Druck zu Änderungen der Abgabensysteme, welche den öffentlichen Haushalten auch in diesem veränderten Umfeld ein entsprechendes Steueraufkommen sichern und

¹ Zu diesem Befund schon *Schmölders*, Finanzpolitik³ (1970) 173 ff.

² S *OECD*, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015) Rz 115.

³ Zu verweisen ist insb auf die Einführung des § 86a BAO, welcher den Weg für automatisationsunterstützte Anbringen bereitet hat, mit BGBI 1989/660.

⁴ Eine genauere historische Darstellung findet sich bei *Weninger*, Rechtliche Aspekte von FinanzOnline, in Moser/Müller, SWK-Spezial Praxisleitfaden FinanzOnline (2018) 11 (11 ff).

⁵ S *BMF*, FinanzOnline (FON), https://www.bmf.gv.at/egovernment/fon/FON_Ueberblick.html (10.10.2018).

⁶ Zum Ganzen instruktiv etwa *Ehrke-Rabel*, Der digitalisierte Steuerpflichtige, ALJ 2017, 150.

⁷ Vgl etwa zum Widerstreit auf zwischenstaatlicher Ebene *OECD*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2018) Rz 372 ff.

ein gefühltes Steuergefälle zwischen traditionellen und digitalisierten Aktivitäten hintanhalten sollen.⁸

Angesichts dieser vielen, ineinander übergreifenden Entwicklungen führt die digitale Transformation gerade auch im Steuerrecht und der mit ihm verbundenen Praxis zu einschneidenden Veränderungen und großer Betriebsamkeit auf vielen Ebenen. Dieser und die folgenden Beiträge können notwendigerweise nur einen Überblick über einige der derzeit besonders diskutierten Fragestellungen bieten. Der Schwerpunkt liegt dabei auf den beiden zuletzt genannten, materiell-rechtlichen Bereichen, welche die Besteuerung und ihre zukünftige Ausrichtung betreffen, und weniger auf den (auch jenseits des Steuerrechts vergleichbar auftretenden) verfahrensrechtlichen Fragen der Digitalisierung der Staatsverwaltung.

I.B. Ausgangslage und Reformbedarf

Die „digitale Wirtschaft“ hat sich in den vergangenen Jahren als Motor für Wachstum, Wandel und Wertschöpfung erwiesen.⁹ Allerdings stellt sie die gegenwärtigen Systeme sowohl der Einkommens- wie auch der Konsumbesteuerung auch vor erhebliche Herausforderungen:¹⁰ Die neuen Geschäftsmodelle auf der Basis moderner Informations- und Kommunikationstechnologien und die damit einhergehende Dezentralisierung bei gleichzeitiger Entkoppelung von einer „physischen Präsenz“ offenbaren die Grenzen des derzeitigen internationalen Steuerrechts, gerade in Zeiten eines intensiven Steuerwettbewerbs. Im (indirekten) Konsumsteuerrecht bringen vor allem grenzüberschreitende E-Commerce-Aktivitäten und digitale Dienstleistungen die herkömmlichen Besteuerungskonzepte und Erhebungsverfahren an ihre Grenzen, im (direkten) Ertragsteuerrecht die stark gestiegene Bedeutung des geistigen Eigentums und die zunehmende Fragmentierung von Wertschöpfungsketten.

Diese Probleme und Fragestellungen sind in den vergangenen Jahren auch auf internationaler Ebene von OECD und EU intensiv – nicht zuletzt vor dem Hintergrund der aggressiven Steuerplanung international tätiger Unternehmen – diskutiert worden.¹¹ Diese institutionellen Diskussionen haben allerdings nicht weitreichende Vorschläge zur Umstellung etwa der Unternehmensbesteuerung auf eine am Bestimmungsland ausgerichtete Körperschaftsteuer in Abhängigkeit von der Ansässigkeit der Leistungsempfänger bzw Kunden („Destination-Based Corporate Tax“)¹² aufgegriffen, sondern im Wesentlichen fortentwickelnde Modifikationen traditioneller Besteuerungskonzepte vorgeschlagen. Allerdings ist nicht zu erkennen, dass auf Ebene der EU mit dem bereits vorliegenden Vorschlag für die zweistufige Einführung einer Gemeinsamen Konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage („GKKB“ bzw – in der englischen Abkürzung – „CCCTB“)¹³ und der darin vorgesehenen, den Konsum berücksichtigenden formelmäßigen Aufteilung von Bemessungsgrundlagen auch ein Schritt in Richtung einer solchen neuartigen „bestimmungslandorientierten“ Besteuerung getan würde.

⁸ S etwa als deutliches Beispiel für eine derartige politische Initiative auf Europäischer Ebene die Mitteilung der Kommission vom 21.9.2017 an das Europäische Parlament und den Rat: Ein faires und effizientes Steuersystem in der Europäischen Union für den digitalen Binnenmarkt, COM(2017) 547 final.

⁹ Der Schlussbericht der *Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy*, Report (28.5.2014) 13 verweist auf Studien, wonach (1) der Digitalisierung im Jahr 2011 rd 193 Mrd \$ an globaler Wirtschaftsleistung und die Schaffung von 6 Mio Arbeitsplätzen zurechenbar waren und (2) im Zeitraum von 1995 bis 2007 64 % des Wachstums der Arbeitsproduktivität auf diesen Bereich zurückging.

¹⁰ S dazu auch *Englisch*, Seminar G: VAT and Direct Taxation of the Digital Economy, IStR 2016, 717.

¹¹ Dazu insb *OECD*, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015); *Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy*, Report (28.5.2014).

¹² S zB *Devereux/de la Feria*, Designing and implementing a destination-based corporate tax, Oxford University Centre for Business Taxation WP 14/07 (2014); dazu auch *Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy*, Report 50.

¹³ Vorschlag der Kommission vom 25.10.2016 für eine RL des Rates über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, COM(2016) 685 final (25.10.2016); Vorschlag der Kommission vom 25.10.2016 für eine RL des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), COM(2016) 683 final. Zur langfristigen Bedeutung für die digitale Wirtschaft s auch *Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy*, Report 50.

Der „Kampf“ gegen die aggressive Steuerplanung multinationaler Unternehmen ist spätestens seit ersten Berichten zum OECD BEPS-Projekt im Jahr 2013¹⁴ in aller Munde. BEPS ist dabei das Kürzel für „Base Erosion and Profit Shifting“ und bezeichnet Steuervermeidungsstrategien, welche Lücken und Bruchstellen im internationalen Steuerrecht ausnutzen, um Unternehmensgewinne für Besteuerungszwecke künstlich in Niedrigsteuerstaaten zu verlagern.¹⁵ Am 5.10.2015 hat die OECD ihre insgesamt rund 2.000 Seiten umfassenden Abschlussberichte zu diesem Projekt abgegeben, die sich in 15 Aktionspunkten speziell mit derartiger Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung insb durch multinationale Unternehmen befassen.¹⁶ Am 15. und 16.11.2015 wurde das Maßnahmenpaket der OECD auch von den Staats- und Regierungschefs der G20 gebilligt.¹⁷ Die digitale Wirtschaft und deren Steuermodelle standen von Beginn an im Zentrum der Überlegungen der Staatengemeinschaft zur Verhinderung aggressiver Steuergestaltungen. Nicht umsonst befasste sich das 2013 veröffentlichte BEPS-Grundlagenpapier der OECD auch mit einem typischen Steuergestaltungsmodell,¹⁸ das von zahlreichen Unternehmen der digitalen Wirtschaft genutzt und auch in den Medien bekannt wurde, dem sog. „Double Irish Dutch Sandwich“.¹⁹ Dieses Modell verdeutlichte anschaulich, wie Disparitäten zwischen den Steuerrechtsordnungen, „Schlupflöcher“ in den nationalen Steuerordnungen, Steuerbefreiungen usw genutzt werden konnten, um die effektive Steuerlast auf operative Gewinne möglichst niedrig zu halten.

Container Anfang 1

Funktionsweise des „Double Irish Dutch Sandwich“²⁰

In einem ersten Schritt übertrug eine (zB in der digitalen Wirtschaft tätige) US-Gesellschaft immaterielle Wirtschaftsgüter (zB Patente und lizenzfähige Rechte) im Rahmen eines Kostenverteilungsvertrages („Cost Sharing Agreement“) an eine irische Gesellschaft, welche durch eine Eingangszahlung die Rechte an zukünftigen Entwicklungen zB für den europäischen Markt erhielt. Die US-Finanzverwaltung verlangte dabei zwar eine fremdübliche Gestaltung dieser Eingangszahlung („buy-in payment“); angesichts eines fehlenden Marktes und fehlender Vergleichstransaktionen bestand (in der Vergangenheit) dabei aber durchaus erheblicher gestalterischer Spielraum.

Diese irische „IP-Holding“-Gesellschaft wurde bewusst mit steuerlicher Doppelansässigkeit ausgestaltet: Sie war zwar in Irland registriert (und damit aus Sicht der USA, insb für die Anwendung von Steuerabkommen, eine irische Gesellschaft), ihr Management aber auf den Bermudas ansässig, wodurch sie aus irischer Sicht für Steuerzwecke letztlich zu einer Gesellschaft der Bermudas wurde. Unter dieser Gesellschaft wurden zwei weitere Tochtergesellschaften errichtet: eine in Irland, eine in den Niederlanden.

Die zweite irische Gesellschaft (deshalb „Double Irish“) wurde als „operative“ Gesellschaft ausgestaltet, welche für Steuerzwecke lediglich in Irland (und damit innerhalb der EU) ansässig war. Diese zweite Gesellschaft verwertete auf Basis von Lizenzvereinbarungen die immateriellen Wirtschaftsgüter des Konzerns und erzielte hohe Umsätze (zB durch Erbringung von Werbedienstleistungen oder auch Produktverkauf an europäische Kunden). In den sonstigen europäischen Staaten, wo Absatz betrieben

¹⁴ S grundlegend *OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting* (2013); nachfolgend *OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* (2013).

¹⁵ S für detaillierte Erklärungen, alle Berichte sowie aktuelle Entwicklungen <http://www.oecd.org/tax/beps/> (15.10.2018).

¹⁶ Für einen Überblick auch in deutscher Sprache s zB *OECD, BEPS-Projekt Erläuterung: Abschlussberichte 2015, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung* (2016).

¹⁷ S die Pressemitteilung unter <https://www.oecd.org/g20/summits/antalya/g20-leaders-endorse-oecd-measures-to-crackdown-on-tax-loopholes-reaffirm-its-role-in-ensuring-strong-sustainable-and-inclusive-growth.htm> (15.10.2018).

¹⁸ Für eine Übersicht zu typischen Steuerplanungsstrukturen in integrierten Geschäftsmodellen s Anhang B in *OECD, BEPS Action 1 – 2015 Final Report*, mit Beispielen zu Online-Händlern (Rz 1 ff), Internet-Werbung (Rz 8 ff), Cloud Computing (Rz 16 ff) und App Stores (Rz 22 ff).

¹⁹ S für eine Beschreibung dieser Struktur zB *OECD, Addressing BEPS 2013*, 74 ff.

²⁰ In Anlehnung an *Fuest/Spengel/Nicolay/Heckemeyer/Nusser, Profit Shifting and ‘Aggressive’ Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for Reform*, ZEW Discussion Paper 13-078 (2013), <http://ftp.zew.de/pub/zew-docs/dp13078.pdf> (15.10.2018) 4 ff.

wurde, bestanden keine lokalen Niederlassungen und damit auch keine Anknüpfung zur Gewinnbesteuerung. Notwendige Aktivitäten in diesen Staaten (zB auch der Betrieb von „Stores“ oder Anbahnung von Geschäften) wurden an rechtlich selbständige Tochtergesellschaften mit geringem Risiko und eingeschränkten Funktionen ausgelagert und zumeist nach der Kostenaufschlagsmethode entgolten, wodurch in diesen Staaten nur eine niedrige Marge besteuert werden konnte.

Während in den Marktstaaten daher nur ein geringer Kostenaufschlag zur Besteuerung verblieb, erzielte die operative irische Gesellschaft hohe Umsätze. Deren Gewinne wären zwar grundsätzlich der irischen Besteuerung unterlegen. Allerdings verwertete diese Gesellschaft rechtlich gesehen selbst nur die immateriellen Wirtschaftsgüter der IP-Holding-Gesellschaft, wofür hohe Lizenzgebühren festgesetzt wurden. Der steuerbare Gewinn der operativen Gesellschaft konnte dadurch auch in Irland auf nahezu null reduziert werden.

Da diese Lizenzzahlungen aus irischer Sicht aber an eine ausländische (auf den Bermudas ansässige) Gesellschaft flossen, wäre es zu einem Quellensteuerabzug gekommen. Um diesen zu vermeiden, wurden die Lizenzgebühren nicht direkt an die IP Holding, sondern zunächst an eine niederländische Zwischengesellschaft („Conduit Company“) bezahlt, welche die immateriellen Wirtschaftsgüter sublizenziert hatte. Diese Zahlung innerhalb der EU musste aufgrund der Zinsen-Lizenzgebühren-RL quellensteuerfrei bleiben. Die Niederlande selbst kannten aufgrund ihres nationalen Steuerrechts (nach Abzug einer kleinen Marge) aber auch keine vergleichbare Quellensteuer für die Zahlung an ausländische Gesellschaften wie die IP-Holding-Gesellschaft. Während die direkte Zahlung zwischen den irischen Gesellschaften daher zu einem Steuerabzug geführt hätte (da die IP Holding aus irischer Sicht Steuerausländer war), konnte dies durch „Umleitung“ über die niederländische Zwischengesellschaft verhindert werden (daher „Dutch Sandwich“).

Die quasi noch unbesteuerten Gewinne wurden nunmehr der IP-Holding-Gesellschaft zugerechnet. Diese selbst blieb aber sowohl in Irland wie auch in Bermuda unbesteuert, weil Irland darin eine nichtansässige Gesellschaft erblickte und Bermuda keine Körperschaftsteuer erhebt.

Auch auf Ebene der US-Muttergesellschaft erfolgte keine Besteuerung, solange es zu keiner Dividendenzahlung kam. Zwar haben die USA ein komplexes Hinzurechnungsbesteuerungssystem („CFC-Regeln“ bzw „Subpart F“), welches eine unmittelbare Besteuerung ausländischer Gewinne bei der Muttergesellschaft kennt. Das Eingreifen dieser Regeln wurde aber dadurch vermieden, dass die irische operative Gesellschaft und die niederländische Zwischengesellschaft dazu optierten, als steuerlich transparent bzw nichtexistent behandelt zu werden („Check-the-Box“-Option). Aus US-Sicht bildeten damit beide irischen und die niederländische Gesellschaft eine einzige (irische) Gesellschaft, wodurch die zwischen ihnen fließenden Lizenzzahlungen steuerlich unbeachtlich wurden.

Container_Ende 1

Umgekehrt besteht aber auch weitgehende Einigkeit, dass die digitale Wirtschaft nicht gegenüber der konventionellen Wirtschaft diskriminiert werden dürfe²¹ und gewisse – bereits 1998 im „Ottawa Taxation Framework“ dargestellte – Grundprinzipien auch heute noch Geltung haben.²² Diese Besteuerungsprinzipien – „Broad taxation principles which should apply to electronic commerce“ – sind:

²¹ So auch *Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy*, Report 5.

²² So auch *OECD, BEPS Action 1 – 2015 Final Report*, Rz 7 (auch mit einer Darstellung der weiteren Entwicklungen seit 1998 im Anhang A).

Container_Anfang 2

Ottawa Taxation Framework Conditions²³

- Neutrality: Taxation should seek to be neutral and equitable between forms of electronic commerce and between conventional and electronic forms of commerce. Business decisions should be motivated by economic rather than tax considerations. Taxpayers in similar situations carrying out similar transactions should be subject to similar levels of taxation.
- Efficiency: Compliance costs for taxpayers and administrative costs for the tax authorities should be minimised as far as possible.
- Certainty and simplicity: The tax rules should be clear and simple to understand so that taxpayers can anticipate the tax consequences in advance of a transaction, including knowing when, where and how the tax is to be accounted.
- Effectiveness and Fairness: Taxation should produce the right amount of tax at the right time. The potential for tax evasion and avoidance should be minimised while keeping counter-acting measures proportionate to the risks involved.
- Flexibility: The systems for the taxation should be flexible and dynamic to ensure that they keep pace with technological and commercial developments.

Container_Ende 2

I.C. BEPS-Aktionspunkt 1 der OECD zur digitalen Wirtschaft

Angesichts der neuen Geschäftsmodelle der digitalen Wirtschaft und der teilweisen Unzulänglichkeit traditioneller Steueranknüpfungen war nicht überraschend, dass der „Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting“ der OECD das Thema der digitalen Wirtschaft unmittelbar als Aktionspunkt 1 von insgesamt 15 Aktionspunkten definierte und sowohl das direkte wie auch das indirekte Steuerrecht ansprach:

Container_Anfang 3

Aktionspunkt 1: Lösung der mit der digitalen Wirtschaft verbundenen Besteuerungsprobleme²⁴

Ermittlung der Hauptschwierigkeiten, die sich durch die digitale Wirtschaft für die Anwendung bestehender internationaler Steuervorschriften ergeben, und Erarbeitung detaillierter Möglichkeiten zur Lösung dieser Schwierigkeiten unter Zugrundelegung eines holistischen Ansatzes und Berücksichtigung sowohl direkter als auch indirekter Besteuerung. Dabei sind ua folgende Problemfelder zu untersuchen: die Möglichkeit, dass ein Unternehmen über eine erhebliche digitale Präsenz in der Wirtschaft eines anderen Landes verfügt, ohne steuerpflichtig zu sein, da nach den derzeitigen internationalen Vorschriften kein Anknüpfungspunkt vorhanden ist; die Zurechnung von Wert, der durch die Erzeugung von marktfähigen standortrelevanten Daten infolge der Nutzung digitaler Produkte und Dienstleistungen entsteht; die Einstufung von Einkünften aus neuen Geschäftsmodellen; die Anwendung einschlägiger Quellenregeln; die Sicherstellung der wirksamen Erhebung von Mehrwertsteuer/Waren- und Dienstleistungssteuer im Zusammenhang mit der grenzüberschreitenden Lieferung bzw Erbringung

²³OECD, Report by the Committee on Fiscal Affairs, A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce, 8.10.1998, <https://www.oecd.org/ctp/consumption/1923256.pdf> (15.10.2018).

²⁴Deutsche Fassung aus OECD, Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (2013) 17.

digitaler Waren und Dienstleistungen. Dafür ist eine gründliche Analyse der verschiedenen Geschäftsmodelle in diesem Sektor erforderlich.

Container Ende 3

Der Endbericht der OECD zu diesem Aktionspunkt – „Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy“ – wurde im Oktober 2015 vorgelegt.²⁵ Dabei handelt es sich um eine umfangreiche analytische Darstellung von Herausforderungen und Charakteristika der „digitalen Wirtschaft“ aus steuerlicher Sicht. Der Bericht befasst sich mit BEPS-Risiken, die durch die digitale Wirtschaft verschärft werden, und zeigt die erwarteten Auswirkungen der im Rahmen des BEPS-Projekts entwickelten Maßnahmen für diesen Sektor auf. Die OECD gelangte für den Bereich des direkten Steuerrechts zu dem Ergebnis, dass Herausforderungen der digitalen Wirtschaft im Hinblick auf BEPS durch Maßnahmen der anderen Aktionspunkte angesprochen werden können, weshalb (vorerst) keine speziellen Maßnahmen empfohlen wurden:

- Im Hinblick auf die Marktjurisdiktion (zB Staat der Kunden, Endverbraucher) bzw den Quellenstaat spricht die OECD insb die Aktionen zur Verhinderung von Abkommensmissbrauch (Aktionspunkt 6)²⁶ und zur künstlichen Vermeidung von Betriebsstätten (Aktionspunkt 7)²⁷ an. Hier geht es primär einerseits um die Hintanhaltung einer Erlangung von Vorteilen aus Doppelbesteuerungsabkommen (zB zur Reduktion von Quellensteuern) oder einer doppelten Nichtbesteuerung durch gezielte formale Gestaltungen,²⁸ andererseits um die Definition des Betriebsstättenbegriffs (insb hinsichtlich der Vertriebsstrukturen und der Hilfstätigkeiten und vorbereitenden Tätigkeiten), zumal dieser zugleich jene Schwelle markiert, ab der der Quellenstaat aus abkommensrechtlicher Sicht unternehmerische Gewinne steuerlich erfassen kann.²⁹
- Aus der Perspektive des Staates der Muttergesellschaft von Konzernen steht eine solide Hinzurechnungsbesteuerung (Aktionspunkt 3)³⁰ im Vordergrund, insb die Erfassung von „mobilem Einkommen“, wie es typischerweise auch in der digitalen Wirtschaft erzielt wird.³¹
- Sowohl auf den Quellenstaat als auch den Staat der Muttergesellschaft fokussiert die OECD die Aktionen zu hybriden Gestaltungen (Aktionspunkt 2),³² zur Zinsschranke (Aktionspunkt 4),³³ zum schädlichen Steuerwettbewerb, etwa durch „Patentboxen“ (Aktionspunkt 5),³⁴ und zur Verrechnungspreisgestaltung (Aktionspunkte 8 bis 10).³⁵ Die – auch für die digitale Wirtschaft relevanten – OECD-Empfehlungen zu hybriden Gestaltungen befassen sich mit Steuergestaltungen, die zum doppelten Ausgabenabzug oder zu einem steuerlichen Abzug ohne korrespondierende Besteuerung beim Empfänger (zB aufgrund hybrider Finanzinstrumente oder durch Einsatz hybrider

²⁵OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015).

²⁶OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015).

²⁷OECD, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015).

²⁸S OECD, BEPS Action 1 – 2015 Final Report, Rz 213 ff.

²⁹S OECD, BEPS Action 1 – 2015 Final Report, Rz 215 ff.

³⁰OECD, Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015).

³¹S OECD, BEPS Action 1 – 2015 Final Report, Rz 234 ff.

³²OECD, Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015).

³³OECD, Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015).

³⁴OECD, Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015).

³⁵OECD, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8–10 – 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015).

Gesellschaften) führen.³⁶ Die im „Best-Practice“-Bericht der OECD dargestellte Zinsschranke soll – allgemein, aber auch für die digitale Wirtschaft – der Aushöhlung von Bemessungsgrundlagen durch überhöhte Zinsabzüge vorbeugen, indem das Ausmaß des Zinsenabzugs mit der ökonomischen Aktivität verknüpft und Letztere (vereinfacht) durch das EBITDA abgebildet wird.³⁷ Einen besonderen Schwerpunkt legte die OECD auf die Überarbeitung ihrer Verrechnungspreisrichtlinien, um eine Übereinstimmung mit der „value creation“ zu erreichen; dies betrifft insb eine Überarbeitung der Leitlinien zu immateriellen Wirtschaftsgütern und zur Zuordnung von Risken, was selbstverständlich auch (aber nicht nur) für die stark von immateriellen Werten geprägte digitale Wirtschaft besonders bedeutsam ist.³⁸

Die OECD erwartet, dass die Implementierung dieser Maßnahmen die BEPS-Risiken der digitalen Wirtschaft sowohl in der Markt- als auch Muttergesellschaftsjurisdiktion erheblich mindern wird und letztlich auch das Phänomen womöglich „staatenlosen“ Einkommens lösen kann.

Wie der Bericht belegt, geht die Debatte zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft aber weit über die bloße Hintanhaltung von Gewinnverlagerungen hinaus. So wurden von der OECD auch Optionen zur Bewältigung der grundsätzlicheren steuerlichen Herausforderungen im Zusammenhang mit der digitalen Wirtschaft, wie der fundamentalen Frage des Anknüpfungspunkts für die Gewinnbesteuerung überhaupt, erörtert und analysiert, jedoch ausdrücklich keine Empfehlungen abgegeben. Derartige spezielle Maßnahmen zur Erfassung der digitalen Wirtschaft, zB die Anknüpfung an eine „digitale Präsenz“, eine Quellenbesteuerung bei digitalen Transaktionen oder Ausgleichssteuern, wurden zwar diskutiert, nicht aber empfohlen:³⁹

Container Anfang 4

None of the other options analysed by the TFDE [Task Force on the Digital Economy], namely (i) a new nexus in the form of a significant economic presence, (ii) a withholding tax on certain types of digital transactions, and (iii) an equalisation levy, were recommended at this stage. This is because, among other reasons, it is expected that the measures developed in the BEPS Project will have a substantial impact on BEPS issues previously identified in the digital economy, that certain BEPS measures will mitigate some aspects of the broader tax challenges, and that consumption taxes will be levied effectively in the market country.

Countries could, however, introduce any of these three options in their domestic laws as additional safeguards against BEPS, provided they respect existing treaty obligations, or in their bilateral tax treaties. Adoption as domestic law measures would require further calibration of the options in order to provide additional clarity about the details, as well as some adaptation to ensure consistency with existing international legal commitments.

Container Ende 4

Im Jahr 2018 wurde zu BEPS-Aktionspunkt 1 ein weiterer „Zwischenbericht“ erstattet. Die OECD zeigt sich darin zufrieden, dass die Umsetzung der übrigen BEPS-Maßnahmen tatsächlich auch bereits die erwünschten Auswirkungen im Bereich der digitalen Wirtschaft zeige.⁴⁰ Hinsichtlich einer zuletzt angesprochenen, fundamentalen Neuausrichtung des Systems der Unternehmensbesteuerung für diesen Sektor bestehe jedoch international große Uneinigkeit. Während einige Staaten auf solche Maßnahmen drängten und teilweise auch bereits mit nationalen Alleingängen vorzupreschen versuchten, erachteten andere die bisher gesetzten Schritte als ausreichend und stünden weiteren Änderungen skeptisch

³⁶ S OECD, BEPS Action 1 – 2015 Final Report, Rz 219.

³⁷ S OECD, BEPS Action 1 – 2015 Final Report, Rz 220 ff.

³⁸ S OECD, BEPS Action 1 – 2015 Final Report, Rz 225 ff.

³⁹ S OECD, BEPS Action 1 – 2015 Final Report, Rz 243 ff.

⁴⁰ S OECD, BEPS Action 1 – 2018 Interim Report, Rz 253 ff.

gegenüber.⁴¹ Der politische Druck zu Reformen scheint aber nach wie vor stark zu sein, weshalb die OECD zusagt, bis 2020 einen konsensorientierten Lösungsvorschlag erarbeiten zu wollen.⁴² In diesem Umfeld unternahm gerade auch die Europäische Kommission einen Vorstoß und hat noch im März 2018 im Rahmen eines Pakets zu „modernen, fairen und effizienten Steuerstandards für die digitale Wirtschaft“ insbesondere zwei RL-Vorschläge erarbeitet, welche die diesbezüglichen Regelungen in allen Mitgliedstaaten der EU verbindlich neu ausrichten sollten.⁴³

I.D. Maßnahmen der EU im Bereich der Gewinnbesteuerung

Für die direkte Unternehmensbesteuerung in Österreich besonders bedeutsam sind auch die Entwicklungen auf Ebene der Europäischen Union. So wurde vonseiten der EU seit Ende 2012 erheblicher Fokus auf Fragen der Steuerhinterziehung und der aggressiven Steuerplanung gelegt: Ausgehend vom 2012 veröffentlichten „Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung“⁴⁴ und weiteren Mitteilungen in den nachfolgenden Jahren⁴⁵ wurden beispielsweise der automatische Austausch von Finanzinformationen⁴⁶ und Informationen über „Rulings“⁴⁷ verabschiedet, die Mutter-Tochter-RL durch Vorschriften im Hinblick auf hybride Finanzinstrumente⁴⁸ und einen verpflichtenden Minimalstandard für die Missbrauchsabwehr⁴⁹ ergänzt sowie Empfehlungen zur aggressiven Steuerplanung⁵⁰ abgegeben. In diese breiteren Überlegungenbettet sich auch die 2015 von der Kommission vorgelegte Mitteilung „Eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union“⁵¹ ein, die unter anderem einen „Relaunch“ der bereits 2011⁵² vorgeschlagenen und nunmehr seit mehreren Jahren im Rat diskutierten gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) ankündigt und diesen letztlich auch im Oktober 2016 präsentiert hat.⁵³ Darüber hinaus setzt die Kommission in der jüngeren Vergangenheit ganz aktiv das Beihilferecht gem Art 107 f AEUV ein, um begünstigende nationale Steuervorschriften

⁴¹ S OECD, BEPS Action 1 – 2018 Interim Report, Rz 346 und 387 ff.

⁴² S OECD, BEPS Action 1 – 2018 Interim Report, Rz 399.

⁴³ S dazu das Folgekapitel sowie insbesondere auch unten Kapitel IV.

⁴⁴ Mitteilung der Kommission vom 6.12.2012 an das Europäische Parlament und den Rat: Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung, COM(2012) 722 final. Für einen Überblick s Kofler, Der EU-Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung, IFF Forum für Steuerrecht 2015, 44; zB auch Leitgeb, Zwischenbilanz zum Aktionsplan der Kommission zur Verbesserung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung, SWI 2014, 264.

⁴⁵ Mitteilung der Kommission vom 18.3.2015 an das Europäische Parlament und den Rat über Steuertransparenz als Mittel gegen Steuerhinterziehung und Steuervermeidung, COM(2015) 136 final; Mitteilung der Kommission vom 17.6.2015 an das Europäische Parlament und den Rat: Eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union – Fünf Aktionsschwerpunkte, COM(2015) 302 final.

⁴⁶ RL 2014/107/EU des Rates vom 9.12.2014 zur Änderung der RL 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, ABI L 2014/359, 1.

⁴⁷ Eingeführt durch die RL 2015/2376 des Rates vom 8.12.2015 zur Änderung der RL 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, ABI L 2015/332, 1. S vorgehend zB auch die Mitteilung der Kommission vom 18.3.2015 an das Europäische Parlament und den Rat über Steuertransparenz als Mittel gegen Steuerhinterziehung und Steuervermeidung, COM(2015) 136 final, 5; aus dem Schriftum zB Grotherr, Verpflichtender automatischer Informationsaustausch über verbindliche Auskünfte und APAs auf EU-Ebene ab dem 1.1.2016 geplant, IStR 2015, 293.

⁴⁸ RL 2014/86/EU des Rates vom 8.7.2014 zur Änderung der RL 2011/96/EU über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABI L 2014/219, 40.

⁴⁹ RL 2015/121 des Rates vom 27.1.2015 zur Änderung der RL 2011/96/EU über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABI L 2015/21, 1.

⁵⁰ Empfehlung der Kommission vom 6.12.2012 betreffend aggressive Steuerplanung, C(2012) 8806; dazu ausführlich und kritisch Lang, „Aggressive Steuerplanung“ – eine Analyse der Empfehlung der Europäischen Kommission, SWI 2013, 62.

⁵¹ Mitteilung der Kommission vom 17.6.2015 an das Europäische Parlament und den Rat: Eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union – Fünf Aktionsschwerpunkte, COM(2015) 302 final; s auch den Annex zur Mitteilung SWD(2015) 121 final, sowie die Fragen/Antwortliste über die Neuauflage der GKKB, MEMO/15/5174 (17.6.2015), und das Factsheet Fragen und Antworten zum Aktionsplan für eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der EU, MEMO/15/5175 (17.6.2015).

⁵² Vorschlag der Kommission vom 16.3.2011 für eine RL des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), KOM(2011) 121 endg.

