

An das  
Bundesministerium für Finanzen  
Johannesgasse 5  
1010 Wien

E-Mail: [e-recht@bmf.gv.at](mailto:e-recht@bmf.gv.at), [begutachtungsverfahren@parlament.gv.at](mailto:begutachtungsverfahren@parlament.gv.at)

Wien, am 7. Mai 2019

**ISPA STELLUNGNAHME IM RAHMEN DER ÖFFENTLICHEN KONSULTATION DES  
BUNDESMINISTERIUMS FÜR FINANZEN BETREFFEND DAS BUNDESGESETZ, MIT DEM  
DAS DIGITALSTEUERGESETZ 2020 ERLASSEN UND DAS UMSATZSTEUERGESETZ 1994  
GEÄNDERT WIRD**

Sehr geehrte Damen und Herren,

die ISPA erlaubt sich, in Zusammenhang mit der öffentlichen Konsultation des Bundesministeriums für Finanzen betreffend das Bundesgesetz, mit dem das Digitalsteuergesetz 2020 erlassen und das Umsatzsteuergesetz 1994 geändert wird wie folgt Stellung zu nehmen:

Die ISPA weist darauf hin, dass aufgrund der Unbestimmtheit zahlreicher Gesetzesbegriffe eine genaue Evaluierung des Entwurfs erschwert wird und darüber hinaus ein Verstoß gegen das Determinierungsgebot vorliegt. Ferner liefert die Erhebung der IP-Adresse keine verlässlichen Angaben zum Standort eines Endgeräts und erscheint daher zur Bestimmung des Inlandsbezugs der steuerpflichtigen Leistungen ungeeignet. Vielmehr soll sich nach Ansicht der ISPA die Besteuerung von Onlinewerbeleistungen nach denselben Grundsätzen wie die bisherige Werbeabgabe richten. Ferner stellen die Erhebung und Aufbewahrung der unverkürzten IP-Adresse einen unverhältnismäßigen Eingriff in das Recht auf Datenschutz und Privatsphäre dar. Zudem spricht sich die ISPA klar gegen eine Querfinanzierung österreichischer Medienunternehmen durch sämtliche österreichische Werbetreibende aus und macht darauf aufmerksam, dass eine Abgabe auf Onlinewerbeleistungen in erster Linie der heimischen Wirtschaft schadet. Darüber hinaus handelt es sich nach Ansicht der ISPA bei der angedachten Haftung von Online-Plattformen für die im Rahmen der von diesen vermittelten Lieferungen und sonstigen Leistungen anfallenden Umsatzsteuer um eine überschießende und unverhältnismäßige Maßnahme. Abschließend möchte die ISPA darauf aufmerksam machen, dass die Behandlung digitaler Geschäftsmodelle eines überlegten, internationalen Ansatzes bedarf.

## 1) Die Unbestimmtheit zahlreicher Gesetzesbegriffe erschwert eine genaue Evaluierung und widerspricht dem Determinierungsgebot

Mit dem vorliegenden Gesetzesentwurf möchte der Gesetzgeber eine neue Abgabe für Werbeeinschaltungen auf einer digitalen Schnittstelle einführen (Onlinewerbeleistungen) sofern diese als im Inland erbracht erachtet werden. Der Entwurf definiert den Inlandsbezug durch zwei kumulativ zu erfüllenden Kriterien. Zum einen muss die jeweilige Onlinewerbeleistung auf dem Gerät einer Nutzerin bzw. eines Nutzers im Inland aufscheinen. Dies soll gemäß dem Entwurf dann der Fall sein, wenn dem Gerät eine „inländische“ IP-Adresse zugeteilt wird. Zum anderen muss sich die Onlinewerbeleistung auch ihrem Inhalt und ihrer Gestaltung nach (auch) an inländische Nutzerinnen und Nutzer richten.

Zunächst ist festzuhalten, dass diese beiden Kriterien – ebenso wie zahlreiche weitere Details des Gesetzesentwurfs - näherer Auslegung durch den Gesetzgeber bedürfen und eine genaue Evaluierung der möglichen Auswirkungen daher nicht abschließend möglich ist. Zum einen ist unklar, anhand welcher Kriterien bestimmt werden soll, ob eine IP-Adresse als „inländisch“ zu werten ist. Die naheliegendste Interpretation wäre, dass es sich dabei um eine von einem österreichischen Access-Provider zugeteilte IP-Adresse handeln soll. Dies wäre jedoch jedenfalls durch den Gesetzgeber klarzustellen.

Hinsichtlich des zweiten Kriteriums wiederum erscheint die konkrete Definition der Wortfolge „ihrem Inhalt und ihrer Gestaltung nach (auch) an inländische Nutzer richten“ unklar. Diese lässt sowohl die Interpretation zu, wonach ein konkreter Österreichbezug im Inhalt und der Gestaltung der Werbung vorhanden sein muss, etwa durch die sprachliche Gestaltung oder aufgrund der Tatsache, dass es sich bei dem Auftraggeber um ein am österreichischen Markt tätiges Unternehmen handelt. Andererseits könnte es jedoch auch ausreichen, dass ein beworbenes Produkt oder eine Dienstleistung in Österreich lediglich erwerbbar ist. Insbesondere bei Online-Dienstleistungen, welche oft weltweit angeboten werden, ist es fraglich inwiefern ein Bewerben dieser Dienstleistungen auch an inländische Nutzerinnen und Nutzer gerichtet ist. Es folgt daraus, dass je nach Definition enorme Auswirkungen auf den Umfang der Werbeleistungen, welche von diesem Gesetz erfasst werden sollen zu erwarten sind. Daneben hängt auch der Aufwand für die technische Umsetzung der steuerrechtlichen Aufzeichnungspflicht von der Auslegung dieses Kriteriums ab.

