

**Per E-Mail:**e-recht@bmf.gv.atbegutachtungsverfahren@parlament.gv.at

Bundesministerium für Finanzen
Johannesgasse 5
1010 Wien

**Univ.-Prof. Dr. Sabine
Kirchmayr-Schliesselberger**

p.A. Institut für Finanzrecht
Schenkenstraße 8-10
A- 1010 Wien

T+43-1-4277-360 05
F+43-1-4277-9 360
sabine.kirchmayr@univie.ac.at
<http://www.univie.ac.at/finanzrecht/>

Wien, am 9.5.2019

Betrifft: Stellungnahme zum Entwurf des Digitalsteuergesetzes 2020 (DiStG 2020)

Sehr geehrte Damen und Herren!

Ich nehme Bezug auf das Schreiben vom 4.4.2019 und möchte zur Digitalsteuer folgendes mitteilen:

1. Zur steuerpolitischen Grundausrichtung

Bei einer „digitalen Werbeabgabe“ ist die europäische Perspektive von der österreichischen Perspektive zu unterscheiden:

Die europäischen Initiativen (vgl zuletzt den Vorschlag für eine Richtlinie über eine „Digital Advertising Tax“, im Folgenden kurz DAT) basieren auf der Annahme, dass eine **europäische DAT** eine – ggf vorübergehende – Besteuerung von multinationalen Online-Konzernen (zB Google, Facebook, Apple) bedeutet, die derzeit keiner angemessenen Körperschaftsteuerbelastung unterliegen. Auf Ebene der OECD soll es zu moderneren Lösungen für eine adäquate Körperschaftsbesteuerung der multinationalen (Online-)Konzerne kommen. Die „europäische“ DAT ist daher eine – bis zu einer großen Lösung durch die OECD – befristet einzuhebende Abgabe und **dient als Ausgleich für die derzeit unzureichende Körperschaftsbesteuerung von multinationalen Online-Konzernen.**

Die österreichische Perspektive ist eine andere: In Österreich gibt es – neben der Körperschaftsteuer – seit 2000 auch **eine (nationale) Werbeabgabe**. Die Werbeabgabe erfasst die Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen in Druckwerken (insbesondere Zeitungen und Zeitschriften), in Hörfunk und Fernsehen sowie auf Plakatwänden, Lichtfasssäulen udgl. Die angeführte (taxative) Aufzählung des Steuergegenstandes der Werbeabgabe umfasst nicht die Online-Werbung (zB von YouTube, Facebook oder Google). Der Grund liegt darin, dass im Zeitpunkt der Erlassung der Werbeabgabe im Jahr 2000 die Online-Werbung nur eine geringe Bedeutung hatte und daher vom (damaligen) Gesetzgeber offenbar nicht weiter berücksichtigt wurde (vgl ausführlich *Kirchmayr*,

Werbeabgabe und Digitalisierung, in *Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler/Ehrke-Rabel* (Hrsg), Digitalisierung im Konzernsteuerrecht (2018) 71 ff).

Aus nationaler Perspektive werden multinationale Online-Unternehmen (wie zB Google, Facebook) doppelt begünstigt: Sie unterliegen – bekanntermaßen aufgrund der nicht mehr zeitgerechten international-ertragsteuerlichen Rahmenbedingungen – keiner adäquaten Körperschaftsteuerbelastung (so auch die steuerpolitischen Annahmen auf europäischer Ebene; vgl die Ausführungen der Kommission im Schreiben vom 21.9.2017, COM(2017)547 final, wonach die effektive Steuerbelastung von traditionellen Unternehmen in Europa zwischen 20 und 23 % beträgt, während digitalisierte Unternehmen einer Steuerbelastung zwischen 8,5 und 10 % unterliegen). **Gemessen am österreichischen Steuerrecht werden die Online-Unternehmen (im Verhältnis zu „klassischen“ Medienunternehmen) zusätzlich begünstigt, weil die Werbeabgabe – nur historisch erklärbar – die Online-Werbung nicht erfasst.**

