

# Die Besteuerung der digitalen Wirtschaft in Europa – Digital Services Tax

## Ein Zwischenbericht

Trotz Einstimmigkeit innerhalb der OECD und EU über die notwendige Einführung einer langfristigen, einvernehmlichen Digitalsteuer scheint eine Umsetzung weit entfernt. Die unilateralen Maßnahmen der einzelnen Länder lassen sich als Zwischenlösung beschreiben, bis auf Ebene der OECD und des Inclusive Frameworks zu BEPS eine gemeinsame Regelung gefunden wird. Langfristig ist ein Steueranknüpfungspunkt für international tätige Digitalunternehmen ohne physische Präsenz in den Mitgliedstaaten für eine faire Besteuerung jedoch unerlässlich.

---

VON ELISABETH HÖLTSCHL, MARIE-CHRISTIN  
INZINGER, MARTIN LOIBL UND DR. JÜRGEN REINOLD

### 1. Einleitung

Die zunehmende Digitalisierung prägt das 21. Jahrhundert und sorgt für tiefschürfende Veränderungen in allen Lebensbereichen. Für Unternehmen bietet sich dadurch die Möglichkeit, ihre Leistungen über das Internet Konsumenten auf der ganzen Welt anzubieten und zu erbringen, ohne hierfür im Empfängerstaat physisch präsent sein zu müssen. Traditionelle Anknüpfungspunkte wie Wohnsitz, gewöhnlicher Aufenthalt oder Sitz und Ort der Geschäftsleitung sind durch die Anwendungen des World Wide Web nicht mehr greifbar. Im Oktober 2015 veröffentlichte die OECD deshalb im Rahmen des BEPS-Projekts („Base Erosion and Profit Shifting“) ua den BEPS Action 1 Report zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft: „Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy“.<sup>1</sup> Das Inclusive Framework der OECD (eine Gruppe von derzeit über 135 Staaten, „IF“) fasst darin die Kernherausforderungen der Besteuerung der digitalen Wirtschaft zusammen und diskutiert mögliche Lösungsansätze. Es konnte sich allerdings weder zu einer Umsetzung noch zu einer konkreten Empfehlung durchringen. Eingestanden wird, dass die Herausforderungen rund um die Digital Economy durch BEPS noch nicht endgültig gelöst werden konnten und die Umset-

zung ein Langzeitprojekt sei, wodurch eine Zeitlücke bis zur Implementierung und zum tatsächlichen Vollzug der gesetzten Maßnahmen entstehen würde.<sup>2</sup> Deshalb merkt die OECD im Final Report auch an: „*Countries could, however, introduce any of the options in their domestic laws as additional safeguards against BEPS, provided they respect existing treaty obligations, or in their bilateral tax treaties.*“<sup>3</sup>

In weiterer Folge veröffentlichte die OECD am 16.3. 2018 einen Zwischenbericht „*Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report*“, in welchem das IF die Positionen der damals noch 113 Mitgliedstaaten aufzeigte. Es herrscht Einigkeit der Mitglieder darüber, dass auf eine abgestimmte, langfristige Lösung hingearbeitet werden soll. Diese Lösung wurde zuletzt in den Konsultationspapieren des IF Sekretariats v. 9.10. 2019 (Unified Approach, Pillar One)<sup>4</sup> und v. 8.11.2019 (GLOBE, Pillar Two)<sup>5</sup> konkretisiert. Die Elemente bestehen aus zwei Säulen, welche die Neuordnung von Besteuerungsrechten (Nexus ohne physische Präsenz) und die effektive Mindestbesteuerung zum Ziel haben. Hierzu fanden im November und Dezember 2019 öffentliche Anhörungen statt und Anfang des Jahres 2020 wurden die Grundzüge eines Regelungskonzepts skizziert<sup>6</sup>, um

<sup>2</sup> S. OECD, BEPS-Action 1: 2015 Final Report, Rn. 357.

<sup>3</sup> OECD, BEPS-Aktion 1: 2015 Final Report, Rn. 357.

<sup>4</sup> Vgl. <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf>, Zugriff am 13.11. 2020.

<sup>5</sup> Vgl. <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-global-anti-base-erosion-proposal-pillar-two.pdf.pdf>, Zugriff am 13.11.2020.

<sup>6</sup> Vgl. <http://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf>, Zugriff am 13.11.2020.

---

<sup>1</sup> Der Bericht umfasste insgesamt 15 Aktionspunkte, welche einzeln untersucht worden sind. Zu jedem Aktionspunkt wurden (in jeweils einem *Final Report*) auf über 2.000 Seiten Untersuchungsergebnisse präsentiert. Vgl. zB Kofler/Mayr/Schlager RdW 2017, 369 (371).

dann im Laufe des Jahres 2020 zu einem Abschlussbericht mit Empfehlungen für die Kernelemente einer langfristigen, einvernehmlichen Lösung zu kommen.

Die Mitglieder des IF streben nun an, bis Mitte 2021 eine Einigung zu erreichen und technische Fragen zu lösen sowie Gesetzesentwürfe, Richtlinien und internationale Regeln auszuarbeiten, welche für die Umsetzung notwendig sind.<sup>7</sup> Am 12.10.2020 wurden einige Dokumente über die laufenden Arbeiten, wie ua Berichte über die Blueprints zu Pillar One<sup>8</sup> und Pillar Two<sup>9</sup> sowie ein Bericht zur Abschätzung der wirtschaftlichen Folgen<sup>10</sup>, veröffentlicht. Es findet nun eine öffentliche Konsultation statt, bei der die Anmerkungen der Interessensgruppen eingeholt werden. Im Januar 2021 ist anschließend eine virtuelle Anhörung geplant.

Neben der OECD setzt sich ebenso die EU mit den Herausforderungen der Besteuerung der Digital Economy auseinander. Am 21.3.2018 – zeitnah nach der Veröffentlichung des Interim Report durch die OECD – präsentierte die Europäische Kommission (EU-Kommission) dem Rat und dem Europäischen Parlament zwei Richtlinienvorschläge, eine Empfehlung und eine Mitteilung („Digital Taxation Package“), die eine Besteuerung der digitalen Wirtschaft und digitaler Geschäftsmodelle sicherstellen sollen. Neben dem Vorschlag für eine Richtlinie betreffend digitaler Präsenz<sup>11</sup> (sog. „digitale Betriebsstätte“) legte die Kommission ebenso einen Richtlinienvorschlag für eine Art „Zwischenlösung“ zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer („Digitalsteuer-Richtlinie“, im Folgenden „DS-RL“)<sup>12</sup> vor.<sup>13</sup> Zwar wird eine langfristige Lösung über die digitale Präsenz präferiert, jedoch will man damit unkoordinierte unilaterale Umsetzungsmaßnahmen mehrerer Mitgliedstaaten hintanhalten. Eine Einigung über die Einführung einer europaweiten Digitalsteuer (Digital Services Tax, „DST“) konnte innerhalb der EU-Mitgliedstaaten bisher nicht erzielt werden, woraufhin einige

<sup>7</sup> Vgl. <http://www.oecd.org/tax/beps/cover-statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-on-the-reports-on-the-blueprints-of-pillar-one-and-pillar-two-october-2020.pdf>, Zugriff am 13.11.2020.

