

BUNDESMINISTERIUM FÜR FINANZEN  
Abteilung IV/7  
z.H. Herrn Mag. (FH) Michael Krammer  
Johannesgasse 5  
1010 Wien

Unser Zeichen 19 KG  
Sachbearbeiter Mag. Goldhahn/EM  
Telefon +43-1-811 73-250  
E-Mail goldhahn@ksw.or.at  
Datum 09. Mai 2019

**Stellungnahme zu einem Bundesgesetz, mit dem das Digitalsteuergesetz 2020 erlassen und das Umsatzsteuergesetz 1994 geändert wird sowie Sorgfaltspflichten-Umsatzsteuerverordnung**  
GZ: BMF-010000/0016-IV/1/2019

Sehr geehrter Herr Mag. (FH) Krammer,

die Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer dankt für die Übermittlung des Entwurfs eines Bundesgesetzes, mit dem das Digitalsteuergesetz 2020 erlassen und das Umsatzsteuergesetz 1994 geändert wird sowie zum Verordnungsentwurf des BMF, mit der Aufzeichnungs- und Sorgfaltspflichten im Bereich des E-Commerce und des Versandhandels bestimmt werden (Sorgfaltspflichten-Umsatzsteuerverordnung – Sorgfaltspflichten-UStV).

**Zu Artikel 1 - Digitalsteuergesetz 2020 (DiStG 2020)**

**Zu § 1 Abs. 1:**

Es sollte näher konkretisiert werden, wer als „Erbringer“ einer Onlinewerbeleistung (und daher als Steuerschuldner) gilt. Bsp.: Werbekunde bucht bei technischem Dienstleister, der Angebot und Nachfrage nach Onlinewerbung „zusammenführt“; der technische Dienstleister wiederum veranlasst, dass die Werbung auf einer Internetseite eingeblendet wird. Der Zahlungsfluss läuft vom Werbekunden an den technischen Dienstleister und von diesem an den Betreiber der Internetseite, wo die Werbung angezeigt wird. Der technische Dienstleister könnte sich rechtlich gegenüber dem Kunden im eigenen Namen zur Besorgung der Werbeleistung verpflichten oder als Vermittler tätig werden. Wer ist Steuerschuldner, wenn der technische Dienstleister die Werbeleistung im eigenen Namen besorgt? Also ist Google Steuerschuldner oder die Seite, die GoogleAds einblendet, wie z.B. ORF-Online (sollte diese die Umsatzgrenzen einmal übersteigen) oder Beide?

Das Kriterium, wonach sich die Werbung „ihrem Inhalt und ihrer Gestaltung nach (auch) an inländische Nutzer richten“ muss, erscheint sehr unbestimmt. Es wird angeregt, näher zu definieren, wann das der Fall ist.

Wir regen eine klarere Definition der *inländisch erbrachten* Onlinewerbeleistung an. Der Steuergegenstand der Digitalsteuer ist insbesondere im Hinblick auf die Formulierung „*Eine Onlinewerbeleistung gilt als im Inland erbracht, [...] und sich ihrem Inhalt und ihrer Gestaltung nach (auch) an inländische Nutzer richtet.*“ nicht klar:

- Nach Intention des Gesetzgebers sollen rein ausländische Onlinewerbeleistungen vom Anwendungsbereich der Digitalsteuer nicht erfasst sein.
- Wir regen an zu präzisieren, welche Fälle von ausländischen Onlinewerbeleistungen nicht erfasst werden sollen.

Unklar ist zudem, wann sich eine Onlinewerbeleistung nach ihrem Inhalt und ihrer Gestaltung nach an inländische Nutzer richtet. Aus dem Gesetzestext ist nicht klar ersichtlich, ob z.B. fremdsprachige Werbungen als ausländische Werbeleistungen zu qualifizieren sind und damit nicht Steuergegenstand der DiSt sind.