Die Erläuterungen zum Gesetzesentwurf des DiStG 2020 verweisen sowohl auf die europäischen Überlegungen als auch auf die Ausweitung der Werbeabgabe durch die Digitalsteuer. Da die von der Werbeabgabe betroffenen Medienunternehmen (im Wesentlichen inländische Zeitungshäuser, in- und ausländische Fernsehstationen mit „Österreichfenster“) – verallgemeinernd betrachtet – einer „normalen“ Körperschaftsbesteuerung **plus** der Werbeabgabe auf die angeführten „klassischen“ Werbemedien unterliegen, kann die vorliegende Digitalsteuer nur eine (teilweise) Gleichstellung in Bezug auf die Werbeabgabe bedeuten. Die vorliegende Digitalsteuer kann – solange es die Werbeabgabe gibt – nicht als steuerlicher „Ausgleich“ für die mangelnde Körperschaftsbesteuerung der multinationalen Onlineunternehmen angesehen werden. Die Befristung der Digitalsteuer mit allfälligen Lösungen auf EU- oder OECD-Ebene (vgl § 8 Abs 2 DiStG 2020) sind daher unpassend, wenn/weil die allgemeine Werbeabgabe unbefristet gilt.

Der guten Ordnung halber ist anzumerken, dass eine DAT nur dann ein steuerpolitischer Ausgleich einer mangelnden Körperschaftsbesteuerung von multinationalen Digitalunternehmen sein könnte, wenn die Digitalsteuer **zusätzlich** zu einer allgemeinen Werbeabgabe (die logischerweise auch die Online-Werbung umfassen sollte) erhoben wird. Da es in einigen Mitgliedsländern der EU (zB Ungarn) allgemeine Werbeabgaben gibt, hat auch der Richtlinienvorschlag über die DAT offenbar die Zulässigkeit von „allgemeiner“ Werbeabgabe und DAT vorgesehen (vgl den sprachlich sehr verunglückten Erwägungsgrund 7a des Richtlinienvorschlages über die DAT).

2. Zu den verfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen von Werbeabgabe und Digitalsteuer

Die Online-Werbung wird im Katalog des § 1 Abs 2 WerbeAbgG nicht aufgezählt. Im Zeitpunkt der Erlassung der Werbeabgabe im Jahr 2000 hatte die Online-Werbung nur eine geringe Bedeutung und wurde daher vom Gesetzgeber offensichtlich nicht weiter berücksichtigt. Derzeit erfasst die Online-Werbung ca 1/3 des Werbeaufwandes und weist in den letzten Jahren die stärksten Zuwächse auf.

Der VfGH hat mit Beschluss vom 12.10.2017, 2025/2016-16, eine Beschwerde abgelehnt, die sich gegen die unsachliche Nichterfassung der Online-Werbung im Rahmen der Werbeabgabe richtete. Nach der Begründung des angeführten Beschlusses könne dem Gesetzgeber „nicht entgegengetreten werden, wenn er Online-Werbung, die in erheblichen Ausmaß vom Werbeleister vom Ausland aus erbracht wird, in Anbetracht der vom Werbeabgabegesetz erfassten Steuertatbestände (§ 1 Abs 2 Z 1 bis 3 Werbeabgabegesetz 2000) im Rahmen seines rechtspolitischen Gestaltungsspielraumes nicht in die Abgabepflicht nach dem Werbeabgabegesetz 2000 einbezieht“. Die kurze Begründung des angeführten Ablehnungsbeschlusses überzeugt nicht, weil es eben nicht darauf ankommt, ob der Werbeleister im Ausland „sitzt“ und/oder technisch die Werbeleistung im Ausland erbracht wird. Dasselbe Problem würde sich bei unzähligen ausländischen Fernsehstationen oder bei überregional bedeutsamen (im Inland vertriebenen und gelesenen) Zeitungen stellen. Maßgebend für den im Rahmen der Werbeabgabe notwendigen Inlandsbezug ist ein qualifizierter Werbewert im Inland. Die Werbeleistung muss für das Inland bestimmt sein. Dieser Grundsatz gilt für Printmedien genauso wie für Fernseh- oder Radiostationen. Und dieser Grundsatz ließe sich – ohne größere Probleme – auch auf die Online-Werbung übertragen. Bei Online-Werbeschaltungen, die nicht spezifisch an das Inland adressiert sind, würde keine Werbeabgabe anfallen, auch dann nicht, wenn ein Werbewert im Inland erzielt wird.