Eine solche Ungenauigkeit hinsichtlich entscheidender Merkmale des Gesetzes läuft nach Ansicht der ISPA dem Determinierungsgebot in Art 18 Abs. 1 B-VG sowie der hierzu ergangenen Rechtsprechung des VfGH zuwider, wonach ein Gesetz bereits sämtliche wesentliche Inhalte und Voraussetzungen für behördliches Handeln (idF die Abgabenerhebung) festzulegen hat.<sup>1</sup> Hieraus folgt auch, dass die dem Bundesminister für Finanzen in diesem Zusammenhang übertragene Verordnungsermächtigung zur Bestimmung näherer Regelungen zur Abgabenerhebung dem aus Art 18 Abs. 2 B-VG ableitbaren Prinzip der Vorausbestimmung des Verordnungsinhaltes widerspricht, da bereits die Umschreibung des Abgabebetstands auf den sich diese Verordnungsermächtigung bezieht nicht ausreichend konkret ist. Damit würde dem

<sup>1</sup> Vgl u.a. VfGH VfSlg. 8813/1980, 9226/1981, 9606/1983

Verordnungsgeber im Rahmen der Festlegung der technischen Umsetzung eine quasi supplierende Aufgabe zukommen, welche klar mit Artikel 18 Abs. 1 u. 2 B-VG im Widerspruch steht.<sup>2</sup> Ferner ist darauf hinzuweisen, dass, da es sich bei dem Gesetz wie noch näher ausgeführt wird je nach Auslegung um einen sensiblen Grundrechtseingriff handelt, dieser Eingriffstatbestand besonders deutlich umschrieben werden muss.<sup>3</sup> Dies dient sowohl der Zugänglichkeit als auch der Vorhersehbarkeit des Gesetzes für die Betroffenen.

Die ISPA fordert daher, dass der Gesetzgeber die Abgabentatbestände näher konkretisiert, da andernfalls von einer Verfassungswidrigkeit des Gesetzes ausgegangen werden muss.

## **2) Die Bestimmung des Inlandsbezugs anhand der IP-Adresse ist nur beschränkt möglich**

Hinsichtlich der Erhebung der IP-Adresse als entscheidendes Kriterium zu Bestimmung des Abgabentatbestands möchte die ISPA darauf aufmerksam machen, dass bereits der Verwaltungsgerichtshof in einem Verfahren welches sich mit der Abgabenerhebung auf Online-Glückspiel befasste darauf hingewiesen hat, dass die Erhebung der IP-Adresse keinen eindeutigen Rückschluss auf den Inlandsbezug zulasse.<sup>4</sup> Diese kann daher lediglich als Indiz verwendet werden, wobei ihr die gleiche Bedeutung zukommt wie andere, vom jeweiligen Nutzer selbst angegebene Daten zum Wohnort.<sup>5</sup>

Als Veranschaulichung für die Ungenauigkeit der Erhebung des Standorts mittels der IP-Adresse dient etwa die Nutzung von Mobiltelefonen im EU-Ausland. Speziell seitdem Roaming-Gebühren abgeschafft wurden, werden Smartphones und Tablets mit Verträgen mit heimischen Mobilfunkanbietern verstärkt auch im Ausland genutzt. Dem jeweiligen Betreiber der digitalen Schnittstelle, etwa einer Website auf der Onlinewerbeleistungen erbracht werden, wird jedoch weiterhin die vom österreichischen Mobilfunkanbieter vergebene IP-Adresse als öffentliche IP-Adresse angezeigt, obwohl sich das Endgerät im Ausland befindet. Zusammen mit dem konträren Fall von jenen Endgeräten, welche sich zwar in Österreich befinden, jedoch eine ausländische IP-Adresse anführen führt dies bereits zu einer beträchtlichen Unschärfe in der Erhebung. Diese wird weiter erhöht durch die ansteigende Nutzung von Sicherheits- und Verschlüsselungstechnologien wie Virtual Private Networks (VPNs), mittels derer Nutzerinnen und Nutzer durch einen Proxy auf jene elektronischen Schnittstellen, auf welchen die Werbedienstleistung ausgespielt wird, zugreifen, um so unerlaubte Interaktionen mit deren Endgeräten zu verhindern. Die jeweilige IP-Adresse, welche demnach erhoben werden würde, bezieht sich auf die des verwendeten Proxys wobei und nicht jene des genutzten Endgeräts.

Es zeigt sich somit, dass die Erhebung der IP-Adresse nicht den erhofften Zweck einer genauen Bestimmung des Standorts des Endgeräts erfüllt. Angesichts dessen, sowie der damit verbundenen grundrechtlichen Bedenken, welche noch näher ausgeführt werden, fordert die ISPA,

<sup>2</sup> Vgl. u.a. VfGH VfSlg. 14.512/1996, 16.902/2003, 17.476/2005

<sup>3</sup> VfGH VfSlg. 10.737/1985, 11.455/1987

<sup>4</sup> VwGH 20.11.2014 2013/16/0085

<sup>5</sup> Ibid.

dass die entsprechende Gesetzespassage wonach der Inlandsbezug anhand der IP-Adresse des jeweiligen Endgeräts bestimmt werden soll aus dem Entwurf entfernt wird.

### 3) Die Besteuerung von Onlinewerbeleistungen soll nach denselben Grundsätzen wie die bisherige Werbeabgabe erfolgen

Gemäß dem aus dem Gleichheitssatz in Art 7 B-VG durch den VfGH abgeleiteten Sachlichkeitsgebot ist der Gesetzgeber dazu aufgefordert, die Umschreibung und Ausgestaltung des entsprechenden steuerrechtlichen Abgabentatbestands so auszuführen, dass eventuell sich daraus ergebende Ungleichheiten gegenüber anderen Sachverhalten sachlich rechtfertigbar sind.<sup>6</sup> Es erscheint in diesem Zusammenhang fraglich, ob die Aufstellung gänzlich neuer Kriterien für Onlinewerbeleistungen gegenüber jenen für traditionelle Werbeleistungen sachlich gerechtfertigt ist. Insbesondere erscheint es unsachlich, im Rahmen der Online-Werbung auf das Erscheinen einer Werbeleistung auf dem Endgerät eines Nutzers abzustellen während bei traditioneller Werbung auf die Ausrichtung der Werbeleistung abgestellt wurde, unabhängig ob diese auch tatsächlich im Inland konsumiert wurde. Eher erscheint es naheliegender, für die Abgabe auf Onlinewerbeleistungen dieselben Kriterien zur Bestimmung des Inlandsbezugs heranzuziehen wie bisher für traditionelle Werbeleistungen auf Grundlage des Werbeabgabengesetzes 2000. Dies würde auch der Intention des Gesetzgebers entsprechen der in den Erläuternden Bemerkungen (EB) zu § 1 DiStG-E festhält für Onlinewerbeleistungen das bereits bestehende Konzept übernehmen zu wollen.