⁵³ Vorschlag der Kommission vom 25.10.2016 für eine RL des Rates über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, COM(2016) 685 final (25.10.2016); Vorschlag der Kommission vom 25.10.2016 für eine RL des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), COM(2016) 683 final.

und „Rulings“ der Mitgliedstaaten vor den Vorhang zu zerren,⁵⁴ wobei hier konkret auch Unternehmen der digitalen Wirtschaft betroffen sind.

Einen besonders starken, auch die digitale Wirtschaft betreffenden Einfluss werden aber die allgemeinen Maßnahmen gegen aggressive Steuerplanung im Binnenmarkt haben. So wurde der vorläufige Höhepunkt der – vielfach mit dem OECD BEPS-Projekt verflochtenen – EU-Entwicklungen mit dem von der Kommission am 28.1.2016 vorgestellten „Maßnahmenpaket zur Bekämpfung von Steuervermeidung“ erreicht, das weit über die von den Mitgliedstaaten (und auch Österreich) im Rahmen des OECD-BEPS-Projektes eingegangenen politischen Verpflichtungen hinausgeht. Das Maßnahmenpaket („Anti Tax Avoidance Package“) enthält zunächst eine allgemeine Mitteilung („Chapeau“-Mitteilung),⁵⁵ die den politischen, wirtschaftlichen und internationalen Hintergrund des Maßnahmenpakets zur Bekämpfung von Steuervermeidung erläutert und einen Überblick der verschiedenen Bestandteile gibt:

- Erstens soll durch den Vorschlag einer Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken („Anti-BEPS-Richtlinie“)⁵⁶ sowie durch eine Empfehlung zu Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)⁵⁷ ein Mindeststandard zum Schutz gegen Steuervermeidung im Unternehmensbereich auf EU-Ebene eingeführt werden. Der Vorschlag der Anti-BEPS-Richtlinie wurde im Rat rasch diskutiert, in modifizierter Form bereits am 17.6.2016 angenommen und schon im Juli 2016 im Amtsblatt veröffentlicht;⁵⁸ ihre Regelungen sind grundsätzlich bis 2019 von den Mitgliedstaaten in nationales Recht umzusetzen.
- Zweitens soll durch den Vorschlag einer Änderung der Amtshilfe-RL erreicht werden, dass die Mitgliedstaaten die Muttergesellschaften gewisser multinationaler Unternehmensgruppen dazu verpflichten, eine länderspezifische Verrechnungspreisberichterstattung („Country-by-Country“-Report) zu erstellen, und diese Informationen zwischen den Mitgliedstaaten automatisch ausgetauscht werden.⁵⁹ Mit dieser Initiative wird eine gewisse Einheitlichkeit bei der Umsetzung des BEPS-Aktionspunkts 13 in der EU beabsichtigt. Der Kommissionsvorschlag wurde äußerst rasch vom Rat angenommen und die entsprechende Änderung der Amtshilfe-RL bereits im Juni 2016 im Amtsblatt veröffentlicht;⁶⁰ sie ist seit 2017 anwendbar und wurde in Österreich durch das Verrechnungspreisdokumentationsgesetz (VPDG)⁶¹ umgesetzt.
- Drittens wird in einer Mitteilung die externe Strategie der EU zur Zusammenarbeit mit Drittstaaten bezüglich verantwortungsvollem Handeln im Steuerbereich dargelegt;⁶² sie beschreibt zB auch den

⁵⁴ S insb Tz 169 ff der Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 AEUV, ABl C 2016/262, 1, und DG *Competition*, Working Paper on State Aid and Tax Rulings, 3.6.2016, http://ec.europa.eu/competition/state_aid/legislation/working_paper_tax_rulings.pdf (15.10.2018).

⁵⁵ Mitteilung der Kommission vom 28.1.2016 an das Europäische Parlament und den Rat: Maßnahmenpaket zur Bekämpfung von Steuervermeidung: nächste Schritte auf dem Weg zu einer effektiven Besteuerung und einer größeren Steuertransparenz in der EU, COM(2016) 23 final.

⁵⁶ Vorschlag der Kommission vom 28.1.2016 für eine RL des Rates mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, COM(2016) 26 final.

⁵⁷ Empfehlung der Kommission vom 28.1.2016 zur Umsetzung von Maßnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Steuerabkommen, C(2016) 271 final.

⁵⁸ RL 2016/1164 des Rates vom 12.7.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, ABl L 2016/193, 1.

⁵⁹ Vorschlag der Kommission vom 28.1.2016 für eine RL des Rates zur Änderung der RL 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, COM(2016) 25 final.

⁶⁰ RL 2016/881 des Rates vom 25.5.2016 zur Änderung der RL 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, ABl L 2016/146, 8.

⁶¹ BGBI I 2016/77.

⁶² Mitteilung der Kommission vom 28.1.2016 an das Europäische Parlament und den Rat über eine externe Strategie für effektive Besteuerung, COM(2016) 24 final. S vorgehend bereits die Empfehlung der Kommission vom 6.12.2012 für Maßnahmen, durch die Drittländer zur Anwendung von Mindeststandards für verantwortungsvolles Handeln im Steuerbereich veranlasst werden sollen, C(2012) 8805; Mitteilung der Kommission vom 17.6.2015 an das Europäische Parlament und den Rat: Eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union – Fünf Aktionsschwerpunkte, COM(2015) 302 final, 14 f und Anhang.

Ansatz für die Erstellung einer gemeinsamen „Schwarzen Liste“ von Drittstaaten für Steuerzwecke, welche am 5.12.2017 erstmals vereinbart wurde und seitdem öffentlich fortgeführt wird.⁶³

Der Kommissionsvorschlag für eine Anti-BEPS-Richtlinie steht sowohl im Kontext des OECD-BEPS-Projekts als auch der Arbeiten an der europäischen „Gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage“ („GKKB“ bzw. – in der englischen Abkürzung – „CCCTB“)⁶⁴ sowie dem Aktionsplan der Kommission zur Körperschaftsbesteuerung.⁶⁵ Die letztlich vom Rat verabschiedete „Anti-BEPS-Richtlinie“ beinhaltet fünf rechtlich verpflichtende Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuervermeidung von Körperschaften in allen Mitgliedstaaten:⁶⁶

- eine „Zinsschranke“, die die Abzugsfähigkeit des Nettozinsaufwands grundsätzlich mit 30 % der Erträge des Steuerpflichtigen vor Zinsen, Steuern und Abschreibungen (EBITDA) deckelt („Fixed Ratio Rule“; Art 4), den Mitgliedstaaten aber eine Reihe von Optionen einräumt, Ausnahmen vom Abzugsverbot vorzusehen (zB Freigrenze, Eigenkapital-, „Escape“, „Group Ratio Rule“);⁶⁷
- eine umfassende „Wegzugsbesteuerung“ für die Übertragung von Wirtschaftsgütern, die Verlegung von Betriebsstätten und Sitzverlegungen mit der – offenbar an den EuGH-Urteilen in den Rs *DMC*⁶⁸ und *Verder LabTec*⁶⁹ orientierten – Möglichkeit, im EU- und EWR-Raum bei bestehender Vollstreckungshilfe die Zahlung auf zumindest fünf jährliche Raten aufzuteilen (Art 5); umgekehrt sieht die Richtlinie aber auch eine Aufwertung auf den Marktwert im Zuzugsstaat vor;
- eine generelle Anti-Missbrauchsbestimmung, die Gestaltungen die Anerkennung versagt, deren wesentlicher Zweck im Erlangen eines steuerlichen Vorteils besteht, der dem Ziel oder Zweck der ansonsten geltenden Steuerbestimmungen zuwiderläuft, sofern „sie nicht aus triftigen wirtschaftlichen Gründen vorgenommen wurde, die die wirtschaftliche Realität widerspiegeln“ (Art 6);
- ein Hinzurechnungsbesteuerungsregime („Controlled-Foreign-Company“- bzw CFC-Regeln; Art 6 und 7), wobei für Tochtergesellschaften im EU- und EWR-Raum – wohl in Anlehnung an die grundfreiheitsrechtlichen Anforderungen aus der Rs *Cadbury Schweppes*⁷⁰ – gewisse Einschränkungen vorgesehen sind;
- eine „Anti-Hybridregelung“, wodurch der doppelte Abzug von Ausgaben oder der Abzug ohne korrespondierende steuerliche Erfassung der Erträge verhindert werden soll (Art 9).

Die Bestimmungen der Richtlinie sind grundsätzlich bis 31.12.2018 in das nationale Recht der Mitgliedstaaten umzusetzen und ab dem 1.1.2019 anzuwenden (Art 11 Abs 1). Ausnahmen bestehen insb hinsichtlich der Bestimmungen zur Wegzugsbesteuerung (ab dem 1.1.2020; Art 11 Abs 5) und hinsichtlich der Zinsschranke in jenen Fällen, in denen „nationale gezielte Vorschriften zur Verhütung

⁶³ Verfügbar unter https://ec.europa.eu/taxation_customs/tax-common-eu-list_de (15.10.2018). S aus dem Schriftum zB *Pagels*, Schwarze Listen im internationalen Steuerwettbewerb, SWI 2016, 256.

⁶⁴ Vorschlag der Kommission vom 16.3.2011 für eine RL des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), KOM(2011) 121 endg.

⁶⁵ Mitteilung der Kommission vom 17.6.2015 an das Europäische Parlament und den Rat: Eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union – Fünf Aktionsschwerpunkte, COM(2015) 302 final.

⁶⁶ Für Reaktionen im Schriftum s zB *Becker/Loose*, EU-Kommission präsentiert Vorschlag für eine Anti-BEPS-Richtlinie, IStR 2016, 153; *Kahlenberg*, Die Anti-BEPS-Richtlinie als wesentlicher Bestandteil des EU Anti Tax Avoidance Package, SWI 2016, 206; *Eilers/Oppel*, BEPS erreicht die EU: Das Anti Tax Avoidance Package der EU-Kommission, IStR 2016, 312; *Hafner/Stastny*, Die EU-Anti-BEPS-Richtlinie, SWK 2016, 1162; *Oppel*, BEPS in Europa: (Schein-)Harmonisierung der Missbrauchsabwehr durch neue Richtlinie 2016/1164 mit Nebenwirkungen, IStR 2016, 797.

⁶⁷ S dazu im Detail *Zöchling/Brugger*, Zinsschranke – aufgeschoben ist nicht aufgehoben, SWK 2016, 1052; zum Kommissionsvorschlag bereits *Matkovits/Polster*, Empfehlungen der OECD zur Zinsabzugsbeschränkung – Auswirkungen auf Österreich, SWI 2016, 2.

⁶⁸ EuGH 23.1.2014, C-164/12, *DMC*.

⁶⁹ EuGH 21.5.2015, C-657/13, *Verder LabTec*.

⁷⁰ EuGH 12.9.2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes*.

von BEPS“ bestehen, „die gleichermaßen wirksam sind wie die Zinsschranke nach dieser Richtlinie“ (Art 11 Abs 6); diesfalls dürfen die gezielten Vorschriften bis zu einer Einigung auf einen Mindeststandard auf OECD-Ebene bzw spätestens bis 1.1.2024 angewendet werden. Das österreichische Abzugsverbot für Zinszahlungen an niedrig besteuerte Konzernunternehmen gem § 12 Abs 1 Z 10 KStG erfüllt diese Voraussetzungen etwa und würde daher wohl jedenfalls bis 1.1.2024 beibehalten werden können.⁷¹

Die bisherige Umsetzung der ATAD in Österreich erfolgte durch das Jahressteuergesetz 2018⁷², wobei sich die Maßnahmen neben Anpassungen der Wegzugsbesteuerung im betrieblichen Bereich vor allem auf die Neuschaffung einer Hinzurechnungsbesteuerungsregel für Passiveinkünfte niedrig besteueter Tochtergesellschaften in Konzernen in einem neu geschaffenen § 10a KStG beziehen.⁷³ Für Österreich bedeutet dies ein gewisses „Umdenken“, wurden doch etwa in der Vergangenheit zB Hinzurechnungsbesteuerungsregeln⁷⁴ oder eine Zinsschranke⁷⁵ als steuerpolitisch wenig sinnvoll erachtet.

Über diese – zwar gerade auch die digitale Wirtschaft betreffenden, aber allgemein ausgerichteten – Maßnahmen gegen steuerliche Gewinnverlagerungen hinausgehend drängt die Europäische Kommission (unter Berufung auf den politischen Wunsch des Rates) aber zu fundamentalen Reformen der Ertragsbesteuerung für diesen Sektor. So wurde am 21.3.2018 ein Maßnahmenpaket vorgeschlagen, welches in einem ersten Schritt die kurzfristige vorübergehende Einführung einer „Digitalsteuer“ für besonders große Unternehmen der digitalen Wirtschaft vorsieht. Langfristig sollten die nationalen Körperschaftsteuersysteme in einem zweiten Schritt derart angepasst werden, dass digitale Aktivitäten in einem Mitgliedstaat auch ohne weitere „physische“ Präsenz zum Vorliegen einer steuerlichen Betriebstätte und damit einem Anknüpfungspunkt für die Gewinnbesteuerung führen. Beide Neuerungen sollen in den Mitgliedstaaten bereits ab 2020 verbindlich gelten.⁷⁶ Die entsprechenden RL-Vorschläge werden auf politischer Ebene allerdings noch kontrovers diskutiert; eine tatsächliche Verabschiedung bzw deren Zeitpunkt sind gegenwärtig offen und kaum abzuschätzen.

I.E. Aktionen im Bereich der MwSt

Für den Bereich des indirekten Steuerrechts wurden von der OECD im Endbericht zum Aktionspunkt 1 des BEPS-Projekts Regeln und Umsetzungsmechanismen ausgearbeitet, um im Fall von Geschäften zwischen Unternehmen und Privatverbrauchern („B2C“) die Erhebung der MwSt auf der Grundlage des Aufenthaltsstaats des Verbrauchers zu erleichtern. Diese Maßnahmen sollen gleiche Wettbewerbsbedingungen für inländische und ausländische Anbieter schaffen und die effiziente Erhebung der auf solche Geschäftsvorfälle zu leistenden Steuer unterstützen. Aus diesem Grund schlägt die OECD vor, dass für Verbrauchsteuerzwecke grenzüberschreitende Dienstleistungen und immaterielle Vermögenswerte nach den Regeln des Staates des Verbrauches besteuert werden sollen.⁷⁷

Die Europäische Kommission hat sich im Zuge ihrer Strategie für den „digitalen Binnenmarkt“ verpflichtet, den freien Verkehr von Gegenständen und Dienstleistungen sicherzustellen und zu gewährleisten, dass „Privatpersonen und Unternehmen unter fairen Wettbewerbsbedingungen nahtlos

⁷¹ So auch Zöchling/Brugger, SWK 2016, 1063 f.

⁷² BGBI I 2018/62.

⁷³ S ErlRV 190 BlgNR 26. GP 1 f, 6 f, 21 ff.

⁷⁴ Zu einem letztlich nicht umgesetzten Entwurf in Österreich s die Beiträge in Gassner/Lang/Lechner, Der Entwurf eines österreichischen Außensteuergesetzes (2001).

⁷⁵ Für eine ausführliche kritische Analyse s zB Mamut/Plansky, „Zinsschranke“ auch für Österreich? ÖStZ 2007, 298.

⁷⁶ S einleitend insbesondere das offizielle „Rahmendokument“: Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat vom 21.3.2018, Zeit für einen modernen, fairen und effizienten Steuerstandard für die digitale Wirtschaft, COM(2018) 146 final; dazu auch unten Kapitel IV.

⁷⁷ OECD, International VAT/GST Guidelines (2017) 37 ff.

Online-Aktivitäten nachgehen und Internetanwendungen nutzen können“.⁷⁸ Der Aktionsplan der Kommission im Bereich der MwSt von April 2016⁷⁹ beschreibt die aus ihrer Sicht erforderlichen Schritte hin zu einem einheitlichen europäischen MwSt-Raum. Im Zusammenhang damit wurde auch beschrieben, welche Maßnahmen die Kommission als geboten erachtete, um das MwSt-System an die digitale Wirtschaft anzupassen. Der Aktionsplan enthält überdies langfristige Leitlinien für das endgültige MwSt-System und die MwSt-Sätze. Bereits am 1.12.2016 wurde als erster Schritt zur Umsetzung ein MwSt-Paket mit Vorschlägen für den digitalen Binnenmarkt vorgelegt.⁸⁰ Diese Vorschläge sollen

- den grenzüberschreitenden Handel vereinfachen,
- MwSt-Betrug bekämpfen,
- faire Wettbewerbsbedingungen für EU-Unternehmen sichern und
- für Gleichbehandlung von elektronischen Veröffentlichungen sorgen.

Die zentrale Komponente des Vorschlags wurde am 5.12.2017 als RL 2017/2455 in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen⁸¹ verabschiedet. Die derzeitigen MwSt-Vorschriften für den elektronischen Geschäftsverkehr sollen durch diese RL modernisiert und zukunftsfähig gemacht werden. Gleichzeitig dienen die schon bisher für digitale Dienstleistungen gesetzten Maßnahmen im Bereich der MwSt wegen ihres Erfolgs als Vorbild und sollen auf den „gesamten elektronischen Geschäftsverkehr“ einschließlich grenzüberschreitender (sonstiger) Dienstleistungen und des Versandhandels an Endverbraucher ausgedehnt werden.

Ab 2021 soll daher ein vereinfachtes „One-Stop-Shop“-Verfahren auch für diese Bereiche zur Anwendung gelangen, zugleich aber insb im Versandhandel die Besteuerung am Zielort der WarenSendungen durch Entfall von Ausnahmen und Grenzwerten ausgebaut werden. Die Betreiber elektronischer Plattformen, welche Fernverkäufe von Gegenständen unterstützen, werden künftig mehrwertsteuerlich wie Zwischenhändler behandelt werden, welche die Waren selbst gekauft und weiterverkauft haben. Diese Prinzipien werden auch für Importe bis zu Warenwerten von 150 € zur Anwendung gelangen, die derzeitige Befreiung für Einführen geringen Werts im Gegenzug wegen ihres Betrugspotenciales entfallen.

⁷⁸ Mitteilung der Kommission vom 6.5.2015 an das Europäische Parlament, den Rat, den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss und den Ausschuss der Regionen: Strategie für einen digitalen Binnenmarkt für Europa, COM(2015) 192 final, 3.

⁷⁹ Mitteilung der Kommission vom 7.4.2016 an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss über einen Aktionsplan im Bereich der Mehrwertsteuer – Auf dem Weg zu einem einheitlichen europäischen Mehrwertsteuerraum: Zeit für Reformen, COM(2016) 148 final.

⁸⁰ Pressemitteilung: Kommission schlägt neue Steuervorschriften zur Förderung des elektronischen Geschäftsverkehrs und vor Online-Unternehmen in der EU vor, IP/16/4010 (1.12.2016).

⁸¹ RL 2017/2455 des Rates vom 5.12.2017 zur Änderung der RL 2006/112/EG und der RL 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen, ABl L 2017/348, 7.

II. Ausgewählte Aspekte zur Erfassung digitaler Leistungen im geltenden Verbrauch- und Verkehrsteuerrecht

II.A. Umsatzsteuerbarkeit von „unentgeltlichen“ elektronischen Dienstleistungen?

II.A.1. Die umsatzsteuerliche Dimension „unentgeltlicher“ Onlinedienste

Zahlreiche „digitale Giganten“ wie Google oder Facebook haben ihre Größe nicht zuletzt dadurch erlangt, dass sie für ihr Angebot (oder große Teile desselben) von den Verwendern selbst keinen oder nur einen geringen Preis verlangen. Viele Anbieter stellen via Internet verschiedene Dienste und Apps zur Verfügung, die von Anwendern kostenfrei oder gegen Zahlung eines unverhältnismäßig niedrigen Geldbetrages genutzt werden können. Finanziert werden diese Aktivitäten unmittelbar oder mittelbar durch Umsätze mit Dritten, indem diesen etwa die aufbereiteten Nutzerdaten zur Verfügung gestellt oder nutzerspezifische Werbung verkauft werden. Der Nutzer stimmt in der Regel der Verwendung seiner persönlichen (zB Name, Bild, Geburtsdaten, Vorlieben) und/oder nutzungsbezogenen Daten (zB Suchanfragen, Standort, Kontakte, Daten, Content, Bilder, Video) ausdrücklich zu, wenn er sich zum Dienst anmeldet oder die App herunterlädt. Teilweise können diese Leistungen aber auch anonym oder unter einem Pseudonym verwendet werden. Selbst in diesen Fällen sind die Anbieter allerdings in der Lage, durch Verknüpfung zusätzlicher Informationen, allenfalls auch ohne Wissen des Nutzers (zB durch Verbindung von IP-Adressen und IMEI-Nummern von Mobiltelefonen) personenspezifische Nutzerdaten und -profile zu generieren.

Auf unionsrechtlicher Ebene wurde für elektronisch erbrachte Dienstleistungen in den vergangenen Jahren durchgängig eine Erfassung zur MwSt am Empfängerort vorgesehen.⁸² Da aufgrund dieser generellen Verwirklichung des Empfängerortprinzips im Bereich der digitalen Leistungen nunmehr allen Mitgliedstaaten ein entsprechendes „Steuersubstrat“ zur Verfügung steht, ergeben sich neue Fragen bezüglich des Umfangs der Mehrwertbesteuerung in diesem Bereich. Im Schrifttum wurde in diesem Zusammenhang ursprünglich von Mitarbeitern der deutschen und österreichischen Finanzverwaltungen kürzlich die These aufgestellt, dass an sich „kostenlose“ elektronische Dienstleistungen im Internet der USt (als nationale Ausformung der MwSt) unterliegen könnten.⁸³ Dem haben Mitarbeiter von Steuerberatungsunternehmen rasch heftig widersprochen.⁸⁴ Die verschiedenen Meinungen belegen eine gewisse vorherrschende Unsicherheit in der Frage, ob Dienstleistungen, die speziell im Internet gratis oder zu einem verminderen Preis angeboten werden (zB Video-/Musik-Streaming, E-Mail, Cloud-Speicherung, Kartendienste), für welche der Nutzer aber Zeit, Content, persönliche oder nutzungsbezogene Daten oder zumindest Aufmerksamkeit zur Verfügung stellt, nach geltender Rechtslage zur Umsatzsteuerpflicht führen können.⁸⁵

Aus umsatzsteuerlicher Sicht sind der (spätere) Verkauf von Nutzerdaten sowie von nutzerspezifischen Werbedienstleistungen an Dritte sicherlich steuerbare sonstige Leistungen, welche typischerweise an Unternehmer erbracht werden und daher am Empfängerort steuerbar sind. Es kommt mittels „Reverse

⁸² Art 44 und 58 der RL 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSyst-RL), ABl L 2006/347, 1 idF ABl 2013/61/EU, ABl L 2013, 353, 5.

⁸³ S etwa *Melan/Wecke*, Umsatzsteuerpflicht von „kostenlosen“ Internetdiensten und Smartphone-Apps, DStR 2015, 2267 (Teil 1) und 2811 (Teil 2); *Pfeiffer*, VAT on free electronic services? International VAT Monitor 2016, 158.

⁸⁴ ZB *Grambeck*, Keine Umsatzsteuerpflicht bei kostenlosen Internetdiensten und Smartphone-Apps, DStR 2016, 2026; *Looks/Bergau*, Tauschähnlicher Umsatz mit Nutzerdaten – Kein Stück vom Kuchen, MwStR 2016, 864.

⁸⁵ Vgl zu den weiteren Ausführungen und zur Diskussion in Österreich *Aigner/Bräumann/Kofler/Tumpel*, Digitale Leistungen ohne Geldzahlung im Internet, SWK 2017, 349; als Reaktion darauf *Ehrke-Rabel/Pfeiffer*, Umsatzsteuerbarer Leistungsaustausch durch „entgeltlose“ digitale Dienstleistungen, SWK 2017, 532; s auch *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ (2018) § 1 Rz 68/1; *Tumpel*, Umsatzsteuer bei „unentgeltlichen“ Onlinediensten, in *Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Ehrke-Rabel/Kofler*, Digitalisierung im Konzernsteuerrecht (2018) 57.

Charge“ zum Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger, wenn ein ausländischer Unternehmer als Anbieter diese Leistungen an inländische Unternehmer erbringt. Für den ausländischen Anbieter ergibt sich daher keine USt-Schuld, falls er über keine feste Niederlassung im Inland verfügt. Der (österreichische) Leistungsempfänger als Steuerschuldner der übergegangenen USt kann diese in der Regel als VSt abziehen.

Fraglich ist hingegen, ob Leistungen in Form von Diensten und Apps, die der Anbieter den Nutzern ohne gesonderte Geldleistung oder zu einem niedrigen Betrag zur Verfügung stellt, ebenfalls der Umsatzsteuer unterliegen können. Sie bilden (neben sonstigen Vorleistungen) die eigentliche Ausgangsbasis, welche die erwähnten späteren Geschäfte mit datennutzenden Dritten letztlich erst ermöglicht.

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

II.A.2. Voraussetzungen für die Steuerbarkeit von Leistungen

Der Umsatzsteuer unterliegen nach Art 2 Abs 1 lit a und c MwStSyst-RL im Wesentlichen Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt ausführt. Bei gegebener Unternehmereigenschaft und damit Steuerpflicht des Anbieters eines Dienstes oder einer App stellt sich daher hinsichtlich einer möglichen Steuerbarkeit im Wesentlichen die Frage, ob im mehrwertsteuerlichen Sinne eine sonstige Leistung gegen Entgelt erbracht wird. Als „Dienstleistung“ stuft Art 24 Abs 1 MwStSyst-RL dabei ganz allgemein alle Umsätze ein, welche nicht bereits als Lieferung von Gegenständen zu qualifizieren sind. Gem Art 26 Abs 1 lit b MwStSyst-RL gilt als Dienstleistung gegen Entgelt aber auch die unentgeltliche Erbringung von Dienstleistungen durch den Steuerpflichtigen für seinen privaten Bedarf, für den Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke.

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH setzt die mögliche Einstufung einer Dienstleistung als ein solcher „Umsatz gegen Entgelt“ das Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen dieser Leistung und einer tatsächlich vom Steuerpflichtigen empfangenen Gegenleistung voraus.⁸⁶ Ein derart unmittelbarer Zusammenhang existiert, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen die gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung bildet.⁸⁷ Die Steuerbarkeit der Umsätze im Rahmen des MwSt-Systems setzt somit das Vorliegen einer Vereinbarung zwischen den Parteien über einen Preis oder einen Gegenwert voraus.⁸⁸ Beschränkt sich die Tätigkeit eines Dienstleisters ausschließlich darauf, Leistungen ohne unmittelbare Gegenleistung zu erbringen, fehlt es umgekehrt an einer Besteuerungsgrundlage und diese Leistungen unterliegen nicht der MwSt.⁸⁹ Ferner geht aus der Rechtsprechung des EuGH hervor, dass die Ungewissheit einer Zahlung (oder deren Höhe) geeignet ist,

⁸⁶ZB EuGH 10.11.2016, C-432/15, *Pavlína Baštová*, Rz 28 mwN; EuGH 22.6.2016, C-11/15, *Český rozhlas*, Rz 22; EuGH 27.10.2011, C-93/10, *GFKL Financial Services*, Rz 19; EuGH 29.10.2009, C-246/08, *Kommission/Finnland*, Rz 45; EuGH 8.3.1988, C-102/86, *Apple and Pear Development Council*, Rz 12.

⁸⁷ZB EuGH 3.3.1994, C-16/93, *Tolsma*, Rz 13 f; EuGH 29.10.2015, C-174/14, *Saudaçor*, Rz 32.

⁸⁸ZB EuGH 22.6.2016, C-11/15, *Český rozhlas*, Rz 20.

⁸⁹ZB EuGH 29.10.2009, C-246/08, *Kommission/Finnland*, Rz 43; EuGH 27.10.2011, C-93/10, *GFKL Financial Services*, Rz 17.

den unmittelbaren Zusammenhang zwischen der dem Empfänger erbrachten Dienstleistung und der gegebenenfalls erhaltenen Zahlung aufzuheben.⁹⁰

Notwendig ist weiters, dass zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem empfangenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang besteht. Dies impliziert, dass dieser empfangene Gegenwert durch einen Geldbetrag ausgedrückt werden kann und ein subjektiver Wert ist, da die Besteuerungsgrundlage für Dienstleistungen stets die tatsächlich erhaltene Gegenleistung und nicht ein nach objektiven Maßstäben geschätzter Wert ist.⁹¹ Auch hat der EuGH in seiner Rechtsprechung zum Ausdruck gebracht, dass das Entgelt für eine Dienstleistung nicht in Geld erfolgen muss, sondern wiederum in einer Dienstleistung bestehen kann.⁹²

Wenngleich vom ursprünglichen Gedanken der MwSt als allgemeine Verbrauchsteuer her sämtliche Leistungen, die ein Konsument in Anspruch nimmt, der Steuer unterliegen könnten, ist der Charakter der MwSt iSd MwStSyst-RL gerade auch im Lichte dieser EuGH-Judikatur enger zu sehen. Da die MwSt grundsätzlich nur für entgeltliche Absatzleistungen von Unternehmen erhoben wird, ist sie vielmehr als Einkommens- bzw Vermögensverwendungssteuer des Konsumenten ausgeformt.⁹³ Liegt keine entgeltliche Leistung vor, für die der Konsument Einkommen verwendet, fällt daher (von Fällen des Eigenverbrauchs zunächst unternehmerisch bezogener Leistungen abgesehen) auch keine USt an. Zusammenfassend muss somit für die Beurteilung, ob die Bereitstellung eines Onlinedienstes oder einer App eines Anbieters gegenüber dem Nutzer eine Dienstleistung gegen Entgelt darstellt, die der MwSt unterliegt, die Erfüllung der folgenden Kriterien geprüft werden:

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

II.A.3. Geschäftsfälle ohne Rechtsverhältnis und ohne unmittelbare Gegenleistung

Weitgehende Übereinstimmung dürfte darin bestehen, dass in jenen Fällen, in denen kein Rechtsverhältnis zwischen dem Anbieter und dem Internetnutzer besteht, wie zB beim bloßen Betrachten einer Website oder von Videos mit Werbeeinblendungen, kein umsatzsteuerlicher Leistungsaustausch besteht. Selbst wenn der Anbieter durch den Zugriff auf seine Dienste in die Lage versetzt wird, einzelne Nutzerdaten, wie zB die IP-Adresse der Anfrage, kommerziell zu verwerten, wird alleine deshalb noch keine Dienstleistung gegen Entgelt vorliegen. Ebenso wenig kann etwa, wie der EuGH in der Rs *Tolsma*⁹⁴ festgestellt hat, die Tätigkeit eines Musikanten, der auf der Straße spielt, um Geld zu sammeln, als Dienstleistung gegen Entgelt iSd MwStSyst-RL angesehen werden, auch wenn dieser dabei gewisse Beträge einnimmt. Wie in diesem EuGH-Urteil zum Ausdruck kommt, wird nicht alleine deshalb von Entgeltlichkeit ausgegangen werden, weil mit Geldzahlungen als Folge der Leistung gerechnet werden kann, wenn diese Zuwendung ohne Rechtsanspruch erfolgt und sich ihre Höhe praktisch nicht bestimmen lässt.

⁹⁰ZB EuGH 3.3.1994, C-16/93, *Tolsma*, Rz 19; EuGH 27.9.2001, C-16/00, *Cibo Participations*, Rz 43; EuGH 5.2.1981, C-154/80, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, Rz 12.