Im Hinblick auf die Entscheidung des VfGH vom 28.9.2002, B 171/02, könnte man – anders als nach dem Beschluss des VfGH vom 12.10.2017, E 2025/2016-16 – auch aus verfassungsrechtlichen Gründen die Einbindung der Online-Werbung im Rahmen der Werbeabgabe verlangen. Aus der verfassungsrechtlichen Perspektive könnte die Nichterfassung der Online-Werbung als Invalidation betrachtet werden, weil im Zeitpunkt der Erlassung der Werbeabgabe im Jahr 2000 die Online-Werbung wenig Bedeutung hatte und deren Außerachtlassung daher in diesem Zeitpunkt wohl auch verfassungsrechtlich unproblematisch war. Unabhängig von den verfassungsrechtlichen Notwendigkeiten wäre die Ausweitung der Werbeabgabe auf die – spezifisch an das Inland adressierte – Online-Werbung schon längst steuerpolitisch geboten.

Der vorliegende Gesetzesentwurf dehnt – entgegen der Expertenerwartungen (vgl insbesondere *Mayr*, Digitale Werbesteuer: EU-weit oder nur national?, RdW 2/2019, I; *Kirchmayr/Achatz*, Zur europäischen Digitalsteuer – bitte warten?, taxlex 2018, 293) – nicht die Werbeabgabe auf Online-Werbung aus, sondern sieht für die Online-Werbung eine eigene Steuer vor (Digitalsteuer 2020). Sowohl der Grundtatbestand der Digitalsteuer als auch die Gesetzesmaterialien zum Digitalsteuergesetz legen offen dar, dass die Digitalsteuer „die Werbeabgabe“ auf Online-Werbung ist, sodass hier von einem – offenen – Systemverhältnis auszugehen ist. Es steht dem Gesetzgeber wohl frei, anstelle der Ausweitung der Werbeabgabe ein eigenes Steuergesetz für die Online-Werbung (DiStG 2020) zu schaffen und nicht die Werbeabgabe auszudehnen. Dies kann jedoch nicht dazu führen, bei gleichheitsrechtlichen Überlegungen den Systemzusammenhang zwischen der Digitalsteuer und der Werbeabgabe außer Acht zu lassen. Eine digitale Werbeabgabe sollte im Wesentlichen dieselben Sachlichkeitsanforderungen haben, unabhängig davon, ob sie als Ausweitung der Werbeabgabe oder als eigenständige Steuer (DiStG 2020) erlassen wird.

Ein verfassungsrechtlich gebotenes sachliches Verhältnis von Digitalsteuer und Werbeabgabe wäre auch dann notwendig gewesen, wenn die Digitalsteuer aufgrund einer verbindlichen EU-Richtlinie einzuführen gewesen wäre (*Kirchmayr/Achatz*, taxlex 2018, 293).

In verfassungsrechtlicher Hinsicht fällt beim Vergleich Digitalsteuer und Werbeabgabe ins Auge, dass die Werbeabgabe – von Bagatellgrenzen abgesehen – gleichermaßen von großen und kleinen „Medienunternehmen“ zu tragen ist. In Anlehnung an den Richtlinienvorschlag über die DAT fällt die Digitalsteuer hingegen nur bei „großen“ Unternehmen an („Onlinewerbeleister“ iSd § 2 Abs 1 DiStG 2020). Als ausreichend „groß“ gelten Unternehmen

- mit einem weltweiten (Konzern-)Umsatz von MEUR 750 (gleichgültig aus welchem Geschäftsfeld dieser Umsatz resultiert) sowie
- mit einem Mindestumsatz aus der Online-Werbung im Inland iHv MEUR 25.