<sup>8</sup> Vgl. <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/beba0634-en.pdf?expires=1605273996&id=id&accname=oecd177428&checksum=D5ED9-573E6FE1B9CC6F35D2B10FA4802>, Zugriff am 13.11.2020.

<sup>9</sup> Vgl. <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/abb4c3d1-en.pdf?expires=1605275533&id=id&accname=guest&checksum=D4646B54196-AE898BF2B11395D62F5EE>, Zugriff am 13.11.2020.

<sup>10</sup> Vgl. <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/0e3cc2d4-en.pdf?expires=1605275641&id=id&accname=guest&checksum=9D53263AD5-FE3D22E7FF27B6783A750E>, Zugriff am 13.11.2020.

<sup>11</sup> Europäische Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz v. 21.3.2018 – COM (2018) 147 final.

<sup>12</sup> Vgl. Europäische Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen v. 21.3.2018 – COM (2018) 148 final.

<sup>13</sup> Vgl. dazu zB Eilers/Oppel IStR 2018, 361; Bendlinger SWK 2018, 268.

Staaten unilaterale Lösungen umgesetzt haben oder daran arbeiten.

Ziel des vorliegenden Beitrags ist ein Zwischenbericht zu den aktuellen Entwicklungen einer DST in einigen ausgewählten Ländern in Europa. Da sich viele Länder an dem Vorschlag der EU zur Einführung einer Digitalsteuer orientieren, werden vorab die Grundzüge des Richtlinienvorschlags dargestellt.

## 2. Richtlinienvorschlag der EU

Der Vorschlag für die DS-RL<sup>14</sup> sieht die DST als Ausgleichssteuer in Form einer sonstigen indirekten Steuer vor.

**Objektive Steuerpflicht:** Zentrale Frage der DS-RL<sup>15</sup> für die DST ist der Steuergegenstand (welche Arten von digitalen Umsätzen besteuert werden sollen). Der Richtlinienvorschlag sieht im Wesentlichen drei Grundtatbestände vor (Art. 3 Abs. 1 Buchst. a bis c DS-RL):

- Die Platzierung von Werbung auf digitalen Schnittstellen, die sich an die Nutzer dieser Schnittstelle richtet („targeted advertising“);
- „Vermittlungsleistungen“ – die Bereitstellung einer mehrseitigen digitalen Schnittstelle für Nutzer, die es diesen ermöglicht, andere Nutzer zu finden und mit ihnen zu interagieren, und die darüber hinaus die Lieferung zugrunde liegender Gegenstände oder Dienstleistungen unmittelbar zwischen Nutzern ermöglicht („sharing economy“): Nicht die Leistung selbst, sondern nur die „digitale“ Vermittlung von – digitalen oder nicht digitalen – Leistungen soll erfasst werden. Demnach würden Leistungen von eBay oder Airbnb, nicht aber der Verkauf von Büchern über Amazon der DST unterliegen;
- Die Veräußerung/Übermittlung von digital gesammelten Nutzungsdaten.

Es sollen damit alle derartigen grenzüberschreitenden Vorgänge (innerhalb der EU oder Drittstaat/EU), aber auch rein innerstaatliche Konstellationen (Diskriminierungsverbot) der DST unterworfen werden. Die digitale Verwertung eigener Waren/Inhalte/Lösungen (zB eigenes Angebot von Amazon) soll hingegen nicht der DST unterliegen.

**Subjektive Steuerpflicht:** Diese erfordert kumulativ das Überschreiten nachfolgender Schwellenwerte (Art. 4 Abs. 1 DS-RL):

- Die jährlich insgesamt gemeldeten weltweiten Erträge überschreiten 750 Mio. € und

<sup>14</sup> Vgl. zB Brameshuber/Franke taxlex 2018, 283.

<sup>15</sup> „DS-RL“ bezieht sich in diesem Beitrag stets auf den Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer.

- die jährlich innerhalb der EU insgesamt erzielten steuerbaren Erträge iSd Art. 3 des RL-Vorschlags überschreiten 50 Mio. €.

Der erste Schwellenwert schränkt die Anwendung der Steuer auf Unternehmen einer bestimmten Größe ein, weil größere Unternehmen oft über Möglichkeiten einer aggressiven Steuerplanung verfügen. Des Weiteren sollen Unternehmensgründungen und kleine Unternehmen nicht durch diese Regelung beeinträchtigt werden, da der Aufwand dafür unverhältnismäßig wäre. Zusätzlich sollen durch den zweiten Schwellenwert nur Unternehmen dieser Digitalsteuer unterliegen, die Erträge in einer signifikanten Höhe innerhalb der Union erzielen.<sup>16</sup>

Bemessungsgrundlage sind die aus der Erbringung der in Art. 3 genannten Dienstleistungen erwirtschafteten Erträge<sup>17</sup>, dh die Gesamtbruttoerträge abzüglich der Mehrwertsteuer und sonstigen ähnlichen Steuern.<sup>18</sup>

Die Erträge gelten in jenem Mitgliedstaat als erzielt, in dem die Nutzer der erbrachten Dienstleistung ansässig sind. Die Ansässigkeit der Nutzer basiert auf der Grundlage spezifischer Vorschriften, die für jede steuerbare Dienstleistung und anhand des Ortes, an dem das Nutzergerät verwendet wird, festgelegt werden.<sup>19</sup> Da die Nutzer einer steuerbaren Dienstleistung meist in verschiedenen Staaten ansässig sind, sollen die Erträge mittels eines bestimmten Verteilungsschlüssels zugeordnet werden. Die Ermittlung des Ortes, an dem das Nutzergerät verwendet wird, dürfte gemäß Art. 5 Abs. 5 DS-RL über die Internet-Protocol-Adresse (IP-Adresse) oder über andere Methoden der Geolokalisierung erfolgen.<sup>20</sup>

Der Steuersatz soll 3 % betragen (Art. 8 DS-RL).