Dementsprechend würden hierunter zum einen jene Onlinewerbeleistungen fallen welche auf .at-Top-Level-Domains aufscheinen, da - wie auch bei inländischen Zeitungen, TV- oder Radioprogrammen – angenommen werden kann, dass stets auf eine Verbreitung im Inland abgezielt wird. Andererseits fallen Onlinewerbeleistungen von Onlinewerbeleistern darunter, sofern diese durch den Einsatz von Geo-Targeting an österreichische Nutzerinnen und Nutzer gerichtet werden. Bei den Onlinewerbeleistungen auf jenen Plattformen, welche vom Gesetzesentwurf erfasst werden sollen, handelt es sich genau um solche zielgerichteten Werbungen („targeted ads“). Bei diesen ist jedoch bereits aus dem jeweiligen Werbeauftrag ersichtlich, an welche Zielgruppe der Auftraggeber sich wenden möchte. Ob ein Inlandsbezug vorliegt kann daher in der Regel bereits hieraus bestimmt werden.

Analog zum Werbeabgabengesetz 2000 soll gemäß dem Gesetzesentwurf als Bemessungsgrundlage das Entgelt dienen, welches der Onlinewerbeleister vom jeweiligen Auftraggeber erhält.<sup>7</sup> Daraus folgt, dass es zur Erhebung der Steuer bereits ausreicht, jene Werbeaufträge, welche sich an österreichische Nutzerinnen und Nutzer richten als Grundlage heranzuziehen. Hierfür wäre wie bereits in Punkt 1 gefordert, eine nähere Definition des zweiten Kriteriums notwendig. Unerheblich sollte sein, ob die jeweilige Werbeleistung tatsächlich auf einem österreichischen Endgerät aufscheint, da sich die Werbeabgabe auch bislang nach der jeweiligen Werbeleistung und nicht nach dem Aufenthaltsort der Konsumentinnen und Konsumenten

<sup>6</sup> VfGH VfSlg.2956/1956, 8169/1977, 8457/1978

<sup>7</sup> § 3 DiStG-E

gerichtet hat. Ferner ist anzunehmen, dass eine an österreichische Nutzerinnen und Nutzer gerichtete Online-Werbeleistung aufgrund von geo-targeting auch auf zumindest einem Endgerät in Österreich aufscheint, wodurch auch bereits auf Grundlage des aktuellen Entwurfs die Abgabepflicht ausgelöst werden würde. Zu unterscheiden ist die steuerpflichtige Leistung damit beispielsweise von jener im Online-Glückspiel, bei der auf das von dem jeweiligen Nutzer eingesetzte Geld abgestellt wird und es daher notwendig ist zu erheben, ob die Teilnahme des jeweiligen Nutzers vom Inland aus erfolgt, da sich die Bemessungsgrundlage erst aus der Summe dieser Wetteinsätze ergibt.<sup>8</sup>

Daneben ist darauf hinzuweisen, dass im Zusammenhang mit Werbung in klassischen Medien bislang davon ausgegangen wurde, dass keine Werbegabe zu leisten ist, wenn nicht zumindest 25% der Werbeleistung auf das Inland gerichtet sind, selbst wenn sich im Inland tatsächlich eine Werbewirkung einstellt.<sup>9</sup> Auch dies spricht dafür, dass auf die tatsächliche Ausrichtung der Werbeleistung welche in der Regel aus dem Werbeauftrag ersichtlich ist abzustellen ist und nicht auf das tatsächliche Aufscheinen der Werbung auf einem Endgerät im Inland. Lediglich im Zusammenhang mit Onlinewerbeleistungen die sich potentiell an mehrere Länder richtet müsste der jeweilige Inlandsanteil einer solchen Werbeleistung durch den Onlinewerbeleistenden herausgerechnet werden. Die ISPA spricht sich jedoch dafür aus, dass die Art und Weise wie dies durch den Werbeleistenden nachgewiesen wird dem Unternehmen überlassen bleibt solange hierdurch der Indizienbeweis als erfüllt angesehen werden kann.

Der Gesetzesentwurf weist ferner darauf hin, auf dem Vorschlag der Europäischen Kommission für eine Digital Services Tax-Richtlinie aufzubauen. Offenbar wurde auch die Verpflichtung zur Erhebung der IP-Adresse daraus übernommen. Hierzu muss jedoch festgehalten werden, dass der Vorschlag der Kommission einen weitaus weiteren Anwendungsbereich hatte und speziell auf „user value creation“ basierte. Daher war es notwendig eine Methode zur Erhebung der Anzahl der Interaktionen mit Nutzerinnen und Nutzer im jeweiligen Mitgliedstaat festzulegen da dies als Bemessungsgrundlage verwendet werden sollte.<sup>10</sup> Dem österreichischen Entwurf liegt jedoch wie dargelegt das Entgelt für die jeweilige Werbeauftragserteilung mit Inlandsbezug als Bemessungsgrundlage zugrunde.