Das erstgenannte Kriterium, das keinerlei Bezug zur Online-Werbung haben muss, erscheint – insbesondere im Vergleich zu den Voraussetzungen bei der Werbeabgabe – willkürlich und damit verfassungsrechtlich fragwürdig. Dasselbe gilt für die – im Vergleich zur allgemeinen Werbeabgabe – exorbitant hohe Mindestumsatzgrenze (iHv MEUR 25 Online-Werbungsentgelt im Inland). Auch hier ist es mE verfassungsrechtlich sehr fragwürdig, zwischen Online-Werbung und klassischer Werbung in einem derart eklatanten Ausmaß zu differenzieren. Dies gilt umso mehr, als die DAT gemäß ihres Art 4 Abs 1 neben weltweiten Umsätzen von MEUR 750 Online-Werbeumsätze von MEUR 50 innerhalb der EU verlangte. Die geplante DiSt ist sohin offenkundig – angesichts der ökonomischen Bedeutung Österreichs für Onlinewerbeleister im Hinblick auf die Bevölkerungszahlen, welche sicherlich nicht die Hälfte des unionsweiten Umsatzes ausmachen – wesentlich stärker auf bestimmte, dominierende Online-Konzerne zugeschnitten und konstituiert dadurch eine noch gravierendere Ungleichbehandlung von Anbietern traditioneller Werbeformen und Onlinewerbeleistern als die DAT.

Als Zwischenergebnis ist festzuhalten, dass die „Ausgliederung“ der Online-Werbung in ein eigenes Steuergesetz (DiStG 2020) aus verfassungsrechtlicher Sicht nicht dazu führen kann, die Online-Werbung völlig isoliert zu betrachten. Die Ausgliederung in ein eigenes Gesetz kann aufgrund der offenkundigen sachlichen Verflechtungen und Parallelen nicht dazu führen, die gleichheitsrechtlichen Überlegungen betreffend der – im Rahmen der Werbeabgabe erfassten – „klassischen“ Werbung und der Online-Werbung (die nunmehr der Digitalsteuer unterliegt) ins Leere laufen zu lassen. Die Online-Werbung wird nur bei „großen“ Online-Werbeleistern steuerlich erfasst. Im Vergleich zu Unternehmen mit „klassischen Werbeleistungen“, bei denen es keine vergleichbare Anknüpfung gibt, ist die Privilegierung „kleiner“ Online-Werbeleister nicht begründbar und daher verfassungsrechtlich problematisch. Die Privilegierung von („kleinen“) Online-Werbeunternehmen könnte auch als Beihilfenproblem angesehen werden.

3. Zur finanzverfassungsrechtlichen Einordnung der Digitalsteuer

Der vorliegende Gesetzesentwurf zum DiStG 2020 enthält **keine finanzverfassungsrechtliche Zuordnung (als ausschließliche Bundesabgabe oder als gemeinschaftliche Bundesabgabe)**. Am ehesten ließe sich die Digitalsteuer unter die Werbeabgabe subsumieren (§ 9 Abs 1 FAG 2017); auch hierin zeigt sich wieder der augenscheinliche, starke Zusammenhang zwischen Werbeabgabe und Digitalsteuer.

Aus dem Blickwinkel der Versteinerungstheorie betrachtet ist die Digitalsteuer nicht von dem Begriff der „Werbeabgabe“ erfasst (vgl auch VfGH 12. 10. 2017, E 2025/2016; *Thiele*, WerbeAbgG² § 1 Tz 57). Eine derartige Zuordnung ließe sich allenfalls aus einer intrasystematischen Fortentwicklung dieses Tatbestandes ableiten (vgl dazu *Kofler* in Rill-Schäffer¹⁰ § 7 F-VG Tz 8; *Ruppe* in *Korinek et al*, Bundesverfassungsrecht¹² § 7 F-VG Tz 7).

Die Nennung der neugeschaffenen Digitalsteuer im FAG 2017 oder eine Zuordnung im Materiengesetz wäre im Sinne der Klarheit und auch der legislatischen Vorsicht zu begrüßen. Dies entspricht auch der Vorgangsweise bei der Einführung der Stabilitätsabgabe oder der Flugabgabe (vgl Art 84 Z 2 Budgetbegleitgesetz 2011 BGBl I 2010/111).

4. Zum Grundtatbestand (§ 1 DiStG 2020)

Der Grundtatbestand von § 1 Abs 1 DiStG 2020 („*Der Digitalsteuer unterliegen Onlinewerbeleistungen, soweit sie von Onlinewerbeleistern im Inland gegen Entgelt erbracht werden.*“) ist an § 1 Abs 1 Werbeabgabegesetz 2000 angelehnt („*Der Werbeabgabe unterliegen Werbeleistungen, soweit sie im Inland gegen Entgelt erbracht werden.*“). Auf diese Parallelität weisen auch die Gesetzesmaterialien hin.