Die tatsächliche Umsetzung des Richtlinievorschlags scheiterte im März 2019 am Widerspruch diverser Länder wie Schweden, Finnland, Irland und Dänemark.<sup>21</sup> Da keine Einigung im Rat erzielt werden konnte, starteten einige Länder in Europa nun Alleingänge, welche im Folgenden skizziert werden.

<sup>16</sup> Vgl. Europäische Kommission, Vorschlag für eine Digitalsteuer, 12.

<sup>17</sup> Die Begriffe Erträge und Erlöse werden im Folgenden synonym verwendet. Streng wirtschaftlich betrachtet handelt es sich jedoch um Erlöse.

<sup>18</sup> Art. 7 iVm Art. 3 Abs. 1 iVm Abs. 2 des Vorschlags der DS-RL.

<sup>19</sup> Vgl. Europäische Kommission, Vorschlag für eine Digitalsteuer, 23 Rn. 28.

<sup>20</sup> Vgl. Europäische Kommission, Vorschlag für eine Digitalsteuer, 24 Rn. 33.

<sup>21</sup> Schneemelcher, Digitalsteuer in der EU – wo stehen wir?, Jacques Delors Institute Berlin /Bertelsmann Stiftung, 2019, 4.

### 3. Ausgewählte Länder innerhalb Europas

#### 3.1 Frankreich

Das Gesetz zur Einführung einer Digitalsteuer wurde im Juli 2019 verabschiedet und kommt rückwirkend für alle betreffenden Unternehmen seit 1.1.2019 zum Tragen. Frankreichs Finanzminister *Bruno Le Maire* wies ausdrücklich darauf hin, dass es sich bei dem französischen Alleingang um eine zeitlich befristete Lösung handle, bis die Arbeiten auf OECD-Ebene abgeschlossen sind.<sup>22</sup> Der von den Steuerbehörden am 23. und 30.3.2020 zur Begutachtung veröffentlichte Richtlinientwurf (draft guidance) befasst sich ua auch mit dem Umfang und der Berechnung der französischen Digitalsteuer und wird soweit ersichtlich noch überarbeitet.

##### 3.1.1 Steuertatbestand

###### 3.1.1.1 Objektive Steuerpflicht

Die Steuer umfasst Umsätze (Erträge) aus digitalen Vermittlungs- und Werbedienstleistungen. Gemäß Art. 299 Abs. 2 Nr. 1 CGI-FRA<sup>23</sup> erzielt ein Unternehmen Erträge aus der Erbringung von Vermittlungsdienstleistungen, wenn es eine digitale Schnittschnelle<sup>24</sup>

- im Wege elektronischer Kommunikation bereitstellt, welche es den Nutzern ermöglicht, mit anderen Nutzern in Kontakt zu treten und
- mit ihnen zu interagieren, insbesondere um zwischen diesen Nutzern Waren zu liefern oder Dienstleistungen zu erbringen.

Klassische Beispiele für digitale Vermittlungsdienstleistungen, die von der Steuer betroffen sind, stellen die Dienstleistungen von Amazon, Airbnb, Uber oder eBay dar.<sup>25</sup> Das französische Gesetz enthält einige Ausnahmen von der Digitalsteuer, die sich ausschließlich auf Vermittlungsdienstleistungen beziehen. Beispielsweise sind Erträge aus der Erbringung von digitalen Kommunikationsdienstleistungen sowie auch solche aus der Erbringung von bestimmten digitalen Zahlungsdiensten und der Lieferung von digitalen Inhalten gemäß Art. 299 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a CGI-FRA von der Digitalsteuer ausgenommen.<sup>26</sup> Somit sind bestimmte Kommunikationsdienste von Skype, Twitter und WhatsApp, bestimmte Zahlungsdienste, wie zB jene von Paypal und Wire-

<sup>22</sup> Vgl. Burg, France – Corporate Taxation, IBFD Country Tax Guides, Stand 1.1.2020, unter 14.6.4.1.

<sup>23</sup> „CGI-FRA“ steht für „Code général des impôts français“ (Allgemeines Steuergesetzbuch). S. den gesamten französischen Gesetzesentext auf [https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do;jsessionid=5171B590D6E28253DB1A349AD672982.tplfr3ls\\_2?idSectionTA=LEGISCTA000038823006&cidTexte=LEGITEXT000006069577&cdateTexte=20200622](https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do;jsessionid=5171B590D6E28253DB1A349AD672982.tplfr3ls_2?idSectionTA=LEGISCTA000038823006&cidTexte=LEGITEXT000006069577&cdateTexte=20200622), Zugriff am 22.6.2020.

<sup>24</sup> Vgl. Graßl/Koch IStR 2019, 873 (880).

<sup>25</sup> Vgl. Hidien ISR 2019, 268 (270).

<sup>26</sup> Vgl. Graßl/Koch IStR 2019, 873 (881).

card sowie Inhaltsdienste wie Netflix und Spotify von der französischen Digitalsteuer nicht umfasst.<sup>27</sup>

Erträge aus der Erbringung von Werbedienstleistungen gemäß Art. 299 Abs. 2 Nr. 2 CGI-FRA stammen aus Dienstleistungen, die an Werbetreibende oder ihre Vertreter erbracht werden<sup>28</sup>,

- um Werbebotschaften auf einer digitalen Schnittstelle zu platzieren, die auf der Grundlage von Daten über den Nutzer, der sie besucht, ausgerichtet ist und
- die iZm der Nutzung solcher Schnittstellen gesammelt oder erzeugt werden.

Digitale Werbedienstleistungen werden von Unternehmen wie Facebook, Google und Amazon erbracht. Diese Digitalunternehmen sammeln und übermitteln Nutzerdaten an Werbeunternehmen, die sodann individualisierte Werbung ermöglichen.<sup>29</sup> Dieser Datenverkauf unterliegt der französischen Digitalsteuer. Im Gegensatz zum Richtlinievorschlag der Europäischen Kommission ist der Verkauf von Daten, die für andere Zwecke als Werbezwecke erhoben werden, nicht steuerbar.<sup>30</sup> Nicht steuerbar sind die Sammlung sowie Auswertung von Nutzerdaten für eigene unternehmerische Zwecke ohne direkten Geldzufluss.

Nur in Frankreich erbrachte Werbe- und Vermittlungsdienstleistungen unterliegen der französischen Steuer. Der Richtlinienentwurf enthält Informationen darüber, wie festgestellt werden kann, ob ein Benutzer einer digitalen Schnittstelle in Frankreich ansässig ist. Ein Benutzer gilt als in Frankreich ansässig, wenn er von einem in Frankreich befindlichen Terminal aus auf die digitale Schnittstelle zugreift. Bei diesem Endgerät kann es sich um ein beliebiges Gerät handeln, das den Zugriff auf die digitale Schnittstelle ermöglicht, zB ein Computer, ein Tablet oder ein Mobiltelefon.<sup>31</sup>

### **3.1.1.2 Subjektive Steuerpflicht**

Erzielt ein Unternehmen Erträge aus digitalen Vermittlungs-, Werbedienstleistungen oder aus der Veräußerung personenbezogener Daten, fällt es unter die Steuerpflicht, wenn zwei Schwellenwerte kumulativ erreicht sind:<sup>32</sup>

<sup>27</sup> Vgl. *Hidien* ISR 2019, 268 (271).