Beispiel: Richtet sich die Werbung für ein Abo der New York Times, welches (einem in Österreich ansässigen Nutzer) von Facebook eingeblendet wird, „ihrem Inhalt und ihrer Gestaltung nach (auch) an inländische Nutzer“? Richtet sich eine Werbung über Google-Maps für ein Lokal in New York City (während eines US-Aufenthalts eines an sich in Österreich Wohnenden), der dies unter seiner österreichischen IP-Adresse via Handy eingeblendet bekommt, „ihrem Inhalt und ihrer Gestaltung nach (auch) an inländische Nutzer“? Wenn nicht sämtliche Online-Werbung, die an jemanden mit österreichischer IP erfasst sein soll, wie soll der Werbeleister technisch bewerkstelligen, dass nur jene erfasst ist, die sich „ihrem Inhalt und ihrer Gestaltung nach (auch) an inländische Nutzer richtet“.

Weiters regen wir an klarzustellen, was der Gesetzgeber derzeit in den Erläuterungen unter „*Wahrnehmung der gesamten Onlinewerbeleistung*“ vor Augen hat. Die Formulierung in den EBs „*Dabei genügt, dass ein Link auf dem Gerät aufscheint. Nicht erforderlich ist, dass der Nutzer sofort die gesamte Onlinewerbeleistung wahrnimmt.*“ lässt uE mehrere Interpretationen offen. Wir vermuten aus dieser Formulierung, dass für die Besteuerung nicht erforderlich ist, dass der Nutzer den Link der Onlinewerbeleistung auch tatsächlich anklickt und/oder auf die Homepage des werbenden Unternehmens „surft“, sowie ein Wegklicken einer Bannerwerbung durch den inländischen Nutzer keinerlei Bedeutung hat.

### **Zu § 1 Abs. 2 und § 2 Abs. 3:**

Die Definition der „Onlinewerbung“ knüpft an den Begriff der „digitalen Schnittstelle“ an, der in § 2 Abs. 3 sehr umfassend definiert ist als „*jede Art von Software (einschließlich Websites oder Teile davon sowie mobile Anwendungen), auf die Nutzer zugreifen können.*“ Da z.B. auch gewöhnliche Fernsehgeräte eine solche digitale Schnittstelle sein können (da auf ihnen ebenso Software läuft) und oft auch Internetzugang haben, könnte Fernsehwerbung nach dem Gesetzeswortlaut ebenso der Digitalsteuer unterliegen. Es sollte daher eine Regelung vorgesehen werden, die jene Sachverhalte vom Anwendungsbereich des Digitalsteuergesetzes ausnimmt, die bereits dem Werbeabgabegesetz unterliegen, um eine Doppelbesteuerung zu verhindern. Denkbar wäre eine solche, z.B. bei deutschen Fernsehdienstleistern.

### **Zu § 1 Abs. 3:**

Die Verordnungsermächtigung sollte sich nicht auf „vergleichbare Werbeleistungen“ beziehen (da damit offen bleibt, ob diese sonst von § 1 Abs. 2 erfasst wären), sondern es sollte lediglich im Verordnungsweg konkretisiert werden, welche Fälle von § 1 Abs. 2 erfasst sind.

Wir regen an das Wort „bzw.“ durch ein „und“ zu ersetzen.

### **Zu § 2 Abs. 1:**

Es ist unklar, warum § 2 Abs. 1 Z 1 neben der „Erbringung“ einer Onlinewerbeleistung auch noch auf den „Beitrag“ dazu abstellt. Im sonstigen Gesetz wird daran nicht angeknüpft, sondern die Steuerpflicht wird ausschließlich durch das „Erbringen“ der Onlinewerbung ausgelöst (§ 1 Abs. 1). Der Begriff „beitragen“ geht uE klar zu weit, wenn damit jede mit der Onlinewerbeleistung in Verbindung stehende Dienstleistung Steuergegenstand der Digitalsteuer sein könnte. Es sollte daher erwogen werden, die Anknüpfung an den „Beitrag“ zu einer Onlinewerbeleistung in § 2 Abs. 1 zu streichen:

- Die Reichweite, welche Dienstleistungen dadurch von der Digitalsteuer erfasst sein könnten, ist ausufernd. So könnten etwa von inländischen Unternehmen erbrachte Vor- und Hilfsleistungen, die die Onlinewerbung und Onlinewerbeleistung unmittelbar oder mittelbar betreffen, der Digitalsteuer unterliegen. Darunter würden bspw. Programmierleistungen, Datenzentren oder auch diverse Marketingleistungen fallen.
- Die Reichweite der Definition „dazu beitragen“ ist weiters insoweit unklar, als der Eigentümer der digitalen Schnittstelle (dieser trägt zur Onlinewerbeleistung auch in gewisser Weise bei) nach den EBs zu § 4 eben nicht Steuerschuldner sein soll. Vor diesem Hintergrund erscheint der Wortlaut des § 2 schwer mit der Intention des Gesetzgebers in Einklang zu bringen.
- Nach den EBs lehnen sich die Definitionen an den Vorschlag der europäischen Kommission für eine Digital Services Tax-Richtlinie an. Art. 3 Z 1 lit. iVm Z 3 der DST-RI schränkt den Anwendungsbereich des Onlinewerbeleisteters ein, indem das „*placing on a digital interface of advertising targeted at users of that interface*“ Steuergegenstand sein soll. Der Anwendungsbereich hinsichtlich der Onlinewerbeleistungen wird auf EU-Ebene nicht auf jede Dienstleistung, die im Zusammenhang mit Onlinewerbeleistung steht, ausgeweitet.

Die Auswahl der Umsatzgrenzen könnte als versteckte Diskriminierung angesehen werden, weil (wohl) kein österreichisches Unternehmen diese Grenze derzeit überschreitet (siehe ORF-Onlinewerbung 2017 mit rund 16 Mio. Euro). Da es sich um keine durch eine EU-Richtlinie abgesicherte Steuer handelt, ist auf die Einhaltung der Grundfreiheiten (hier: Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit) Rücksicht zu nehmen.

### **Zu § 2 Abs. 2:**

Es ist unklar, wie eine juristische Person „mit einem Gerät auf eine digitale Schnittstelle zugreift.“ Wenn gemeint ist, dass ein Gerät auch im Eigentum einer juristischen Person stehen kann (z.B. Hotel oder Unternehmen), über das eine natürliche Person auf die Werbung zugreift, so werden wohl auch Personengesellschaften angeführt werden müssen, die ebenfalls Eigentümer der Geräte sein können. Wenn es hingegen nur auf Nutzer als Empfänger der Werbeleistung ankommen soll, genügt es wohl bloß natürliche Personen zu erfassen, da juristische Personen wohl kaum Werbeleistungen wahrnehmen können.

### **Zu § 2 Abs. 4:**

Die Ermittlung des Orts der Erbringung einer Onlinewerbeleistung anhand der IP-Adresse ist grundsätzlich zu begrüßen, weil auf diese Weise eine eindeutige Anknüpfung möglich ist. Natürlich gilt es zu bedenken, dass es damit zu Ungenauigkeiten im Hinblick auf die Nutzung im Inland bzw. durch einen Inländer kommen kann, zumal sich der Inländer z.B. mit Mobiltelefon im Ausland aufhalten kann oder

sich eines ausländischen VPN-Servers bedienen kann. Dies wird aber wohl zwecks Vereinfachung der Erhebung hinzunehmen sein. Fraglich ist allerdings, was mit „einer Ermittlung mittels anderer Technologien zur Geolokalisierung von Geräten“ iSd § 2 Abs. 4 gemeint ist, zumal § 1 Abs. 1 wohl immer an die mit inländischer IP-Adresse anknüpft. Die Anknüpfung, wie z.B. SIM-Karte, Standort des Geräts kann daher wohl nicht gemeint sein. Eine Klarstellung oder Streichung wäre daher sinnvoll.

#### **Zu § 3 Abs. 1:**

Es wird angeregt, die Bemessungsgrundlage in Einklang mit § 2 des Werbeabgabegesetzes zu definieren. Es ist nicht ersichtlich, warum hier abgewichen wird und weder der Verweis auf das UStG vorgesehen ist, um den Begriff des Entgelts zu konkretisieren, noch festgehalten wird, dass die gesonderte Weiterverrechnung der Digitalsteuer nicht die Bemessungsgrundlage für die Digitalsteuer erhöht. Zudem sollte klargestellt werden, dass weder eine (inländische oder ausländische) USt noch die Digitalsteuer selbst Teil der Bemessungsgrundlage ist.