4.1. Zur Veröffentlichung von Online-Werbung

§ 1 Abs 2 WerbeAbgG konkretisiert **den Begriff der Werbeleistung** und stellt dabei (von Plakatwerbungen abgesehen) auf die „Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen“ in Druckwerken und in Hörfunk und Fernsehen ab. Damit ist der Tatbestand für die klassische Werbung sehr klar umrissen: **Es geht nicht um die inhaltliche Ausgestaltung einer Werbung, sondern es geht rein um die Veröffentlichung.**

§ 1 Abs 2 DiStG 2020 konkretisiert den Begriff der Onlinewerbeleistung (eigenständig) als „*Werbeeinschaltungen auf einer digitalen Schnittstelle, insbesondere in Form von Bannerwerbung, Suchmaschinenwerbung und vergleichbaren Werbeleistungen.*“ Das primäre Definitionsmerkmal der **Werbeeinschaltung auf einer digitalen Schnittstelle** ist weniger eindeutig in Bezug auf die Abgrenzung zur inhaltlichen Werbung, weil der angeführte Begriff – insbesondere wenn ein Bündel von Werbeleistungen erbracht wird – über die Veröffentlichung der Werbung hinausgeht und begrifflich jedenfalls auch die inhaltliche Erstellung der Werbung miteinbeziehen kann.

4.2. Online-Werbung beinhaltet idR Datenverwertung

Im Gegensatz zur „klassischen“ Werbung, bei der es um die Veröffentlichung von Werbebotschaften geht (so auch der Besteuerungsgegenstand), beinhaltet die Online-Werbung geradezu charakteristisch zwei verschiedene Komponenten:

- Bei der Online-Werbung geht es zwar auch um die „**Veröffentlichung**“, die Besonderheit der Online-Werbung (und damit der Wert der Dienstleistung) besteht jedoch in erster Linie in der **Zielgerichtetheit der Werbung**.
- Eine Online-Werbung wird daher neben der reinen Dienstleistung „Veröffentlichung“ auch in der Regel mit einer **Nutzung/Verwertung von „Userdaten“** verbunden sein.

Über die Online-Werbung kann man zielgerichtet jene User adressieren, die anhand bestimmter Kriterien vorselektiert werden. Es ist daher jedenfalls zu kurz gegriffen, wenn die Digitalsteuer (nur) auf das Moment der „Veröffentlichung“ abstellt und insbesondere jene Gestaltungen nicht erfasst, bei denen die technische Veröffentlichung von der Userdatenverwertung rechtlich und wirtschaftlich getrennt wird. Damit könnte der Tatbestand der Digitalsteuer von vorneherein ausgehöhlt werden, weil die reine Platzierung der Werbung (so der Gesetzeswortlaut) im Vergleich zur Datenverwertung völlig untergeordnet ist. ME sollte im Grundtatbestand ganz klar zum Ausdruck kommen, dass jedenfalls beide Komponenten von der Digitalsteuer erfasst sind, und zwar auch dann, wenn unterschiedliche Rechtsträger für Datenverwertung und Platzierung der Werbung auftreten. Der allgemeine Missbrauchstatbestand iSd § 22 BAO ist hier kein ausreichendes Mittel, um unerwünschte Gestaltungen hintanzuhalten (vgl. Erwägungsgrund 11a der DAT, der mE das Problem adressiert und mE unbefriedigend über Missbrauchsüberlegungen löst). Die Definition des § 1 Abs 2 DiStG 2020 könnte beispielsweise wie folgt ergänzt werden: „sowie die Nutzung und/oder Verwertung von personenbezogenen Daten für den Zweck der Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen auf einer digitalen Schnittstelle“.

4.3. Zu den einzelnen Begriffen

Der Begriff der „Werbeeinschaltung“ ist nach den Erläuterungen zum Ministerialentwurf dem WerbeAbgG entlehnt. Insofern dürften für die Interpretation dieses Begriffs jene Maßstäbe heranzuziehen sein, die auch für die Werbeabgabe ausschlaggebend sind. Eine Werbeeinschaltung kann folglich auch im Sinne der Digitalsteuer nur dann vorliegen, wenn nach Form, Größe, Aufmachung und Gestaltung in plakativer Weise auf Produkte oder Dienstleistungen hingewiesen wird (vgl. VwGH 16. 5. 1997, 94/11/0153; Thiele, WerbeAbgG² § 1 Tz 43). Die Erfüllung dieser Kriterien lässt sich va bei der „Bannerwerbung“ noch relativ klar messen, weil sie der klassischen Werbung in Print- und Rundfunkmedien noch am Ähnlichsten ist. Wann diese Kriterien jedoch bei der Suchmaschinenwerbung oder bei vergleichbaren Werbeleistungen erfüllt werden, lässt sich wohl nur schwer beurteilen, weil dem Nutzer nach außen hin mitunter gar nicht bewusst ist, dass er umworben wird.