<sup>28</sup> Vgl. *Graßl/Koch* IStR 2019, 873 (881).

<sup>29</sup> Vgl. *Hidien* ISR 2019, 268 (270).

<sup>30</sup> Vgl. auf *Graßl/Koch* IStR 2019, 873 (881); *Hidien* ISR 2019, 268 (271).

<sup>31</sup> Vgl. TCA – Taxe sur certains services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique – Champ d'application – Définition des services taxables – Règles communes, Section 1, BOI-TCA-TSN-10-10-10, Nr. 40, verfügbar unter <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/12159-PGP.html>, zuletzt geprüft am 13.11.2020.

<sup>32</sup> Vgl. *Reusch/Jüngling* beck.digitax 2020, 6 (8).

- weltweite Umsätze aus digitalen Dienstleistungen von mindestens 750 Mio. € und
- Umsätze in Frankreich aus digitalen Dienstleistungen von mindestens 25 Mio. €.

Unternehmen der klassischen Industrie sind vom Anwendungsbereich der Steuer weitgehend ausgeschlossen, weil sich die beiden Schwellenwerte explizit auf digitalsteuerpflichtige Erträge beziehen.

### **3.1.2 Steuersatz und Bemessungsgrundlage**

Es wird ein Steuersatz iHv 3 % auf die in Frankreich digitalsteuerpflichtigen Erträge abzüglich der Umsatzsteuer erhoben. Zur Ermittlung der in Frankreich der Digitalsteuer unterliegenden Erträge werden die weltweit erzielten digitalsteuerbaren Erträge mittels eines nach Art. 299a Abs. 4 CGI-FRA zu ermittelnden Prozentsatzes aufgeteilt. Die Bemessungsgrundlage der Digitalsteuer stellt das Produkt aus dem Betrag der weltweiten Einnahmen aus den jeweiligen digitalsteuerpflichtigen Vermittlungs- oder Werbedienstleistungen und dem Prozentsatz der in Frankreich erzielten steuerpflichtigen Vermittlungs- oder Werbedienste dar.<sup>33</sup>

### **3.1.3 Erhebung**

Die Erklärungs- und die Erhebungsform der französischen Digitalsteuer richten sich nach jener des Umsatzsteuersystems.<sup>34</sup> Die Digitalsteuererklärung ist für umsatzsteuerpflichtige Unternehmen zusammen mit der Umsatzsteuererklärung (ähnlich einer Umsatzsteuervoranmeldung) für März des nächsten Kalenderjahres gemeinsam abzugeben, anderenfalls als Teil der Jahressteuererklärung bis spätestens dem 25.4. des Folgejahres. Unternehmen, welche der Digitalsteuer unterliegen, müssen halbjährliche Vorauszahlungen leisten. Die erste Rate der Vorauszahlung wird mit Abgabe der Digitalsteuererklärung im März, spätestens aber am 25.4., fällig. Die zweite Rate fällt bei Abgabe der Umsatzsteuererklärung für den Monat September spätestens am 25.10. an.<sup>35</sup> Für die Vorauszahlungen für das Jahr 2020 bestehen jedoch Sonderregelungen: Diese können durch eine einzige Zahlung, die (spätestens) im Dezember 2020 zu leisten ist, ersetzt werden, ohne dass Verzugszinsen oder sonstige Pönale anfallen.<sup>36</sup>

### **3.1.4 Sonstiges**

Für Unternehmen, die einer Konzerngruppe angehören, besteht die Möglichkeit eines „One-Stop-Shop“-Mechanismus, sofern ua die anderen Konzernunternehmen die

<sup>33</sup> Vgl. *Reusch/Jüngling* beck.digitax 2020, 6 (8).

<sup>34</sup> Vgl. *Graßl/Koch* IStR 2019, 873 (883).

<sup>35</sup> Vgl. *Graßl/Koch* IStR 2019, 873 (883).

<sup>36</sup> Vgl. *Burg* (Fn. 22), Stand 1.5.2020, unter 14.6.4.1.

ser Option zustimmen. Die steuerpflichtigen Konzernunternehmen haften in der Folge gesamtschuldnerisch für die etwaig entstehenden Steuerschulden.<sup>37</sup>

Des Weiteren mindert die Digitalsteuer als Betriebsausgabe die Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer in Frankreich.<sup>38</sup>

Die Steuerzahler müssen der französischen Behörde auf Anfrage alle Dokumente zur Verfügung stellen, in denen die eingezogenen Beträge nach Unterkategorien steuerpflichtiger Dienstleistungen im Einzelnen aufgeführt sind: Die am 16.10.2019 veröffentlichten Leitlinien enthalten Einzelheiten zu den Informationen, die für jeden Monat des Steuerjahres und für jede Unterkategorie von Dienstleistungen aufzubewahren sind. Der am 23. und 30.3.2020 veröffentlichte Richtlinienentwurf fügt eine neue Kategorie von Informationen hinzu, die als Nachweis in Bezug auf wirtschaftlich unabhängige Dienstleistungen aufzubewahren sind.

Aktuell sind ungefähr 30 Unternehmen betroffen, welche vorwiegend in den USA ansässig sind. Google, Amazon und Facebook sind Beispiele für Unternehmen, die der französischen Digitalsteuer unterliegen.<sup>39</sup> Die USA haben als Reaktion auf die Einführung einer Digitalsteuer Strafzölle auf französische Importe, wie Käse, Wein, Champagner und auf weitere 60 Warenkategorien, angedroht. Ob und wie das Land tatsächlich reagieren wird, bleibt offen. Aufgrund der Unstimmigkeiten mit den USA wurden die Vorauszahlungen für das Jahr 2020 im April und Oktober ausgesetzt. Dennoch hat der französische Finanzminister *Bruno Le Maire* kürzlich verkündet, dass die Zahlungen spätestens bis Dezember 2020 geleistet werden müssen. Die Digitalsteuerschuld für das Jahr 2019 war von diesem Zahlungsaufschub nicht betroffen und musste fristgerecht im März bzw. April 2020 beglichen werden.<sup>40</sup>