#### **Zu § 4 Abs. 1:**

Wie bereits oben ausgeführt, wird auch aus der Formulierung des § 4 Abs. 1 nicht klar, ob Steuerschuldner nur derjenige ist, der vom Werbekunden (bzw. dessen Vertreter, z.B. Werbeagentur) das Entgelt erhält (z.B. Google) oder auch dasjenige Unternehmen auf dessen Website die Werbung einblendet wird. Wenngleich dies wohl wegen der derzeitigen Umsatzgrenzen ein wohl nur theoretischer Fall ist, sollte dennoch eine Formulierung gefunden werden, die dies klarstellt.

#### **Zu § 5 Abs. 1:**

Es ist zu begrüßen, dass unterjährig keine Steuererklärungen/Voranmeldungen einzureichen sind.

#### **Zu § 5 Abs. 3 und § 6:**

Es sollte in den Gesetzesmaterialien klargestellt werden, dass keine Erklärungs- und Aufzeichnungspflichten bestehen, wenn der Werbeleister mangels Überschreiten der Umsatzgrenzen nicht als „Onlinewerbeleister“ im Sinne des § 2 gilt und daher ohnehin keine Steuer anfällt. Das Gesetz bringt das momentan nicht eindeutig zum Ausdruck (es ist wohl daraus abzuleiten, dass nach § 4 Abs. 1 der Onlinewerbeleister als Steuerschuldner gilt, die nachfolgenden Regeln zur Erklärungs- und Aufzeichnungspflicht an den „Steuerschuldner“ anknüpfen und nur jemand, der die Umsatzgrenzen überschreitet, ein Onlinewerbeleister ist).

#### **Zu § 8 Abs. 2:**

Eine regelmäßige Evaluation der neuen Digitalsteuer ist zu begrüßen. Wir regen an, die Abstände der Evaluation zu konkretisieren und an Meilensteine der Entwicklungen auf EU- und OECD-Ebene festzumachen, um eine tatsächlich regelmäßige Evaluation sicherzustellen.

Wir regen daher an, die neue Digitalsteuer in zweijährlichen Abständen zu evaluieren *„Der Bundesminister für Finanzen hat in regelmäßigen Abständen, erstmals zum 31. Dezember 2021 **anschließend in 2 Jahres Abständen**, die Besteuerung von Onlinewerbeleistungen im Sinne dieses Bundesgesetzes [...] zu evaluieren.“*

Darüber hinaus regen wir an, die Evaluation entweder im Gesetzestext oder in den Erläuterungen an entscheidende Entwicklungen auf EU- und OECD-Ebene hinsichtlich der Besteuerung der digital economy zu knüpfen. Denkbar wäre etwa, die Evaluation aufgrund eines neuen OECD reports zur „possible solutions to the tax challenges of digitalisation“ oder dem Vorschlag einer neuen Council Directive auf Ebene zu veranlassen.

## **Zu Artikel 2 – Änderung des Umsatzsteuergesetzes 1994**

Wir würden es begrüßen, wenn in den Erläuterungen (oder später in den UStR) zu den Einfuhr- und innergemeinschaftlichen Versandhandelsumsätzen eine Übersicht mit Beispielen eingeführt wird, um einen Überblick (z.B. in Form einer Tabelle) zu geben:

- Was gilt bei Einfuhren mit einem Wert < bzw. > EUR 150? Bzw. verbrauchsteuerpflichtigen Gegenständen?
- Welche Möglichkeiten hat der Drittlands-Unternehmer (direkte Registrierung/Schnittstelle/OSS) und unter welchen Voraussetzungen? Welche ein EU Unternehmer?
- Wann gilt das IOSS bzw. OSS? Wann nicht?
- Wann gilt § 26a (Abfuhrverpflichtung für Postdienstleister)?
- Welche Wahlmöglichkeiten gibt es?