Unter der „Suchmaschinenwerbung“ wird man am ehesten „Anzeigen“ oder „Ads“ verstehen können, die dem Nutzer eingeblendet werden, wenn er nach bestimmten Begriffen sucht (zB werden dem Nutzer

Angebote für Tennisschläger verschiedener Web-Shops angezeigt, wenn er nach Tennisschlägern in einer Suchmaschine sucht). Solche Anzeigen könnte man aber wohl bereits unter „Bannerwerbung“ subsumieren. Dann bliebe für den Begriff der „Suchmaschinenwerbung“ im Wesentlichen nur noch die bessere oder prominentere Platzierung in den Suchergebnissen (zB ein Web-Shop für Tennisausrüstung zahlt dafür, dass ein Link zu seinem Webshop in den Suchergebnissen an erster Stelle gereiht wird, wenn ein Nutzer nach Tennisschlägern sucht). Das dürfte mit dem Begriff der „Suchmaschinenwerbung“ wohl tatsächlich gemeint sein, zumal in den Erläuterungen zum Ministerialentwurf erwähnt wird, dass es ausreicht, wenn ein Link auf dem Gerät des Nutzers aufscheint. Wenn im Ministerialentwurf tatsächlich die bessere oder prominentere Platzierung in den Suchergebnissen gemeint ist, wäre eine gesetzliche Konkretisierung wünschenswert, weil hier keine Vergleichbarkeit mit dem Grundtatbestand der Werbeabgabe mehr gegeben ist.

Dies gilt noch umso mehr für den Begriff der „vergleichbaren“ Werbeleistung. Die Vergleichbarkeit ist ein objektiv sehr schwer zu messendes Kriterium. Bei einem weiten Begriffsverständnis ließe sich darunter selbst die Veräußerung von gesammelten Nutzerdaten an Dritte verstehen, um sie in der Folge für „analoge“ Werbezwecke zu verwenden. Zwar wird eine solche Werbeleistung tendenziell nicht vom Gesetzeszweck erfasst sein, eindeutig ist dies allerdings nicht. Auch hier erscheint daher eine gesetzliche Konkretisierung des Steuergegenstandes sinnvoll. In § 1 Abs 3 DiStG sieht der Entwurf zwar eine Verordnungsermächtigung des BMF vor, „vergleichbare Werbeleistungen“ festzulegen, insbesondere um deren Gleichbehandlung sicherzustellen und um technischen Entwicklungen Rechnung zu tragen. Diese lässt allerdings gerade wegen des weiten Begriffs der „Vergleichbarkeit“ einen sehr breiten Ermessensspielraum. Unter dem Aspekt des Determinierungsgebots erscheint das nicht unbedenklich (Art 7 und 18 Abs 1 B-VG), weil der BMF dadurch den Steuertatbestand und letztlich den Steuergegenstand relativ frei gestalten kann.

Keine weiteren Klarstellungen finden sich insbesondere auch zu (gegebenenfalls auf den Endnutzer zugeschnittene) Werbung in Apps oder anderen Formaten als sozialen Medien und Suchmaschinen (beispielsweise Streamingdiensten), wiewohl diese in der Praxis eine zusehends wichtigere Rolle einnehmen. Fraglich ist, ob diese unter den Begriff der „vergleichbaren“ Werbeleistung fallen, nachdem sich das Aufscheinen von Werbeangeboten in einem neuen Fenster innerhalb der App oder die Unterbrechung von Musik- und Videostreaming durch Werbeeinschaltungen von einem Werbebanner bzw einer Werbung in einer Suchmaschine unterscheiden. Auch diesbezüglich wäre eine Konkretisierung anzudenken.