## 3.2 Vereinigtes Königreich

Am 11.7.2019 veröffentlichte die britische Regierung einen Gesetzesentwurf zur Einführung einer DST. Im März 2020 wurde die Finance Bill 2020<sup>41</sup> publiziert, welche die finalen Bestimmungen der DST beinhaltet. Demnach unterliegen bestimmte Umsätze aus digitalen

Dienstleistungen im Vereinigten Königreich der DST. Der Finance Act 2020<sup>42</sup>, welcher hinsichtlich der Anordnung der Bestimmungen von der Finance Bill nur geringfügig abweicht<sup>43</sup>, trat am 22.7.2020 rückwirkend mit 1.4.2020 in Kraft.<sup>44</sup> Die Regierung rechnet durch die DST mit zusätzlichen Einnahmen iHv 1,5 Mrd. Pfund bis 2024.<sup>45</sup> Die britischen Bestimmungen zur DST enthalten eine Regelung, wonach vor Ende des Jahres 2025 eine formale Überprüfung der DST durchgeführt und ein Bericht darüber erstellt werden muss.<sup>46</sup>

### 3.2.1 Steuertatbestand

#### 3.2.1.1 Objektive Steuerpflicht

Die DST soll für Unternehmen gelten, die Dienstleistungen iZm sozialen Medien, Internet-Suchmaschinen sowie Online-Marktplätzen für britische User anbieten.<sup>47</sup> Der Begriff eines „social media service“ bezeichnet digitale Dienstleistungen<sup>48</sup>, deren Hauptzweck oder einer deren Hauptzwecke es ist,

- eine Interaktion zwischen Nutzern zu fördern (einschließlich der Interaktion zwischen Nutzern und Inhalten, die durch andere Nutzer bereitgestellt werden), und
- das Teilen von Inhalten mit anderen Benutzergruppen (oder mit anderen Benutzern) zu ermöglichen.

Die Definition des Online-Marktplatzes findet sich in Section 43 Subsection 5 des Finance Act 2020 und subsumiert darunter Online-Dienstleistungen,

- deren Hauptzweck oder einer deren Hauptzwecke es ist, einen Verkauf zwischen Nutzern zu ermöglichen, und
- bestimmte Dinge (Dienstleistungen, Waren und Immobilien) über die Plattform an andere Nutzer zu verkaufen, zu bewerben oder anderen Nutzern bestimmte Dinge zum Verkauf anzubieten.

Die wohl bekanntesten Beispiele, die unter diese Definition fallen können, sind Amazon und eBay.<sup>49</sup>

Auch das Geschäftsmodell einer Internet-Suchmaschine („internet search engine“) fällt unter die britische Digitalsteuer. Zwar verzichtete der britische Gesetzgeber auf eine Definition des Begriffs „internet search engine“, jedoch wird in Section 43 Subsection 4 des

<sup>37</sup> Vgl. Graßl/Koch IStR 2019, 873 (883).

<sup>38</sup> Vgl. Hidien ISR 2019, 268 (270).

<sup>39</sup> Vgl. Marquardt IStR 2020, 332 (337).

<sup>40</sup> Vgl. <https://home.kpmg/us/en/home/insights/2020/10/tnf-france-digital-services-tax-to-be-paid-in-december-2020.html>, Zugriff am 18.11.2020.

<sup>41</sup> Vgl. <https://publications.parliament.uk/pa/bills/cbill/58-01/0114/20114.pdf>, Zugriff am 13.11.2020. S. auch die Erläuterungen zur Finance Bill 2020 unter [https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/873637/Finance\\_Bill\\_2020\\_Explanatory\\_Notes.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/873637/Finance_Bill_2020_Explanatory_Notes.pdf), Zugriff am 13.11.2020.

<sup>42</sup> Vgl. <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2020/14/part/2/enacted/data.pdf>, Zugriff am 13.11.2020.

<sup>43</sup> Section 39 in der Finance Bill = Section 39 im Finance Act, Section 40 in der Finance Bill = Section 41 im Finance Act etc.

<sup>44</sup> Vgl. <https://services.parliament.uk/Bills/2019-21/finance.html>, Zugriff am 13.11.2020.

<sup>45</sup> Vgl. Marquardt IStR 2020, 332 (338).

<sup>46</sup> Vgl. Section 71 Abs. 1 des Finance Act 2020.

<sup>47</sup> Vgl. Section 43 Subsection 2 des Finance Act 2020.

<sup>48</sup> Vgl. Section 43 Subsection 3 des Finance Act 2020.

<sup>49</sup> Vgl. Graßl/Koch IStR 2019, 873 (876).

Finance Act 2020 klargestellt, was darunter nicht zu verstehen ist. Demnach werden beispielsweise Webseiten, welche es dem Nutzer ermöglichen, nur auf dieser Seite Informationen zu entnehmen, ausgenommen. Im Umkehrschluss werden somit Suchmaschinen wie Google, Bing und Yahoo als Internetsuchmaschinen im Sinne des britischen Digitalsteuergesetzes zu verstehen sein.

Die Erträge aus den angeführten Dienstleistungen sind steuerpflichtig, wenn sie einem britischen Nutzer zugeordnet werden können. Eine solche Zuordnung setzt voraus, dass die Umsätze iZm einem britischen Nutzer stehen oder Werbeleistungen darauf abzielen, von einem britischen Nutzer gesehen zu werden.<sup>50</sup>

Des Weiteren unterliegen der Digitalsteuer Umsätze über Online-Marktplätze, die iZm der Vermittlung oder dem Verkauf von im Vereinigten Königreich gelegenen Unterkünften oder Grundstücken entstehen. Bei diesen Umsätzen fingiert Section 41 Subsection 5 des Finance Act 2020, dass diese einem im Vereinigten Königreich ansässigen Nutzer zugeordnet werden.<sup>51</sup> Diese Regelung zielt vor allem darauf ab, Erlöse von digitalen Vermittlungsplattformen wie Airbnb, welche iZm britischen Unterkünften erzielt werden, zu erfassen.

### 3.2.1.2 Subjektive Steuerpflicht

Erzielt ein Unternehmen Erlöse aus Plattformen für soziale Medien, Internet-Suchmaschinen oder Online-Marktplätzen, fällt es unter die Steuerpflicht, wenn zwei Schwellenwerte kumulativ erreicht sind:<sup>52</sup>

- Die weltweiten Umsätze aus digitalen Dienstleistungen des Konzerns übersteigen 500 Mio. Pfund<sup>53</sup> und
- die im Vereinigten Königreich erzielten Umsätze des Konzerns aus digitalen Dienstleistungen übersteigen 25 Mio. Pfund.