Aus den dargelegten Argumenten folgt nach Ansicht der ISPA eindeutig, dass sofern der Gesetzgeber eine Werbeabgabe auf Online-Werbeleistungen einführen möchte, sich diese nach den Kriterien der bisherigen Werbeabgabe zu richten hat. Ein ausschließlich auf den Inhalt des jeweiligen Auftrags abstellendes Steuerverfahren würde auch dem Ziel des Gesetzes nach einer „möglichst unkomplizierten Pauschalbesteuerung mit automatisierten Verfahren“ Rechnung tragen.

---

<sup>8</sup> Vgl § 33 TP 17 Gebührengesetz 1957

<sup>9</sup> Erlass des Bundesministers für Finanzen vom 15.06.2000, 14 0607/1-IV/14/00

<sup>10</sup> Europäische Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen' COM(2018) 148 final, ErwGr 28, 29



#### **4) Die Erhebung und Aufbewahrung der gesamten IP-Adresse stellt einen unverhältnismäßigen Eingriff in das Recht auf Datenschutz und Privatsphäre dar**

Sofern der Gesetzgeber die Erhebung der IP-Adresse weiterhin als zur Identifizierung des Standorts eines Endgeräts notwendig erachtet möchte die ISPA zudem auf die diesbezüglichen grundrechtlichen Bedenken eingehen. Zunächst ist festzuhalten, dass es sich bei einer IP-Adresse um ein personenbezogenes Datum handelt, selbst wenn wie im Fall einer dynamischen IP-Adresse der Personenbezug erst durch den Access-Provider hergestellt werden kann.<sup>11</sup> Zudem folgt aus §§ 6 DiStG-E iVm 132 BAO, dass unter dem angedachten Regime IP-Adressen nicht nur zur Bestimmung des Inlandsbezugs zu erheben, sondern, dass diese im Rahmen der steuerrechtlichen Aufzeichnungspflicht auch für sieben Jahre aufzubewahren wären um nachzuweisen, welche Online-Werbeleistungen in welchem Ausmaß auf Endgeräten mit „inländischer“ IP-Adresse erschienen sind. Sowohl die Erhebung als auch die Speicherung der IP-Adresse stellen einen Eingriff in das Recht auf Achtung der Privatsphäre in Artikel 8 EMRK und Artikel 7 GRC sowie auch das Recht auf Datenschutz gemäß Artikel 8 GRC dar.

Es ist in diesem Zusammenhang darauf hinzuweisen, dass zwar auch bisher bereits IP-Adressen im Rahmen der Erbringung von Onlinewerbeleistungen erhoben werden, um Nutzerinnen und Nutzer auf diese zugeschnittenen Werbungen zu bieten, jedoch werden die IP-Adressen dabei niemals zusammen mit anderen personenbezogenen Daten gespeichert. Speziell werden keine Aufzeichnungen darüber geführt, welche Werbeleistungen an eine bestimmte IP-Adresse in der Vergangenheit ausgespielt wurden. Darüber hinaus wird es dem Besucher bzw. der Besucherin einer Website freigestellt, jederzeit der Erhebung der IP-Adresse zu widersprechen.

Zur verpflichtenden Erhebung der IP-Adresse wäre daher in jedem Fall eine zusätzliche entsprechende Rechtsgrundlage notwendig. Hinsichtlich des Rechts auf Datenschutz ist dabei auf die Vorgaben der Datenschutzgrundverordnung (DSGVO) hinzuweisen. Gemäß Art 6 (1) (c) DSGVO, ist demnach die Verarbeitung von personenbezogenen Daten unter anderem auf Grundlage einer rechtlichen Verpflichtung zulässig welcher der Verantwortliche unterliegt. Eine solche Verpflichtung kann sich entweder direkt aus dem Unionsrecht oder aber wie in diesem Fall aufgrund eines nationalen Gesetzes ergeben. Das entsprechende Gesetz muss jedoch darüber hinaus auch nähere Konkretisierungen treffen, um zu gewährleisten, dass die Verarbeitung rechtmäßig und nach Treu und Glauben erfolgt.<sup>12</sup> Dies ist hier jedenfalls nicht der Fall, da das Gesetz jegliche datenschutzrechtlichen Vorgaben vermissen lässt. Darüber hinaus muss das Gesetz ein im öffentlichen Recht liegendes Ziel verfolgen und in einem angemessenen Verhältnis zu diesem Ziel stehen. Zwar handelt es sich bei Steuererhebung um ein öffentliches Interesse welches sowohl in der Verordnung selbst genannt wird, wenn auch in Bezug auf die Beschränkung der Betroffenenrechte in Artikel 23 (1) (e), als auch unter die Eingriffsziele in Artikel 8 EMRK subsumierbar ist, jedoch muss der Eingriff dennoch zur Erreichung dieses Ziels auch notwendig und verhältnismäßig sein. Wie bereits dargelegt, stellt sich die Frage ob die Erhebung und Aufbewahrung der IP-Adresse angesichts der Alternativen zur Bestimmung des Inlandsbezugs,

<sup>11</sup> EuGH 19.10.2016, C-582/14 *Patrick Breyer v Bundesrepublik Deutschland*

<sup>12</sup> Art 6 (3) DSGVO

welche einen weniger invasiven Eingriff in die Grundrechte mit sich bringen würden, überhaupt notwendig zur Erreichung des Ziels ist.