4.4. Zur Inlandsdefinition

§ 1 Abs 1 Satz 2 DiStG sieht – im Vergleich zur Werbeabgabe – eine eigenständige Inlandsdefinition vor: *„Eine Onlinewerbeleistung gilt als im Inland erbracht, wenn sie auf dem Gerät eines Nutzers mit inländischer IP-Adresse erscheint und sich ihrem Inhalt und ihrer Gestaltung nach (auch) an inländische Nutzer richtet.“*

Die angeführte Inlandseigenschaft setzt somit zwei Tatbestandsmerkmale voraus, die kumulativ („und“) vorliegen müssen. Dies verwundert, weil nicht vorstellbar ist, dass sich eine nach ihrem Inhalt und ihrer Gestaltung an inländische Nutzer richtende Online-Werbung nicht automatisch auf zumindest einer

inländischen IP-Adresse erscheint. Im Hinblick auf das weitgefaste zweite Tatbestandsmerkmal ist das Abstellen auf zumindest eine inländische IP-Adresse nicht notwendig.

Die Werbeabgabe weist einen spezifischen Inlandsbegriff auf. Bei der „klassischen“ Werbung (inklusive Radio und Fernsehen) geht es darum, einen spezifischen inländischen Werbewert zu erfassen. Bei Fernsehwerbung unterliegen beispielsweise nur spezifische „Inlandswerbeblöcke“ ausländischer Fernsehsender der österreichischen Werbeabgabe. „Allgemeine“ Werbeschaltungen auf (zB) BBC unterliegen daher mangels spezifischen Inlandsbezuges nicht der Werbeabgabe und zwar auch dann nicht, wenn aufgrund eines inländischen Publikums tatsächlich ein Werbewert im Inland verwirklicht wird.

Das zweitgenannte Tatbestandsmerkmal von § 1 Abs 1 Satz 2 DiStG lehnt sich offenbar an die Werbeabgabe an. Nach dem (vorgeschlagenen) Gesetzestext ist es aber ausreichend, wenn sich die Online-Werbung (auch) an inländische Nutzer richtet. Die Bemessungsgrundlage der Digitalsteuer (§ 3 DiStG) stellt undifferenziert auf „das Entgelt“ ab, das der Onlinewerbeleister von seinem Auftraggeber erhält. Daher ist die Auslegung naheliegend, dass hier das gesamte Entgelt gemeint ist und damit auch jene Online-Werbung erfasst ist, die die ausländischen Nutzer betrifft, wenn sich die Online-Werbung auf in- und ausländische Nutzer bezieht. In dieser Auslegungsvariante würde Online-Werbung von ausländischen Unternehmen an ausländische Nutzer der österreichischen Digitalsteuer unterliegen, solange sich die Online-Werbung (auch) an die inländischen Nutzer richtet. Eine derartige Ausgestaltung könnte mangels unzureichender inländischer Anknüpfung völkerrechtlich und europarechtlich problematisch sein, weil insbesondere ausländische Unternehmen von der Digitalsteuer auf ausländische Nutzer betroffen sein sollten (zum vergleichbaren Problem bei der Glücksspielabgabe auf Glücksspiel ohne Einsatz in mehreren Ländern vgl ausführlich *Kirchmayr/Schaunig, Glücksspielbezogene Abgaben und Digitalisierung, in Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler/Ehrke-Rabel (Hrsg), Digitalisierung im Konzernsteuerrecht (2018) 100 ff).*

ME sollte die Inlandsdefinition der Digitalsteuer mit jener der Werbeabgabe gleichgeschaltet sein: Es ist mE ausreichend, wenn die Onlinewerbeleistung „sich ihrem Inhalt und ihrer Gestaltung nach an inländische Nutzer richtet“. In den Gesetzesmaterialien könnte klargestellt werden, dass bei einer Orientierung an Nutzer mehrerer Länder die Digitalsteuer in Bezug auf den Österreich-Anteil anfällt. Diese Lösung würde auch dem Inlandsbegriff der Werbeabgabe entsprechen (vgl dazu *Kirchmayr in Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler/Ehrke-Rabel (Hrsg), Digitalisierung im Konzernsteuerrecht (2018) 74ff.*).