Auch hier werden im Gegensatz zu dem EU-Vorschlag die weltweiten Umsätze nur auf digitale Dienstleistungen bezogen, was impliziert, dass das britische Gesetz, wie auch das französische Gesetz, nur auf die großen rein digitalen Unternehmen abstehen soll. Es werden somit keine Unternehmen der klassischen Industrie, welche oftmals nur geringe digitalsteuerpflichtige Erträge erzielen, von der Steuer umfasst.<sup>54</sup>

<sup>50</sup> S. ausf. Section 41 des Finance Act 2020.

<sup>51</sup> Vgl. Section 41 Subsection 3 iVm Subsection 5 iVm Section 42 des Finance Act 2020. S. auch Graßl/Koch IStR 2019, 873 (876) zum damaligen britischen Gesetzesentwurf.

<sup>52</sup> Vgl. Section 46 Subsection 1 des Finance Act 2020.

<sup>53</sup> Sollte ein Geschäftsjahr weniger als ein (Kalender-)Jahr betragen, werden diese Beträge aliquoziert.

<sup>54</sup> Vgl. Graßl/Koch IStR 2019, 873 (883).

### 3.2.2 Steuersatz und Bemessungsgrundlage

Der 2%igen DST unterliegen die Erlöse aus den genannten digitalen Aktivitäten mit britischen Usern. Jedes Unternehmen, das in dem jeweiligen Abrechnungszeitraum einem Konzern zugehört, unterliegt mit den im Vereinigten Königreich erzielten Umsatzerlösen aus digitalen Dienstleistungen der DST. Für die Ermittlung der Steuerschuld des einzelnen Konzernunternehmens sind mehrere Berechnungsschritte notwendig.<sup>55</sup> Zunächst ist der gesamte Betrag an Erlösen aus digitalen Dienstleistungen im Vereinigten Königreich von den Konzernunternehmen zu ermitteln. Davon sind 25 Mio. Pfund als konzernbezogener Freibetrag abzuziehen. Anschließend wird darauf die Steuerschuld von 2 % auf Ebene des Konzerns ermittelt (group amount), die dann auf die betroffenen Konzernunternehmen im Verhältnis des Erlöses aus digitalen Dienstleistungen des einzelnen Konzernunternehmens im Vereinigten Königreich zu den gesamten Konzernerlösen aus digitalen Dienstleistungen im Vereinigten Königreich aufzuteilen ist.<sup>56</sup> Der britische Gesetzgeber reagierte damit auf die Kritik des EU-Entwurfes, welcher das Entstehen eines sprunghaften Anstiegs der Steuerquote bei Überschreiten der Freigrenze beinhaltete.<sup>57</sup>

Darüber hinaus wird eine alternative Berechnungsmethode zugelassen (sog. Safe Harbour-Regelung), sofern die DST die Unternehmensfortführung gefährden würde, was bei Unternehmen mit einem niedrigen oder negativen Betriebsergebnis aus digitalen Aktivitäten möglich wäre.<sup>58</sup> Die alternative Berechnungsmethode kommt zur Anwendung, wenn die Option dazu in der Steuererklärung des Konzerns betreffend die DST ausgeübt und ua die Umsatzkategorien von digitalen Dienstleistungen (Erlöse aus Dienstleistungen iZm Social Media, Internetsuchmaschinen und Online-Marktplätzen) aufgeschlüsselt und die damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen ermittelt werden. Die Ermittlung der Steuerschuld erfolgt in mehreren Schritten: Zunächst ist der gesamte Betrag an Erlösen aus digitalen Dienstleistungen im Vereinigten Königreich von den Konzernunternehmen zu ermitteln. Dieser Betrag wird dann auf die drei Umsatzkategorien aufgeschlüsselt. Anschließend werden für jede Kategorie die „Nettoerlöse“ ermittelt,

<sup>55</sup> Vgl. Section 47 Subsection 3 des Finance Act 2020.

<sup>56</sup> Vgl. HM Treasury, Finance Bill – Explanatory Notes v. 19.3.2020 zu Clause 46: Charge to DST zu Subsection 4; [https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/873637/Finance\\_Bill\\_2020\\_Explanatory\\_Notes.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/873637/Finance_Bill_2020_Explanatory_Notes.pdf), Zugriff am 13.11.2020.

<sup>57</sup> Vgl. Ifo-Studie, Die Besteuerung der Digitalwirtschaft – Zu den ökonomischen und fiskalischen Auswirkungen der EU-Digitalsteuer, 2018, 17.

<sup>58</sup> Vgl. HM Treasury, Finance Bill – Explanatory Notes v. 19.3.2020 zu Clause 46: Charge to DST zu Subsection 6.

indem der Freibetrag von 25 Mio. Pfund anteilig abgezogen wird. Für jede Umsatzkategorie wird dann mittels einer vorgegebenen Formel eine operative (Gewinn-)Marge berechnet. Die Steuerschuld des gesamten Konzerns pro Umsatzkategorie beträgt  $0,8 \times$  die operative Marge  $\times$  die Nettoerlöse der jeweiligen Umsatzkategorie.<sup>59</sup> Anschließend wird die gesamte (Konzern-)Steuerschuld für alle Umsatzkategorien (group amount) auf die jeweiligen Konzernunternehmen verhältnismäßig aufgeteilt.<sup>60</sup> Im Verlustfall beträgt die operative (Gewinn-)Marge 0 %, so dass die Steuerschuld auf 0 Pfund festgelegt wird.<sup>61</sup> Im Ergebnis können Konzerne die Steuer mithilfe einer speziellen Formel unter Berücksichtigung der konzernindividuellen Gewinnmarge ermitteln.<sup>62</sup>

### 3.2.3 Erhebung

Die Erhebung der Steuer folgt denselben Prinzipien wie die britische Körperschaftsteuer. Sie wird im Wege einer Jahressteuererklärung erhoben und ist eine Selbstbemessungsabgabe. Sie muss somit von den Unternehmen selbst berechnet und erklärt werden.<sup>63</sup> Es kann für den gesamten Konzern ein Konzernunternehmen bestimmt werden, welches für die Einhaltung aller Pflichten iZm der Digitalsteuer verantwortlich ist. Wird auf diese Auswahl verzichtet, trägt diese Verantwortung automatisch das Mutterunternehmen (parent of the group).<sup>64</sup> Somit ist von dieser Auswahl oder eben deren Verzicht abhängig, wer die Jahressteuererklärung für den Konzern abgeben muss. Nichtsdestotrotz bleibt weiterhin jenes Konzernunternehmen Schuldner der Digitalsteuer, welches die digitalsteuerpflichtigen Erträge erwirtschaftet hat.<sup>65</sup> Die Digitalsteuer wird nach Ablauf von neun Monaten nach Ende des Abrechnungszeitraums fällig.<sup>66</sup>