### **Zu § 18 Abs. 11 UStG:**

Wir regen an, folgende zusätzliche Voraussetzung für die Haftung in den Gesetzestext aufzunehmen: **„Bei sonstigen Leistungen gilt als weitere Voraussetzung, dass es sich bei dem Steuerschuldner um einen Drittlands- bzw. EU-Unternehmer handelt, der im Inland nicht zur Umsatzsteuer registriert ist.“** Diese Anpassung sind im Einklang mit Art. 242a RL EU 2017/2455 vom 5. Dezember 2017. Art. 242 sieht Aufzeichnungspflichten nur in Bezug auf die Unterstützung innergemeinschaftlichen Lieferungen und Dienstleistungen, jedoch nicht von reinen Inlandssachverhalten.

### **Zu § 27 Abs. 1 UStG:**

Wir regen folgende Änderungen in § 27 Abs. 1 Z 3 UStG an: „vorausgesetzt es handelt sich bei dem Steuerpflichtigen um einen Drittlands bzw. EU-Unternehmer, der im Inland nicht zur Umsatzsteuer registriert ist.“

### **Zu Art 3 Abs. 3 UStG:**

Wir regen folgende klarstellende Ergänzung an: „.... an deren Beförderung oder Versendung der Lieferer indirekt **gem. § 3 Abs. 8a** beteiligt ist.“

## Zum Entwurf der Sorgfaltpflichten-Umsatzsteuerverordnung

Zu begrüßen ist, dass die Bestimmung nur für „große“ elektronische Schnittstellen, die Umsätze von über EUR 1 Mio. „vermitteln“ gelten soll. Offen ist die Durchsetzbarkeit bei ausländischen/insb. Schnittstellen mit Ansässigkeit im Drittlandsgebiet.

Anregung, dass in die erläuternden Bemerkungen, jedenfalls aber in die UStR, auch Beispiele für die betroffenen Schnittstellen genannt werden (natürlich ohne Namen zu nennen).

§ 1 und 2: Umsätze der Lieferanten über die Schnittstelle > EUR 1 Mio.: weltweit, egal ob Österreich- oder EU-Bezug? Wie soll das nachgewiesen werden? Höhe des Entgelts ist teilweise vom Zustandekommen und der Höhe des Umsatzes des Lieferanten abhängig? D.h. eine Art erfolgsabhängige „Provision“?

Beispiele in den UStR:

§ 3 Z 1 Umsätze, für die eine Aufzeichnungspflicht **nach § 18 Abs. 11** besteht; EUR 1 Mio.-Grenze hier für § 3 Abs. 3a Umsätze, d.h. steuerbare Lieferungen als Zwischenhändler in Österreich; keine Übereinstimmung der Umsatzgrenze mit § 1 und 2?

Lit. a) Rechtzeitigkeit der Zurverfügungstellung der Aufzeichnungen: was ist rechtzeitig nach Verlangen

Generell ist der Entwurf des UStG und der VO sehr schwer lesbar. Es sollten jedenfalls konkrete Beispiele gebracht werden, wann die Haftung schlagend werden kann und wann nicht. Auch ein Flussdiagramm bzw. ein Entscheidungsbaum in den UStR wäre sinnvoll, damit Unternehmer klar erkennen können, in welchen Fällen eine Haftung droht.

Diese Stellungnahme wird von der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer an das Präsidium des Nationalrats in elektronischer Form an die E-Mailadresse des Parlaments [begutachtungsverfahren@parlament.gv.at](mailto:begutachtungsverfahren@parlament.gv.at) übermittelt.

Wir ersuchen höflich, unsere Vorschläge bzw. Anregungen zu berücksichtigen und verbleiben

Mit freundlichen Grüßen

MMag. Dr.iur. Verena Trenkwald LL.M. e.h.  
(Vorsitzende des Fachsenats für Steuerrecht)

Dr. Gerald Klement e.h.  
(Kammerdirektor)

### Referenten:

Mag. Sabine Bernegger  
Dr. Florian Brugger  
Mag. Esther Freitag  
Dr. Martin Jann  
Univ.-Prof. Dr. Michael Tumpel  
Mag. Christine Weinzierl  
Mag. Rupert Wiesinger