5. Zur Bemessungsgrundlage (§ 3 DiStG 2020)

Bemessungsgrundlage soll gem § 3 Abs 1 DiStG wie nach § 2 Abs 1 WerbeAbgG das Entgelt sein. Hier wird daher wohl auch das (Netto-)Entgelt iSd § 4 UStG gemeint sein. Daher wäre (wie in § 2 Abs 1 WerbeAbgG) in § 3 Abs 1 DiStG ein Verweis auf § 4 UStG angebracht.

6. Zur Finanzierung des Transformationsprozesses österreichischer Medienunternehmen

In den Schlussbestimmungen findet sich die explizite Regelung (§ 8 Abs 4 DiStG), wonach „aus dem Aufkommen der Digitalsteuer [...] jährlich MEUR 15 zur Finanzierung des digitalen Transformationsprozesses österreichischer Medienunternehmen einzusetzen [sind]“. In Abhängigkeit von der finanzausgleichsrechtlichen Einordnung der Digitalsteuer würde – bei einer Qualifikation der Digitalsteuer als gemeinschaftliche Bundesabgabe (wie die Werbeabgabe) – ein „dunkelgrauer“ Finanzausgleich verwirklicht werden, weil mehr als die Hälfte des Aufkommens zu verwenden ist, bevor das Aufkommen zwischen Bund, Länder und Gemeinden zu verteilen ist.

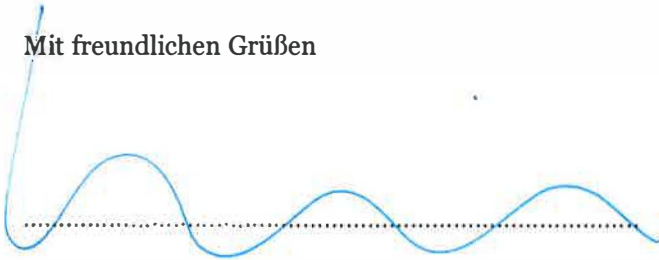
In europarechtlicher Hinsicht ist die angeführte Regelung doppelt problematisch:

- Die ausdrückliche Bezugnahme der Förderung „österreichischer“ Medienunternehmen (und damit den Ausschluss ausländischer, insbesondere in anderen Mitgliedstaaten der EU ansässiger Medienunternehmen) ist eine – gemessen an den gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheiten – **diskriminierende Vorschrift**.
- Darüber hinaus ist die ausdrückliche Bezugnahme auf „**Medienunternehmen**“ im Hinblick auf das europarechtlich verankerte **Beihilfenverbot** problematisch. Die Gesetzesmaterialien nennen hier keine (ggf notwendigen) flankierenden Maßnahmen. Auch ist keine Begründung für diese selektive Bevorzugung österreichischer Medienunternehmen genannt, wie dies für die Zulässigkeit von Beihilfen europarechtlich geboten wäre.

In demokratiepolitischer Hinsicht ist eine punktuelle und weitgehend freihändig gewährte Förderung von Medienunternehmen problematisch. Medienunternehmen und Politik stehen in einem notwendigen Spannungsverhältnis. Denkt man an die unzähligen, unleidigen Werbeschaltungen verschiedenster politischer Einrichtungen in Zeitungen (finanziert durch Steuergeld [!]), gewinnt man den Eindruck, dass hier nicht die Information im Vordergrund steht, sondern ein das jeweilige Medienunternehmen begünstigendes Verhältnis. Dies kann wiederum in Einzelfällen auch auf die Berichterstattung durchschlagen. Der Gesetzestext der Digitalsteuer lässt völlig offen, wer unter welchen Voraussetzungen welche Mittel erhält, und erlaubt daher – wie bei Förderungen üblich – große Gestaltungsspielräume, die aber gerade bei Medienunternehmen demokratiepolitisch äußerst problematisch sind. Eine Förderung von Medienunternehmen abseits klarer gesetzlicher Vorgaben (wer bekommt was auf Grundlage welcher Entscheidungskriterien) ist abzulehnen. Es wäre mE sinnvoller, den Steuersatz für die Werbeabgabe zB auf 3 % zu senken, damit alle betroffenen Medienunternehmen profitieren.

Ich hoffe mit diesen Informationen gedient zu haben. Für Rückfragen stehe ich Ihnen gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen



Univ.-Prof. Dr. Sabine Kirchmayr-Schliesselberger