⁹¹ZB EuGH 5.2.1981, C-154/80, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, Rz 13.

⁹²ZB EuGH 23.11.1988, C-230/87, *Naturally Yours Cosmetics*, Rz 15 f.

⁹³S *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ Einf Rz 31 ff.

⁹⁴EuGH 3.3.1994, C-16/93, *Tolsma*.

II.A.4. Geschäftsfälle mit Rechtsverhältnis und mit unmittelbarer Gegenleistung

Als ebenso unstrittig können jene Fälle betrachtet werden, bei denen ein Rechtsverhältnis durch den Abschluss eines Vertrages begründet wird und die vom Anbieter empfangene Vergütung einen tatsächlichen Gegenwert für die dem Nutzer erbrachte Dienstleistung darstellt. So konnten etwa bereits Benutzer einer eigens dafür entwickelten App ein Ticket für die Straßenbahn oder S-Bahn elektronisch ohne weitere Geldzahlung erhalten. Die Voraussetzungen dafür waren aber die Erstellung eines Benutzerkontos mit der Übermittlung von persönlichen Daten und die Betrachtung von drei bis vier ca einminütigen Werbevideos, die aus einer Liste von Sponsoren ausgewählt werden mussten, und zwar pausiert, aber nicht übersprungen werden konnten.⁹⁵ In einem solchen Fall stellt der Nutzer dem Anbieter (der sich über die Werbung finanziert) unmittelbar für dessen Leistung (Ticket) seine Zeit am Smartphone, die Auswahl der Werbespots und die persönlichen Daten zur Verfügung. Der Benutzer hat kein eigenes Interesse am Betrachten der Werbung, sondern ausschließlich am Erhalt des Fahrscheins. In dieser Konstellation wird der persönliche Vorteil, den der Nutzer aus der Übermittlung der Daten selbst erhält, gegenüber dem Bedarf des Anbieters, den Werbekunden die Daten und die Aufmerksamkeit des Kunden anzubieten, nebensächlich sein. In solchen Fällen wird der Konsument auch auf andere Weise als durch ein ihm selbst dienendes Ergebnis der Datenverarbeitung, wie eben zB mit einem Gratisticket, „entschädigt“. Fraglich ist, ob der subjektive Wert dieser Gegenleistung in Geld ausgedrückt werden kann, doch wird ein solcher aufgrund des unmittelbaren Zusammenhangs mit dem Ticket wohl beispielsweise Ausdruck im Einkaufspreis des Anbieters finden.

Ein Leistungsaustausch kann aber wohl ebenso, wie zB auch *Ruppe/Achatz* festhalten, dann angenommen werden, wenn der Nutzer Onlinedienste in Anspruch nimmt, bei denen der Anbieter den Zugang zur Nutzung seiner Leistungen von der Bereitschaft zur Preisgabe und Verwertung der persönlichen Daten des Nutzers abhängig macht und dieser bewusst und explizit über die seine Privatsphäre betreffenden Daten so disponiert, wie über andere in Geld ausdrückbare Gegenleistungen, um den Zugang zu den Onlinedienstleistungen zu erhalten.⁹⁶ Gleichermaßen wird wohl auch gelten, wenn persönliche Daten ohne eigenes Interesse des Nutzers hingegeben oder Dienstleistungen erbracht werden (zB Teilnahme an einer Umfrage für Marktforschungszwecke), bei denen als Gegenleistung die Nutzung von digitalen Diensten (zB Onlinespielen, Musik- und Videodienste) vereinbart werden. Solche Modelle zeichnen sich aber eben gerade dadurch aus, dass der Anwender quasi als Vorbedingung für die Nutzung der Digitalleistung solche Informationen preisgeben muss, die für diese Leistung selbst gar nicht erforderlich sind.

II.A.5. Geschäftsfälle mit Rechtsverhältnis, aber ohne unmittelbare Gegenleistung

Umstritten sind gegenüber dem bisher Dargestellten aber jene Geschäftsfälle, bei denen es zu einem Rechtsverhältnis durch ausdrückliche oder konkludente Zustimmung kommt. Dies kann etwa dadurch erfolgen, dass im Zuge der Erstanmeldung zu einem an persönliche Benutzerkonten und -authentifizierung gebundenen Dienst (zB Facebook, Gmail, Snapchat, WhatsApp) ausdrücklich Geschäftsbedingungen angenommen werden, aber möglicherweise auch bereits durch aktive Benutzereingaben im jeweiligen Onlineangebot, etwa durch das anonyme Eintippen einer Suchanfrage (zB Google, Bing) oder den Abruf eines Videos (zB Youtube, Vimeo). In solchen Fällen, in denen durch mögliches Vorhandensein eines Rechtsverhältnisses gegebenenfalls die erste Bedingung für das Vorliegen einer Dienstleistung gegen Entgelt erfüllt ist, muss weiter geprüft werden, ob der Anbieter einen Gegenwert vom Nutzer erhält, der durch einen Geldbetrag ausgedrückt werden kann, und ob diese

⁹⁵ S zu diesem Beispiel bereits *Aigner ua*, SWK 2017, 354.

⁹⁶ S *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ § 1 Rz 68/1.

vom Anbieter empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die erbrachte Dienstleistung darstellt.

Der grundsätzliche wirtschaftliche Wert von Nutzern und insb deren Daten ist wohl offenkundig, was schon bei Betrachtung verschiedener Internetunternehmen deutlich wird, deren Aktienkurse sich positiv entwickelt haben, obwohl teilweise noch kein einziges Mal ein Bilanzgewinn ausgewiesen wurde. Um einen mehrwertsteuerlichen Gegenwert für eine Dienstleistung darstellen zu können, muss diesen Daten aber aus Sicht des Onlineanbieters ein subjektiver Wert zugemessen werden können, da die Besteuerungsgrundlage für Dienstleistungen die tatsächlich erhaltene Gegenleistung und nicht ein nach objektiven Maßstäben geschätzter Wert ist.

Nach Meinung von *Ehrke-Rabel/Pfeiffer* käme der Leistungsaustausch zwischen Anbieter und Nutzer einer digitalen Leistung bereits durch die Rechteeinräumung zur Datenverwendung im Gegenzug für die jeweilige elektronische Dienstleistung zustande. Der konkrete Inhalt sowie Qualität und Quantität der Daten, die der Nutzer zur Verfügung stellt, seien demgegenüber irrelevant. Der unmittelbare Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung könne auch nicht durch das Argument entfallen, dass das Entgelt unsicher wäre. Denn das Recht auf Nutzung der Daten sei durch die Zustimmung zu den Nutzungsbedingungen durch den Nutzer jedenfalls bestimmt und von keinem aleatorischen Element mehr abhängig.⁹⁷

Demgegenüber argumentieren aber *Ruppe/Achatz*, dass es in Fällen, in denen eine explizite Vereinbarung über die Preisgabe und Verwertung persönlicher Daten fehlt und der Nutzer digitaler Dienste diese bloß in Kauf nimmt, wohl auch an einem unmittelbaren Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung und damit an der umsatzsteuerlich erforderlichen (speziellen) Entgeltlichkeit fehlt. Der Nutzer digitaler Leistungen rechnet zwar damit, dass sein Verhalten dem Anbieter den Zugriff auf persönliche Daten ermöglicht und dieser damit eine Verwertungsmöglichkeit erhält. In welchem Ausmaß ein solcher Zugriff erfolgt und mit welchen Konsequenzen das verbunden ist, wird dem Nutzer aber in der Regel subjektiv nicht bekannt sein, ist überdies objektiv schwer erkennbar und auch für das Verhalten des Nutzers meist ohne Bedeutung. Der Nutzer verändert damit zwar im Ergebnis seine datenschutzrechtliche Stellung, doch geschieht dies bloß implizit und nicht als spezielle Gegenleistung für den Verzicht des Anbieters auf ein monetäres Entgelt. *Ruppe/Achatz* betonen folgerichtig, dass ein solches Verhalten aus der Sicht einer Steuer auf die Einkommens- oder Vermögensverwendung nicht als Disposition über eine vermögenswerte Position, die als Entgelt in Betracht käme, beurteilt werden kann.⁹⁸

Zutreffend führen *Ruppe/Achatz* weiters aus, dass es auch an einem Leistungsaustausch fehlt, wenn die Motivation für die unentgeltliche Bereitstellung von digitalen Diensten darin liegt, dass ein Unternehmer damit für seine Leistungen wirbt (zB limitiertes Gratis-Musikabo oder Datenspeicher) und/oder ihre Inanspruchnahme erleichtern möchte (zB Gratis-Cloud-Speicher beim Kauf von Hard- oder Software). Ein eigenständiger Leistungsaustausch ist in solchen Fällen ebenso wenig gegeben, wie bei in der analogen Welt erbrachten Serviceleistungen, die dazu dienen, einen besseren Zugang zu den Unternehmensleistungen zu ermöglichen. Zusammenfassend stellen *Ruppe/Achatz* fest, dass die Bedingungen eines umsatzsteuerlich relevanten Leistungsaustausches bei digitalen Leistungen zwar vorliegen können, aber nur unter besonderen Voraussetzungen zu bejahen seien.⁹⁹

Diese Position von *Ruppe/Achatz* deckt sich weitestgehend mit der von uns vertretenen Meinung, dass für die Frage des Vorliegens einer Gegenleistung bei gegebenem Rechtsverhältnis darauf abzustellen sein wird, ob das jeweilige Benutzerverhalten und die Datenübermittlung für die Dienstleistung an den Anwender erforderlich sind und überwiegend dessen eigener Nutzung dient.¹⁰⁰ Wenn die

⁹⁷ S *Ehrke-Rabel/Pfeiffer*, SWK 2017, 534 ff.

⁹⁸ S *Ruppe/Achatz*, UStG § 1 Rz 68/1.

⁹⁹ S *Ruppe/Achatz*, UStG § 1 Rz 68/1.

¹⁰⁰ S *Aigner ua*, SWK 2017, 354 f.

Datenbereitstellung vorwiegend Ausfluss des Eigeninteresses des Anwenders an der Nutzung ist (zB Anlegen eines Profils mit persönlichen Informationen zur Kontaktaufnahme mit Freunden in sozialen Netzwerken, Eingabe eines Suchbegriffs, Versand und Empfang von E-Mails über die Server des Anbieters, Bestimmung des eigenen Standorts durch Navigationssoftware), wird darin keine umsatzsteuerliche Gegenleistung zu erblicken sein. Ein Nutzer muss zB Schlagworte an eine Suchmaschine senden, um zielgerichtete Resultate zu erhalten; ein persönliches Profil anlegen, damit er von anderen gefunden wird; ein Bild oder Video hochladen, damit Freunde und Bekannte es betrachten können; Daten in einer Cloud sichern, um sie später wieder abrufen zu können; seinen Standort über das GPS-Modul seines Smartphones bekannt geben, um ortsgebundene Informationen zu erhalten; seinen Musikgeschmack darstellen, damit seinen Vorlieben entsprechende Musik vorgeschlagen werden kann usw. Die Datenübertragung folgt in diesen Fällen nicht in einem Leistungs- oder Austauschverhältnis oder einem Kompensationsgedanken, sondern ist vielmehr „Mittel zum eigenen Zweck“ der Anwender. Der Anbieter des Onlinedienstes hingegen fordert auf den Einzelfall bezogen auch keine konkret bewertbare Gegenleistung des Nutzers ein, sondern muss die Daten in einem ersten Schritt auch deshalb entgegennehmen, um die digitale Leistung überhaupt erbringen zu können. Die entsprechenden Nutzerdaten sind daher weniger Gegenleistung als viel mehr faktische Voraussetzung und notwendige Vorbedingung für die Existenz der Dienstleistung überhaupt.

Tatsächlich wird der Anbieter die derart übermittelten persönlichen Daten der Nutzer in ihrer Gesamtheit für weitere Geschäftszwecke nutzen und damit letztlich die angebotenen Dienste finanzieren. Dies ist aber keine Besonderheit der digitalen Wirtschaft, denn auch in der analogen Welt der realen Güter werden zB von Einzelhändlern die Informationen über ihre Kunden und deren Kaufgewohnheiten oder auch nur deren Namen und Lieferadressen dazu genutzt, die Lagerhaltung, Logistik und Werbung daran auszurichten und dadurch zusätzliche Geschäftschancen zu generieren (oder aber auch die Daten weiterzuverkaufen). Gerade im Rahmen von Kundenbindungsprogrammen („Kundenkarten“) werden vielfach Rabatte gewährt, die nicht zuletzt zu einer Minderung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage führen. Bisher wurde in solchen Fällen in der analogen Welt noch nicht argumentiert, dass es für Besteuerungszwecke zu einer fiktiven „Preisauffüllung“ kommen müsste, die berücksichtigt, dass der Einzelhändler durch die gewonnenen Informationen einen Vorteil hat, obwohl gerade dies vielfach den wesentlichen Grund für die Rabattgewährung darstellt.

Nun könnte betont werden, dass diese Kundenbindungs-Programme sich dadurch von den diskutierten Onlineleistungen unterscheiden, dass bei Letzteren die Erbringung der Dienstleistungen alleine darauf angelegt sei, Daten zu sammeln, um diese dann an Dritte zu verkaufen oder Dritten durch gezielte Werbung einen besseren Zugang zu ihren Kunden zu verschaffen. Dies greift aber zu kurz; so kooperieren beispielsweise auch Supermärkte mit Herstellern und bieten Kunden, deren Daten sie gesammelt und ausgewertet haben, bestimmte Rabattgutscheine an, damit Produkte ebendieser Hersteller erworben werden. Schon immer wurden Kundendaten zB beim Abschluss von Abonnements oder Preisausschreiben mit Zustimmung der Kunden gesammelt und verkauft. Selbst die wirtschaftliche Verwertung des Verhaltens von Dienstleistungsbeziehern ist kein Unikum der „digitalen Welt“. Auch herkömmliche Medien wie Zeitungen, Fernsehen oder Kinovorführungen nutzen die Aufmerksamkeit bzw die Anwesenheit der Leistungsempfänger zur Platzierung von Werbung aus und erschließen damit eine zusätzliche Einnahmequelle, die das Anbieten der eigentlichen Leistung zu günstigeren Preisen oder gratis ermöglicht. Dies hat aber bisher nicht zur Überlegung geführt, dass durch das Dulden der Werbung seitens des Kunden ein in Geld ausdrückbarer Wert geschaffen werde, der im unmittelbaren Zusammenhang mit der Hauptleistung stehe und demnach eine umsatzsteuerliche Entgeltlichkeit begründen könne. Denn derartige Verhaltensweisen erfolgen, wie *Ruppe/Achatz* auch für digitale Leistungen treffend festhalten, „*bloß implizit und nicht als spezielle Gegenleistung für den Verzicht des Anbieters auf ein monetäres Entgelt*“.¹⁰¹

Nach bereits erwähnter Auffassung von *Ehrke-Rabel/Pfeiffer* könne der unmittelbare Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung auch nicht durch das Argument entfallen, dass das Entgelt

¹⁰¹ *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ § 1 Rn 68/1.

unsicher wäre, weil Ausmaß und die Auswertbarkeit der Daten nicht feststünden. Das Recht auf Nutzung der Daten sei nämlich durch die Zustimmung zu den Nutzungsbedingungen durch den Nutzer jedenfalls bestimmt und nicht mehr von Zufällen abhängig.¹⁰² Die Zustimmung zur Auswertung der Daten hat ohne die übermittelten und aufbereiteten Daten allerdings für den Anbieter der digitalen Leistung noch keinen Wert, wenn die übermittelten Personendaten nicht unmittelbar verkauft werden können. Vielmehr entsteht der Wert für dessen Werbekunden erst durch die Sammlung von Daten vieler Kunden sowie deren Analyse und Aufbereitung mittels spezifischer Algorithmen. Die Gegenleistung durch die Zustimmung zur Verwertung der Kundendaten alleine ist bei Weitem nicht ausreichend, um einen Wert zu schaffen; die übermittelten Daten, die – insb im Zeitpunkt der ursprünglichen Zustimmung zur Verwendung – dem Ausmaß und der Qualität nach unsicher sind, können nur einen kleinen Teil der für die Aufrechterhaltung der Dienste notwendigen Vergütung darstellen. Der EuGH hat in seiner Rechtsprechung bereits zum Ausdruck gebracht, dass ein deutlicher Unterschied zwischen den von allen Leistungsempfängern insgesamt eingehobenen Teilvergütungen einerseits und den für die Leistungserbringung notwendigen Mitteln andererseits dagegen sprechen kann, dass diese Teilvergütungen als tatsächlicher und unmittelbarer Gegenwert iSe Entgelts für die Dienstleistung betrachtet werden können.¹⁰³

Ehrke-Rabel/Pfeiffer argumentieren außerdem, dass Nutzerdaten als Zahlungsmittel zu beurteilen sein und als solches die Gegenleistung bilden könnten.¹⁰⁴ Sie wollen dies aus dem Urteil des EuGH in der Rs *Hedqvist*¹⁰⁵ ableiten, in dem es um die Anwendung der Steuerbefreiung gem Art 135 Abs 1 lit e MwStSyst-RL beim Umtausch von Bitcoin in „konventionelle Währungen“ ging. Zur virtuellen Währung Bitcoin wurde im Ausgangsverfahren unstrittig festgestellt, dass diese keinem anderen Zweck als einer Verwendung als Zahlungsmittel diene und in dieser Eigenschaft von bestimmten Wirtschaftsteilnehmern akzeptiert werde, weshalb die Befreiung des Art 135 Abs 1 lit e MwStSyst-RL darauf Anwendung finden müsste. Selbst wenn die These zutreffend wäre, dass Bitcoin ausschließlich als Zahlungsmittel diente¹⁰⁶ und überlassene Nutzerdaten ebenfalls eine Zahlungsmittel-Gegenleistung wie Geld wären, unterscheiden sich Letztere von Bitcoin und anderen (vor allem gesetzlichen) Zahlungsmitteln dadurch, dass diese charakteristisch begrenzt und daher knapp sind, während der Nutzer die Zustimmung zur Auswertung seiner Daten sowie die überlassenen Daten beliebig vermehren kann. Damit fehlt aber wiederum die Zuwendung einer knappen Ressource und damit eine bewusste Einkommens- oder Vermögensdisposition, weshalb eben im Regelfall keine spezielle Gegenleistung vorliegt, die für das Vorhandensein eines umsatzsteuerlichen Austauschverhältnisses notwendig wäre.

II.A.6. Praktische Folgefragen einer Umsatzsteuerpflicht bei „unentgeltlichen“ elektronischen Dienstleistungen

Wenngleich es, wie gezeigt, in vielen Fällen von Onlinedienstleistungen und Apps an der Steuerbarkeit fehlt und daher keine USt erhoben werden kann, werden bei jenen Konstellationen, in denen Transaktionen zwischen Anbietern und Nutzern im Internet tatsächlich steuerbare Umsätze gegen Entgelt darstellen,¹⁰⁷ sog tauschähnliche Umsätze iSd § 3a Abs 2 UStG vorliegen. Bei diesen tauschähnlichen Umsätzen ist gem § 4 Abs 6 UStG der Wert jedes Umsatzes als Entgelt für den jeweils anderen Umsatz anzusetzen. Dementsprechend wird die Bemessungsgrundlage für die Dienstleistung des Anbieters der Wert der Nutzerdaten oder sonstigen Leistungen des Nutzers sein, welcher die Gegenleistung darstellt. Zwar gibt es für gewisse Rohdaten von Nutzern – meist sehr niedrige¹⁰⁸ –

¹⁰² Wie zB beim Preisgeld für Pferderennen EuGH 10.11.2016, C-432/15, *Baštová*, Rz 37; s *Ehrke-Rabel/Pfeiffer*, SWK 2017, 535 f.

¹⁰³ S EuGH 29.10.2009, C-246/08, *Kommission/Finnland*, Rz 50 und 51.

¹⁰⁴ S *Ehrke-Rabel/Pfeiffer*, SWK 2017, 537 f.

¹⁰⁵ EuGH 22.10.2015, C-264/14, *Hedqvist*.

¹⁰⁶ Was angesichts der Wertentwicklung in den letzten Jahren zweifelhaft ist, weil deutlich wurde, dass Bitcoin wohl überwiegend andere Funktionen, va als Spekulationsobjekt und Anlagegut, erfüllt.

¹⁰⁷ Dazu schon oben Kapitel II.A.4.

¹⁰⁸ Eine Quelle im Internet spricht unter Berufung auf den Anti-Viren-Software-Hersteller McAfee von einem Wert von insgesamt 18 € für eine Mio deutsche E-Mail-Adressen; bei Zusatzinformationen über Ausbildung und Beruf würde der Wert einer einzelnen Adresse um

Marktpreise, die als Bemessungsgrundlage angesetzt werden könnten. Kann aber ein Marktpreis nicht ermittelt werden, hat der EuGH in vergleichbaren Fällen judiziert, dass der Einkaufspreis der Vorleistung oder die Kosten für die Leistung, die an den Nutzer erbracht wird, die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer darstellen.¹⁰⁹ Wenngleich die Kosten der gegenüber dem einzelnen Nutzer erbrachten Dienste oder Apps wegen vieler Gemeinkosten (zB für Entwicklung, Betrieb, Marketing) sicherlich oftmals nur schwer ermittelt werden können, ließen sich diese für gesamte Besteuerungszeiträume zumindest schätzen.

Liegen steuerbare Leistungen des Nutzers vor, weil dieser gezielt Daten im überwiegenden Interesse des Anbieters produziert oder auf andere Weise eine spezifische Gegenleistung für die Inanspruchnahme von Onlinediensten und Apps erbringt, stellt sich die Frage, ob diese Nutzer bei nachhaltigen Leistungen (zB mehrfache Beantwortung von Umfragen oder regelmäßige Produktion von Content) oder dauerhafter Überlassung von Nutzerdaten zu Unternehmern iSd UStG werden oder, wenn sie bereits Unternehmer sind, solche Leistungen im Rahmen ihres Unternehmens ausüben.

Unternehmer ist gem § 2 Abs 1 UStG, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt. Die in § 2 Abs 1 UStG genannten Kriterien werden in jenen Fällen, in denen die Nutzer Leistungen erbringen, die gänzlich oder überwiegend im Interesse des Anbieters liegen, wohl erfüllt sein, wenn solche Tätigkeiten wiederholt oder dauerhaft erfolgen. Die einmalige Bekanntgabe von Daten wird in der Regel allerdings nicht die erforderliche Nachhaltigkeit begründen.¹¹⁰

Wenn sich die Absicht zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausschließlich auf die Verwendung und damit den Nutzungswert des einzelnen Dienstes selbst beschränkt, wird außerdem lediglich eine Tätigkeit iSd § 1 Abs 2 iVm § 6 Liebhaberei-VO vorliegen. Das benötigte Equipment, wie zB Smartphone, Laptop, Kamera usw, wird nämlich regelmäßig wesentlich höhere Ausgaben verursachen als „Einnahmen“ durch die Nutzung (bzw den Nutzungswert) des Dienstes oder der App erzielt werden. Allerdings kann eine Unternehmereigenschaft bei Nutzung von Onlineplattformen durchaus etwa dann begründet (oder diese Plattform zu unternehmerischen Zwecken genutzt) werden, wenn zB wie bei der Videoplattform Youtube jene Bereitsteller von Content, die mit ihren Videos hohe Zugriffszahlen erzeugen, mit ausreichend hohen Geldzahlungen vonseiten des Plattformbetreibers entlohnt werden.

Auch die Judikatur des EuGH spricht gegen die Eigenschaft als Steuerpflichtiger iSd Art 9 MwStSyst-RL und damit die Unternehmereigenschaft iSd § 2 UStG durch die schlichte Nutzung eines Onlinedienstes oder einer App als „regulärer Benutzer“. Wesentliches Merkmal der Selbständigkeit der Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit ist nach dieser Rechtsprechung nämlich, dass der Betroffene das mit der Ausübung dieser Tätigkeiten einhergehende wirtschaftliche Risiko trägt, insb also die Einnahmen- und/oder Ausgabenseite durch seine Tätigkeit und mit Niederschlag in seinem eigenen Vermögen beeinflussen kann.¹¹¹ In jenen Fällen, in denen der Nutzer aber keine lenkbaren Aufwendungen in Form von Zeit oder Kosten hat und auch die Einnahmen mit seinem Zeit- und Mitteleinsatz nicht maßgeblich beeinflussen kann, ist nicht davon auszugehen, dass er wirtschaftliches Risiko trägt. Anders wäre dies, wenn er mit seiner Zeit und Mühe auf das Ergebnis der Tätigkeit und somit die Höhe der Einnahmen einwirken könnte (wie zB wiederum bei regelmäßiger Produktion und

ca 2 Cent steigen; s *Oliver Günther* (hr-iINFO), 1.000 oder 10.000 Euro? – Was ist meine E-Mail-Adresse wert? 3.5.2012, <http://blogs.hr-online.de/der-preis-des-kostenlosen/2012/05/03/1-000-oder-10-000-euro-was-ist-meine-e-mail-adresse-wert/index.html> (10.10.2018).

¹⁰⁹ ZB EuGH 2.6.1994, C-33/93, *Empire Stores*, Rz 19; EuGH 3.7.2001, C-380/99, *Bertelsmann*, Rz 23 f.

¹¹⁰ Eine solche Datenbekanntgabe – auch gegen Entgelt – wird wohl analog einer nicht nachhaltigen und damit keine wirtschaftliche Tätigkeit begründenden Ausnutzung der bloßen Eigentümerposition gleichkommen; s zB EuGH 15.9.2011, C-180/10, *Slaby*, und C-181/10, *Kuć*; im Schrifttum dazu ausführlich etwa *Bräumann*, Die Grundsätze der wirtschaftlichen Tätigkeit der MwStSyst-RL, in Achatz/Tumpel, Der Unternehmerbegriff des UStG (2017) 31 (44 ff).

¹¹¹ ZB EuGH 12.10.2016, C-340/15, *Nigl ua*, Rz 28; EuGH 29.9.2015, C-276/14, *Gmina Wroclaw*, Rz 34; EuGH 29.10.2009, C-246/08, *Kommission/Finnland*, Rz 35; EuGH 16.9.2008, C-288/07, *Isle of Wight Council ua*, Rz 27; EuGH 18.10.2007, C-355/06, *Van der Steen*, Rz 23; EuGH 27.1.2000, C-23/98, *Heerma*; EuGH 26.3.1987, C-235/85 Rz 18.

Veröffentlichung von Videocontent gegen Bezahlung durch die Plattform auf Basis der Zugriffe). Im Normalfall der Nutzung von Diensten und Apps im Internet wird dies aber gerade nicht der Fall sein, da der Anwender nur sehr bedingt den Nutzungswert des jeweiligen Angebots beeinflussen kann.

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

II.B. Keine Erfassung der Online-Werbung durch die geltende Werbeabgabe

Da die bislang angesprochenen digitalen „Gratis-Leistungen“ sich oftmals wesentlich durch Werbung finanzieren, scheinen für einen möglichen steuerlichen Zugriff auf Transaktionen dieser Geschäftsmodelle auch Abgaben auf Werbung in Frage zu kommen. Im Jahr 2017 flossen in Österreich knapp 17 % der Gesamtwerbeausgaben in Online-Werbung,¹¹² für 2018 wird diesem Sektor ein Netto-Wachstum von 8,1 % prognostiziert.¹¹³ Nach geltendem Recht unterliegt Online-Werbung aber gerade nicht der österreichischen Werbeabgabe.

Die Werbeabgabe ist in Österreich per 1.6.2000 als Abgabe für Werbeleistungen in Printmedien, TV und Hörfunk sowie im Bereich der Außenwerbung durch das WerbeAbgG¹¹⁴ und die begleitende Finanzausgleichsnovelle¹¹⁵ in Kraft getreten. Sie hat die Anzeigen- und Ankündigungsabgaben der Länder und Gemeinden ersetzt, was durch ein Erkenntnis des VfGH notwendig geworden war.¹¹⁶ Steuergegenstand der Werbeabgabe ist gem § 1 Abs 1 WerbeAbgG die Erbringung von Werbeleistungen im Inland gegen Entgelt durch einen „Werbeleister“. Allgemeine Voraussetzung für die Abgabenpflicht ist, dass es sich um die Verbreitung einer Werbebotschaft gegen Entgelt handelt. „Eigenwerbung“ fällt daher grundsätzlich nicht unter die Werbeabgabe.¹¹⁷ Werbeleistungen nach § 1 Abs 2 WerbeAbgG sind:

- die Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen in Druckwerken im Sinne des Mediengesetzes,
- die Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen in Hörfunk und Fernsehen,
- die Duldung der Benutzung von Flächen und Räumen zur Verbreitung von Werbebotschaften.

¹¹² S FOCUS Marketing Research, Werbebilanz 2017, <https://www.iab-austria.at/wp-content/uploads/2018/01/FOCUS-Werbebilanz-IAB-2017.pdf> (10.10.2018).

¹¹³ S Momentum, Spendingstudie 2017 und Prognose 2018 (Sneak Preview), <https://www.iab-austria.at/wp-content/uploads/2018/03/MOMENTUM-Spendingstudie-2017-und-Prognose-2018-short.pdf> (10.10.2018).

¹¹⁴ Werbeabgabegesetz 2000, BGBI I 2000/29 idF BGBI I 2000/142.

¹¹⁵ BGBI I 2000/30. S dazu auch Holoubek/Kassai/Traimer, Grundzüge des Rechts der Massenmedien⁵ (2014) 177 f.

¹¹⁶ VfGH 17.12.1998, G 15/98 und V 9/98; vgl dazu Erlass des BMF vom 15.6.2000, 14 0607/1-IV/14/00, Durchführungserlass zur Werbeabgabe, Pkt 1.1 bis 1.3; Taucher, Kompetenzfragen bei der Ankündigungsabgabe auf Rundfunkwerbung, ZfV 1997, 165.

¹¹⁷ S Erlass des BMF vom 15.6.2000, 14 0607/1-IV/14/00, Durchführungserlass zur Werbeabgabe, Pkt 2.3; Harb, Das neue Werbeabgabegesetz 2000, SWK 2000, S 492 (S 493); VfGH B 171/02 VfSlg 16.635.

Online-Werbung fällt gerade nicht unter diese abschließende Aufzählung der Werbeleistungen in § 1 Abs 2 WerbeAbG und ist daher nicht steuerbar.¹¹⁸ Die Darstellung auf dem (mobilen) Endgerät eines Benutzers lässt sich auch nicht unter die Duldung der Benutzung von Flächen und Räumen subsumieren. Die Auslegung dieser Begriffe umfasst (ausweislich der parlamentarischen Mat) nach allgemeinem Sprachverständnis keine „virtuellen Räume“, wie das Internet und seine Dienste. Der Gesetzgeber wollte nur physische, real existierende Trägermedien, wie sie in den Mat auch beispielhaft aufgezählt werden, erfassen.¹¹⁹ Anders als bei den im Durchführungserlass des BMF beispielhaft aufgezählten Flächen und Räumen, wie zB Plakatwänden, die auf eine körperliche Fläche oder auf körperliche Räume abzielen, werden bei der Online-Werbung lediglich elektrische Stromfelder („Cyberspace“) und eben keine realen Flächen und Räume benutzt.¹²⁰ Analog zu einem Infoscreen könnte jedoch ein PC- oder Smartphone-Bildschirm eine Fläche darstellen, auf der in weiterer Folge zB eine Website mit Werbeinhalten angezeigt wird. Eine „Duldung“ setzt aber nach einhelliger Rechtsprechung¹²¹ voraus, dass dem Duldenden eine Berechtigung zusteht, deren Ausübung er zeitweilig einem anderen überlässt. Da der über den Bildschirm Verfügungsrechtigkeite aber regelmäßig kein derartiges Recht unter der von § 1 Abs 1 WerbeAbG allgemein geforderten Entgeltlichkeit einräumt, kann Online-Werbung auch nicht unter diesen Tatbestand subsumiert werden.