Vielmehr ist jedoch auch darauf hinzuweisen, dass es sich speziell bei der verpflichtenden Aufbewahrung der IP-Adressen in Verbindung mit den an diese ausgespielten Werbungen um einen äußerst intensiven Eingriff in das Recht auf Datenschutz sowie das Recht auf Privatsphäre handelt, der in keinem Verhältnis zum erzielten Zweck steht. Dabei muss berücksichtigt werden, dass die jeweilige IP-Adresse in Verbindung mit der jeweils ausgespielten Werbeeinschaltung erhoben bzw. gespeichert werden müsste. Angesichts der Tatsache, dass es sich bei Online-Werbung in aller Regel um targeted advertising handelt, können aus den jeweiligen Verbindungen zwischen IP-Adresse und der angezeigten Werbung äußerst detailreiche Rückschlüsse auf das Privatleben des Einzelnen geschlossen werden. Etwa kann die jeweilige Werbung Rückschlüsse über den Gesundheitszustand, die religiöse bzw. politische Zugehörigkeit oder aber auch die sexuelle Orientierung geben. Dabei wird speziell über einen Zeitraum von sieben Jahren die Erstellung eines detailreichen Profils der betroffenen Personen ermöglicht, welches einen erheblichen Eingriff in das Recht auf Achtung der Privatsphäre darstellt, vergleichbar mit jenem im Zusammenhang mit der vom EuGH aufgehobenen Vorratsdatenspeicherung von Kommunikationsdaten.<sup>13</sup>

Der EuGH hat in seiner entsprechenden Rechtsprechung mehrfach festgehalten, dass angesichts der Schwere des Grundrechtseingriffs in einem solchen Fall selbst die Verfolgung schwerer Straftaten nicht die Speicherung der Daten sämtlicher Nutzerinnen und Nutzer rechtfertigt. Dabei ist jedoch darauf hinzuweisen, dass selbst auf Grundlage der aufgehobenen Richtlinie über die Vorratsdatenspeicherung<sup>14</sup> die jeweiligen Daten maximal zwei Jahre aufbewahrt werden durften. Daraus folgt, dass eine verpflichtende Aufbewahrung der personenbezogenen Daten für einen Zeitraum von sieben Jahren und lediglich zum Nachweis über eine Abgabeverpflichtung, die an einzelne Unternehmen gerichtet ist, keinesfalls als verhältnismäßig erachtet werden kann. Aus diesem Grund handelt es sich bei der gesetzlichen Verpflichtung zur Erhebung sowie insbesondere zur Aufbewahrung der IP-Adressen um kein Gesetz welches den Anforderungen des Art 6 (3) DSGVO entspricht. Zudem würde das Gesetz in der vorliegenden Form auch einen klaren Verstoß gegen das Recht auf Achtung der Privatsphäre in Artikel 8 EMRK bedeuten.

Bereits in der Vergangenheit wurde auch vom österreichischen Verfassungsgerichtshof hinsichtlich Eingriffen in die Privatsphäre aus Gründen der Abgabenerhebung entschieden, dass es sich um einen unzulässigen Eingriff in die Privatsphäre handelt wenn Unternehmen verpflichtet werden zu Steuerzwecken zusätzliche Details zu ihren Kundinnen und Kunden (hier bezüglich des Anmietens von Programmträgern und Filmen) aufzubewahren und an die Behörde auf Nachfrage offenzulegen, wenn dies zur Erreichung des Steuerzwecks nicht notwendig ist. Der VfGH weist dabei darauf hin, dass in der Regel der Besteuerung auf Grundlage der jeweiligen Leistung des Unternehmers der Vorzug zu geben ist, welche nicht erfordert im Detail festzuhalten, an wen die jeweilige Leistung erbracht wurde.<sup>15</sup>

<sup>13</sup> EuGH 21.12.2016, C-203/15 Rs *Tele 2 / Watson* Rz 99

<sup>14</sup> Richtlinie 2006/24/EG über die Vorratsspeicherung von Daten

<sup>15</sup> VfGH Vfslg. 12689/1991

Hinsichtlich einer anonymisierten Erhebung der IP-Adresse begrüßt die ISPA grundsätzlich, dass das Bundesministerium für Finanzen in einer ersten Reaktion bereits positiv auf den Vorschlag einer solchen Lösung reagiert hat da hierdurch datenschutzrechtliche Bedenken grundsätzlich ausgeräumt werden könnten. Eine entsprechende Gesetzesbestimmung, welche eine solche anonymisierte Erhebung und Verarbeitung vorschreibt, würde ferner auch dem vom Gesetzgeber zitierten Richtlinienentwurf der EU-Kommission entsprechen. Denn gemäß Artikel 5 (6) des Richtlinienentwurfs soll jedenfalls verhindert werden, dass die aufbewahrten Daten eine Identifizierung des Nutzers bzw. der Nutzerin ermöglichen. Da es sich bei dynamischen IP-Adressen um personenbezogene Daten handelt die eine Identifizierung – wenn auch unter Zuhilfenahme Dritter – ermöglicht, würde die Erhebung und Aufbewahrung der gesamten IP-Adresse jedenfalls dieser Bestimmung widersprechen.

Es muss jedoch darauf hingewiesen werden, dass in jenen Fällen, in welchen Onlinewerbeleistungen auf Dritt-Webseiten erbracht werden, die IP-Adresse zunächst durch den Webseitenbetreiber erhoben werden müsste welche dann an den Onlinewerbeleister weitergeleitet wird. Eine Anonymisierung bereit bei der Erhebung müsste folglich von sämtlichen Betreibern der Webseiten, welche auf diesen Platz für Onlinewerbeleistungen zur Verfügung stellen, vorgenommen werden, wobei eine solche Verpflichtung klar außerhalb des Anwendungsbereichs des geplanten Gesetzes läge. Darüber ist darauf hinzuweisen, dass nur der Onlinewerbeleister die IP-Adresse mit der entsprechenden Werbeleistung zusammenführen kann, welche der Abgabenerhebung zugrunde liegt. Aus diesen Gründen ist die ISPA der Ansicht, dass eine gänzlich anonymisierte Erhebung und Speicherung der IP-Adressen zweifelhaft erscheint. Sofern jedoch die IP-Adressen erst auf Ebene des Onlinewerbeleisters anonymisiert werden würden die ausgeführten datenschutzrechtlichen Bedenken dem Grunde nach bestehen bleiben weshalb diese jedenfalls zu berücksichtigen sind.