### 3.2.4 Sonstiges

Durch die Sonderregelung für Online-Marktplätze, die darauf abzielt, die volle Vermittlungsgebühr aus einer Transaktion über einen Online-Marktplatz zu versteuern, auch wenn nur ein Teilnehmer der zugrunde liegenden Transaktion ein britischer Nutzer ist bzw. auch dann, wenn die Transaktion mit der Bereitstellung von britischen Unterkünften oder einem Verkauf eines Grundstücks in Großbritannien zusammenhängt, können sich Doppelbesteuerungen ergeben, sollte ein ande-

rer Staat aufgrund der Beteiligung eines in seinem Staat ansässigen Nutzers ebenfalls eine Digitalsteuer erheben.<sup>67</sup> Zur Abmilderung derartiger Doppelbesteuerungen sieht das Gesetz für die Besteuerung bestimmter grenzüberschreitender Transaktionen über einen Online-Marktplatz vor, dass die Erlöse (Aufwendungen<sup>68</sup>) solcher Transaktionen nur zur Hälfte bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die britische DST zu berücksichtigen sind. Dies gilt dann, wenn es sich um eine grenzüberschreitende Transaktion handelt, bei der sich einer der beteiligten Nutzer üblicherweise außerhalb von Großbritannien aufhält oder seinen Sitz außerhalb von Großbritannien hat und die Transaktion nach den Regeln eines anderen Staates ebenfalls einer dort geltenden Digitalsteuer unterliegt.<sup>69</sup>

## 3.3 Italien

Italien unterbreitete bereits 2017 einen Vorschlag für die Einführung einer sog. „Websteuer“, welcher aber anschließend nicht umgesetzt wurde. Ende 2018 wurde ein neuerlicher Anlauf im Zuge des italienischen Haushaltsgesetzes 2019 unternommen, eine Digitalsteuer einzuführen. Allerdings scheiterte auch dieser Vorschlag an der fehlenden Durchführungsverordnung des italienischen Finanzministeriums (diese hätte bis 30.4.2019 erfolgen müssen). Nunmehr wurde im Rahmen des Haushaltsgesetzes 2020 die Einführung einer Websteuer – der „imposta sui servizi digitali“ – ab dem 1.1.2020 beschlossen. Die italienische Regierung rechnet mit Steuereinnahmen iHv 600 Mio. € pro Jahr. Die italienische Umsetzung orientiert sich an den Vorschlägen der EU zur DST.<sup>70</sup>

### 3.3.1 Steuertatbestand

#### 3.3.1.1 Objektive Steuerpflicht

Die Steuer bezieht sich auf Online-Werbung, die Lieferung von Waren und Dienstleistungen und die Übermittlung von Daten, die iZm digitalen Schnittstellen gesammelt und generiert werden. Im Konkreten sind vom Steuertatbestand folgende Dienstleistungen umfasst:<sup>71</sup>

- Platzierung von Werbung auf einer digitalen Schnittstelle, die sich an die Nutzer dieser Schnittstelle richtet (1. Kategorie);

<sup>59</sup> S. im Detail zur Ermittlung der Steuerschuld Section 48 (Alternative basis of charge) des Finance Act 2020.

<sup>60</sup> Vgl. im Detail Section 48 (Alternative basis of charge) des Finance Act 2020.

<sup>61</sup> Vgl. Graßl/Koch IStR 2019, 873 (878).

<sup>62</sup> Vgl. Graßl/Koch IStR 2019, 873 (878).

<sup>63</sup> Vgl. Graßl/Koch IStR 2019, 873 (879).

<sup>64</sup> Vgl. Section 52 Subsection 1 (b) des Finance Act 2020.

<sup>65</sup> Vgl. Section 47 Subsection 2 des Finance Act 2020.

<sup>66</sup> Vgl. Section 51 des Finance Act 2020. S. zum ersten Abrechnungszeitraum eines Konzerns Section 61 Subsection 2 des Finance Act 2020.

<sup>67</sup> Vgl. Section 42 des Finance Act 2020; Graßl/Koch IStR 2019, 873 (877).

<sup>68</sup> Bei Anwendung der Safe Harbour-Regelung gemäß Section 48 des Finance Act 2020.

<sup>69</sup> Vgl. Section 50 des Finance Act 2020.

<sup>70</sup> Vgl. Marquardt IStR 2020, 332 (337).

<sup>71</sup> Vgl. Ludovici, Taxing the Digital Economy: The Italian Digital Services Tax, in Pistone/Weber, Taxing the Digital Economy, 2019, 294; Lobis IStR-LB 2019, 81 (82); WTS-Global, Update for the Digital Economy – Italian Digital Service Tax (2/2020).

- Bereitstellung einer mehrseitigen digitalen Schnittstelle, die es den Nutzern ermöglicht, andere Nutzer zu finden und mit ihnen zu interagieren, und die auch direkte Lieferungen von Waren oder Dienstleistungen zwischen den Nutzern erleichtert (2. Kategorie);
- Übermittlung von Daten, die über Nutzer digitaler Schnittstellen gesammelt und aus der Tätigkeit dieser Nutzer auf der digitalen Schnittstelle erzeugt werden (3. Kategorie).

Hier lässt sich erkennen, dass der objektive Tatbestand der italienischen Digitalsteuer jenem des EU-Vorschlags nahezu gleicht.<sup>72</sup> Zudem enthält das Gesetz einen Negativkatalog an Dienstleistungen, welche nicht der Webtax unterliegen sollen. So unterliegt zB die Lieferung von Waren oder Dienstleistungen, die über die Website eines Lieferanten bestellt wurden, nicht der Webtax, wenn der Lieferant nicht als digitaler Vermittler auftritt.<sup>73</sup>

Der Webtax unterliegen Umsätze aus digitalen Dienstleistungen, wenn diese an Nutzer in Italien erbracht werden. Die Kriterien für die Bestimmung des Nutzerstandorts knüpfen an die Art der angebotenen digitalen Dienstleistungen (dh an die Kategorien) an. Hierbei wird nicht auf den Wohnsitz der Nutzer für die Bestimmung des Lieferorts abgestellt, sondern auf den Ort, an dem sich das Gerät (Computer, Mobiltelefon, Laptop) des Nutzers befindet. Dabei wird auf die Internet-Protokoll-Adresse des Geräts oder auf andere Systeme der Geolokalisierung Bezug genommen.<sup>74</sup>

### 3.3.1.2 Subjektive Steuerpflicht

Der Steuerpflicht unterliegen jene – italienischen oder ausländischen – Unternehmen, die einzeln oder auf Konzernebene die beiden folgenden Schwellenwerte überschreiten:<sup>75</sup>

- weltweiter Umsatz von mindestens 750 Mio. € des betreffenden Unternehmens oder auf Konzernebene und
- Umsatz aus digitalen Dienstleistungen in Italien von mindestens 5,5 Mio. €.