Erst jüngst wurde versucht, die Besteuerung von Werbung in Printmedien gegenüber der Online-Werbung in zahlreichen Verfahren vor dem VfGH¹²² als Verstoß gegen den Gleichheitssatz des Art 7 B-VG und vom Gesetzgeber des Jahres 2000 schlicht unzureichend bedachte Entwicklung geltend zu machen.¹²³ Der VfGH lehnte jedoch schon die Behandlung dieser Beschwerden mangels Erfolgsaussichten mit äußerst knapper Begründung ab. Es liege im zulässigen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, Online-Werbung, „die in erheblichem Ausmaß durch Werbeleister vom Ausland aus erbracht wird“, nicht in die Abgabepflicht einzubeziehen.¹²⁴ Diese Aussage wird in der Literatur durchwegs kritisch gesehen und der Werbeabgabe nicht zuletzt aus den von den Beschwerdeführern vorgebrachten Gründen eine hohe Reformbedürftigkeit attestiert.¹²⁵

Nachdem im rechtlichen Wege keine Veränderung der Werbeabgabe erreicht werden konnte, scheint eine politische Änderung aber durchaus wahrscheinlich. So hat auch der amtierende Finanzminister Löger unlängst medial angekündigt, dass Österreich „kurzfristig“ eine Werbeabgabe auf Onlinewerbung einführen und den geltenden Steuersatz im Gegenzug aufkommensneutral von derzeit 5 % (§ 2 Abs 2 WerbeAbG) auf 3 % senken könnte, sollten die Pläne zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft auf EU-Ebene ins Stocken geraten.¹²⁶ Konkretere Vorschläge wurden bislang allerdings nicht veröffentlicht. Die weitere Entwicklung der Werbeabgabe bleibt daher abzuwarten.

¹¹⁸ S Thiele, Werbeabgabegesetz² (2012) § 1 Rz 55–57; Harb, BMF verneint die Werbeabgabepflicht für Werbeleistungen im Internet, SWK 2000, S 640 (mit Hinweis auf eine entsprechende Einzelerledigung des BMF vom 9.8.2000); Harb, Das neue Werbeabgabegesetz 2000, SWK 2000, S 492 (S 492); Thiele, Werbeabgabe und Internet – Besteuerung von Online Werbung? ÖStZ 2000, 626.

¹¹⁹ S ErlRV 87 BlgNR 21. GP 23; Erlass des BMF vom 15.6.2000, 14 0607/1-IV/14/00, Durchführungserlass zur Werbeabgabe, Pkt 3.4.1.1 ff.

¹²⁰ Vgl Thiele, Werbeabgabegesetz² § 1 Rz 55; Harb, SWK 2000, S 640; Thiele, ÖStZ 2000, 626.

¹²¹ Vgl bereits VwGH 10.1.1958, 2228/56.

¹²² ZB unter den GZ E 2025/2016, E 2133/2016, E 2134/2016, E 2135/2016, E 2474/2016, E 2459/2016, E 2475/2016, E 2665/2016, E 3160/2016.

¹²³ S statt vieler die ausführlichen Darlegungen in den beiden vorangehenden Erkenntnissen BFG 12.7.2016, RV/7102893/2016 sowie BFG 5.8.2016, RV/7103499/2016.

¹²⁴ S (statt vieler veröffentlicht) VfGH 12.10.2017, E 2025/2016.

¹²⁵ S Kirchmayr, Werbeabgabe und Digitalisierung, in Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Ehrke-Rabel/Kofler, Digitalisierung im Konzernsteuerrecht (2018) 71 (76 ff); Schaunig, Die Werbeabgabe im Onlinezeitalter: Zukunftshoffnung oder Auslaufmodell? taxlex 2017, 348; Thiele, VfGH: Steuerfreiheit für Online-Werbung bleibt – Nach dem Spiel ist vor dem Spiel, BFGJournal 2017, 412.

¹²⁶ S ORF Online, Löger überlegt Einführung von Onlinewerbeabgabe, 5.9.2018, <https://orf.at/stories/3005061/> (10.10.2018).

II.C. Praktische Probleme im Bereich der Glücksspielabgaben bei Online-Teilnahme

Anders als für die Online-Werbung besteht für das Online-Glücksspiel eine rechtliche Grundlage, welche auch die Besteuerung ausländischer Anbieter zumindest rechtlich ermöglicht. So sehen sowohl § 57 Abs 2 GSpG (Glücksspielabgabe für „elektronische Lotterien“ iSd § 12a GSpG) als auch § 33 TP 17 Abs 1 Z 1 iVm Abs 2 GebG (Glücksvertragsgebühr für nicht dem GSpG unterliegende Wetten; gem Abs 3 leg cit auch steuerbar, wenn darüber entgegen § 15 Abs 1 GebG keine Urkunde errichtet wird) vor, dass die Steuerpflicht bereits bei „Teilnahme vom Inland aus“ entsteht. Die Gesetzgebung wollte mit Aufnahme dieser Anknüpfung durch die GSpG-Novelle 2008¹²⁷ gerade verhindern, dass ein ansonsten steuerbarer Vertragsschluss zivilrechtlich im Ausland verankert ist und daher keine Besteuerung erfolgt.¹²⁸

Dabei wurde aber verabsäumt, dieses Merkmal oder seinen Nachweis im Gesetz klar zu definieren. Wie die Inlandsteilnahme aus Sicht der – zur Selbstbemessung verpflichteten – Abgabepflichtigen festzustellen sowie nachzuweisen und ob eine solche Feststellung aus technischen Gesichtspunkten überhaupt mit hinreichender Sicherheit möglich sein kann, ist daher höchst strittig.¹²⁹ Diese Fragen beschäftigen daher wenig überraschend auch regelmäßig die Gerichte. Von den betroffenen Unternehmen wurde dabei in Weiterführung der Kritik aus dem Schrifttum¹³⁰ oftmals auch eine bis zur Verfassungswidrigkeit reichende Unbestimmtheit oder Unvollziehbarkeit (bzw Unmöglichkeit der Gleichmäßigkeit der Vollziehung) dieses Merkmals gerügt.¹³¹ Der VfGH lehnte eine Prüfung dieses Punktes aber bislang stets ab.¹³²

Ohne hier auf sämtliche Detailprobleme eingehen zu wollen, können diese Abgaben doch als gewissermaßen „abschreckendes“ Beispiel dafür betrachtet werden, dass die isolierte Schaffung eines inländischen Steueranknüpfungspunktes für digitale Vorgänge alleine ohne nähere Berücksichtigung oder Regelung der (technischen und rechtlichen) Vollziehbarkeit eine Reihe von rechtsstaatlichen Streitfragen und Folgeproblemen nach sich ziehen kann.

¹²⁷ BGBI I 2010/54.

¹²⁸ S ErlRV 658 BlgNR 24. GP 1 und 10.

¹²⁹ S (jeweils mwN) *Kirchmayr/Schaunig*, Glücksspielbezogene Abgaben und Digitalisierung, in *Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Ehrke-Rabel/Kofler*, Digitalisierung im Konzernsteuerrecht (2018) 81 (94 ff); *Gunacker-Slawitsch*, Online-Glücksspiel und Beweismaß, taxlex 2017, 335; *Aigner/Kofler/Moshammer/Tumpel*, Teilnahme an Wetten und Spielen vom Inland aus, taxlex 2015, 296; *Mayrhofer/Metzler*, Wenn der Gesetzgeber die Rechnung ohne die Technik machen will: Zur Besteuerung von Online-Glücksspiel, ZTR 2013, 106; *Fellner*, Besteuerung von Sportwetten im Internet, SWK 2013, 1151.

¹³⁰ S va *Aigner ua*, taxlex 2015, 299 f; *Fellner*, SWK 2013, 1151 ff; *Mayrhofer/Metzler*, ZTR 2013, 110 ff.

¹³¹ ZB VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085; nur in jüngster Zeit etwa BFG 28.8.2018, RV/7105346/2017; BFG 25.4.2018 RV/7104384/2015 ua; BFG 4.4.2018, RV/7104839/2017 ua; BFG 28.3.2018 RV/7105344/2017.

¹³² S bereits die Darstellung des Vorfahrens in VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085; jüngst etwa VfGH 26.2.2018, E 3389/2017 (unveröffentlicht, betraf Beschwerde gegen BFG 21.8.2017, RV/7100702/2016).

III. Die Anpassung des MwSt-Systems an die digitale Wirtschaft

III.A. Die Bedeutung der Konsumbesteuerung in einer digitalisierten Wirtschaft

III.A.1. Konsum als Steueranknüpfungspunkt

„Konsum“ gilt aus steuertheoretischer Perspektive neben „Einkommen“ und „Vermögen“ ganz allgemein als einer jener drei Ansatzpunkte, welche die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit einer Person ausdrücken und daher einen „gerechten“ Steuerzugriff ermöglichen.¹³³ Im Zuge steigender Digitalisierung wirtschaftlicher Vorgänge mit Möglichkeiten zur Leistungserbringung „über Distanz“ rückt gerade auch die Konsumbesteuerung in die steuerpolitische Aufmerksamkeit. Das liegt nicht nur am generellen Wachstum der digitalen Wirtschaft; auch Aspekte der „Greifbarkeit“ solcher Leistungen erklären dieses Interesse:

- Der Markt und die Konsumenten, welche ein Unternehmen bedient, sind im Vergleich zu diesem selbst wenig beweglich. Gerade bei aus der Ferne erbrachten Leistungen ist für Unternehmen vergleichsweise unproblematisch, zumindest Teile ihrer Funktionen und Wertschöpfungsprozesse physisch und/oder rechtlich in andere Länder und damit andere Steuerhoheiten zu verlagern. Die Konsumenten sind hingegen nicht in vergleichbarer Weise mobil, sondern nehmen Leistungen zum überwiegenden Teil an ihren Wohn- und Aufenthaltsorten in Anspruch. Soll etwa der österreichische Markt bedient und nicht auf die dort möglichen Geschäftschancen gänzlich verzichtet werden, muss auch eine österreichische Konsumbesteuerung akzeptiert werden.
- Dementsprechend vermindert ist bei der Konsumbesteuerung aber die Möglichkeit zur „Steuerflucht“. Industrienationen zeichnen sich typischerweise durch höhere Steuerquoten aus, verfügen jedoch auch über gut entwickelte Marktstrukturen und eine relativ kaufkräftige Bevölkerung, welche „Steueroasen“ oft nicht in vergleichbarem Ausmaß anbieten können. Der „Niedrigsteuerwettbewerb“ ist bei der Besteuerung des Konsums daher weniger intensiv.
- Die Konsumbesteuerung lässt sich auch aus Gerechtigkeitsüberlegungen zur zwischenstaatlichen Verteilung der Besteuerungsrechte begründen: Der Ort der Produktionsmittel ist gerade im Bereich der elektronischen Leistungen vielfach nicht mehr der ausschlaggebende Indikator dafür, in welchem Staat eine Aktivität entfaltet wurde. Die „staatliche Leistung“, die bei der Unternehmensstätigkeit in Anspruch genommen wird, besteht in der digitalen Wirtschaft nur mehr in sehr geringem Ausmaß in der Sicherung der (minimalen) physischen Grundlagen der Geschäftstätigkeit, sondern vielmehr in der Zurverfügungstellung eines stabilen und gut entwickelten Absatzmarktes.

Insb auch die relativ unkomplizierte geografische Anknüpfung, ohne dass etwa wie im Bereich der Ertragsteuern Wertschöpfungsprozesse lokalisiert oder Gewinnaufteilungsvarianten gefunden werden müssen, lässt die Konsumbesteuerung für digitale Leistungen als taugliches Konzept erscheinen, sofern in der konkreten rechtlichen Umsetzung eine praxistaugliche Variante zur Feststellung des „Konsumortes“ gewählt wird. Zu bedenken ist aber, dass Konsumsteuern unmittelbar marktseitig eingreifen und damit oftmals direkte Auswirkungen auf die Preisbildung entfalten. Dies kann zu Wettbewerbsverzerrungen oder gar einer Abnahme der Aktivitäten am betroffenen Markt führen. Zudem kann im Voraus kaum ermittelt werden, welche Marktseite (Anbieter oder Konsumenten) die Steuerlast letztlich wirtschaftlich tragen muss; dies hängt von den jeweiligen Marktmächten ab und läuft

¹³³ Weiter gedacht kann diese Trias aus Einkommen, Vermögen und Konsum auch als drei logisch aufeinanderfolgende Phasen ein und desselben Prozesses, quasi einer Transformation wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit betrachtet werden. Auf die Erlangung wirtschaftlicher Mittel erfolgen eine Phase der Speicherung derselben und anschließend deren Verwendung zur Befriedigung nicht-monetärer Bedürfnisse. S zu diesen Hintergrundüberlegungen beispielsweise Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht²¹ (2013) § 3 Rz 55 f.

auf die Frage hinaus, ob und inwieweit Unternehmen die Steuerlast in ihrer Preisgestaltung auf die Konsumenten „überwälzen“ können.¹³⁴

III.A.2. Die zentrale Rolle der MwSt

Unter anderem auf Basis der zuletzt genannten einschränkenden Erwägungen werden Vorschläge zur Einführung einer besonderen Verbrauchsteuer (analog der Mineralölsteuer oder Tabaksteuer) für digitale Inhalte zumeist ablehnend betrachtet. Erstens soll der Online-Markt mit seinen Wachstumspotentialen im eigenen Staat nicht behindert oder gegenüber anderen (möglicherweise sogar umweltschädlicheren und/oder ineffizienteren) physischen Geschäftsformen benachteiligt werden. Gerade sozial schwächere Personen könnten durch steigende Zugangskosten die Teilnahmemöglichkeit am Internet verlieren. Zweitens ist der „Verbrauch“ digitaler Leistungen in nicht-monetären Größen kaum zielführend messbar. Am ehesten könnte hier noch an die Menge der übertragenen Daten angeknüpft werden, doch steht diese nicht zwangsläufig im Verhältnis zum Wert oder zu den Nutzungsmöglichkeiten der entsprechenden Leistung (so kann ein einzelnes Foto beispielsweise eine größere Datenmenge produzieren als mehrere hundert Textseiten). Die Einführung einer solchen „Datentransfersteuer“ scheiterte etwa im Jahr 2014 in Ungarn, nicht zuletzt am massiven Widerstand der Bevölkerung.¹³⁵

Statt einer „Datenverbrauchsteuer“ kreisen Diskussionen zur Konsumbesteuerung digitaler Leistungen daher um wertorientierte Formen der Besteuerung. Neben vereinzelten Ansätzen zur Schaffung eigener Verkehrsteuern für Online-Services oder einer Ausdehnung bestehender Steuern auf diesen Bereich¹³⁶ steht dabei gerade die MwSt (in Österreich als USt) mit ihrer Natur als allgemeine und wertabhängige Verbrauchsteuer im Zentrum. Gerade wegen ihres Charakters, grundsätzlich sämtliche zum Konsum bestimmten Leistungen jedweder Art und Branche erfassen zu wollen, wird sie allgemein als die am wenigsten wettbewerbsverzerrende und daher wachstumsfreundlichste Form der Konsumbesteuerung betrachtet.¹³⁷

Schon ihrem Wesen als allgemeine Verbrauchsteuer nach sollte die MwSt sämtliche – somit auch digital oder unter Zuhilfenahme elektronischer Kommunikation erbrachten – Leistungen idealerweise „selbstverständlich“ erfassen. Zwei wesentliche Hürden sind dabei jedoch gerade im Bereich der wegen ihrer immateriellen Natur schwer fassbaren digitalen Wirtschaft zu nehmen: Rechtstechnisch muss erstens sichergestellt sein, dass die entsprechenden Leistungen von der MwSt erfasst sind und ihr Verbrauchsorrt in tauglicher Weise festgemacht werden kann. Zweitens muss ein Modus gefunden werden, welcher die Durchführung dieser Besteuerung sicherstellt und dabei einerseits das Erhebungs- und Kontrollinteresse der Finanzverwaltungen berücksichtigt, andererseits aber auch die Befolgungskosten für Unternehmen in einem verhältnismäßigen Rahmen hält.

¹³⁴ Streng betrachtet ist dies allerdings kein Unikum der indirekten Steuern; auch im Bereich der direkten Steuern ist fraglich, inwiefern die Bezieher von Einkommen die Steuer tatsächlich selbst tragen oder kraft ihrer Marktmacht durch höhere Absatzpreise oder niedrigere Preise auf Vorleistungen (zB geringere Löhne der eigenen Beschäftigten) überwälzen können; vgl zu diesen Überlegungen beispielsweise *Englisch* in Tipke/Lang, Steuerrecht²¹ (2013) § 17 Rz 14.

¹³⁵ Zu alledem etwa *Jegatheesan*, Taxing the Internet – is that feasible? 7.2.2015, <https://arxiv.org/abs/1502.02081> (15.10.2018).

¹³⁶ Beispielsweise durch Ausdehnung der Werbeabgabe auf Werbung im Internet; in Frankreich gilt beispielsweise seit 1.1.2018 eine erweiterte Steuer auf Werbe- und Abonnementumsätze von Anbietern im digitalen Videostreaming, welche gerade auch ausländische Unternehmen belasten sollte (umgangssprachlich als „Youtube-Steuer“ oder „Netflix-Steuer“ bezeichnet); s etwa *Lauchaussée/Martin-Winkel*, So called „Youtube“ / „Netflix“ tax comes into effect in France, 13.4.2018, <https://www.avocatl-en.com/single-post/2018/04/13/So-called-Youtube-Netflix-tax-comes-into-effect-in-France> (15.10.2018).

¹³⁷ S beispielsweise Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss vom 7.4.2016 über einen Aktionsplan im Bereich der Mehrwertsteuer, COM(2016) 148 final, 3.

III.A.3. Reformmaßnahmen auf EU-Ebene

Das MwSt-System ist unionsweit durch die Mehrwertsteuersystem-Richtlinie (MwStSyst-RL)¹³⁸ in grundsätzlichen Fragen weitreichend harmonisiert. Die österreichische Gesetzgebung zur USt ist daher in stärkerem Ausmaß als in vielen anderen Rechtsmaterien von den Maßnahmen auf EU-Ebene abhängig. Die amtierende Europäische Kommission hat sich als ein Ziel gesetzt, den „vernetzten digitalen Binnenmarkt“ innerhalb der Union voranzutreiben. Konkrete Aktivitäten in diese Richtung betreffen gerade auch den Bereich der MwSt.¹³⁹ Aufgebaut wurde dabei auf bereits umgesetzte Maßnahmen, mit welchen insb die Bestimmung des Ortes „elektronisch erbrachter Dienstleistungen“ geregelt und gleichzeitig eine neuartige, vereinfachte Entrichtung der MwSt für Unternehmen in diesem Bereich eingeführt wurde.¹⁴⁰ Trotz dieser Schritte erachtete die Kommission das MwSt-System als für den grenzüberschreitenden elektronischen Geschäftsverkehr noch immer kompliziert und sowohl für die Mitgliedstaaten als auch für Unternehmen kostspielig.¹⁴¹

Auf Basis entsprechender Vorschläge der Kommission wurde daher am 5.12.2017 die RL 2017/2455 in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen¹⁴² beschlossen. Diese RL adressiert im Wesentlichen zwei Bereiche, wenngleich sich die beschlossenen Maßnahmen überschneiden: Erstens ist hier der „klassische“ Bereich digitaler Dienstleistungen, welche letztlich ausschließlich über elektronische Netze erbracht werden, zu nennen. In diesem Bereich wurden in den vergangenen Jahren bereits weitreichende Maßnahmen gesetzt, auf welchen weiter aufgebaut wird. Solche Leistungen an Endverbraucher werden bereits generell an deren Wohnsitz besteuert, wobei den leistenden Unternehmen eine vereinfachte Form der Steuererklärung und -entrichtung für alle EU-Staaten gleichermaßen in Form des sog „Mini One Stop Shops“ (kurz „MOSS“) eröffnet wurde. Dieses System soll punktuell verbessert und auf weitere Dienstleistungen ausgedehnt werden. Das folgende Kapitel III.B. wird diese Entwicklungen detaillierter nachzeichnen.

Der zweite als reformbedürftig erkannte Bereich betrifft den grenzüberschreitenden Warenhandel zwischen Unternehmern und Endverbrauchern. Auch dieser wird in zutreffender Weise als Ausprägung der digitalen Wirtschaft betrachtet, macht doch die elektronische Geschäftsabwicklung die weltweite Bestellung von Waren durch Konsumenten so einfach wie nie zuvor. Wegen des starken Wachstums in diesem Bereich stehen auch die diesbezüglichen MwSt-Vorschriften für den Versandhandel vor Veränderungen. Verstärkt sollen solche Warenlieferungen am Bestimmungsort bei gleichzeitiger vereinfachter Steuerentrichtung über den „Mini One Stop Shop“ erfasst werden. Im Gegenzug werden derzeit existierende – und als besonders betrugsanfällig verdächtigte – Vereinfachungsvorschriften, insb für Importe aus dem Drittland, entfallen. Die konkreten Maßnahmen im Bereich des Warenhandels werden in Kapitel III.C. näher dargestellt.

¹³⁸ RL 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl L 2006/347, 1 (idF RL 2013/61/EU, ABl L 2013/353, 5).

¹³⁹ Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss vom 6.5.2015 über eine Strategie für einen digitalen Binnenmarkt für Europa, COM(2015) 192 final, 9 f.

¹⁴⁰ S dazu unten Kapitel II.A.

¹⁴¹ Modernisierung der Mehrwertsteuer für den grenzübergreifenden elektronischen Geschäftsverkehr zwischen Unternehmen und Verbrauchern (B2C) – Vorschlag der Kommission vom 1.12.2016 für eine RL des Rates zur Änderung der RL 2006/112/EG und der RL 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen, COM(2016) 757 final, 2.

¹⁴² RL 2017/2455 des Rates vom 5.12.2017 zur Änderung der RL 2006/112/EG und der RL 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen, ABl L 2017/348, 7.

III.B. Elektronische Leistungen über die Grenze

III.B.1. Entwicklung der Besteuerung von digitalen Dienstleistungen

Die mehrwertsteuerliche Erfassung von digital erbrachten Leistungen beschäftigt den EU-Gesetzgeber schon seit Längerem. Nach mehrmaligen Reformen wurde die Besteuerung solcher Leistungen an Endverbraucher mit 1.1.2015 auf ein gänzlich neues System umgestellt, welches von der EU-Kommission als Erfolg eingestuft wird und daher als „Prototyp“ für ein modernes MwSt-System auch in anderen Bereichen dienen soll.

Die MwStSyst-RL unterteilt unternehmerische Absatzleistungen in zwei Kategorien, „Lieferungen“ und „Dienstleistungen“ (das österreichische UStG spricht in diesem Zusammenhang von „Lieferungen“ und „sonstigen Leistungen“). Lieferungen zeichnen sich dadurch aus, dass die Verfügungsmacht an körperlichen Gegenständen übertragen wird; alle anderen Leistungen werden der Kategorie der „Dienstleistungen“ zugeordnet.¹⁴³ Der dabei entscheidende Begriff des körperlichen Gegenstandes kennt für Zwecke der MwSt einige fiktive Erweiterungen. So gelten auch „Elektrizität, Gas, Wärme oder Kälte und ähnliche Sachen“ als körperlich und können daher „geliefert“ werden.¹⁴⁴ Als durch elektronische Datenübertragung erbrachte Leistungen auftraten, stellte sich die grundlegende Frage, ob diese für die MwSt als Lieferung oder Dienstleistung einzustufen wären. Digitale Daten wurden letztlich nicht wie zB Elektrizität den körperlichen Gegenständen gleichgestellt; sie können daher nicht „geliefert“ werden. Elektronische Leistungen, welche ohne Einsatz physischer Trägermedien erfolgen, sind daher als Dienstleistungen zu behandeln. Dies geht zentral auf eine Aussage des EU-Ministerrates für Wirtschaft und Finanzen (ECOFIN) zurück,¹⁴⁵ welcher die Zurverfügungstellung von „Produkten“ über ein elektronisches Netz als Dienstleistungen eingestuft hat, wenngleich dasselbe „Produkt“ bei Übergabe auf einem Datenträger als geliefert gelten kann.¹⁴⁶

Diese Aussage wird verständlich, wenn die Behandlung von Software nach den Prinzipien der MwStSyst-RL bedacht wird: Für den EuGH sind Leistungsbündel, deren Komponenten aus Sicht des Endverbrauchers so eng miteinander verbunden sind, dass sie nicht sinnvoll getrennt werden können, als einheitlicher Umsatz und damit nach der überwiegenden Komponente entweder nur als Lieferung oder nur als Dienstleistung einzustufen.¹⁴⁷ Bei Übergabe von Daten auf einem physischen Datenträger (Diskette, CD/DVD, USB-Stick usw) handelt es sich aus Sicht des EuGH in Gesamtbetrachtung um eine einheitliche Dienstleistung, wenn eine nicht bloß unbedeutende oder nebensächliche Anpassung der Software an die Bedürfnisse des Kunden erfolgt (analog wird die Übergabe von Bauplänen nicht als „Papierlieferung“, sondern „Planungsdienstleistung“ betrachtet). Umgekehrt liegt eine einheitliche Lieferung vor, wenn keine solche Anpassung erfolgt und die auf dem Träger gespeicherten Daten eine „Standardsoftware“ bilden.¹⁴⁸

Bei digitalen Geschäften ohne Übergabe eines Datenträgers entfallen aber dementsprechende Abgrenzungsprobleme zwischen Lieferungen und Dienstleistungen, selbst wenn sich der gesamte Wert der Leistung für den Verbraucher in der durchgeführten Übertragung bestimmter Daten erschöpft (etwa beim Kauf von „Standardsoftware“, welche als Download über ein als Vertriebsplattform fungierendes Online-Portal bereitgestellt wird). Alle derart nur über elektronische Netze erbrachten Leistungen werden stets als Dienstleistung betrachtet. Diese Weichenstellung ist insb von Bedeutung, weil für Lieferungen und Dienstleistungen verschiedene Vorschriften zur Bestimmung des Leistungsortes – welcher auch den Staat bestimmt, der die MwSt erheben darf – vorgesehen sind.

¹⁴³ Art 14 Abs 1 und 24 Abs 1 MwStSyst-RL.

¹⁴⁴ Art 15 MwStSyst-RL.

¹⁴⁵ S Pressemitteilung zur 2112. Tagung des Rates für Wirtschaft und Finanzen vom 6.7.1998, 9928/98 (Presse 234), 7.

¹⁴⁶ Vgl zum Hintergrund auch *Nieskens* in Rau/Dürrwächter, UStG (169. EL, 2016) § 3 Rz 630.

¹⁴⁷ ZB EuGH 25.2.1999, C-349/96, CPP.

¹⁴⁸ S EuGH 27.10.2005, C-41/04, *Levob Verzekeringen*.

Für Dienstleistungen kennt die MwStSyst-RL dabei ein nach Art des Empfängers unterscheidendes Grundkonzept zur Bestimmung des Leistungsortes, von welchem allerdings zahlreiche punktuelle, in Summe aber weitreichende Abweichungen existieren: Dienstleistungen an Unternehmer („B2B-Leistungen“) gelten grundsätzlich als am Sitz des Empfängers, Dienstleistungen an Endverbraucher („B2C-Leistungen“) als am Sitz des Leistungserbringers ausgeführt. Schon nach dieser Grundregel werden Dienstleistungen zwischen Unternehmern daher im Ansässigkeitsstaat des Empfängers als „Verbrauchsort“ besteuert. Für solche grenzüberschreitenden „B2B“-Dienstleistungen kommt zudem das „Reverse-Charge“-Verfahren zur Anwendung: Die Steuer wird dabei nicht vom Erbringer, sondern unmittelbar vom am „Verbrauchsort“ ansässigen Empfänger der Dienstleistungen geschuldet. Wegen des VSt-Abzugs der meisten empfangenden Unternehmer ist dies aber mit keinem großen Steueraufkommen verbunden.

Bei Leistungen an Endverbraucher wird die MwSt demgegenüber aber aus praktischen Erwägungen im Staat des leistenden Unternehmers erhoben. Weil dieser seinen Sitz relativ frei wählen kann, ist das freilich mit Steuergestaltungsmöglichkeiten verbunden (gerade bei digitalen Leistungen, welche problemlos über weite Distanzen erbracht werden können). Daher existiert gerade für diesen Bereich eine der angesprochenen Ausnahmen von den Grundregeln. Die entsprechende Sondervorschrift für „auf elektronischem Wege erbrachte Dienstleistungen“ war bereits per 1.7.2003 von allen Mitgliedstaaten umzusetzen. Exemplarisch wurden als solche „auf elektronischem Wege erbrachten Dienstleistungen“ in einer Anlage zu den damaligen MwSt-RL genannt:¹⁴⁹

Container Anfang 1

1. Bereitstellung von Web-Sites, Web-hosting, Fernwartung von Programmen und Ausrüstungen.
2. Bereitstellung von Software und deren Aktualisierung.
3. Bereitstellung von Bildern, Texten und Informationen sowie Bereitstellung von Datenbanken.
4. Bereitstellung von Musik, Filmen und Spielen, einschließlich Glücksspielen und Lotterien sowie von Sendungen und Veranstaltungen aus den Bereichen Politik, Kultur, Kunst, Sport, Wissenschaft und Unterhaltung.
5. Erbringung von Fernunterrichtsleistungen.

Kommunizieren der Erbringer einer Dienstleistung und sein Kunde über E-Mail miteinander, so bedeutet dies für sich gesehen nicht schon, dass die erbrachte Dienstleistung eine auf elektronischem Wege erbrachte Dienstleistung [...] wäre.

Container Ende 1

Obwohl damit Sondervorschriften für solche Dienstleistungen geschaffen waren, galten diese zunächst nur für „B2C“-Sachverhalte, welche die Unionsgrenzen überschritten (also konkret für die Erbringung elektronischer Dienstleistungen durch Unternehmer im Unionsgebiet an Endverbraucher in Drittstaaten und umgekehrt). In diesen Fällen wurde zum Ort der Dienstleistung der Wohnort oder übliche Aufenthaltsort des Endverbrauchers bestimmt. Somit galt – wie zuvor nur bei Leistungen zwischen Unternehmern – der Sitz des Empfängers durchgängig als Leistungsort. Dadurch sollten die Anbieter elektronischer Leistungen mit Sitz innerhalb der Union nicht mit „heimischer“ MwSt belastet sein, wenn sie im Drittland anboten; umgekehrt sollte eine Vermeidung europäischer MwSt durch

¹⁴⁹ RL 2002/38/EG des Rates vom 7.5.2002 zur Änderung und vorübergehenden Änderung der Richtlinie 77/388/EWG bezüglich der mehrwertsteuerlichen Behandlung der Rundfunk und Fernsehdienstleistungen sowie bestimmter elektronisch erbrachter Dienstleistungen, ABI L 2002/128, 41.