#### **5) Eine Querfinanzierung österreichischer Medienunternehmen auf Kosten der heimischen Wirtschaft ist abzulehnen**

Gemäß den Erläuternden Bemerkungen zum Gesetzesentwurf soll mithilfe der zusätzlichen Steuereinnahmen jährlich der digitale Transformationsprozess österreichischer Medienunternehmen mit EUR 15 Mio. gefördert werden. Weder aus dem Gesetzestext noch aus den EB ist jedoch ersichtlich, nach welchen Kriterien sich die Aufteilung dieser Förderung zu richten hätte. Es ist insbesondere fraglich, welche Investitionen als förderbar im Sinne der „Finanzierung des digitalen Transformationsprozesses“ zu werten sind. Eine genaue Aufstellung von Kriterien wäre jedoch erforderlich, um sicherzustellen, dass diese Förderungen auch tatsächlich innovativen und zukunftsorientierten Geschäftsmodellen zugutekommen und nicht veraltete Geschäftsmodelle künstlich am Leben erhalten werden.

In diesem Zusammenhang muss jedoch auch darauf hingewiesen werden, dass die entsprechenden Mittel zwar von den jeweiligen Onlinewerbeleistern als Abgabeschuldner erbracht werden, jedoch von diesen, wie im geschäftlichen Verkehr üblich, an den jeweiligen Werbeauftraggeber weiterverrechnet werden. Daraus folgt, dass die zusätzlich erhobenen



Abgaben, welche österreichischen Medienunternehmen zugutekommen sollen, nicht von den in den Erläuternden Bemerkungen als „Internetgiganten“ bezeichneten US-amerikanischen Unternehmen stammen werden, sondern von sämtlichen Unternehmen, welche Werbeleistungen in Auftrag geben die vom vorliegenden Gesetz erfasst werden sollen.

Da es sich dabei um an inländische Nutzerinnen und Nutzer gerichtete Werbeleistungen handelt ist es offensichtlich, dass die betroffenen Unternehmen in der Regel heimische Wirtschaftstreibende sein werden, welche für die zusätzliche Förderung der Medienunternehmen aufzukommen haben. Folglich handelt es sich bei dem vorliegenden Gesetz vor allem um eine Querfinanzierung österreichischer Medienunternehmen auf Kosten anderer heimischer Unternehmen. Gerade angesichts der Tatsache, dass viele österreichische Unternehmen gerade Digitalisierungsschritte durchlaufen und ihre Online-Präsenz etwa auch anhand von verstärkter Online-Werbung verstärken kann die Einführung dieser zusätzlichen Abgabe keinesfalls als zuträglich für den österreichischen Wirtschaftsstandort erachtet werden und ist daher klar abzulehnen. Gerade dieses Beispiel zeigt jedoch auch deutlich, dass eine Abgrenzung der „Digitalwirtschaft“ heute nicht mehr möglich ist, sondern von entsprechenden Gesetzesänderungen die gesamte Wirtschaft betroffen ist. Entsprechende Schritte in diese Richtung sollten daher nach Ansicht der ISPA stets mit äußerster Vorsicht vorgenommen werden.

Zudem muss dem Argument, dass die „Marktmacht der Internetgiganten“ österreichische Medienunternehmen am Ausbau der Digital-Angebote hindert klar entgegengetreten werden. Ein gutes Gegenbeispiel liefert etwa das tschechische Unternehmen Seznam.cz, welches unter anderem eine Suchmaschine, E-Mail Dienste sowie eine eigene Video-Plattform betreibt und bis heute über hohe Marktanteile am tschechischen Markt verfügt. Der Erfolg des Unternehmens ist vor allem in der Anpassung der Plattform an die lokalen Marktbedingungen begründet. Gerade diese Nähe und das damit verbundene Wissen über die Wünsche potenzieller Kundinnen und Kunden muss als Vorteil gegenüber international agierenden Plattformen genutzt werden. Es liegt in der Verantwortung nationaler Medienunternehmen zu eruieren, worin die Nachfrage der lokalen Bevölkerung besteht und auf diese zu reagieren. Dadurch können diese sich einen Vorteil verschaffen, der auf der eigenen Stärke basiert, anstatt durch zusätzliche Abgabeverpflichtungen die heimische Wirtschaft zu schwächen.

Darüber hinaus sind auch die Ausführungen, wonach die „heimische Identität“ nur durch eine zusätzliche Förderung von Medienunternehmen bewahrt werden kann zu hinterfragen. Denn gerade große Plattformen bieten auch heimischen Content-Anbietern eine effektive und unkomplizierte Möglichkeit schnell ein großes Publikum zu erreichen. Speziell, um in der großen Vielfalt an Content-Anbietern erfolgreich zu sein, richten sich viele dabei an ein lokales Publikum. Auf diese Weise bieten somit gerade große Plattformen die Möglichkeit die heimische Vielfalt und deren Identität zu bewahren.

## 6) Die vorgesehene Haftung für Online-Vermittler ist überschießend und unverhältnismäßig

Im Rahmen einer Novellierung des Umsatzsteuergesetzes plant der Gesetzgeber Betreiber von elektronischen Schnittstellen wie etwa Online-Plattformen, welche die Lieferung, Beförderung oder Versendung von Gegenständen bzw. die Erbringung sonstiger Leistungen unterstützen, zu verpflichten, Aufzeichnungen über die damit verbunden Umsätze zu führen.<sup>16</sup> Wie aus den Erläuterungen nur implizit hervorgeht, handelt es sich dabei um eine Umsetzung von Artikel 242a der EU-Richtlinie 2017/2455.

Hinsichtlich zweier entscheidender Punkte, nämlich wann eine elektronische Schnittstelle als unterstützend zu sehen ist sowie hinsichtlich des Umfangs der Aufzeichnungspflichten verweist der Gesetzgeber in den EB auf Art 54b und 54c der „E-Commerce Durchführungsverordnung“. Aus den weiteren Ausführungen auf S. 3 EB ergibt sich jedoch, dass es sich bei dem referenzierten Dokument noch um einen Vorschlag der EU-Kommission und nicht um eine beschlossene Verordnung handelt.<sup>17</sup> Die ISPA möchte an dieser Stelle darauf hinweisen, dass ein solcher Verweis auf ein noch im Gesetzgebungsverfahren befindliches Dokument die Analyse erschwert und der Zugänglichkeit des Gesetzes nicht zuträglich ist.