Leistungserbringung vom Drittstaatsgebiet aus nicht möglich sein.¹⁵⁰ Innerhalb der EU wurde allerdings das Sitzortprinzip des Leistungserbringers bei elektronischen Leistungen beibehalten, sodass Verschiebungen des MwSt-Aufkommens zwischen den Mitgliedstaaten (vorerst) toleriert wurden.

Die Novelle beschränkte sich jedoch nicht nur auf eine Neuregelung des Leistungsortes; vielmehr wurden zugleich verfahrensrechtlich neue Wege beschritten: Da Anbieter elektronischer Dienstleistungen aus Drittstaaten nunmehr innerhalb der Union steuerbare Sachverhalte verwirklichten, ohne dass auch nur der geringste physische Anknüpfungspunkt bestand (zB gelieferte Waren) oder der Empfänger der Leistungen ebenso Unternehmer und damit bereits in das MwSt-System eingebunden war, wurde Bedarf für ein besonderes Verfahren der Steuererklärung und -entrichtung erkannt. Den betroffenen Steuerpflichtigen sollte die Erfüllung ihrer Pflichten möglichst erleichtert werden, sofern sie nicht ohnedies bereits in zumindest einem Mitgliedstaat zur MwSt registriert waren.¹⁵¹ Als Lösung wurde für solche Drittlandsunternehmer, die elektronische Dienstleistungen an Nichtunternehmer in der Union erbrachten, erstmals ein „One Stop Shop“ eingeführt.¹⁵²

Dieses Schlagwort bezeichnet die Möglichkeit, sich lediglich in einem einzigen Mitgliedstaat registrieren zu lassen und dort einheitlich die MwSt-Verpflichtungen für alle EU-Staaten zu erfüllen. Der Unternehmer erspart sich damit die ansonsten bei Leistungserbringung im jeweiligen Staat erforderliche Registrierung. Die Steuerhoheit bleibt jedoch den als Verbrauchs-ort definierten Ansässigkeitsstaaten der Endverbraucher uneingeschränkt erhalten; dementsprechend gelangen auch deren Steuersätze zur Anwendung. Die Steuererklärungen sind allerdings nur zentral im einen Staat der Registrierung vierteljährlich einzureichen und dort auch die gesamte Steuerzahlung zu leisten. In der Erklärung müssen die Steuerbeträge nach Verbrauchstaaten aufgeschlüsselt werden; die Mitgliedstaaten sind untereinander zur Weiterleitung bestimmter Informationen und der empfangenen Steuerzahlungen verpflichtet.¹⁵³ Bei Anwendung dieses besonderen Verfahrens kann keine VSt für in einem Mitgliedstaat bezogene Vorleistungen in Abzug gebracht werden; die Geltendmachung derselben ist nur im regulär für Nichtansässige vorgesehenen VSt-Rückerstattungsverfahren möglich. Unternehmer können auch von der weiteren Verwendung des „One Stop Shops“ ausgeschlossen werden, wenn sie wiederholt gegen die diesbezüglichen Vorschriften verstößen.

Noch im Jahr 2008 wurde beschlossen, dieses (bis heute gültige) System für elektronische Dienstleistungen (welches gleichsam für Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernsehleistungen gilt) mit Wirkung ab 1.1.2015 auch zwischen den Mitgliedstaaten anzuwenden.¹⁵⁴ Seit diesem Stichtag gilt für alle elektronischen Dienstleistungen an Nichtunternehmer unterschiedslos der Ansässigkeitsstaat, Wohnsitz oder gewöhnliche Aufenthaltsort des Leistungsempfängers als Leistungs- und Verbrauchs-ort (für unternehmerische Leistungsempfänger ergibt sich dies unverändert bereits aus der Grundregel für Dienstleistungen). Im selben Zug wurde das vereinfachte Verfahren in Form des „One Stop Shops“ auch für Unternehmer innerhalb der Union geöffnet, welche solche Dienstleistungen in anderen Mitgliedstaaten als ihrem Ansässigkeitsstaat erbringen. Das Verfahren zur Steuererklärung und -entrichtung wird über jenen Mitgliedstaat abgewickelt, in welchem der Unternehmer seinen Sitz hat. Erbringt der Unternehmer auch andere Leistungen, welche nicht unter die Sonderregelung für den „One Stop Shop“ fallen, bleiben die gewöhnlichen Erklärungspflichten für diese Leistungen aufrecht. Die Anwendung des „One Stop Shops“ ist optional; eine Entscheidung gegen dessen Anwendung gilt aber für die gesamte Union einheitlich.

¹⁵⁰ ErwGr 2 zur RL 2002/38/EG.

¹⁵¹ ErwGr 5 zur RL 2002/38/EG.

¹⁵² S zum Ganzen beispielsweise *Melhardt*, Besteuerung des E-Commerce, SWK 2002, S 350.

¹⁵³ Dafür wurde mittels VO (EG) 792/2002 des Rates vom 7.5.2002 (ABl L 2002/128, 1) die VO (EWG)

¹⁵⁴ RL 2008/8/EG des Rates vom 12.2.2008 zur Änderung der RL 2006/112/EG bezüglich des Ortes der Dienstleistung, ABl L 2008/44, 11.

Ergänzende Normen regeln die Zusammenarbeit der Finanzbehörden,¹⁵⁵ umfassen aber auch detailliertere Anwendungsvorschriften, welche direkt die leistenden Unternehmen im digitalen Bereich betreffen und in die Mehrwertsteuer-Durchführungsverordnung (MwSt-DVO)¹⁵⁶ eingebettet wurden. Dort enthalten ist etwa eine allgemeine Definition „elektronisch erbrachter sonstiger Dienstleistungen“:

Container_Anfang 2

Art 7 Abs 1 MwSt-DVO

[...] Dienstleistungen, die über das Internet oder ein ähnliches elektronisches Netz erbracht werden, deren Erbringung aufgrund ihrer Art im Wesentlichen automatisiert und nur mit minimaler menschlicher Beteiligung erfolgt und ohne Informationstechnologie nicht möglich wäre.

Container_Ende 2

In den weiteren Absätzen dieser Bestimmung und Anhang I der MwSt-DVO finden sich Listen mit exemplarischen Beispielen und Gegenbeispielen für elektronische Dienstleistungen. Neben dieser generellen Abgrenzung des Anwendungsbereichs der entsprechenden Regelungen wurden auch gesetzliche Vermutungen für die Bestimmung des Ansässigkeitsortes des Dienstleistungsempfängers sowie Regelungen zu deren Widerlegung geschaffen. Zusätzlich wurde verankert, dass bei Leistungsbezug über eine Schnittstelle oder ein Portal (wie beispielsweise einen „App-Store“) davon auszugehen ist, dass der Betreiber dieses Portals im eigenen Namen und nicht als bloßer Vermittler auftritt. Eine mehrwertsteuerliche Einstufung als bloßer Vermittler ist umgekehrt nur möglich, wenn auf den eigentlichen Leistungserbringer in allen Dokumenten hingewiesen wird und vom Portalbetreiber keine wesentlichen Bedingungen der Erbringung festgelegt werden. Dies wird praktisch kaum je der Fall sein. Damit ist der Betreiber der Plattform derjenige, der die korrekte Besteuerung der Leistung an den Endverbraucher sicherstellen muss.

Die für digitale Leistungen seit 1.1.2015 geltende Rechtslage sei nochmals kurz zusammengefasst:

- Alle ausschließlich über digitale Netze erbrachten Leistungen (bei denen diese Netze nicht nur als Hilfsmittel für die Kommunikationen dienen) sind als „auf elektronischem Wege erbrachte Dienstleistungen“ unterschiedslos am Ansässigkeitsort des Leistungsempfängers der MwSt zu unterwerfen.
- Bei grenzüberschreitenden Leistungen zwischen Unternehmen ist dabei ein „Reverse-Charge“-Verfahren vorgesehen, wonach die Steuer direkt vom Empfänger der Leistung geschuldet wird.
- Für die Erbringung elektronischer Leistungen an Endverbraucher sieht die unmittelbar anwendbare MwSt-DVO gesetzliche Vermutung für die Feststellung des Empfangsorts vor und regelt zudem, dass Plattformen, welche Leistungen verschiedener Urheber anbieten (zB „App-Stores“), grundsätzlich selbst als leistende Unternehmer gegenüber den Endverbrauchern zu betrachten sind.
- Verfahrensrechtlich können sich Unternehmen, welche elektronische Dienstleistungen an Endverbraucher erbringen, eines „One Stop Shops“ bedienen, dh ihre mehrwertsteuerlichen Pflichten für die gesamte EU in einem einzigen Mitgliedstaat erfüllen. Die Umsätze sind dabei zwar einheitlich zu erklären und abzuführen, aber dennoch ländersweise aufzugliedern sowie den jeweiligen

¹⁵⁵ ZB die DurchführungsVO (EU) 815/2012 der Kommission vom 13.9.2012 mit Durchführungsbestimmungen zu der VO (EU) 904/2010 des Rates hinsichtlich der Sonderregelungen für gebietsfremde Steuerpflichtige, die Telekommunikationsdienstleistungen, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen oder elektronische Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige erbringen, ABI L 2012/249, 3.

¹⁵⁶ DVO (EU) 282/2011 des Rates vom 15.3.2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur RL 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABI L 2011/77, 1 idF DVO 1042/2013, ABI L 2013/184, 1

nationalen Steuersätzen zu unterwerfen; die entrichteten Steuern werden unter den Mitgliedstaaten weitergeleitet.

III.B.2. Ausweitung des Konzepts auf den gesamten Dienstleistungs- und elektronischen Geschäftsverkehr

Von der Kommission wird das System für die Besteuerung der auf elektronischem Wege erbrachten Dienstleistungen als großer Erfolg beurteilt.¹⁵⁷ Daher überrascht nicht, dass viele der jüngeren Reformpläne im Bereich der MwSt auf einer Erweiterung ebenjenes „One-Stop-Shop“-Systems basieren.¹⁵⁸ Das entspricht auch den Vorschlägen der OECD. Wenngleich deren BEPS-Projekt sich überwiegend mit ertragsteuerlichen Fragen befasste, wurden speziell für die digitale Wirtschaft in Aktionspunkt 1 auch mehrwertsteuerliche Herausforderungen angesprochen. Die Empfehlungen laufen im Wesentlichen auf eine Besteuerung von sämtlichen über Distanz erbringbaren Dienstleistungen am Wohnort der Verbraucher und einen Steuervollzug gegenüber nichtansässigen Unternehmern mittels vereinfachter und daher leicht zugänglicher Verfahren hinaus.¹⁵⁹

Auf Grundlage der am 5.12.2017 beschlossenen RL 2017/2455 wird es in der EU vor diesem Hintergrund zum weiteren Ausbau und zur geplanten Verbesserung des „One-Stop-Shop“-Systems kommen:

- Nicht in der Union ansässigen Steuerpflichtige, die bereits über eine MwSt-Registrierung verfügen, weil sie zB gelegentlich in einem Mitgliedstaat steuerpflichtige Umsätze tätigen, soll ab 1.1.2019 die Inanspruchnahme des „One Stop Shops“ offenstehen. Derzeit ist diesen Steuerpflichtigen wegen ihrer Registrierung weder eine Inanspruchnahme als Drittstaatsunternehmer noch mangels Sitzes in der Union als Unionsunternehmer gestattet.
- Die bisherigen Erfahrungen haben gezeigt, dass die Verpflichtung zur Abgabe einer MwSt-Erklärung über den „One Stop Shop“ innerhalb von 20 Tagen nach Ablauf eines Steuerzeitraums zu kurz ist (insb für die über ein Portal erbrachten Dienstleistungen, bei denen die Portal-Betreiber gegebenenfalls von einzelnen Leistungserbringern die notwendigen Daten erst einholen müssen). Außerdem wurde der derzeitige Berichtigungsmechanismus als aufwändig erachtet, da er rasch in der Abgabe mehrerer MwSt-Erklärungen für ein Quartal münden konnte. Mit 1.1.2019 wird die Einreichungsfrist daher bis zum Ende des Monats, der auf das Ende des Steuerzeitraums folgt, verlängert und Steuerpflichtigen zudem gestattet, Erklärungen notwendigenfalls in einer späteren Erklärung zu berichtigen.
- Auch die Einhaltung der MwSt-Vorschriften für die Rechnungsstellung in allen Mitgliedstaaten, in die Waren geliefert und in denen Dienstleistungen erbracht werden, hat sich für Unternehmen als sehr belastend erwiesen. Bei Inanspruchnahme des „One Stop Shops“ eines Mitgliedstaates werden daher als weitere Vereinfachungsmaßnahme nur noch die Vorgaben dieses Staates an die Rechnung gelten.
- Ab 1.1.2021 wird der „One Stop Shop“ für sämtliche grenzüberschreitenden Dienstleistungen an Endverbraucher zur Anwendung gelangen können. Damit wird dieses Verfahren auch Steuerpflichtigen, die andere Dienstleistungen als die schon bisher erfassten Telekommunikations-,

¹⁵⁷ S etwa plakativ die Pressemitteilung IP/16/4010 vom 1.12.2016 zum Thema „Kommission schlägt neue Steuervorschriften zur Förderung des elektronischen Geschäftsverkehrs und vor Online-Unternehmen in der EU vor“.

¹⁵⁸ Vorschlag der Kommission vom 4.10.2017 für eine RL des Rates zur Änderung der RL 2006/112/EG in Bezug auf die Harmonisierung und Vereinfachung bestimmter Regelungen des Mehrwertsteuersystems und zur Einführung des endgültigen Systems der Besteuerung des Handels zwischen Mitgliedstaaten, COM(2017) 569 final; Vorschlag der Kommission vom 25.5.2018 für eine RL des Rates zur Änderung der RL 2006/112/EG in Bezug auf die Einführung der detaillierten technischen Maßnahmen für die Anwendung des endgültigen Mehrwertsteuersystems für die Besteuerung des Handels zwischen Mitgliedstaaten, COM(2018) 329 final.

¹⁵⁹ S ausführlich *OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015) Rz 128 ff; sowie OECD, International VAT/GST Guidelines (2017) 37 ff.*

Rundfunk-, Fernseh- oder elektronischen Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige erbringen, offenstehen, soweit sie im Mitgliedstaat der Leistungserbringung nicht selbst ansässig sind. Somit entfällt wiederum die Pflicht, sich in jedem Mitgliedstaat, in welchem der Leistungsort eigener Dienstleistungen nach der MwStSyst-RL liegt, einzeln identifizieren zu lassen und dort jeweils MwSt zu entrichten. Die Abwicklung der gesamten MwSt auf Dienstleistungen an Nichtunternehmer in einem einzigen Mitgliedstaat wird damit für alle Unternehmen möglich.

- Ebenso mit 1.1.2021 wird das vereinfachte „One-Stop-Shop“-Verfahren über Dienstleistungen hinaus auf den „gesamten elektronischen Geschäftsverkehr“ erweitert werden. Damit ist insb eine Anwendung dieses Verfahrens auch für Fernverkäufe von Gegenständen, die innerhalb der Union geliefert werden, gemeint (dazu näher unten Kapitel III.C).¹⁶⁰

III.B.3. EU-einheitliche Kleinunternehmerbefreiung

Mit der Ausdehnung des „One-Stop-Shop“-Prinzips wurde in der RL 2017/2455 zugleich eine Ausnahme für Kleinunternehmer beschlossen. Diese greift, soweit ein Unternehmer außerhalb seines Sitzstaates Telekommunikations-, Rundfunk-, Fernseh- oder elektronische Dienstleistungen und ab 1.1.2021 auch Fernverkäufe an Nichtunternehmer erbringt und diese Tätigkeiten in den anderen Mitgliedstaaten insgesamt eine Bemessungsgrundlage von 10.000 € im laufenden und vorangegangenen Kalenderjahr nicht überschreiten. Diesfalls ist nicht einmal der „One Stop Shop“ zu verwenden, sondern die Steuerpflicht für die erfassten Umsätze verbleibt im Sitzstaat des Unternehmers (verlagert sich also nicht an den Empfängerort); diese stellen für ihn damit gewöhnliche Inlandsumsätze im regulären Verfahren dar.

Die Kommission möchte aber noch weiter gehen und hat am 18.1.2018 einen Vorschlag für eine generelle Reform der Sonderregelung für Kleinunternehmen vorgelegt.¹⁶¹ Dieser Vorschlag sieht folgende weitere Eckpunkte vor:

- Anwendung einer Steuerbefreiung für Kleinunternehmen auch außerhalb des eigenen Ansässigkeitsstaats, sofern im anderen Staat die dortige Kleinunternehmer-Schwelle und in der gesamten EU ein Jahresumsatz von 100.000 € nicht überschritten werden,
- Erhöhung der nationalen Kleinunternehmer-Grenzen auf bis zu 85.000 € jährlich mit Möglichkeit der Staffelung für verschiedene Wirtschaftsbereiche anhand objektiver Kriterien,
- Einführung eines Übergangszeitraums dergestalt, dass Kleinunternehmer, die den Schwellenwert für die Steuerbefreiung im Vorjahr nicht überschritten haben und im laufenden Jahr um nicht mehr als 50 % überschreiten, die Steuerbefreiung für dieses Jahr weiterhin in Anspruch nehmen können,
- Einführung vereinfachter MwSt-Pflichten sowohl für von der Steuer befreite als auch nicht von der Steuer befreite Kleinunternehmen, solange deren Jahresumsatz in der EU insgesamt 2.000.000 € nicht erreicht.

III.B.4. Flexibilisierung der ermäßigten Steuersätze

Der Rat hat sich am 2.10.2018¹⁶² politisch auf einen Vorschlag der Kommission¹⁶³ geeinigt, wonach die Mitgliedstaaten künftig ihre ermäßigten Steuersätze für die Lieferung von Büchern, Zeitungen und

¹⁶⁰ Dazu noch unten Kapitel III.C.2 und III.C.3.

¹⁶¹ Vorschlag der Kommission vom 18.1.2018 für eine RL des Rates zur Änderung der RL 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in Bezug auf die Sonderregelung für Kleinunternehmen, COM(2018) 21 final.

¹⁶² A-Punkt-Vermerk des Generalsekretariats des Rates vom 28.9.2018, ST 12622/2018 INIT.

¹⁶³ Vorschlag der Kommission vom 1.12.2016 für eine RL des Rates zur Änderung der RL 2006/112/EG des Rates in Bezug auf die Mehrwertsteuersätze für Bücher, Zeitungen und Zeitschriften, COM(2016) 758 final.

Zeitschriften nicht mehr nur auf physische, sondern auch elektronische Veröffentlichungen (zB E-Books) anwenden können. In der geltenden MwStSyst-RL ist die Ermäßigung ausschließlich für körperliche Trägermedien gestattet,¹⁶⁴ für elektronisch erbrachte Dienstleistungen umgekehrt der Normalsteuersatz ausnahmslos vorgeschrieben.¹⁶⁵ Der EuGH urteilte, dass dies auch für digitale Ausgaben von Büchern zu gelten hat.¹⁶⁶

Die von der Kommission mittlerweile geplanten Umwälzungen im Bereich der Steuersätze reichen aber ebenso wesentlich weiter. Am 18.1.2018 wurde zusätzlich ein Vorschlag zur Änderung der MwStSyst-RL in Bezug auf die MwSt-Sätze vorgelegt.¹⁶⁷ Die im Vergleich zu der jetzigen Regelung weniger restriktiven Vorschriften würden allen Mitgliedstaaten gestatten, neben den derzeit erlaubten höchstens jeweils zwei ermäßigten Steuersätzen von mindestens 5 % einen weiteren ermäßigten Steuersatz zwischen 0 und 5 % sowie eine zusätzliche „echte“ Steuerbefreiung (mit Recht auf VSt-Abzug für Vorleistungen) anzuwenden. Die derzeit bestehende Liste von Gegenständen und Dienstleistungen, auf die ermäßigte Sätze gestattet sind, würde umgekehrt durch eine Negativliste mit jenen Umsätzen ersetzt, für die keine ermäßigten Sätze angewandt werden dürfen. Die gewählten Ermäßigungen haben außerdem den Endverbrauchern zugutezukommen und ein Ziel von allgemeinem Interesse zu verfolgen. Darüber hinaus müssten die Mitgliedstaaten dafür sorgen, dass der gewogene mittlere Steuersatz, der auf diejenigen Umsätze angewandt wird, für die kein VSt-Abzug besteht, stets mehr als 12 % beträgt.

Diese vorgeschlagenen Neuerungen führen zweifellos zu einer weiteren Zersplitterung der Steuersätze und damit einer Erhöhung der Komplexität bei deren Anwendung. Die Kommission schlägt als Gegenmaßnahme vor, die Mitgliedstaaten zu verpflichten, ermäßigte Sätze soweit als möglich auf Lieferungen an Verbraucher zu beschränken. Die Mitgliedstaaten wären überdies verpflichtet, Informationen über die Anwendung ermäßigter Sätze auf Grundlage der statistischen Güterklassifikation zu übermitteln, welche die Kommission über ihre Datenbank „Steuern in Europa“¹⁶⁸ öffentlich zugänglich macht. Ob dies wirklich sämtliche Rechtsunsicherheiten beseitigen kann, darf bezweifelt werden.

III.C. Grenzüberschreitender Versandhandel

III.C.1. Probleme mit dem bestehenden System des Versandhandels und Importen aus dem Drittland

Für Lieferungen körperlicher Gegenstände gelten in der MwStSyst-RL andere Vorschriften als für Dienstleistungen.¹⁶⁹ Grenzüberschreitende Lieferungen von Unternehmen an andere steuerpflichtige (dh nicht generell steuerbefreite oder pauschalierte) Unternehmer unterliegen einer Besteuerung am Empfängerort. Der liefernde Unternehmer erhält eine echte Steuerbefreiung der am Abgangsort der Waren getätigten „innergemeinschaftlichen Lieferung“, welche seinen VSt-Abzug aufrecht lässt; der Empfänger hat die Lieferung als „innergemeinschaftlichen Erwerb“ am Zielort der MwSt zu unterwerfen.¹⁷⁰ Lieferungen an andere Personen (va Endverbraucher) unterliegen hingegen grundsätzlich dem Ursprungslandprinzip, werden also am Abgangsort der Waren steuerlich erfasst. Weil dies eine potentielle Quelle für Steuerverzerrungen darstellt, wird aber auch diese Grundregel von zahlreichen Sondernormen durchbrochen.

¹⁶⁴ Anhang III Z 6 MwStSyst-RL.

¹⁶⁵ Art 98 Abs 2 MwStSyst-RL.

¹⁶⁶ S EuGH 5.3.2015, C-479/13, *Kommission/Frankreich*; EuGH 5.3.2015, C-502/13, *Kommission/Luxemburg*.

¹⁶⁷ Vorschlag der Kommission vom 18.1.2018 für eine RL des Rates zur Änderung der RL 2006/112/EG in Bezug auf die Mehrwertsteuersätze, COM(2018) 20 final.

¹⁶⁸ https://ec.europa.eu/taxation_customs/economic-analysis-taxation/taxes-europe-database-tedb_de (15.10.2018).

¹⁶⁹ Dazu schon oben Kapitel III.B.1.

¹⁷⁰ Art 138 Abs 1 und Art 2 Abs 1 lit b Z 1 MwStSyst-RL.

Die bedeutendste Durchbrechung des Ursprungslandprinzips bildet die „Versandhandelsregelung“.¹⁷¹ Versendet ein Unternehmer Waren an Privatpersonen (oder Unternehmer, die keinem „innergemeinschaftlichen Erwerb“ unterliegen) in einem anderen Mitgliedstaat, gelten diese Lieferungen nur so lange als am Ursprungsort ausgeführt, als eine vom Bestimmungsstaat individuell festgesetzte Grenze nicht überschritten wird. Ab dem Überschreiten dieser „Lieferschwelle“ sind alle weiteren derartigen Lieferungen im laufenden und folgenden Kalenderjahr im Zielland zur MwSt zu erfassen. Diese Schwelle wird von jedem Mitgliedstaat eigenständig zwischen 35.000 € und 100.000 € festgesetzt. Versendet etwa ein Versandhaus Waren von Deutschland aus an österreichische Privatpersonen, so sind diese – unabhängig von den Umsätzen in anderen Staaten – bis zu einem jährlichen Entgelt von in Summe 35.000 €¹⁷² in Deutschland der MwSt zuzuführen, ab Überschreiten dieser Grenze aber alle weiteren derartigen Lieferungen im laufenden und folgenden Kalenderjahr in Österreich zu versteuern. Anders als im Bereich der „innergemeinschaftlichen Erwerbe“ zwischen Unternehmern bleibt jedoch bei dieser Regelung der (zumeist) ausländische Lieferer Schuldner der MwSt.

Mangels Grenzkontrollen haben die Bestimmungsländer von WarenSendungen an Private in aller Regel aber keinen Anhaltspunkt dafür, dass ein ausländischer Lieferant möglicherweise bereits die relevante „Lieferschwelle“ überschritten hat. Aufgrund der geringen Entdeckungswahrscheinlichkeit besteht auch wenig Anreiz für Unternehmen, steuerehrlich in einem Staat mit womöglich höheren Steuersätzen die MwSt abzuführen und somit zusätzlich zu weniger konkurrenzfähigen Preisen auch höhere Verwaltungslasten zu tragen. Auch die Ursprungsländer haben selten Interesse an einer Feststellung des Verlusts der eigenen Steuerhoheit, solange die Umsätze dort ordnungsgemäß erklärt wurden. Diese Situation führt aber zu einem Aufkommensverlust im (regelmäßig höher besteuerten) Bestimmungsmitgliedstaat der WarenSendung und kann auch zu Wettbewerbsverzerrungen führen, da ein geringerer „Heimatsteuersatz“ des ausländischen Anbieters niedrigere Preise ermöglicht.¹⁷³ Addiert man zudem die nebeneinander anwendbaren „Lieferschwellen“ der einzelnen Mitgliedstaaten auf, gelangt man in Summe zu relativ großen Umsatzvolumina, welche (womöglich steuergünstig) im Ursprungsland abgewickelt werden können.¹⁷⁴

In ähnlichem Zusammenhang hat sich in den vergangenen Jahren immer stärker ein weiteres Problem mit einem Schwellenwert herauskristallisiert: Bei der Einfuhr von Waren aus dem Drittland wird neben Zöllen generell auch die MwSt erhoben,¹⁷⁵ um die Ware „zum freien Verkehr abzufertigen“. Dabei existieren jedoch allgemeine Wertgrenzen:

- Sendungen bis zu einem Warenwert von 10 € unterliegen als „Einfuhren von geringem Wert“ weder der MwSt noch dem Zoll.¹⁷⁶ Die Mitgliedstaaten können diese Grenze bis auf 22 € anheben, wovon etwa Österreich Gebrauch gemacht hat.¹⁷⁷
- Sendungen über diesem bis zu einem Warenwert von 150 € unterliegen zwar der MwSt; es fällt jedoch kein Zoll an und wird daher auch noch kein reguläres Zollverfahren durchgeführt.¹⁷⁸

¹⁷¹ Art 34 MwStSyst-RL.

¹⁷² Österreich hat die Schwelle am untersten vom Unionsrecht erlaubten Rand von 35.000 € gewählt; s Art 3 Abs 5 Z 1 UStG.

¹⁷³ S die Vorerhebungen von *Deloitte* (im Auftrag der Europäischen Kommission), VAT Aspects of cross-border e-commerce – Options for modernisation, Final report – Lot 1: Economic analyses of VAT aspects of e-commerce (2015) 58 ff.

¹⁷⁴ S die Arbeitspapiere der Kommission zu den vorgeschlagenen Neuregelungen zur Modernisierung der Mehrwertsteuer für den grenzübergreifenden elektronischen Geschäftsverkehr zwischen Unternehmen und Verbrauchern (B2C), SWD(2016) 379 final, 14.

¹⁷⁵ Art 2 Abs 1 lit d MwStSyst-RL.

¹⁷⁶ Art 23 der RL 2009/132/EG des Rates vom 19. 10. 2009 zur Festlegung des Anwendungsbereichs von Art 143 Buchstaben b und c der RL 2006/112/EG hinsichtlich der Mehrwertsteuerbefreiung bestimmter endgültiger Einfuhren von Gegenständen, ABIL 2009/292, 5.

¹⁷⁷ § 6 Abs 4 Z 9 UStG.

¹⁷⁸ Art 23 der VO (EG) 1186/2009 des Rates vom 16.11.2009 über das gemeinschaftliche System der Zollbefreiungen, ABIL 2009/324, 23.

- Erst bei Sendungen mit einem Warenwert von über 150 € ist ein reguläres Zollverfahren durchzuführen (in dessen Rahmen auch die MwSt abgewickelt wird).

Diese Geringfügigkeitsgrenzen haben sich in den vergangenen Jahren in zunehmendem Maße als anfällig für Betrug und Missbrauch herausgestellt. Insb Sendungen von Anbietern aus dem Drittland an Privatpersonen würden in erheblichem Ausmaß bewusst in ihrem Wert unterdeklariert, um unversteuert in die Union geliefert werden zu können.¹⁷⁹

III.C.2. Allgemeines Bestimmungslandprinzip und „One Stop Shop“ für innergemeinschaftliche Fernverkäufe

Die schon mehrfach erwähnte, am 5.12.2017 beschlossene RL 2017/2455¹⁸⁰ wird mit Wirkung ab 1.1.2021 auch das MwSt-System für Warenlieferungen an Endverbraucher innerhalb der EU neu ausrichten und dem System für grenzüberschreitende Dienstleistungen gleichstellen. Das „One-Stop-Shop“-Verfahren wird um „innergemeinschaftliche Fernverkäufe von Gegenständen“ erweitert und damit die derzeitige Versandhandelsregelung mit ihren nationalen „Lieferschwellen“ gänzlich abgelöst. Trotz der Veranlassung dieser Neuregelung durch die digitale Wirtschaft wird das System für den Versandhandel insgesamt gelten, auch wenn dieser nicht elektronisch anberaumt wurde. Grenzüberschreitende WarenSendungen innerhalb der Union an Endverbraucher sowie Unternehmer, welche keine „innergemeinschaftlichen Erwerbe“ tätigen, werden daher künftig von der ersten Lieferung an stets am Bestimmungsort der Warenlieferung der MwSt unterliegen (sofern nicht die erwähnte Kleinstunternehmerregelung¹⁸¹ zur Anwendung gelangt). Im Gegenzug kann das Verfahren für die gesamte EU in einem Mitgliedstaat abgewickelt werden. Zudem entfällt die Pflicht zur Ausstellung einer Rechnung in diesen Fällen.

Außerdem werden – analog zu den Regelungen bei elektronisch erbrachten Leistungen – auch bei Fernverkäufen künftig die Betreiber elektronischer Schnittstellen (wie etwa Marktplätzen, Plattformen oder Portalen), welche Lieferungen an Endverbraucher unterstützen (bekanntestes Beispiel ist wohl der „Amazon Marketplace“), verstärkt in die Pflicht genommen. Sie müssen zumindest Aufzeichnungen über die von ihnen unterstützten Fernverkäufe führen. Wenn sie die Lieferungen von Unternehmen, die nicht in der EU ansässig sind, unterstützen, gelten sie gar selbst als Lieferanten für Zwecke der MwSt und werden künftig behandelt, als hätten sie wie ein Zwischenhändler die Waren im eigenen Namen gekauft und weiterverkauft.

III.C.3. Aufhebung der MwSt-Befreiung für die Einfuhr von Kleinsendungen aus dem Drittland

Die generelle Steuerbefreiung für Einfuhren von Waren mit geringem Wert wird durch die RL 2017/2455 ab 1.1.2021 ersatzlos entfallen. Werden Waren aus dem Drittland in die Union verkauft und übersteigt deren Sachwert 150 € nicht, wird aber keine MwSt mehr bei der Einfuhr erhoben, sofern der anschließende Verkauf über einen „One Stop Shop“ erklärt und die Steuer des Bestimmungslands auf diesem Wege entrichtet wird. Die Steuerschuld entsteht dabei im Zahlungszeitpunkt. Dazu wird eine eigene „Sonderregelung für Fernverkäufe von aus Drittländern oder Drittgebieten eingeführten Gegenständen“ geschaffen. Diese soll aber nur Unternehmen offenstehen, welche entweder (i) in der Union ansässig sind, (ii) einen Vermittler in der Union bestimmen, welcher auch als Steuerschuldner der MwSt auftritt, oder (iii) in einem Staat ansässig sind, mit welchem die Union ein

¹⁷⁹ S die Vorerhebungen von *Deloitte* (im Auftrag der Europäischen Kommission), VAT Aspects of cross-border e-commerce – Options for modernisation, Final report – Lot 1: Economic analyses of VAT aspects of e-commerce (2015) 61 ff; *EY* (im Auftrag der Europäischen Kommission), Assessment of the Application and Impact of the VAT exemption for the importation of small consignments (2015); Arbeitspapiere der Kommission zu den vorgeschlagenen Neuregelungen zur Modernisierung der Mehrwertsteuer für den grenzübergreifenden elektronischen Geschäftsverkehr zwischen Unternehmen und Verbrauchern (B2C), SWD(2016) 379 final, 14 f.

¹⁸⁰ RL 2017/2455 des Rates vom 5.12.2017 zur Änderung der RL 2006/112/EG und der RL 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen, ABl L 2017/348, 7.

¹⁸¹ Dazu oben Kapitel III.B.3.

Amtshilfeabkommen in Steuersachen abgeschlossen hat und von wo aus die Waren auch tatsächlich versendet werden. Dieser Kreis von Unternehmern kann Waren bis zu einem Wert von 150 € trotz Einfuhr aus dem Drittland daher quasi ebenso behandeln wie Fernverkäufe innerhalb der Union.

Gelangt die Sonderregelung bei Einfuhren mit einem Warenwert von bis zu 150 € nicht zur Anwendung, trägt der Empfänger die Pflicht zur Erklärung der MwSt. Nimmt er keine entsprechende Zollanmeldung vor, hat jene Person, welche die Gegenstände „in der Gemeinschaft dem Zoll vorführt“ (das ist in aller Regel der Post- bzw Transportdienstleister), die Steuer in dessen Namen zu entrichten. Dies soll auf Basis einer elektronischen monatlichen Steuererklärung erfolgen. Zur Vereinfachung können Mitgliedstaaten dabei die Anwendung des Normalsteuersatzes vorsehen; eine Auseinandersetzung mit der Natur der transportierten Waren ist dann – wenn nicht optional ein Zollverfahren durchgeführt wird – nicht notwendig. Wird ein derartiger Fernverkauf von Waren mit einem Wert bis zu 150 € aus dem Drittland durch den Betreiber einer elektronischen Schnittstelle unterstützt, gilt dieser für Zwecke der MwSt wiederum als Zwischenhändler und wird behandelt, als hätte er selbst die Waren im eigenen Namen gekauft und verkauft.

III.D. Fazit

Gerade im Zusammenhang mit der Entwicklung der digitalen Wirtschaft wird vonseiten der EU eine generelle Konsumbesteuerung am Verbraucherort mittels Mehrwertbesteuerung von grenzüberschreitenden Warenlieferungen und Dienstleistungen an Nichtunternehmer in deren Wohnsitz- bzw Aufenthaltsstaat forciert. Die dadurch zunehmend grenzüberschreitende Steuerentrichtung soll Unternehmen dabei durch Ausbau des „One-Stop-Shop“-Verfahrens, welches zentrale MwSt-Erklärungen und Steuerentrichtung für die gesamte EU in einem einzigen Mitgliedstaat erlaubt, vereinfacht werden. Ob dieses Verfahren bei immer weiterem Einsatz aber alle Erwartungen erfüllt, bleibt abzuwarten. Mit immer höheren betroffenen Volumina wird etwa die Frage an Brisanz gewinnen, inwieweit der eine Staat des „One Stop Shops“ die MwSt-Gesetze aller anderen betroffenen Staaten zutreffend vollzieht und deren Steueransprüche auch durchsetzt.

IV. Entwicklungen und Zukunft der Ertragsbesteuerung digitaler Geschäftsmodelle

IV.A. Charakteristika und Herausforderungen der digitalen Wirtschaft aus ertragsteuerlicher Sicht

Der Endbericht des OECD-BEPS-Projekts¹⁸² zur digitalen Wirtschaft („Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy“)¹⁸³ kommt zu dem Schluss, dass eine strikte Trennung der digitalen Wirtschaft von der übrigen Wirtschaft nicht möglich ist, da die digitale Wirtschaft zunehmend die Wirtschaft an sich ist. Im Unterschied zur „klassischen“ Wirtschaft zeichnet sich die digitale Wirtschaft allerdings auch aus steuerlicher Sicht durch mehrere – oftmals nicht kumulativ vorliegende – Charakteristika aus:¹⁸⁴

- Mobilität (von immateriellen Wirtschaftsgütern, Kunden, Nutzern und Geschäftsfunktionen) aufgrund der verringerten Notwendigkeit von lokalem Personal, oft in Verbindung mit großer Flexibilität des Standortes von Servern und anderen Ressourcen. Die Digitalisierung hat dabei mobile immaterielle Wirtschaftsgüter teilweise wichtiger gemacht als die physische Produktion; zumal ein digitales Produkt beliebig und nahezu ohne Kosten vervielfältigt werden kann, wenn der „Blueprint“ einmal entwickelt wurde. Auch die geografische Mobilität wird aufgrund der nahezu vernachlässigbaren Kosten der „Lagerung“ und des „Transports“ von digitalen Produkten dramatisch erhöht und ermöglicht das Eindringen in lokale Märkte ohne physische Präsenz. Diese Mobilität zeigt sich schließlich auch bei den Produkten selbst, etwa dem Wechsel von „analogen“ Produkten zu digitalen Produkten (zB Mediencontent, 3D-Drucken), aber auch von „Hardware“ zu Cloud-basierten Informationsdiensten. Die Möglichkeit zur extensiven Tätigkeit in verschiedenen geografischen Märkten, ohne dort lokale Infrastruktur unterhalten zu müssen, bezeichnet die OECD inzwischen auch bildlich als „cross-jurisdictional scale without mass“.¹⁸⁵
- Abhängigkeit von Daten und Konsumentenpartizipation, wobei insb das Konsumentenverhalten (zB Webclicks, Onlinekäufe, Suchmaschinennutzung, Bewertung und Reviews von Produkten) zur Ansammlung von enormen Informationsmengen („Big Data“) geführt hat, deren Analyse beispielsweise gezielte Werbung an individuelle Konsumenten ermöglicht. Dieses Merkmal ist in der steuerpolitischen Debatte immer stärker in den Vordergrund gerückt. Der Beitrag der Nutzer digitaler Leistungen zur Wertschöpfung der Anbieter („value creation“)¹⁸⁶ dient als zentrales Argument, auch deren Gewinne am Ort der Verbraucher steuerlich erfassen und dort somit neben einer Konsum- auch eine Ertragsbesteuerung verankern zu können.¹⁸⁷

¹⁸² BEPS steht für „Base Erosion and Profit Shifting“, das Projekt richtete sich dementsprechend primär gegen Praktiken der steuervermeidenden internationalen Gewinnverlagerung; s für detaillierte Erklärungen und aktuelle Entwicklungen <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm> (15.10.2018).

¹⁸³ OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015).

¹⁸⁴ S OECD, BEPS Action 1 – 2015 Final Report, Rz 151 ff; in etwas anderer Gliederung auch den Folgebericht OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2018) Rz 130 ff; weiters Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy, Report (28.5.2014) 11 ff; s auch den Überblick bei Mitterlehner, Gewinnverlagerung und Steuervermeidung in der Digital Economy, SWI 2016, 58 (58 ff).

¹⁸⁵ S OECD, Digitalisation – Interim Report 2018, Rz 131 ff.

¹⁸⁶ Die Besteuerung am Ort der Wertschöpfung ist auch in den Arbeiten des BEPS-Projekts zu Verrechnungspreisen zum „Goldstandard“ für eine international zutreffende Allokation der Unternehmensgewinne gekürt worden; s OECD, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8–10–2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015) 9 ff; dazu etwa Oberl/Spengel, International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted? World Tax Journal 2017, 3 (9 ff).

¹⁸⁷ Vgl zB OECD, BEPS Action 1 – 2015 Final Report, Rz 252 ff; OECD, Digitalisation – Interim Report 2018, Rz 65 ff und 378 ff; Mitteilung der Kommission vom 21.9.2017 an das Europäische Parlament und den Rat: Ein faires und effizientes Steuersystem in der Europäischen Union für den digitalen Binnenmarkt, COM(2017) 547 final, 5.

- Ausnutzung von „Netzwerkeffekten“, die dadurch auftreten, dass Konsumenten umso höheren Nutzen aus einem Produkt beziehen, je mehr Teilnehmer dieses nutzen. Dies wird vor allem bei zwei- oder mehrseitigen Geschäftsmodellen deutlich, bei denen zwei Gruppen (zB Anbieter und Nachfrager) interagieren und der Nutzen für die eine Gruppe mit der Größe der anderen Gruppe steigt (zB bei Online-Marktplätzen und sozialen Netzwerken). Dies führt auch zur Tendenz zu Monopol- oder Oligopolbildung, die oft wesentlich mit der starken Abhängigkeit von Netzwerkeffekten einhergeht, und gleichzeitig aber auch Volatilität aufgrund niedriger Einstiegsbarrieren für neue Betreiber und rascher Weiterentwicklung von Technologien.

Angesichts dieser Charakteristika lassen sich – aus einer steuerlichen Perspektive – auch drei grundlegende Geschäftsmodelle der facettenreichen digitalen Wirtschaft identifizieren:¹⁸⁸

- Physische E-Commerce-Modelle betreffen die Produktion eines physischen Gutes in einem Staat, das über das Internet an Konsumenten in einem anderen Staat verkauft wird; der Ort des Verkaufs, Vertriebs und Kundenunterstützung ist daher typischerweise im Marktstaat, unabhängig davon, wo das Produkt hergestellt wurde.
- Bei digitalem E-Commerce und Cloud-Modellen ist das Produkt nicht physisch, sondern digital und wird entweder über das Internet vertrieben oder in einem zentralen Datencenter „abgelegt“ und ist als Dienstleistung abrufbar (zB Downloads oder Streams); die Lokalisierung von Vertrieb, Kundenunterstützung oder Datencenter ist dabei weitgehend unabhängig vom Ort des Konsumenten.
- Bei zwei- oder multidimensionalen Modellen, wie zB Suchmaschinen und sozialen Netzwerken, wird Wert etwa durch die Datensammlung und Nutzung für gezielte Werbung geschaffen, wobei die physische Lokalisierung der Nutzer, des Anbieters und auch dritter Profiteure (zB Werbetreibender) vollständig auseinanderfallen können.

Die digitale Wirtschaft führt vor diesem Hintergrund zu weitreichenden steuerlichen Herausforderungen. Dies liegt unter anderem darin begründet, dass es vielfach zu einem Auseinanderfallen des klassischen Konnexes zwischen physischer Präsenz und dem Absatz- bzw Konsumentenmarkt kommt, da die digitalen Geschäftsmodelle keine lokale Niederlassung des Unternehmens im Absatzstaat erfordern. Hinzu tritt, dass die Vertragsverhältnisse ohne Personaleinbindung und Wertschöpfung (zB durch Werbung) auf Basis „kostenloser“ Nutzerbeiträge (insb bei „mehrseitigen“ Geschäftsmodellen) erfolgen können. Aus steuertechnischer Sicht treten Probleme der Charakterisierung von Einnahmen (Lizenzzgebühren, Dienstleistungsentgelte, gewerbliche Einkünfte), aber auch administrative Herausforderungen hinzu, etwa die Identifikation der Steuerpflichtigen (Registrierung), Feststellung des Tätigkeitsumfangs, Sammlung und Verifikation von Daten von „Steuerausländern“ oder Identifikation der Konsumenten (zB über IP-Adressen).

Der Abschlussbericht zu Aktionspunkt 1 des BEPS-Projekts versucht, vor diesem Hintergrund auch jene Gestaltungsmöglichkeiten in der digitalen Wirtschaft zu identifizieren, die eine Steuerverkürzung oder Gewinnverlagerung fördern können. Diese Gestaltungsmöglichkeiten laufen darauf hinaus, im Quellenstaat eine steuerliche Präsenz zu vermeiden, Gewinne in Niedrigsteuerländer zu verlagern, dort spezielle Steuerregime zu nutzen und schließlich eine Erfassung im Staat der Muttergesellschaft zu vermeiden.¹⁸⁹ Schon dieser Bericht weist aber darauf hin, dass derartige Gestaltungen zwar für stark digitalisierte Geschäftsmodelle wegen der ihnen eigenen Mobilität oftmals besonders zugänglich sind (oder an solchen Beispielen augenfällig geworden sind), es sich dabei aber keineswegs um Besonderheiten dieses Sektors oder der Digitalisierung an sich handelt. Konsequent wurden Gegenmaßnahmen auch schwerpunktmäßig in anderen BEPS-Aktionspunkten angesiedelt.¹⁹⁰ Die

¹⁸⁸ S *Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy*, Report 21 f; und auch die ausführliche Darstellung in *OECD, BEPS Action 1 – 2015 Final Report*, Rz 109 ff; *OECD, Digitalisation – Interim Report 2018*, Rz 162 ff.

¹⁸⁹ S *OECD, BEPS Action 1 – 2015 Final Report*, Rz 183 ff; s auch *Mitterlehner, SWI 2016*, 58 ff.

¹⁹⁰ S zusammenfassend *OECD, BEPS Action 1 – 2015 Final Report*, Rz 241 f.

Bekämpfung von Modellen der „künstlichen“ Gewinnverlagerung im geltenden Gefüge des aktuellen Steuerrechts geht konzeptionell in eine andere Richtung als die fundamentalere Frage nach einer generellen Neuausrichtung der Besteuerungsrechte für Erträge der digitalen Wirtschaft, welche deren Besonderheiten (etwa die erhöhte Konsumentenbeteiligung) stärker berücksichtigt.¹⁹¹ Digital orientierten Unternehmen kann beispielsweise vielfach nicht unterstellt werden, eine lokale physische Präsenz am Zielmarkt nur für Zwecke der Steuerumgehung zu vermeiden; vielmehr wird eine solche Niederlassung für das Geschäftsmodell oftmals schlicht keine Vorteile bringen.¹⁹²

Die OECD betont auch in ihrem 2018 erstatteten Zwischenbericht zu BEPS-Aktionspunkt 1, dass die nicht spezifisch auf digitale Wirtschaft zugeschnittenen Maßnahmen gegen steuervermeidende Gewinnverlagerung bereits viele der erkannten Probleme in diesem Bereich beseitigen würden.¹⁹³ Ausdrücklich offen bleibt allerdings die allgemeinere Frage nach neuen Konzepten für die internationale Verteilung der Besteuerungsrechte an den Gewinnen dieses Sektors. Wenig überraschend gehen allerdings auch die politischen Meinungen der Staaten, ob und in welcher Form derartige Reformen erforderlich sind, stärker auseinander.¹⁹⁴ In diesem Klima prescht insb die Europäische Union mit Richtlinien-Vorschlägen für zwei derartige Maßnahmen¹⁹⁵ voran, welche nicht zuletzt als internationales Vorbild dienen sollten.¹⁹⁶

Die folgenden Darstellungen sollen entsprechend dieser gedanklichen Zweiteilung zunächst die auch an digitale Unternehmen gerichteten Maßnahmen gegen steuerliche Gewinnverlagerungen umreißen (Kapitel IV.B.) und anschließend einen Überblick über erwogene fundamentale Neuausrichtungen der Ertragsbesteuerung in diesem Bereich bieten (Kapitel IV.C.).

IV.B. Aktuelle BEPS-Maßnahmen zur besseren Erfassung digitaler Geschäftsmodelle

IV.B.1. Mindeststandards

Die Implementierungsphase des OECD BEPS-Projekts gegen steuerliche Gewinnverlagerung ist in verschiedenen Staaten bereits angelaufen, wobei allerdings nur wenige Teile dieses Projekts politisch verbindliche „Mindeststandards“ darstellen. Diese Mindeststandards sind:¹⁹⁷

- Verhinderung von Abkommensmissbrauch (in Form der Begründung einer steuerlichen Ansässigkeit nur zur Erlangung von Vorteilen aus bestimmten Steuerabkommen):¹⁹⁸ Staaten sollen in ihren DBA zumindest einen „Principal Purpose Test“ oder eine – schon bisher im OECD-MK angesprochene¹⁹⁹ – „Limitation-on-Benefits“-Klausel gemeinsam mit einer Maßnahme gegen „Durchlaufstrukturen“ („conduit arrangements“) vorsehen.²⁰⁰ Die Umsetzung dieses in Aktionspunkt 6 verankerten

¹⁹¹ S auch *Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy*, Report 43 ff, worin dies als mehrstufiger (kurz- und mittelfristiger) Reformprozess aufgefasst wird.

¹⁹² Vgl auch *Starlinger*, *Virtual? Reality!* SWI 2017, 341 (348).

¹⁹³ S *OECD*, *Digitalisation – Interim Report 2018*, Rz 307 ff.

¹⁹⁴ Vgl *OECD*, *Digitalisation – Interim Report 2018*, Rz 388 ff.

¹⁹⁵ Vorschlag der Kommission vom 21.3.2018 für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz, COM(2018) 147 final; Vorschlag der Kommission vom 21.3.2018 für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen, COM(2018) 148 final.

¹⁹⁶ Mitteilung der Kommission vom 21.9.2017 an das Europäische Parlament und den Rat: Ein faires und effizientes Steuersystem in der Europäischen Union für den digitalen Binnenmarkt, COM(2017) 547 final, 6.

¹⁹⁷ S auch Frage 4 in *OECD*, *BEPS – Frequently Asked Questions*, <http://www.oecd.org/ctp/beps-frequentlyaskedquestions.htm> (15.10.2018).

¹⁹⁸ *OECD*, *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*, Action 6 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015) Rz 15 ff.

¹⁹⁹ Art 1 Z 20 OECD-MK idF 2014.

²⁰⁰ S *OECD*, *BEPS Action 6 – 2015 Final Report*, Rz 19; dazu auch Frage 44 in *OECD*, *BEPS – Frequently Asked Questions*, <http://www.oecd.org/ctp/beps-frequentlyaskedquestions.htm> (15.10.2018).

Minimumstandards erfolgt unter anderem durch ein Multilaterales Instrument (MLI, dazu sogleich Kapitel IV.B.2.).

- „Country-by-Country-Reporting“: Große Unternehmen werden zu einer länderbezogenen Berichterstattung zu bestimmten Steuerdaten verpflichtet und diese Berichte zwischen den Steuerverwaltungen automatisch ausgetauscht. Für die Umsetzung dieses aus Aktionspunkt 13 stammenden Mindeststandards hat die OECD ein „Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of CbC Reports“ („CbC MCAA“) entwickelt.²⁰¹ Auf EU-Ebene ist bereits eine ab 2017 anwendbare Änderung der Amtshilfe-RL²⁰² erfolgt, die Österreich durch das Verrechnungspreisdokumentationsgesetz (VPDG)²⁰³ in das innerstaatliche Recht übernommen hat.
- Kampf gegen schädliche Steuerpraktiken: Dieser Minimumstandard umfasst zwei Aspekte, einerseits die Überprüfung von begünstigenden Steuerregimen zur Sicherstellung, dass sie nicht schädlich sind, andererseits Transparenzregeln zum Austausch von gewissen „Rulings“. Der erste Aspekt geht auf die – auch in der EU bestehende²⁰⁴ – politische Einigung über den „modifizierten Nexus-Ansatz“ (insb für sog „Patentboxen“) zurück, wonach steuerliche Vorteile aufgrund von Sonderregelungen für geistiges Eigentum mit der zugrunde liegenden Geschäftstätigkeit als Bedingung verknüpft werden.²⁰⁵ Der zweite Aspekt betrifft die Verpflichtung zum spontanen Austausch zweckdienlicher Informationen zu Steuervorbescheiden („Rulings“), der – wenngleich mit abweichender Reichweite – in der EU bereits durch eine ab 2017 wirkende Änderung der Amtshilfe-RL²⁰⁶ aufgegriffen und in Österreich im EU-AmtshilfeG²⁰⁷ umgesetzt wurde.
- Verbesserung von Verständigungsverfahren: Staaten sorgen dafür, dass die abkommensrechtlichen Verpflichtungen zum Verständigungsverfahren vollständig und in gutem Glauben umgesetzt sind und der administrative Prozess eine zügige Lösung abkommensrechtlicher Dispute fördert. Die Umsetzung dieses aus dem Aktionspunkt 14 stammenden Minimumstandards soll unter anderem durch ein MLI (Aktionspunkt 15) erfolgen. Die Einführung eines zwingenden Schiedsverfahrens ist zwar vorgesehen, aber kein Mindeststandard. Allerdings haben zahlreiche Staaten²⁰⁸ Interesse an einem solchen Verfahren bekundet. Auch von Österreich wurde dies übernommen;²⁰⁹ zudem hat die EU-Kommission eine Richtlinie für ein Streitbeilegungsverfahren in Doppelbesteuerungsfällen vorgeschlagen, die mittlerweile verabschiedet wurde und ab Mitte 2019 anwendbar sein wird.²¹⁰

²⁰¹ Aktuelle Details verfügbar unter *OECD*, Country-by-Country Reporting, <http://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting.htm> (15.10.2018).

²⁰² RL 2015/2376 des Rates vom 8.12.2015 zur Änderung der RL 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, ABI L 2015/332, 1. Vgl im Schrifttum zB *Grotherr*, Verpflichtender automatischer Informationsaustausch über verbindliche Auskünfte und APAs auf EU-Ebene ab dem 1.1.2016 geplant, IStR 2015, 293 (293 ff).

²⁰³ BGBI I 2016/77.

²⁰⁴ Dazu zB Bericht der Code-of-Conduct-Gruppe an den Rat vom 13.6.2016, 9912/16, Rz 17 ff; s weiters auch die Mitteilung der Kommission vom 17.6.2015 an das Europäische Parlament und den Rat: Eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union – Fünf Aktionsschwerpunkte, COM(2015)302 final, 11 f.

²⁰⁵ S zu Details der Einigung *OECD*, Action 5: Agreement on Modified Nexus Approach for IP Regimes (2015); aus dem Schrifttum zB *Thiede*, Besitzen Patentboxregime eine Zukunft? – Eine beihilferechtliche Untersuchung, IStR 2016, 283 (283 ff).

²⁰⁶ RL 2015/2376 des Rates vom 8.12.2015 zur Änderung der RL 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, ABI L 2015/332, 1. Vgl im Schrifttum zB *Grotherr*, Verpflichtender automatischer Informationsaustausch über verbindliche Auskünfte und APAs auf EU-Ebene ab dem 1.1.2016 geplant, IStR 2015, 293 (293 ff).

²⁰⁷ Durch eine Änderung im Rahmen des EU-AbgÄG 2016, BGBI I 2016/77.

²⁰⁸ S die Auflistung in *OECD*, Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015) Rz 62.

²⁰⁹ Art 18 bis 26 MLI.

²¹⁰ RL 2017/1852 des Rates vom 10.10.2017 über Verfahren zur Beilegung von Besteuerungsstreitigkeiten in der Europäischen Union, ABI L 2017/265, 1.

IV.B.2. Umsetzung der übrigen Maßnahmen

Die Implementierung der übrigen Teile des BEPS-Projekts erfordert verschiedene, teilweise nationale Umsetzungsmechanismen. Die Einführung von Anti-Hybridregeln (Aktionspunkt 2), einer Hinzurechnungsbesteuerung („CFC-Regeln“, Aktionspunkt 3) und einer Zinsschranke (Aktionspunkt 4) ist den Mitgliedstaaten der EU allerdings durch die Anti-BEPS-RL (Anti Tax Avoidance Directive, ATAD)²¹¹ zwingend vorgegeben. Österreich hat die in der ATAD vorgegebene Hinzurechnungsbesteuerung bereits durch das JStG 2018²¹² umgesetzt. Die – vom OECD-Rat im Mai 2016 angenommenen – Änderungen der OECD-Verrechnungspreisleitlinien aufgrund der Aktionspunkte 8 bis 10 waren demgegenüber nach Ansicht der österreichischen Verwaltungspraxis sofort anwendbar und für die Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes relevant.²¹³

Eine Vielzahl der abkommensrechtlichen Vorschläge des BEPS-Projekts wurde inzwischen in der Neufassung des OECD-MA und des OECD-MK des Jahres 2017 eingepflegt. Da das OECD-MA allerdings nur Vorbildcharakter hat und daher nur schrittweise Eingang in bilaterale DBA finden wird, sollen Änderungen in weiten Bereichen durch ein multilaterales Abkommen (Aktionspunkt 15) – auch als Multilaterales Instrument (MLI)²¹⁴ bezeichnet – erfolgen. Der Entwurf eines MLI samt Erläuterungen wurde im November 2016 vorgelegt; mittlerweile haben 83 Staaten unterzeichnet und teilweise bereits ihre Ratifikationsurkunden bei der OECD hinterlegt.²¹⁵ Das MLI ist am 1.7.2018 in Kraft getreten und wird bereits ab 1.1.2019 eine Reihe von – auch österreichischen – DBA modifizieren.²¹⁶

Das MLI lässt den Staaten viele Wahlfreiheiten: Erstens spezifiziert jeder Staat für sich, welche seiner DBA durch das MLI modifiziert werden sollen („Covered Tax Agreements“). Zweitens sind hinsichtlich der einzelnen Bestimmungen verschiedene Optionsmöglichkeiten vorgesehen: So bestehen etwa verschiedene Varianten, den Mindeststandard zur Vermeidung von „Treaty Shopping“ zu erfüllen (zB Art 7 Abs 6, 7, 15, 16 und 17); außerhalb des Mindeststandards kann sich ein Staat aber auch entscheiden, eine Bestimmung (oder Teile davon) im Hinblick auf alle seine „Covered Tax Agreements“ nicht übernehmen zu wollen (zB Art 4 Abs 3 lit a), und vielfach besteht auch die Möglichkeit, eine Bestimmung (oder Teile davon) im Hinblick auf jene „Covered Tax Agreements“ nicht zu übernehmen, die bereits eine entsprechende Vorschrift enthalten (zB Art 4 Abs 3 lit b bis c). Drittens enthält das MLI auch eine Reihe von optionalen oder alternativen Regelungen, die von einem Staat aktiv gewählt werden können (zB Art 4 Abs 3 lit e und f). Schließlich sieht das MLI auch spezifische Klauseln vor, falls Staaten die Optionen abweichend voneinander ausgeübt haben (zB Art 7 Abs 7).

Österreich hat das MLI unterzeichnet, als erster Staat seine Ratifikationsurkunde hinterlegt und dabei 38 (von ca 90) DBA als „Covered Tax Agreements“ notifiziert. Inhaltlich hat Österreich vor allem den Mindeststandard zur Verhinderung von Abkommensmissbrauch in Form des „Principal Purpose Tests“ (Art 7 MLI) und die Einschränkung des Hilfsbetriebsstättenbegriffs (Art 13 MLI) übernommen, nicht hingegen die Neuordnung der Vertreterbetriebsstätte (Art 12 MLI).²¹⁷ Für Österreich wird dadurch aber

²¹¹ RL 2016/1164 des Rates vom 12.7.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, ABI L 2016/193, 1.

²¹² BGBI I 2018/62.

²¹³ VPR 2010 Rz 2; Schmidjell-Dommes, Wie BEPSt Österreich? TPI 2017, 36 (36).

²¹⁴ Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting samt Explanatory Memorandum, verfügbar unter <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm> (15.10.2018).

²¹⁵ Dazu im Schrifttum zB Reimer, Meilenstein des BEPS-Programms: Das Multilaterale Übereinkommen zur Umsetzung der DBA-relevanten Maßnahmen, IStR 2017, 1; Bendlinger, Multilaterales Instrument zur automatischen Anpassung bestehender Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 2017, 2; Bendlinger, Übernahme des BEPS-Betriebsstättenbegriffs in die österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen, ÖStZ 2017, 9; Haase, Das sog Multilaterale Instrument. Zukunft des Abkommensrechts, IWB 2017, 16; Schmidjell-Dommes, TPI 2017, 36 ff.

²¹⁶ In Österreich veröffentlicht als Mehrseitiges Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, BGBI III 2018/93.

²¹⁷ Für Details s die Beiträge in Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes, Die österreichischen DBA nach BEPS (2018).

insofern eine neue Ära eingeleitet, als es bisher nicht österreichischer Abkommenspolitik entsprach, allgemeine Anti-Missbrauchsvorschriften zu verhandeln. Wo sich diese dennoch finden, gehen sie idR auf den starken Wunsch des DBA-Partners zurück (zB die „Limitation-on-Benefits“-Klausel im DBA mit den USA). Aus österreichischer Sicht wurde vielfach als ausreichend angesehen, problematische Fälle mit unilateralen Maßnahmen zu lösen.²¹⁸ Speziell die von Verwaltungspraxis und Judikatur angenommene Anwendbarkeit der allgemeinen Missbrauchsvorschrift des § 22 BAO²¹⁹ auch im Abkommenskontext erschien dabei offenbar als ausreichendes Instrumentarium.²²⁰

Im Folgenden soll vor diesem Hintergrund und im Lichte der digitalen Wirtschaft noch ein näherer Blick auf die bereits international akkordierten Maßnahmen zur Erfassung „digitaler Wertschöpfung“ sowohl im Hinblick auf die Erweiterung der Betriebsstättendefinition in Art 5 OECD-MA (Kapitel IV.B.3.) als auch die „Nachschärfungen“ bei der Verrechnungspreisanalyse (Kapitel IV.B.4) geworfen werden. Zu betonen ist freilich, dass Österreich die von der OECD vorgeschlagene Erweiterung der Betriebsstättendefinition in Art 5 OECD-MA im Hinblick auf Vertreterbetriebsstätten nicht im Wege des MLI umgesetzt hat (eine Umsetzung in bilateralen Verhandlungen auf Basis des aktualisierten OECD-MA aber nicht ausgeschlossen ist), wohl aber die Einschränkung des Hilfsbetriebsstättenbegriffs, wobei diesbezüglich freilich stets zu prüfen bleibt, wie der jeweilige DBA-Partnerstaat seine Optionen ausgeübt hat.