Aus den Verweisen in den EB ergibt sich, dass der Betreiber einer elektronischen Schnittstelle zur Erhebung und Aufbewahrung von Kontaktdaten des Erbringers der vermittelten Leistung sowie, sofern vorhanden, der Mehrwertsteuer, Identifikationsnummer oder nationalen Steuernummer verpflichtet ist. Zusätzlich hat der Betreiber der Schnittstelle eine Beschreibung der Dienstleistungen, ihres Wertes und gegebenenfalls Angaben, mittels derer Ort und Zeit der Erbringung der Dienstleistungen bestimmt werden können vorzunehmen.<sup>18</sup> Dies soll, wie auch in den Erläuterungen angeführt, der Überprüfung der korrekten Abführung der Umsatzsteuer durch den Erbringer der vermittelten Leistung dienen.

Zusätzlich zu diesen Aufzeichnungspflichten, soll der Betreiber der elektronischen Schnittstelle bei Sorgfaltspflichtverletzungen jedoch auch selbst für die gesamte im Rahmen der vermittelten Leistung anfallenden Umsatzsteuer haften. Hierzu ist zunächst festzuhalten, dass eine solche Haftung sich weder aus der Richtlinie 2017/2455<sup>19</sup> noch aus dem Entwurf der Durchführungsverordnung ergibt und sohin eine überschießende Umsetzung durch den österreichischen Gesetzgeber darstellt.

Art 54b des Kommissionsentwurfs sieht eine „Unterstützung“ darin, dass der Betreiber der elektronischen Schnittstelle den Kontakt zwischen dem Erbringer der Dienstleistung und dem Erwerber herstellt. Obgleich sich der Gesetzgeber sowohl in den Erläuterungen als auch in der hierzu veröffentlichten Broschüre<sup>20</sup> speziell auf ein bestimmtes Geschäftsmodell, nämlich die

<sup>16</sup> § 18 Abs. 11 UStG-E

<sup>17</sup> [Vorschlag der Europäischen Kommission vom 8.3.2018, 15471/18 – COM\(2018\) 819 final](#)

<sup>18</sup> Ibid. Art 54b

<sup>19</sup> RICHTLINIE (EU) 2017/2455 DES RATES vom 5. Dezember 2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen, ABl. L 348/7.

<sup>20</sup> Bundesministerium für Finanzen ‚Digitalsteuerpaket: Faire Besteuerung der digitalen Wirtschaft‘ (2019) 7

Vermittlung von Unterkünften über große Online-Plattformen beruft, würde diese Aufzeichnungspflicht sowie die damit einhergehende Haftung weitaus mehr Unternehmen treffen, insbesondere sämtliche Betreiber von Plattformen die der sog. „sharing economy“ dienen worunter zahlreiche österreichische klein und mittelgroße Unternehmen zu finden sind. Angesichts des Fehlens jeglicher Ausnahmebestimmung für KMUs wären auch diese in vollem Ausmaß von der angedachten Haftungsklausel betroffen.

Es ist ferner darauf hinzuweisen, dass es gerade dem Betreiber einer Online-Plattform, welche eine Vielzahl an Leistungen vermittelt, in der Regel nicht möglich ist zu prüfen ob jeder Erbringer einer solchen Leistung seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen nachkommt. Eine hierfür notwendige Erhebung bei dem jeweiligen Leistungserbringer würde weit über den Umfang der Aufzeichnungspflichten hinausgehen. Eine entsprechend sorgfältige Überprüfung wäre daher mit erheblichem Aufwand verbunden, der gerade von KMUs nicht tragbar ist. Andererseits würde jedoch eine Haftung für die gesamte Umsatzsteuer, die aufgrund der vermittelten Lieferung oder sonstigen Leistung entsteht, erhebliche Kosten verursachen. Folglich würden gerade KMUs welche entsprechende Vermittlungsplattformen betreiben aufgrund der Kosten für die Überprüfung der Abgabepflichten sowie der drohenden Haftung vom weiteren Betrieb dieser Plattformen abgeschreckt werden bzw. überhaupt am Markteintritt gehindert werden.

Gerade in den vergangenen Jahren hat sich gezeigt, dass die Online-Vermittlung von Dienstleistungen („sharing-economy“) ein klarer Zukunftstrend ist von dem sowohl Nutzerinnen und Nutzer als auch die heimische Wirtschaft, insbesondere KMUs, profitieren. Von einem zu erwartenden Rückgang an solchen Plattformen angesichts der drohenden Haftungen und erheblichen Kosten würden somit nicht nur die Betreiber der Plattformen selbst sondern sämtliche österreichischen Unternehmen, deren Lieferungen und sonstige Leistungen auf solchen Plattformen angeboten werden, betroffen sein. Darüber hinaus handelt es sich bei der Überprüfung und Durchsetzung der korrekten Besteuerung um eine hoheitliche Aufgabe, welche nicht in diesem Sinne an ein Unternehmen ausgelagert werden sollte.

Ferner widerspricht eine entsprechende Haftungsregelung auch wiederum deutlich dem Gleichheitssatz, da nicht ersichtlich ist weshalb Online-Vermittler von Lieferungen und sonstigen Leistungen für auf diese anfallende Abgaben haften sollen, während herkömmliche Intermediäre, etwa auch im Bereich der Unterkunftsvermittlung (z.B. lokale Tourismusbüros), keine solche Regelung trifft. Wiederum ist auf das durch den VfGH entwickelte Sachlichkeitsgebot hinzuweisen, wonach eine solche Ungleichbehandlung in der Abgabenregelung sachlich zu rechtfertigen ist.

Die ISPA spricht sich daher klar gegen die vorgesehene Haftungsregelung aus, welche nicht nur überschießend ist, sondern aufgrund dieser auch erhebliche negative Auswirkungen auf die weitere Entwicklung der „sharing economy“ in Österreich zu erwarten sind.