IV.B.3. Erweiterung der Betriebsstättendefinition in Art 5 OECD-MA

IV.B.3.a) Ausgangslage

Die OECD nennt die im Aktionspunkt 7 des BEPS-Projekts adressierte künstliche Vermeidung des Betriebsstättenstatus als eines der Kernprobleme auch für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft.²²¹ Die vorherrschenden DBA sehen im Allgemeinen vor, dass Gewinne eines ausländischen Unternehmens in einem Staat nur steuerpflichtig sind, soweit das betreffende Unternehmen in diesem Staat eine Betriebsstätte unterhält, der die Gewinne zugerechnet werden können.²²² Der Betriebsstättenbegriff des Art 5 OECD-MA ist daher die Schwelle, welche die Besteuerungsrechte anderer Staaten gegenüber dem allgemein zur Besteuerung befugten Ansässigkeitsstaat des Unternehmens begründet; dieser Ansässigkeitsstaat ist insoweit zur Entlastung von der Doppelbesteuerung verpflichtet. Die Definition des Betriebsstättenbegriffs ist daher von entscheidender Bedeutung, um zu bestimmen, ob ein gebietsfremdes Unternehmen in einem anderen Staat Ertragsteuern zahlen muss.²²³ Die Arbeiten der OECD im Rahmen des BEPS-Projektes fokussierten daher speziell die Frage, wo diese „Schwelle“ verortet werden sollte, um künstliche Gestaltungen zu verhindern, die die Erfüllung des Betriebsstättenbegriffes zu vermeiden suchen.²²⁴ Dies ist vor allem auch für die digitale Wirtschaft bedeutsam, zeichnet sie sich doch vielfach durch das Fehlen physischer oder dauerhafter Präsenz im Quellenstaat aus, wie es aber für die Erfüllung des Grundtatbestandes des Art 5 Abs 1 OECD-MA, der „festen Geschäftseinrichtung“, erforderlich wäre.

Der Endbericht zu Aktionspunkt 7 enthält daher – auch im Schlussbericht der Expertengruppe der Kommission zum Thema „Besteuerung der digitalen Wirtschaft“²²⁵ angesprochene – Änderungen der Betriebsstättendefinition von Art 5 OECD-MA, die sich gegen Gestaltungen wenden, die den

²¹⁸ BFH 25.5.2011, I R 95/10 (unter Hinweis auf Art 3 Abs 2 OECD-MA).

²¹⁹ S zB VwGH 26.7.2000, 97/14/0070; BMF 4.2.1999, EAS 1410; BMF 5.7.1999, EAS 1485; BMS 10.12.2002, EAS 2184.

²²⁰ S ausführlich zB *Kofler* in IFA, Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions (2010) 99.

²²¹ OECD, BEPS Action 1 – 2015 Final Report, Rz 215 ff.

²²² S auch OECD, BEPS-Projekt Erläuterung: Abschlussberichte 2015, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (2016) 15.

²²³ Dazu ausführlich etwa *Bendlinger*, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts³ (2016) 56 ff.

²²⁴ OECD, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015).

²²⁵ S Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy, Report 48 f.

steuerlichen Anknüpfungspunkt in unangemessener Weise umgehen. Zwei Varianten wurden dabei besonders behandelt.²²⁶

IV.B.3.b) Kommissionärsstrukturen und ähnliche Vertriebsarrangements

Art 5 Abs 5 OECD-MA sah schon idF vor 2017 einen Fall vor, in dem auch eine für ein Unternehmen tätige Person ohne „feste Geschäftseinrichtung“ eine Betriebsstätte in einem anderen Staat begründen konnte. Für eine solche „Vertreterbetriebsstätte“ musste eine natürliche oder juristische Person in einem Staat für ein ausländisches Unternehmen²²⁷ – selbständig oder unselbständig²²⁸ – tätig sein,²²⁹ die Vollmacht besitzen, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen, und diese Vollmacht dort auch gewöhnlich ausüben.²³⁰ Aber nur ein „abhängiger“ Vertreter konnte zur Betriebsstätte seines Geschäftsherrn werden, während umgekehrt durch Art 5 Abs 6 OECD-MA aF klargestellt wurde, dass ein Makler, Kommissionär oder ein anderer unabhängiger Vertreter, sofern diese Personen im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit handelten, nicht als Betriebsstätte eines anderen Unternehmens galten.²³¹ Der unabhängige Vertreter unterscheidet sich vom abhängigen Vertreter dadurch, dass er rechtlich und wirtschaftlich unabhängig ist.²³² Diese Regelungen treffen auch Tochtergesellschaften. Diese können nämlich als abhängiger Vertreter eine Betriebsstätte ihrer ausländischen Muttergesellschaft begründen, wenn die erforderliche rechtliche oder wirtschaftliche Abhängigkeit besteht. Die „Anti-Organ-Klausel“ des Art 5 Abs 7 OECD-MA aF machte jedoch deutlich, dass die aus der Anteilseignerstellung der Muttergesellschaft fließenden Kontrollrechte für sich alleine keine relevante „Abhängigkeit“ begründen können.²³³

Der Abschlussbericht zum Aktionspunkt 7 schlug nunmehr wesentliche Änderungen von Art 5 Abs 5 und 6 OECD-MA aF vor, wodurch sowohl Kommissionärs- als auch ähnliche Strukturen eine Vertreterbetriebsstätte (und damit die Steuerpflicht ausländischer Unternehmen) begründen können. Für Kommissionärsstrukturen entscheidend ist seit dem OECD-MA idF 2017, dass ein abhängiger Vertreter nicht mehr nur eine Betriebsstätte begründen soll, wenn er im Namen und mit Abschlussvollmacht gewöhnlich Verträge für ein ausländisches Unternehmen abschließt, sondern bereits, wenn er bei den Vertragsverhandlungen wesentlich mitwirkt. Dem Abschluss müssen nicht einmal zwangsläufig Verhandlungen vorausgehen. Es genügt, wenn sich der Vertreter und der Dritte auf einen Standardvertrag einigen und zB die Preisstruktur vorgegeben und diese nicht verhandelbar ist. Ein Vertreter wirkt bei einem Vertragsabschluss entscheidend mit, sobald er den Dritten unmittelbar zum Vertragsabschluss bewegt und kausal dessen Entschluss zum Vertragsabschluss bewirkt. Nicht ausreichend für die Betriebsstättenbegründung ist jedoch, wenn der Vertreter lediglich Verkaufs- und Absatzförderung betreibt, die nicht direkt im Abschluss eines Vertrages münden. Außerdem findet Art 5 Abs 5 OECD-MA idF 2017 nicht nur auf Verträge Anwendung, die unmittelbar zwischen dem

²²⁶ S zum Folgenden zB auch *Bendliger*, Maßnahmen der OECD gegen die künstliche Vermeidung von Betriebsstätten (BEPS-Action 7), SWI 2015, 2; *Bendliger*, Die „neue“ Vertreterbetriebsstätte – Leitlinien der OECD zur Gewinnzuteilung an den abhängigen Vertreter, IStR 2016, 914.

²²⁷ Der Einzelunternehmer selbst kann daher nach hA ebenso wenig Vertreterbetriebsstätte seines Unternehmens sein (BFH 18.12.1990, X R 82/89) wie der Vorstand einer AG (dieser handelt „als“ und nicht „für“ das Unternehmen; *Lidl/Rosenberger*, Vertreterbetriebsstätte: Begründung und steuerliche Ergebnisabgrenzung, in Bernegger/Rosar/Rosenberger, Handbuch Verrechnungspreise² (2012) 635 [638]), wobei allerdings nach der Verwaltungspraxis sowohl ein im Abhängigkeitsverhältnis zur Gesellschaft stehender, angestellter Geschäftsführer (BMF 30.5.2000, EAS 1666) als auch im Fall einer „Ein-Mann-Kapitalgesellschaft“ der Alleingeschäftsführer oder Gesellschafter-Geschäftsführer durchaus eine Vertreterbetriebsstätte begründen könne (s Erlass des BMF vom 24.9.2009, BMF-010221/2415-IV/4/2009, Salzburger Steuerdialog 2009 – Außensteuerrecht und Internationales Steuerrecht, Pkt 1.3).

²²⁸ S zB BMF 17.8.1995, EAS 699.

²²⁹ S zB BMF 5.7.2009, EAS 3080; BMF 19.8.2011, EAS 3232; VwGH 17.12.1993, 93/15/0094.

²³⁰ Ausführlich zB *Bendliger* in *Bendliger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht (2015) Rz XIII/198 ff mwN; in der Verwaltungspraxis zB BMF 2.9.2003, EAS 2347.

²³¹ S auch VPR 2010 Rz 178.

²³² S zB EStR 2000 Rz 7936; BMF 21.7.1997, EAS 1105; BMF 25.2.2005, EAS 2581; BMF 23.11.2007, EAS 2909; BMF 3.3.2003, EAS 2246; BMF 25.2.2005, EAS 2581.

²³³ S auch Art 5 Z 38.1. letzter Satz OECD-MK idF vor 2017; aus der österreichischen Verwaltungspraxis zB BMF 9.10.1995, EAS 733; BMF 23.12.1995, EAS 785; BMF 14.10.2002, EAS 2125; BMF 24.3.2003, EAS 2128; BMF 14.12.2005, EAS 2681; im Schrifttum zB *Jirousek*, Kommissionärstochtergesellschaften als Vertreterbetriebsstätten, in *BMF/JKU*, Einkommensteuer – Körperschaftsteuer – Steuerpolitik, GedS Quantschnigg (2010) 133 (136).

Unternehmen und dem Dritten Rechte und Pflichten begründen, sondern auch auf Verträge, die das Unternehmen rechtlich zwar nicht unmittelbar verpflichten, aber tatsächlich von ihm erfüllt werden.²³⁴

Keine Betriebsstätte begründet weiterhin der unabhängige Vertreter nach Art 5 Abs 6 OECD-MA, der im Rahmen seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit für ein anderes Unternehmen handelt (zB ein Makler). Allerdings wurde Art 5 Abs 6 OECD-MA neu formuliert und das Bestehen der erforderlichen Unabhängigkeit dann ausgeschlossen, wenn dieser ausschließlich oder fast ausschließlich für ein oder mehrere verbundene Unternehmen tätig ist.²³⁵ Diese „Ausschließlichkeit“ soll bereits dann bestehen, wenn der Vertreter weniger als 10 % seines Gesamtumsatzes aus Verträgen mit Unternehmen generiert, zu denen er nicht in einer engen Verbindung steht.²³⁶ Konzerngesellschaften gelten somit oftmals nicht mehr als „unabhängig“. Art 5 Abs 5 OECD-MA findet weiterhin in denjenigen Fällen keine Anwendung, in denen keine Stellvertretung vorliegt, sondern eine Person auf eigene Rechnung handelt, etwa Produkte kauft und verkauft, und zwar selbst dann, wenn sie diese Produkte zuvor von einem verbundenen Unternehmen erworben hat. Solcherart begründet ein Eigenhändler keine Vertreterbetriebsstätte, wobei der Abschlussbericht zu Aktionspunkt 7 diesen Grundsatz ausdrücklich auch auf Konzernvertriebsgesellschaften („low-risk distributors“) bezieht. Entscheidend ist dabei aber, dass zwei getrennte Eigentumsübertragungen stattfinden, einerseits vom Unternehmen zum Eigenhändler und andererseits vom Eigenhändler zum Dritten, und der Eigenhändler einen eigenen Verkaufsgewinn und keine Provision erzielt.²³⁷

IV.B.3.c) Betriebsstättenausnahmen und Anti-Fragmentierung

In der vor dem Update 2017 bestehenden Fassung kannte Art 5 Abs 4 OECD-MA als „lex specialis“ zum allgemeinen Betriebsstättenbegriff einen Katalog von sog „Hilfsbetriebsstätten“, welche von der Definition ausdrücklich ausgenommen wurden, weil ihre Beziehung zur Gewinnerzielung als zu lose erachtet wurde.²³⁸ Es sind dies zB Warenlager, Ausstellungsräume, Auslieferungseinrichtungen oder Einrichtungen zur Informationsbeschaffung, selbst dann, wenn die tatsächlich in ihnen ausgeführten Tätigkeiten nicht bloß vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten sind.²³⁹ Gerade im Bereich der digitalen Wirtschaft können diese „Hilfsbetriebsstätten“ aber einen wesentlichen Bestandteil des Geschäftsmodells ausmachen (zB Auslieferungslager bei Online-Händlern).²⁴⁰ Die OECD hat daher im Abschlussbericht zu Aktionspunkt 7 vorgeschlagen, die Ausnahmen des Art 5 Abs 4 OECD-MA anzupassen und unter die generelle Voraussetzung zu stellen, dass alle aufgeführten Tätigkeiten nur dann keine Betriebsstätte begründen, wenn sie tatsächlich vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen.²⁴¹ Durch diese Einschränkung soll die Betriebsstättenausnahme nur mehr dann greifen, wenn die „Hilfsbetriebsstätte“ kein wesentlicher Teil des Geschäftsmodells ist.²⁴²

Der Abschlussbericht zu Aktionspunkt 7 greift auch die Bedenken auf, dass ein Unternehmen (oder mehrere verbundene Unternehmen) eine Betriebsstättenbegründung durch die Aufteilung einer an sich zusammenhängenden Tätigkeit auf mehrere Standorte umgeht.²⁴³ Das Update 2017 ergänzt Art 5 Abs 4 OECD-MA daher um eine „Anti-Fragmentierungs-Klausel“. Die Ausnahme für „Hilfsbetriebsstätten“ kann dieser zufolge auch nicht mehr zur Anwendung gelangen, wenn im selben Staat bereits eine

²³⁴ OECD, BEPS Action 7 – 2015 Final Report, 19; Art 5 Z 32.5 f OECD-MK idF 2017.

²³⁵ Der neu gefasste Art 5 Abs 6 lit b OECD-MA definiert sodann, wann eine Person „closely related to an enterprise“ ist.

²³⁶ OECD, BEPS Action 7 – 2015 Final Report, 19; Art 5 Z 38.8 OECD-MK idF 2017.

²³⁷ OECD, BEPS Action 7 – 2015 Final Report, 21; Art 5 Z 32.12 OECD-MK idF 2017.

²³⁸ BFH 23.1.1985, I R 292/81, BStBl II 1985, 417.

²³⁹ Ausführlich zB *Bendlinger* in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA (2016) Art 5 Rz 340 ff.

²⁴⁰ OECD, BEPS Action 7 – 2015 Final Report, 10.

²⁴¹ OECD, BEPS Action 7 – 2015 Final Report, 28 ff.

²⁴² S das Beispiel in *OECD, BEPS Action 7 – 2015 Final Report*, 31; Art 5 Z 22 OECD-MK idF 2017.

²⁴³ OECD, BEPS Action 7 – 2015 Final Report, 39 ff; Art 5 Z 27.1 und 30.2 ff OECD-MK idF 2017.

Betriebsstätte vorliegt oder die Gesamttätigkeit, die sich aus der Kombination der Tätigkeiten aller Standorte ergibt, das Maß einer Vorbereitungs- oder Hilfstätigkeit übersteigt.²⁴⁴

IV.B.3.d) Österreichische Position

Die EU-Kommission hat den Mitgliedstaaten – ohne rechtliche Bindung – empfohlen, den geänderten OECD-Ansatz für Betriebsstätten anzuwenden.²⁴⁵ Österreich hat sich im Zuge seiner MLI-Positionen aber (vorerst) entschieden, die Ausdehnung des Vetreterbetriebsstättenbegriffes (Art 12 MLI) nicht zu übernehmen, wohl aber die – nur als klarstellend angesehene – Einschränkung des Hilfsbetriebsstättenbegriffs (Art 13 Abs 1 MLI, dort Option A) ohne die gleichzeitige Übernahme der „Anti-Fragmentierungs-Klausel“ (Art 13 Abs 4 MLI).²⁴⁶ Es bleibt in den nicht übernommenen Bereichen des MLI daher abzuwarten, wie sich die zukünftige Abkommenspolitik Österreichs entwickeln wird.

IV.B.4. „Nachgeschärfte“ Verrechnungspreisanalyse

Art 9 OECD-MA ist die Grundlage für die OECD-Verrechnungspreisleitlinien („Transfer Pricing Guidelines“), die dazu dienen, allgemeine Maßstäbe darzulegen, um die Bedingungen und insb den Preis von Geschäftsvorfällen innerhalb eines multinationalen Konzerns auf der Grundlage des Fremdvergleichsgrundsatzes zu bestimmen. Im österreichischen Recht dienen § 6 Z 6 EStG und allenfalls § 8 KStG der Umsetzung dieses Fremdvergleichsgrundsatzes im nationalen Recht, wobei die innerstaatlichen Verrechnungspreisrichtlinien (VPR 2010) die Ansicht der Verwaltungspraxis wiedergeben und sich der gesamte Verrechnungspreisvollzug an den OECD-Verrechnungspreisleitlinien orientiert.²⁴⁷ Die – vom OECD-Rat im Mai 2016 angenommenen – Änderungen der OECD-Verrechnungspreisleitlinien aufgrund der BEPS-Aktionspunkte 8 bis 10 sind daher nach Ansicht der österreichischen Verwaltungspraxis sofort anwendbar und für die Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes relevant.²⁴⁸

Ein Hauptaugenmerk des gesamten BEPS-Projekts der OECD lag auf der Eindämmung von Gewinnverschiebungen durch Verrechnungspreisgestaltungen zwischen verbundenen Unternehmen, also jenen Preisen, die sich insb Konzerngesellschaften für Güter und Dienstleistungen (zB Zinsen, Lizenzgebühren) mit steuerlicher Wirkung verrechnen. Dementsprechend führten die Aktionspunkte 8 bis 10 zu einer Neufassung bzw Überarbeitung der OECD-Verrechnungspreisleitlinien, um eine Übereinstimmung der Verrechnungspreisgestaltung mit den Tätigkeiten der betrieblichen Wertschöpfung („value creation“) zu erreichen. Die daraus folgenden Änderungen betreffen insb die Leitlinien zu immateriellen Wirtschaftsgütern und zur Zuordnung von Risiken, was selbstverständlich auch (aber nicht nur) für die stark von immateriellen Werten geprägte digitale Wirtschaft besonders bedeutsam ist. Ohne an dieser Stelle auf die konkreten, sehr ausführlichen Änderungen der OECD-Verrechnungspreisleitlinien eingehen zu wollen,²⁴⁹ sei aus dem Blickwinkel der digitalen Wirtschaft nur

²⁴⁴ OECD, BEPS Action 7 – 2015 Final Report, 40; Art 5 Z 30.2 OECD-MK idF 2017.

²⁴⁵ Empfehlung der Kommission vom 28.1.2016 zur Umsetzung von Maßnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Steuerabkommen, C(2016) 271.

²⁴⁶ S dazu im Detail *Bendlinger*, Verhinderung künstlicher Betriebsstättenvermeidung durch spezifische Ausnahmen: Vorbereitende und Hilfstätigkeiten, in *Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes*, Die österreichischen DBA nach BEPS (2018) 104.

²⁴⁷ Dazu zB *Rosenberger* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA (2016) Art 9 Rz 290 f.

²⁴⁸ S *Schmidjell-Dommes*, TPI 2017, 36; bereits bisher VPR 2010 Rz 2.

²⁴⁹ Die Literatur zu den Einzelfragen dieser Aktionspunkte ist kaum mehr überblickbar. Beispielhaft seien folgende Beiträge im Fachschrifttum genannt: *Criiger/Riedl*, Immaterielle Wirtschaftsgüter – aktuelle Entwicklungen zu Verrechnungspreisen, IStR 2014, 625; *Ditz/Pinkernell/Quilitzsch*, BEPS-Reformvorschläge zu Lizenzgebühren und Verrechnungspreisen bei immateriellen Wirtschaftsgütern aus Sicht der Beratungspraxis, IStR 2014, 45; *Groß*, Anpassung der Ergebnisse von Verrechnungspreisen an die Wertschöpfung, IStR 2016, 233; *Haumer*, Rechtliches versus wirtschaftliches Eigentum bei immateriellen Wirtschaftsgütern, SWI 2016, 485; *Heggmaier/Riedl/Wutschke*, Ermittlung von angemessenen Verrechnungspreisen für Unternehmen der Digital Economy, IStR 2014, 323; *Koch*, BEPS und Intangibles oder die Grenzen des Fremdvergleichsgrundsatzes, IStR 2016, 881; *Kroppen/Rasch*, Immaterielle Vermögenswerte – Neudefinition des Fremdvergleichsgrundsatzes? IWB 2015, 828; *Naumann/Groß*, Verrechnungspreisaspekte immaterieller Werte – der OECD-Bericht zu Maßnahme 8 des BEPS Action Plan, IStR 2014, 906; *Rasch/Tillmann*, Base Erosion and Profit Shifting: Hat der Fremdvergleichsgrundsatz für die Bestimmung der Verrechnungspreise noch eine Zukunft? ISR 2013, 139; *Reinfeld/Riedl/Wutschke*, Änderungen durch das BEPS-

kurz darauf hingewiesen, dass die OECD im Endbericht zu Aktionspunkt 1 einen guten Überblick zur Bedeutung dieser Anpassungen für die digitale Wirtschaft gibt.²⁵⁰

IV.C. Steuerpolitische Überlegungen zur weitergehenden Erfassung „digitaler Wertschöpfung“

IV.C.1. Überblick

Neben den im BEPS-Projekt vordergründig behandelten Maßnahmen gegen Gewinnverlagerungen widmet sich der Abschlussbericht zu den steuerlichen Herausforderungen der digitalen Wirtschaft (Aktionspunkt 1) auch den rechtspolitisch orientierten „broader direct tax challenges raised by the digital economy“. Ausgangspunkt ist, dass Unternehmen der digitalen Wirtschaft ihre Leistungen in einer drastisch anderen Weise erbringen, als dies zu jener Zeit üblich war, in der sich das aktuelle Steuersystem herausgebildet hat. Insb sei eine extensive Leistungserbringung an Kunden ohne jegliche lokale physische Präsenz in der „klassischen“ Wirtschaft in der Regel nicht möglich. Die Gewinnbesteuerung mit ihrer Anknüpfung an Betriebsstätten (nach Art 5 OECD-MA sind dies „*feste Geschäftseinrichtungen, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens [...] ausgeübt wird*“) wie auch ein breites Spektrum anderer Steuern (zB Lohnsteuer, Umweltsteuern, Grund- und Vermögensteuern) zielen jedoch auf ebensolche physisch präsente Faktoren ab. Die Unternehmen der digitalen Wirtschaft hätten daher – auch ohne gezielte Umgehungsstrategien – das Potential, diese Abgaben in Staaten, in denen sie ungehindert wirtschaftlich tätig sind, zu vermeiden oder signifikant zu reduzieren und damit den steuerpolitischen Spielraum dieser Staaten empfindlich einzuschränken.²⁵¹

Im Zentrum der politischen Anregungen steht dabei unschwer erkennbar der Wunsch der zuletzt genannten Staaten, in welchen die Kunden und Nutzer digitaler Leistungen, mangels physischer Präsenz aber nicht deren Erbringer ansässig sind, auf die dadurch erzielten Gewinne steuerlich zugreifen zu können. Zwar habe die Digitalisierung zu keiner Änderung der grundlegenden Kerntätigkeiten eines Unternehmens im Hinblick auf die Gewinnerzielung geführt (zB Vorleistungen beschaffen, Mehrwert generieren und Produkte an Kunden verkaufen) und auch die dafür notwendigen Aktivitäten (zB Marktforschung, Marketing und Werbung, Kundensupport) nicht geändert. Außerdem spielten der Absatzmarkt, Daten und Netzwerkeffekte auch in der „klassischen“ Wirtschaft eine bedeutende Rolle, ohne dass dies zwingend zu einer Ertragsteuerpflicht im Marktstaat führen würde. Allerdings verändert die Digitalisierung die Art der geschäftlichen Möglichkeiten, etwa durch Tätigkeit „aus der Distanz“ (ohne lokales Personal oder gänzlich automatisiert) und steigende Geschwindigkeit sowie Umfang von Datenerfassung, -analyse und -nutzung. Dies führt dazu, dass das Wachsen der Kundenzahl in einem gewissen Markt – anders als in der „vordigitalen“ Wirtschaft – nicht mehr Hand in Hand mit lokaler Infrastruktur und Mitarbeitern gehe.²⁵²

Zudem habe mit zunehmender Verbesserung der Informations- und Kommunikationstechnologie die Bedeutung und Verwendung von Daten (Sammlung, Speicherung, Nutzung) – auch über Ländergrenzen hinweg – für die Generierung von Unternehmensgewinnen immer mehr zugenommen.²⁵³ Gerade dieser Beitrag der Nutzerdaten und des Nutzerverhaltens zur Wertschöpfung digitaler Unternehmen wird in der steuerpolitischen Diskussion immer stärker betont, um die – nicht unumstrittene²⁵⁴ – Besteuerung

Projekt hinsichtlich der Entwicklung von immateriellen Wirtschaftsgütern im Konzern, IStR 2016, 763; Schmidtke, Maßnahme 8 des BEPS-Aktionsplans – Der Fremdvergleichsgrundsatz und BEPS, IStR 2015, 120.

²⁵⁰ OECD, BEPS Action 1 – 2015 Final Report, Rz 225 ff.

²⁵¹ Vgl OECD, BEPS Action 1 – 2015 Final Report, Rz 243 ff.

²⁵² Vgl OECD, BEPS Action 1 – 2015 Final Report, Rz 256.

²⁵³ Dazu OECD, BEPS Action 1 – 2015 Final Report, Rz 248 und 262 ff.

²⁵⁴ In Österreich findet sich Kritik etwa bei Staringer, SWI 2017, 348 ff.

von Erträgen (und nicht lediglich Konsum) am „Marktort“ spezifisch für die digitale Wirtschaft zu rechtfertigen.²⁵⁵

Auf internationaler Ebene lassen sich dabei drei Konzepte identifizieren, welche eine Besteuerung der Gewinne „ausländischer“ digital tätiger Unternehmen ermöglichen sollen (und im Folgenden kurz dargestellt werden):²⁵⁶

- die Erfassung „digitaler Präsenzen“ nach Art einer Betriebsstätte (Kapitel IV.C.2.),
- die Erhebung von Quellensteuern auf digitale Transaktionen (Kapitel IV.C.3) und
- die Schaffung spezieller Ausgleichssteuern (Kapitel IV.C.4.).

Die „Task Force on the Digital Economy“ der OECD gelangte dabei bezeichnenderweise nach einer Analyse dieser Varianten ursprünglich zu dem Schluss, ausdrücklich keine davon zu empfehlen. Dies wurde vor allem damit begründet, dass das BEPS-Projekt als Ganzes (wie oben in Kapitel IV.B. gezeigt) viele der identifizierten Herausforderungen im Bereich digitaler Unternehmen bereits anspreche und weitreichende Änderungen erhebliche Anpassungen der internationalen Steuerstandards erfordern würden.²⁵⁷ Gleichermaßen sah etwa auch die von der EU-Kommission eingesetzte Expertenkommission zur digitalen Wirtschaft keine Rechtfertigung für die Schaffung des neuen Konzepts einer „digitalen Betriebstätte“.²⁵⁸

Der politische Druck hat diese Empfehlungen jedoch überholt: Der OECD-Zwischenbericht des Jahres 2018 nennt mehrere Staaten, welche vergleichbare Maßnahmen bereits unilaterale eingeführt oder zumindest angekündigt (unter diesen auch Österreich)²⁵⁹ haben.²⁶⁰ Die OECD plant deshalb auch weitere Arbeiten, speziell am Konzept einer „digitalen Präsenz“ als Steueranknopfungspunkt nach Art einer Betriebsstätte, sowie das Streben nach einem internationaleren Konsens bezüglich möglicher Reformen bis 2020.²⁶¹ Zwischenzeitlich hat jedoch auch die EU-Kommission einen Vorstoß unternommen und – entgegen der Empfehlung der von ihr eingesetzten Expertenkommission – Vorschläge für die Einführung einer als vorübergehende Maßnahme angekündigten Ausgleichsteuer („Digitalsteuer“ bzw. „Digital Services Tax“) sowie einer neuen Betriebstätte in Form einer „signifikanten digitalen Präsenz“, welche die Ertragsbesteuerung digitaler Dienstleistungen nachhaltig verändern soll, erstattet.²⁶² Die Kommission setzt sich dabei mit einer vorgeschlagenen Umsetzung ab 1.1.2020 ein ehrgeiziges zeitliches Ziel und verweist insb auch auf den politischen Rückhalt des Rates für Wirtschaft und Finanzen (ECOFIN).²⁶³ Dadurch gewinnt die Debatte neue Dynamik, da eine mittels verbindlicher RL zwischen den EU-Staaten koordinierte Reform ungleich höhere Durchsetzungschancen genießt als unilaterale Maßnahmen, deren Umsetzung bislang vielfach an den entgegenstehenden völkerrechtlichen Verpflichtungen aus DBA scheitert.²⁶⁴

²⁵⁵ Vgl zB *OECD*, BEPS Action 1 – 2015 Final Report, Rz 252 ff; *OECD*, Digitalisation – Interim Report 2018, Rz 65 ff und 378 ff; Mitteilung der Kommission vom 21.9.2017 an das Europäische Parlament und den Rat: Ein faires und effizientes Steuersystem in der Europäischen Union für den digitalen Binnenmarkt, COM(2017) 547 final, 5.

²⁵⁶ S *OECD*, BEPS Action 1 – 2015 Final Report, Rz 253 ff.

²⁵⁷ S *OECD*, BEPS Action 1 – 2015 Final Report, Rz 356 ff.

²⁵⁸ S *Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy*, Report 47.

²⁵⁹ S zum vom ehemaligen BM Schelling angekündigten Vorstoß *Starlinger*, SWI 2017, 341 f.

²⁶⁰ S *OECD*, Digitalisation – Interim Report 2018, Rz 341 ff.

²⁶¹ S *OECD*, Digitalisation – Interim Report 2018, Rz 398 ff.

²⁶² S Vorschlag vom 21.3.2018 für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz, COM(2018) 147 final; sowie Vorschlag vom 21.3.2018 für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen, COM(2018) 148 final.

²⁶³ S zB das „Rahmendokument“ zu den RL-Vorschlägen: Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat vom 21.3.2018, Zeit für einen modernen, fairen und effizienten Steuerstandard für die digitale Wirtschaft, COM(2018) 146 final, 1.

²⁶⁴ Vgl zB auch *OECD*, Digitalisation – Interim Report 2018, Rz 351 und 358.

IV.C.2. Betriebsstätten für „digitale Präsenzen“

Sowohl nach innerstaatlichem als auch nach DBA-Recht können Unternehmen, die Gewinne in einem Staat ohne physische Präsenz erzielen (zB weil sie nur durch ihre Website mit Kunden in Kontakt treten) und etwa auch Beiträge von Nutzern aus diesem Staat (zB durch die Sammlung und Überwachung von Daten) durch Weiterverkauf, Verwertung für Marketing usw fruchtbar machen, in diesem Staat regelmäßig nicht besteuert werden. Grund ist, dass die Besteuerung der Gewinne ausländischer Unternehmen konzeptionell eine feste, dauernd mit einem Ort physisch erfassbar verbundene Betriebsstätte erfordert.²⁶⁵ Eine daran ansetzende Option wäre die Schaffung eines alternativen Anknüpfungspunktes für die Gewinnbesteuerung („nexus“), der für die digitale Wirtschaft auf anderen, nicht-physischen Faktoren aufbaut, welche eine substantielle wirtschaftliche Tätigkeit bzw signifikante digitale Präsenz („significant digital presence“) im jeweiligen Staat belegen.²⁶⁶

Derartige Konzepte müssen die erfassten Aktivitäten abgrenzen und (schon aus Praktikabilitätsgründen) festlegen, ab welcher Schwelle eine nicht-physische Präsenz „signifikant“ ist. Dies könnte auf Basis mehrerer Faktoren bzw Indikatoren erfolgen:²⁶⁷ Dazu könnte der Umsatz aus digitalen Transaktionen zwischen den in einem Staat ansässigen Kunden und dem ausländischen Unternehmen herangezogen werden; Bedeutung könnten auch „digitale“ Faktoren wie zB ein lokaler Domainname, eine lokale digitale Plattform (etwa eine Webseite, die im Hinblick auf Sprache, Kultur, Angebote, AGB usw den lokalen Gegebenheiten entspricht) und lokale Zahlungsmöglichkeiten (zB in lokaler Währung mit lokalen Abgaben, Gebühren usw) haben; schließlich wären auch nutzerbasierte Faktoren einzubeziehen, wie zB die Zahl aktiver Nutzer einer Plattform oder auch der Datenumfang, der durch das Unternehmen über die digitale Plattform von Nutzern gesammelt wird (zB Produktbewertungen, Suchverläufe).

Der diesbezügliche Vorschlag der EU-Kommission erfasst beispielsweise sämtliche „digitalen Dienstleistungen“, die über „digitale Schnittstellen“ erbracht werden. Das sind im Wesentlichen (in Anlehnung an die unionsrechtliche Definition „elektronisch erbrachter Dienstleistungen“ für Zwecke der MwSt)²⁶⁸ alle Leistungen, die per Informationstechnologie über elektronische Netzwerke erbracht werden und weitestgehend automatisiert erfolgen. Ein Unternehmen soll Gewinne aus solchen Leistungen in einem Staat (abseits seines Sitzstaates) besteuern müssen, sobald einer von drei Schwellenwerten innerhalb des betroffenen Steuerzeitraums überschritten wird. Diese Grenzen sollen in allen Mitgliedstaaten (unabhängig von deren Größe) einheitlich festgesetzt werden:

- Der rechnerische Anteil der Erträge aus erfassten Leistungen, welcher auf Nutzer in diesem Staat entfällt (geortet mittels IP-Adresse oder anderer Verfahren der Geolokation), übersteigt 7 Mio €
- die Zahl der Nutzer in diesem Staat liegt über 100.000 oder
- es werden über 3.000 Verträge mit in diesem Staat ansässigen Geschäftskunden geschlossen.²⁶⁹

Die Schaffung einer solchen „signifikanten digitalen Präsenz“ führt dann – auch ohne „sonstige Anwesenheit“ – zu einer Betriebsstätte im jeweiligen Staat für den jeweiligen Steuerzeitraum nach nationalem KöSt-Recht.²⁷⁰ Allerdings sind auch im Falle des Bestehens einer solchen „digitalen Betriebstätte“ dieser in einem nächsten Schritt erst Gewinne zuzuordnen, um tatsächlich eine Steuergrundlage zu schaffen. Da die traditionelle Gewinnzuteilung auf Basis ausgeübter Funktionen,

²⁶⁵ Dazu zB *Bendlinger* in Aigner/Kofler/Tumpel, Art 5 Rz 20 ff.

²⁶⁶ Ausführlich *OECD*, BEPS Action 1 – 2015 Final Report, Rz 277 ff.

²⁶⁷ S *OECD*, BEPS Action 1 – 2015 Final Report, Rz 278 ff.

²⁶⁸ S Art 7 DVO 282/2011 des Rates vom 15.3.2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABI L 2011/77, 1.

²⁶⁹ Art 4 Abs 3 ff des Vorschlags vom 21.3.2018 für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz, COM(2018) 147 final, 18 f.

²⁷⁰ Art 1 des Vorschlags vom 21.3.2018 für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz, COM(2018) 147 final, 16.

zurechenbarer Wirtschaftsgüter und getragener Risiken hier aber weitgehend ins Leere geht, schlägt die Kommission die Anwendung der derzeit wenig gebräuchlichen (formelhaften) Gewinnaufteilungsmethode vor²⁷¹ (und räumt zugleich ein, dass konkrete Vorgaben in der Praxis erst entwickelt werden müssten).²⁷² Diese Lösung würde aber für die digitale Wirtschaft zu einer weitgehenden Abkehr von bestehenden Grundsätzen und folglich einer Ungleichbehandlung im Vergleich zur „klassischen“ Wirtschaft führen.²⁷³

Da die RL allerdings nur das Verhältnis zwischen den EU-Mitgliedstaaten regeln kann und eine darüber hinausgehende Umsetzung letztlich die außerhalb der Kompetenz der Union liegende Anpassung der DBA der einzelnen Mitgliedstaaten mit Drittstaaten erfordert,²⁷⁴ würde die vorgeschlagene „signifikante digitale Präsenz“ zunächst lediglich eine Verschiebung des Steueraufkommens zwischen den Mitgliedstaaten bewirken können.

IV.C.3. Quellensteuern auf digitale Transaktionen

Eine weitere im Abschlussbericht zu BEPS-Aktionspunkt 1 analysierte Maßnahme ist eine Quellensteuer auf Zahlungen für Güter und Dienstleistungen, die online von nichtansässigen Unternehmen erworben wurden. Diese könnte entweder alternativ zu einer digitalen Präsenz als finale Bruttoquellensteuer auf gewisse Zahlungen ausgestaltet sein („standalone option“) oder als primäre Erhebungsform und Vollzugsmechanismus zur Unterstützung der Nettobesteuerung der Gewinne, die „virtuellen“ Betriebsstätten zuzuordnen sind („back-up mechanism“). Tendenziell sei ein weiter Anwendungsbereich mit einer generellen Definition der erfassten Transaktionen (anstatt einer konkreten Auflistung) zu bevorzugen, die etwa alle Online-Transaktionen im Hinblick auf Güter oder Dienstleistungen oder alle Online-Verkaufsgeschäfte mit Nichtansässigen erfassen könnte. Durch eine solche weite Definition sollen auch Umgehungsmöglichkeiten und Qualifikationskonflikte – vor allem auch im Hinblick auf Technologien und Produkte, die erst in Zukunft auf den Markt kommen werden – vermieden werden.²⁷⁵

Hinsichtlich der Erhebung einer solchen Quellensteuer auf digitale Transaktionen kann es allerdings zu Vollzugsproblemen kommen, wenn die Abfuhrverpflichtung – wie bei Quellensteuern aus Praktikabilitätsgründen üblich (zB §§ 99 ff EStG) – auf den Vergütungsschuldner (Leistungsempfänger) verlagert wird: Während davon ausgegangen werden könnte, dass Unternehmen einer Abzugsverpflichtung nachkommen würden, wäre die Quellensteuerbesteuerung von privaten Kunden problematisch, da diese kaum Erfahrung und Anreiz hätten, die Steuer für den nichtansässigen Unternehmer einzubehalten und abzuführen und zudem die Einhebung einer Vielzahl kleiner Beträge ineffizient wäre. Als mögliche Lösung wird hier erwogen, die Abzugsverpflichtung auf Intermediäre (zB Kreditkartenunternehmen, Banken) zu verlagern, was aber zu verschiedenen technischen Problemen führen würde, da diese idR nicht über die nötigen Informationen zur steuerlichen Beurteilung der erfassten Transaktionen verfügen. Eine Abzugsverpflichtung für Intermediäre müsste daher zB mit einem verpflichtenden Registrierungssystem für alle nichtansässigen Online-Unternehmen verknüpft werden, die spezielle Konten für die Abwicklung der erfassten Transaktionen einrichten. Allerdings

²⁷¹ Art 5 Abs 6 des Vorschlags vom 21.3.2018 für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz, COM(2018) 147 final, 20.

²⁷² S Vorschlags vom 21.3.2018 für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz, COM(2018) 147 final, 11.

²⁷³ S zB *Kofler/Mayr/Schlager*, Taxation of the Digital Economy: ‘Quick Fixes’ or Long-Term Solution? European Taxation 2017, 523 (529); *Starlinger*, SWI 2017, 349.

²⁷⁴ Art 2 des Vorschlags vom 21.3.2018 für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz, COM(2018) 147 final, 16. Für die Anpassung der DBA wurde von der Kommission eine Empfehlung mit denselben Regelungsinhalten veröffentlicht; s Empfehlung der Kommission vom 21.3.2018 bezüglich der Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz, C(2018) 1650 final.

²⁷⁵ S *OECD*, BEPS Action 1 – 2015 Final Report, Rz 292 ff.

würde auch diese Lösung offensichtliche Vollzugs-, Compliance- und Umgehungsprobleme aufwerfen, etwa im Hinblick auf in Drittstaaten ansässige Intermediäre.²⁷⁶

Speziell eine Bruttoquellensteuer würde auch steuerpolitische Friktionen eröffnen:²⁷⁷ Sie wäre einerseits in gewissen Bereichen der digitalen Wirtschaft ein unzureichender Näherungswert für eine Nettoeinkommensteuer und würde andererseits – bei Nettobesteuerung inländischer Anbieter – Diskriminierungsbedenken auf Grundlage des Welthandelsrechts (GATT, GATS) und des EU-Rechts aufwerfen. Speziell in der EU hat hier die Rechtsprechung des EuGH mehrfach verdeutlicht, dass eine Quellenbesteuerung als Erhebungsform zwar gerechtfertigt sein kann,²⁷⁸ eine finale Bruttobesteuierung Gebietsfremder aber eine verbotene Diskriminierung darstellt und die entsprechende Grundfreiheit (insb den freien Dienstleistungsverkehr) verletzt, weshalb eine nachgelagerte Veranlagungsmöglichkeit zur Geltendmachung von Aufwendungen gestattet²⁷⁹ und den Steuerpflichtigen sogar die Möglichkeit zum Nettoquellensteuerabzug eingeräumt werden müsse.²⁸⁰ Eine Nettobesteuerung würde aber wiederum die lückenlose Veranlagung ausländischer Unternehmen erfordern, wobei allerdings gerade für den Fall, dass die zunächst erhobene Quellensteuer geringer ist als die Steuerschuld, wenig Anreiz zur Abgabe einer Steuererklärung bestünde.

IV.C.4. Ausgleichssteuer („Equalisation Levy“)

Als dritte Möglichkeit wurde von der OECD die Einführung einer „Ausgleichssteuer“ („equalisation levy“) als spezielle Steuer zur Kompensation „ausfallender“ Gewinnsteuern von nicht Gebietsansässigen erwogen. Diese als indirekte Steuern oder Sonderabgaben ausgestalteten Abgaben sollen der Gleichstellung inländischer und ausländischer Anbieter dienen und werden in einigen Ländern in vergleichbarer Form bereits beispielsweise als Verbrauchssteuern im Versicherungssektor auf Prämien, die an ausländische (und damit idR nicht der Körperschaftsteuer unterliegende) Anbieter gezahlt werden, erhoben.²⁸¹ Mehrere Staaten (auch innerhalb der EU) haben bereits derartige spezielle Verbrauchsteuern für bestimmte digitale Dienstleistungen eingeführt, wobei das dadurch erzielte Steueraufkommen von der OECD – insb wegen Erhebungsproblemen bei ausländischen Steuerpflichtigen – als moderat eingeschätzt wird.²⁸²

Als „vorübergehende Maßnahme“ (wenngleich keine konkrete Vorschrift zum Außerkrafttreten vorgesehen ist) bis zur hinreichenden internationalen Verbreitung der „signifikanten digitalen Präsenz“ schlägt nunmehr auch die EU-Kommission eine derartige Ausgleichssteuer („Digitalsteuer“) für alle Mitgliedstaaten vor. Diese soll 3 % der Erträge aus abschließend genannten digitalen Leistungen mit Nutzern im jeweiligen Mitgliedstaat betragen. Erfasst sind nur:

- die Platzierung von Online-Werbung,
- die Bereitstellung von digitalen Plattformen, welche Nutzer für die Lieferung von Gegenständen oder Erbringung von Dienstleistungen vernetzen, und
- die Übermittlung von Daten, welche durch Nutzeraktivitäten auf digitalen Schnittstellen generiert werden.²⁸³

²⁷⁶ S OECD, BEPS Action 1 – 2015 Final Report, Rz 295 ff.

²⁷⁷ S OECD, BEPS Action 1 – 2015 Final Report, Rz 298 ff.

²⁷⁸ ZB EuGH 3.10.2006, C-290/04, *Scorpio*; EuGH 18.10.2012, C-498/10, *X NV*.

²⁷⁹ ZB EuGH 12.6.2003, C-234/01, *Gerritse*; EuGH 31.3.2011, C-450/09, *Schröder*.

²⁸⁰ EuGH 3.10.2006, C-290/04, *Scorpio*.

²⁸¹ Dazu OECD, BEPS Action 1 – 2015 Final Report, Rz 302 ff.

²⁸² S OECD, Digitalisation – Interim Report 2018, Rz 359 ff.

²⁸³ Art 3, 5, 7 und 8 des Vorschlags vom 21.3.2018 für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen, COM(2018) 148 final, 29 ff.

Der Kreis der erfassten Leistungen ist somit wesentlich enger als für die geplante neue Betriebsstätten-Definition in Form der „signifikanten digitalen Präsenz“. Außerdem soll die Steuer nur von Unternehmen geschuldet werden, deren Gesamtumsatz (einschließlich nicht-digitaler Aktivitäten) weltweit mehr als 750 Mio € und Umsatz mit steuerbaren digitalen Leistungen innerhalb der EU mehr als 50 Mio € beträgt.²⁸⁴ Angesichts des dadurch recht eingeschränkten Anwendungsbereichs, der offenbar nur wenige (va außereuropäische) Digital-Großkonzerne umfassen soll, hält sich einerseits das in der gesamten Union erwartete Steueraufkommen mit lediglich 5–6 Mrd € in Grenzen und wurde auch bereits etwa vonseiten der USA die generelle Vereinbarkeit dieser Pläne mit dem WTO-Recht angezweifelt.²⁸⁵ Wenngleich das Verhältnis der „Digitalsteuer“ zu anderen Steuern nicht explizit geregelt wird, geht die Kommission davon aus, dass diese gleich einer Kostensteuer von den Mitgliedstaaten zum Abzug von der Bemessungsgrundlage der KöSt zugelassen wird (auch, wenn sie in einem anderen Mitgliedstaat anfällt).²⁸⁶ Dadurch sind auch innerhalb der Union Verschiebungen des Steueraufkommens zu erwarten.

²⁸⁴ Art 4 des Vorschlags vom 21.3.2018 für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen, COM(2018) 148 final, 30.

²⁸⁵ S zB *Brameshuber/Franke*, Der Kommissionsvorschlag für eine Digitalsteuer, taxlex 2018, 283 (288 f).

²⁸⁶ ErwGr 27 des Vorschlags vom 21.3.2018 für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen, COM(2018) 148 final, 23.

Die Autoren:

Assoz.Univ.-Prof. Dr. Dietmar Aigner ist stellvertretender Vorstand des Instituts für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre der Johannes Kepler Universität Linz und Mitglied des Fachsenats für Steuerrecht der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer.

MMag. Dr. Peter Bräumann ist Universitätsassistent am Law Lab des interdisziplinären Linz Institute of Technology (LIT) der Johannes Kepler Universität Linz.

Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU) ist Vorstand des Instituts für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik der Johannes Kepler Universität Linz und Mitglied des Fachsenats für Steuerrecht der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer.

Univ.-Prof. Dr. Michael Tumpel ist Vorstand des Instituts für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre der Johannes Kepler Universität Linz und Vorsitzender der Arbeitsgruppe Umsatzsteuer des Fachsenats für Steuerrecht der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer.

Materialien zu Wirtschaft und Gesellschaft"

Die Working Paper-Reihe der AK Wien

sind unregelmäßig erscheinende Hefte, in denen aktuelle Fragen der Wirtschaftspolitik behandelt werden. Sie sollen in erster Linie Informationsmaterial und Diskussionsgrundlage für an diesen Fragen Interessierte darstellen.

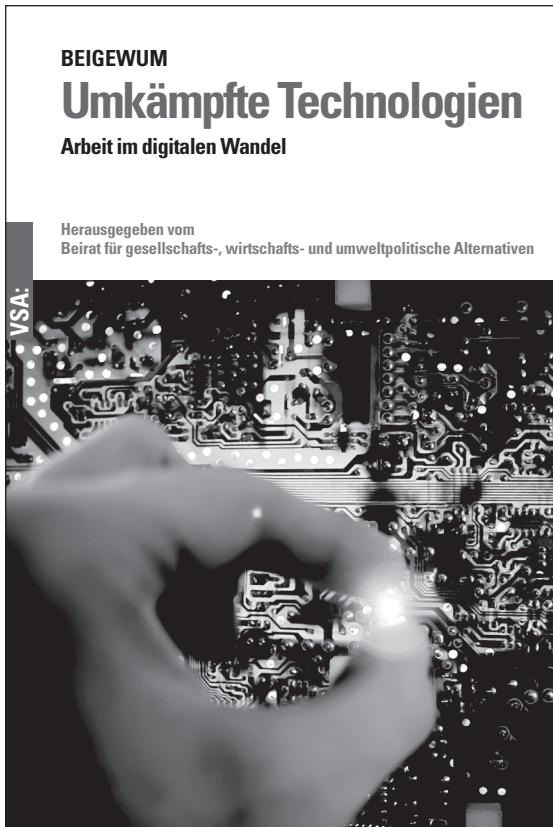
Ab Heft 80 sind die Beiträge auch als pdf-Datei zum Herunterladen im Internet

<http://wien.arbeiterkammer.at/service/studien/MaterialienzuWirtschaftundGesellschaft/index.html>

Heft 169	Benjamin Herr	Riding in the gig-economy: An in-depth study of a branch in the app-based on-demand food delivery industry, November 2017
Heft 170	Reinhold Russinger	Volkswirtschaftliche Gesamtrechnungen 1995-2016, Dezember 2017
Heft 171	Xavier Timbeau u.a	Independent Annual Growth Survey 2018, Dezember 2017
Heft 172	Stefan Ederer u.a	Will wealth become more concentrated in Europe?, Dezember 2017
Heft 173	Stefan Vogtenhuber u.a	Arbeitskräfteangebot und -nachfrage: Verdrängung durch Bildungsexpansion?, Jänner 2018
Heft 174	Romana Brait u.a	Budgetanalyse 2018-2022, April 2018
Heft 175	Georg Feigl u.a	Wohlstandsbericht 2018, Mai 2018
Heft 176	Stefan Jestl	Inheritance Tax Regimes, Juli 2018
Heft 177	Sebastian Leitner	Factors driving wealth inequality in European countries, Juli 2018
Heft 178	Vasily Astrov u.a	Die Lohnentwicklung in den mittel- und osteuropäischen Mitgliedsländern der EU, Juli 2018
Heft 179	Joachim Becker	Neo-Nationalismus in der EU: sozio-ökonomische Programmatik und Praxis, Oktober 2018
Heft 180	Oliver Picek	Kann nationale Konjunkturpolitik noch Beschäftigung schaffen?, Oktober 2018
Heft 181	Stefan Ederer u.a	Making Sense of Piketty's „Fundamental Laws“ in a Post Keynesian Framework, Oktober 2018
Heft 182	Franz Astleithner u.a	Flexible Arbeitszeitarrangements aus der Perspektive österreichischer ArbeitnehmerInnen, November 2018
Heft 183	Karoline Mitterer u.a	Leistungs- und wirkungsbezogene Pflichtschulfinanzierung, Jänner 2019
Heft 184	Reinhold Russinger	Volkswirtschaftliche Gesamtrechnungen 1995-2017, Dezember 2018
Heft 185	Stefanie Stadlober u.a	Die subjektive Erfahrung des Bezugs der Bedarfsorientierten Mindestsicherung in Niederösterreich: Eine interviewbasierte Analyse, Dezember 2018
Heft 186	Xavier Timbeau u.a.	The Imperative of Sustainability: Economic, social, environmental. Independent Annual Sustainable Economy Survey (formerly iAGS), März 2019
Heft 187	Michael Peneder u.a.	Stand der Digitalisierung in Österreich, Februar 2019
Heft 188	Sarah Martina Tesar	Populismus und Wirtschaftspolitik: Die wirtschaftspolitische Programmatik populistischer Parteien in Südeuropa
Heft 189	Romana Brait u.a.	Keine Transparenz, Investitionen in Arbeit, Klima und gerechte Verteilung fehlen, AK-Analyse des Stabilitäts-Sprogramms; April 2019
Heft 190	Dietmar Aigner u.a.	Digitale Transformation im Steuerrecht; Juni 2019

Eigentümer, Verleger, Herausgeber und Vervielfältiger: Kammer für Arbeiter und Angestellte für Wien; alle: 1041 Wien, Prinz Eugen-Straße 20-22, Postfach 534

Neu bei VSA:



BEIGEWUM

Umkämpfte Technologien

Arbeit im digitalen Wandel

Herausgegeben vom Beirat für gesellschafts-, wirtschafts- und umweltpolitische Alternativen

224 Seiten | 2018 | EUR 16.80

ISBN 978-3-89965-847-7

Wer gestaltet technologischen Wandel und wer profitiert davon? In diesem Buch werden gesellschaftlich umkämpfte Prozesse betrachtet, deren Richtung und Ausgang offen ist. Die Autorinnen und Autoren liefern Argumente und Handlungsoptionen für politische und betriebliche Zusammenhänge – denn Arbeit 4.0 heißt auch Arbeitskampf 4.0.

Der technologische Wandel und seine Auswirkungen auf Arbeits- und Lebenswelten prägen die Debatte in Öffentlichkeit, Politik und Wissenschaft. Dabei wird üblicherweise wird davon ausgegangen, dass die gegenwärtige Entwicklung einerseits unausweichlich ist und andererseits »disruptiven« Charakter hat, also noch nie dagewesene Veränderungen mit sich bringt. Seitens der Beschäftigten wird der Diskurs oft defensiv geführt und schwankt zwischen Zukunftsangst und anpassungswilligem »Technooptimismus, während die Kapitalseite den Wandel wegen seiner disziplinierenden Wirkung fördert.

In diesem Band wird eingangs besprochen, wo und wie technologischer Wandel stattfindet und welche Rolle er in der kapitalistischen Entwicklung einnimmt. Danach werden die Auswirkungen vorgestellt: unter anderem auf die Verteilung von Wohlstand und Arbeit sowie die zunehmende Prekarisierung. Schließlich werden Gestaltungsspielräume aufgezeigt: Arbeitszeitverkürzung, Arbeitsrecht, Verteilung, soziale Sicherung und Formen der Organisation des Arbeitskampfes, insbesondere in der sich ausbreitenden Plattformökonomie.

Der Beirat für gesellschafts-, wirtschafts- und umweltpolitische Alternativen (BEIGEWUM) ist ein Verein von SozialwissenschaftlerInnen aus unterschiedlichen Disziplinen, der das Ziel verfolgt, Ergebnisse kritischer Forschungstätigkeit in die laufende politische Debatte einzubringen. Bei VSA: veröffentlichte er die erfolgreiche »Mythen«-Reihe zu den Themen Reichtum (2014), Sparen (2013), Krise (2010) und Ökonomie (2005).

ARD

AKTUELLES RECHT ZUM DIENSTVERHÄLTNIS

Mit dem neuen ARD-Abo sind Sie immer und überall bestens informiert. Denn alle Inhalte des gedruckten Hefts stehen Ihnen ab sofort auch *digital* zur Verfügung. Dazu erhalten Sie die wichtigsten News zu Ihrem Fachgebiet und weitere Services wie z.B. Übersichten zu aktuellen Gesetzesvorhaben, Fristentabellen und autorenspezifische Artikelsammlungen – für PC, Tablet und Smartphone.

Die Zeitschrift ARD bietet seit fast 70 Jahren verlässlich, objektiv und rasch Neuigkeiten aus dem Arbeits-, Steuer und Sozialversicherungsrecht und seit 2014 auch zum Bereich Human Resources.

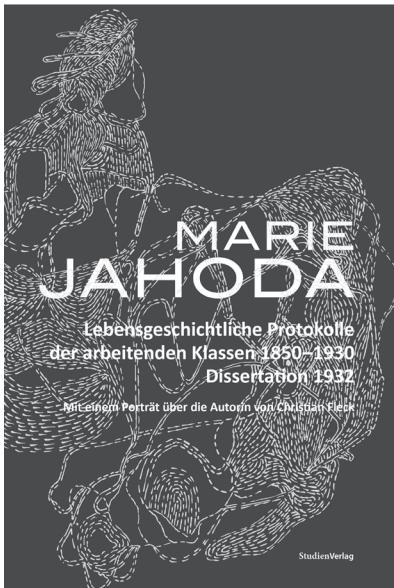
Zusätzliche
digitale
Inhalte!



30 Tage GRATIS lesen!

 LexisNexis®

Jetzt registrieren unter:
zeitschriften.lexisnexis.at



MARIE JAHODA

Lebensgeschichtliche Protokolle der arbeitenden Klassen 1850–1930. Dissertation 1932

Herausgegeben von Johann Bacher,
Waltraud Kannonier-Finster und Meinrad Ziegler
(Innsbruck/StudienVerlag)

Die Publikation enthält die unveröffentlichte Dissertation der österreichischen Sozialforscherin und Sozialpsychologin Marie Jahoda (1907–2001) aus dem Jahr 1932.

Die Arbeit beruht empirisch auf 52 Protokollen aus lebensgeschichtlichen Interviews mit Frauen und Männern, die um 1850 geboren sind. Damit wird erstmals eine einzigartige Datenquelle erschlossen und der Öffentlichkeit präsentiert, in der sich die Lebenswelt ‚einfacher‘ Menschen unter den Bedingungen raschen sozialen und politischen Wandels zwischen dem ausgehenden 19. und den ersten Jahrzehnten des 20. Jahrhunderts spiegelt. Sozial gehören die Befragten unterschiedlichen Gruppen der Arbeiterschaft an, den Gewerbetreibenden, den Arbeitern in Handwerk oder Industrie oder – insbesondere die Frauen unter den Befragten – der Hausdienserschaft. Die Lebensgeschichten machen Arbeitsverhältnisse, räumliche und soziale Mobilität, Geschlechterbeziehungen, Familienwelten, glückliche und unglückliche Zeiten dieser historischen Periode nachvollziehbar.

Der historische Text wird in drei unterschiedliche Kontexte eingebettet:

Meinrad Ziegler erläutert die theoretischen und historischen Hintergründe der Entstehung der Dissertation. Sie wurde am Psychologischen Institut der Universität Wien bei der Entwicklungspsychologin Charlotte Bühler im Rahmen des Forschungsprogramms zur Lebenspsychologie eingereicht.

Josef Ehmer entwickelt einen Rahmen für das empirische Material und skizziert Sozialstruktur, Arbeits- und Lebensverhältnisse in Wien zwischen 1850 und 1930.

Christian Fleck entwirft ein ausführliches Porträt über Leben und Werk von Marie Jahoda und verortet sie in den Sozialwissenschaften des 20. Jahrhunderts.

„Es ist das Verdienst dieses Buches eine bedeutende Sozialwissenschaftlerin in Erinnerung zu rufen, deren Leben und wissenschaftliches Werk in einzigartiger – und teilweise schmerzlicher – Weise die politische Geschichte Österreichs widerspiegelt.“ (Helga Nowotny)

392 Seiten, fest gebunden, viele Abbildungen, ISBN 978-3-7065-5567-8
Bestellungen unter www.studienverlag.at oder in Ihrer Buchhandlung
Mehr zu Marie Jahoda: www.mariejahoda.at Mehr zum Buch: www.transblick.com

Ihre Absicherung im Arbeitsrecht

mit dem innovativsten Online-Portal zum Personalrecht

- ✓ Übersichtlich & Klar: Von den Grundlagen bis zu Spezialwissen
- ✓ Laufende Aktualisierung durch Experten
- ✓ Mehr als 200 Muster, Checklisten, Beispiele & Formulare



Alles rund ums Arbeitsrecht

Von Grundlagen bis Detailinfos aus Arbeitsrecht und Personalverrechnung. Alle Bestimmungen und Ansprüche im Blick behalten.



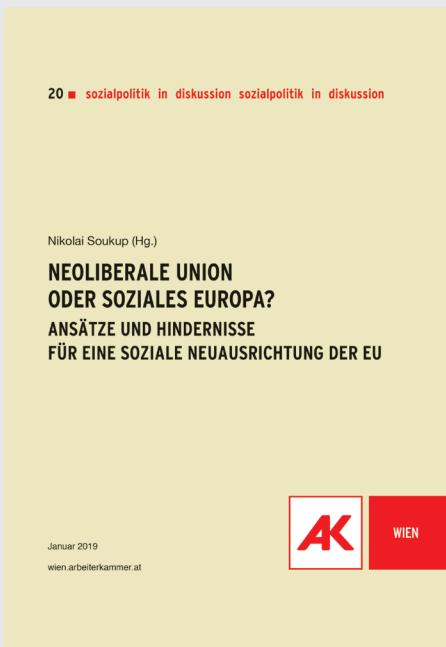
Lexis Briefings®

Von Experten verfasst, von Personalisten mitgestaltet: übersichtliche und verständliche Fachinformation in kürzestmöglicher Form ohne Details wegzulassen.



Laufende Aktualisierung

durch Österreichs Top-Experten. Benachrichtigungen zu Änderungen der Rechtslage.



Neoliberale Union oder soziales Europa?

Ansätze und Hindernisse für eine soziale Neuausrichtung der EU

Nikolai Soukup (Hg.)

Sozialpolitik in Diskussion Band 20 / ÖGB-Verlag 2019 / 140 Seiten / EUR 10,00
ISBN 978-3-99046-332-1

Wohin entwickelt sich die soziale Lage der EU und wie sozial ist ihre Politik ausgerichtet? Welche Hindernisse und Perspektiven gibt es für eine substantielle soziale Neuausrichtung der EU?

Die EU ist von vielfältigen sozialen Problemlagen und Ungleichheiten geprägt. Im Zuge der Krise führten die auf Kürzungs- und Wettbewerbsdruck fokussierten neoliberalen Maßnahmen in mehreren Mitgliedstaaten zu verheerenden sozialen Auswirkungen. Doch bereits zuvor wurden Ziele des Wohlfahrtsstaates den Marktfreiheiten und Budgetregeln der EU untergeordnet. Die Initiative einer „europäischen Säule sozialer Rechte“ machte die soziale Dimension der EU zwar zum Thema, leitete jedoch keinen grundlegenden Kurswechsel ein.

Die Analysen dieses Sammelbands spannen einen weiten Bogen, der von der Wirtschaftspolitik der Eurozone und ihren geschlechterpolitischen Implikationen über Lohnentwicklung, Jugendarbeitslosigkeit und atypische Beschäftigung bis hin zu Lohn- und Sozialdumping, Armut und Fragen der Steuergerechtigkeit reicht.

**Kostenloser Download unter E-Medien der Arbeiterkammern:
wien.arbeiterkammer.at/soziales-europa**

BESTELLUNG IM THEMENSHOP DES ÖGB-VERLAGS

www.arbeit-recht-soziales.at / kontakt@arbeit-recht-soziales.at

T +43 1 405 49 98-132 / F +43 1 405 49 98-136

oder direkt in der Fachbuchhandlung des ÖGB-Verlags

1010 Wien, Rathausstraße 21



978-3-7063-0786-4