## 7) Die Behandlung digitaler Geschäftsmodelle bedarf eines überlegten, internationalen Ansatzes

Die Diskussion rund um die Besteuerung der Digitalwirtschaft besteht nun schon seit geraumer Zeit und dreht sich grundsätzlich um die Frage, weshalb manche Unternehmen nicht in jenem Land Steuern zahlen in welchem ihre vermeintlichen Kunden deren Aufenthalt haben. In den Diskussionen wird dabei besonders auf einige große multinational tätige Unternehmen abgezielt wobei irreführend impliziert wird, dass diese Unternehmen generell keine Steuern zahlen. Dies ist jedoch verfehlt, da auch diese sehr wohl Abgaben entrichten, jedoch oftmals nicht in jedem einzelnen EU-Mitgliedstaat, in dem ihre Kundinnen und Kunden leben, sondern in jenem Land in dem ihr Haupt- bzw. Nebensitz ist bzw. wo die tatsächliche Wertschöpfung betrieben wird. In der Regel ist dies die USA sowie jener EU-Mitgliedstaat in welchem der europäische Firmensitz liegt. Diese Regelung gilt auch für österreichische Unternehmen welche Waren bzw. Dienste im EU-Ausland, etwa in China anbieten, die Hauptlast der Steuern jedoch in Österreich entrichten. Google bzw. deren Mutterkonzern Alphabet entrichtet jährlich in den USA an Steuern 19% des Gewinns, Facebook 21% und Apple 25%. Letztere waren mit Steuerleistungen in Höhe von 15,8 Milliarden US-Dollar zuletzt der größte Steuerzahler der Vereinigten Staaten.<sup>21</sup>

In Europa haben diese Unternehmen ihren Sitz aufgrund der äußerst günstigen Unternehmensbesteuerung in der Regel in Irland oder den Niederlanden, welche durch die Ansiedlung solcher großen Unternehmen wiederum Arbeitsplätze und damit Wirtschaftswachstum schaffen. Dieses Verhalten, also der Versuch große Unternehmen durch günstige Rahmenbedingungen zur Ansiedelung zu bewegen, ist nicht nur auf Ebene der EU-Mitgliedsstaaten zu beobachten, sondern selbst auf auch nationaler Ebene, wenn Gemeinden versuchen durch gewisse Anreize (Erlassung der Erschließungskosten, Bau von Zufahrtsstraßen, etc.) Betriebsansiedelungen zu erwirken. Für den einzelnen Staat erscheint es dabei in Hinblick auf die eigenen wirtschaftlichen Partikularinteressen auf kurze Sicht naheliegender, nicht mit anderen Staaten zu kooperieren, sondern in Eigeninitiative niedrige Steueransätze festzulegen. Auf lange Sicht führt dies jedoch zu einer Lösung, welche für alle Staaten in ihrer Gesamtheit nachteilig ist, da Steuereinnahmen verloren gehen. Es folgt daraus, dass es letzten Endes einer internationalen Lösung bedarf, wie es bislang durch Steuerabkommen bei „traditionellen Geschäftsmodellen“ geregelt wird, um Doppelbesteuerung und Rechtsunsicherheit, welche am Ende keinem der Stakeholder zuträglich ist, zu vermeiden.

Der Ansatz der EU-Kommission welche zuletzt eine Lösung auf europäischer Ebene zu finden versuchte geht nach Ansicht der ISPA in die richtige Richtung. Speziell in Hinblick auf die transatlantischen Beziehungen kann jedoch nur ein harmonisierter, multilateraler Ansatz unter Einbeziehung sowohl der EU-Mitgliedstaaten als auch der USA zielführend sein, um zu verhindern, dass beide Seiten des Atlantiks restriktive Steuersysteme erlassen, welche am Ende lediglich der Wirtschaft schaden. Aus diesem Grund spricht sich die ISPA dafür aus, weiterhin nach einer

---

<sup>21</sup> Piper: „Es bringt nichts, Apple und Google zu dämonisieren“, in <http://www.sueddeutsche.de/wirtschaft/samstagsessay-steueroase-internet-1.3688800>, 01. Oktober 2017 (zuletzt abgerufen am 09.04.2019)



Lösung im Rahmen der OECD zu suchen, die sich im Auftrag der G-20 bereits seit geraumer Zeit den Herausforderungen im Bereich der Steuererhebung in der Digitalwirtschaft befasst.<sup>22</sup>

Die langfristigen Bestrebungen der EU-Kommission welche darauf abzielen, ein zumindest EU-weites gemeinsames Modell der Körperschaftssteuer zu etablieren, um Gewinne dort zu versteuern, wo über digitale Kanäle signifikante Interaktionen zwischen Unternehmen und Nutzern stattfinden könnte ebenfalls als Lösungsansatz dienen, sofern sichergestellt werden kann, dass alle Marktteilnehmer den gleichen, nachvollziehbaren Kriterien unterliegen und nicht einzelne Branchen willkürlich benachteiligt werden.

Mit freundlichen Grüßen,

ISPA - Internet Service Providers Austria



Dr. Maximilian Schubert

Generalsekretär

Die ISPA – Internet Service Providers Austria – ist der Dachverband der österreichischen Internet Service-Anbieter und wurde im Jahr 1997 als eingetragener Verein gegründet. Ziel des Verbandes ist die Förderung des Internets in Österreich und die Unterstützung der Anliegen und Interessen von über 200 Mitgliedern gegenüber Regierung, Behörden und anderen Institutionen, Verbänden und Gremien. Die ISPA vertritt Mitglieder aus Bereichen wie Access, Content und Services und fördert die Kommunikation der Marktteilnehmerinnen und Marktteilnehmer untereinander.

---

<sup>22</sup>Vgl hierzu etwa: OECD Action Report 1 „Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy“  
[http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report\\_9789264241046-en#page17](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en#page17) (zuletzt abgerufen am 09.04.2019)