Überschreitet ein Unternehmen diese Schwellenwerte in einem Kalenderjahr, unterliegt es im darauffolgenden Kalenderjahr der italienischen Webtax (so sind für die Prüfung, ob das Unternehmen im Jahr 2020 der Webtax unterliegt, die Umsätze aus 2019 maßgeblich).<sup>76</sup>

<sup>72</sup> Vgl. zB *Graßl/Koch IStR* 2019, 873 (886).

<sup>73</sup> Vgl. *Lobis IStR-LB* 2019, 81 (82); *Silvani*, Italy – Corporate Taxation, IBFD Country Tax Guides, Stand 30.7.2020, unter 14.6.4.1.; WTS-Global, Update for the Digital Economy – Italian Digital Service Tax (2/2020).

<sup>74</sup> Vgl. *Lobis IStR-LB* 2019, 81 (82).

<sup>75</sup> Vgl. *Silvani* (Fn. 73), unter 14.6.4.1.; *Lobis IStR-LB* 2019, 81 (82); WTS-Global, Update for the Digital Economy – Italian Digital Service Tax (2/2020).

Umsätze aus digitalen Dienstleistungen, die an konzernzugehörige Unternehmen erbracht werden, unterliegen nicht der Websteuer.<sup>77</sup> Im Gegensatz zu Frankreich und Großbritannien bezieht sich der erste Schwellenwert auf alle Umsätze (nicht nur die aus digitalen Dienstleistungen), worin wiederum eine Ähnlichkeit zu dem EU-Vorschlag besteht.

### 3.3.2 Steuersatz und Bemessungsgrundlage

Der Steuersatz beträgt 3 %. Die Bemessungsgrundlage wird auf Basis der Umsätze ohne Umsatzsteuer und sonstige, indirekte Steuern berechnet.<sup>78</sup>

### 3.3.3 Erhebung

Die italienische Digitalsteuer wird für jedes Kalenderjahr geschuldet und bis zum 16.2. des Folgejahres fällig. Bis zum 31.3. des Folgejahres, in dem die steuerpflichtigen Umsätze aus digitalen Dienstleistungen erzielt wurden, hat der Steuerpflichtige eine Steuererklärung einzureichen. Im Fall eines Konzerns ist ein Konzernunternehmen für die ordnungsgemäße Vollziehung der Pflichten iZm der Webtax zu bestimmen. Ausländische Unternehmen, die keine italienische Betriebsstätte unterhalten und in Italien nicht zur Mehrwertsteuer registriert sind, müssen eine Registrierungsnummer für Zwecke der Pflichten iZm der Webtax beantragen.<sup>79</sup> Darüber hinaus müssen Steuerpflichtige, die weder im Inland noch in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem sonstigen Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum Sitz, Geschäftsleitung oder Betriebsstätte haben, einen Fiskalvertreter beauftragen, wenn dessen Ansässigkeitsstaat kein Informationsabkommen mit Italien hat.<sup>80</sup>

### 3.3.4 Sonstiges

Sofern möglich, sind betreffend Veranlagung, Strafen, Eintreibung und Rechtsstreitigkeiten die italienischen Umsatzsteuerregelungen anzuwenden. Im Gesetz wurde eine „Abschlussbestimmung“ aufgenommen, wonach das gesamte Gesetz zur Webtax aufgehoben wird, wenn eine einheitliche Lösung auf internationaler Ebene gefunden wurde und in Kraft tritt.<sup>81</sup>

<sup>76</sup> Vgl. *Silvani* (Fn. 73), unter 14.6.4.1.; WTS-Global, Update for the Digital Economy – Italian Digital Service Tax (2/2020).

<sup>77</sup> Vgl. *Lobis IStR-LB* 2019, 81 (82).

<sup>78</sup> Vgl. *Ludovici* (Fn. 71), 294; WTS-Global, Update for the Digital Economy – Italian Digital Service Tax (2/2020).

<sup>79</sup> WTS-Global, Update for the Digital Economy – Italian Digital Service tax (2/2020).

<sup>80</sup> WTS-Global, Update for the Digital Economy – Italian Digital Service Tax (2/2020).

<sup>81</sup> Vgl. *Silvani* (Fn. 73), unter 14.6.4.1.

### 3.4 Österreich

In Österreich wurde die Einführung einer Digitalsteuer („Digitalsteuergesetz – DiStG 2020“) – trotz Platzens der türkis/blauen Regierung durch die „Ibiza-Affäre“<sup>82</sup> – mit Beschluss am 19.9.2019 mit Stimmenmehrheit im Plenum des Nationalrats und am 10.10.2019 im Bundesrat beschlossen. Die Digitalsteuer erfasst „digitalisierte“ Werbeleistungen (sog. „Online-Werbeleistungen“), die nach dem 31.12.2019 mit Inlandsbezug erbracht werden, und orientiert sich an dem (gescheiterten) Vorschlag der Europäischen Kommission für eine DST.<sup>83</sup>

#### 3.4.1 Steuertatbestand

##### 3.4.1.1 Objektive Steuerpflicht

Gemäß § 1 Abs. 1 DiStG unterliegen Online-Werbeleistungen, die von Online-Werbeleistern im Inland gegen Entgelt erbracht werden, der Digitalsteuer. Als Online-Werbeleistung gelten Werbeeinschaltungen auf einer digitalen Schnittstelle, insbesondere Bannerwerbung, Suchmaschinenwerbung und vergleichbare Werbeleistungen.<sup>84</sup> Nicht als Online-Werbeleistung gelten Werbeleistungen, die der („klassischen“) Werbeabgabe nach dem Werbeabgabegesetz 2000, BGBl. I Nr. 29, unterliegen.<sup>85</sup> Als im Inland erbrachte Online-Werbeleistung gilt eine Werbung, wenn sie auf dem Gerät eines Nutzers mit inländischer IP-Adresse<sup>86</sup> empfangen wird und sich ihrem Inhalt und ihrer Gestaltung nach (auch) an inländische Nutzer richtet. Neben individualisierten Online-Werbeleistungen sollen auch sonstige Online-Werbeleistungen erfasst werden, wenn diese mit besonderem Österreich-Bezug konzipiert sind (zB „Österreich Banner“ auf ausländischer Zeitungshomepage).<sup>87</sup> Nicht erfasst sein sollen Beiträge auf ausländischen Websites, die für alle, nicht nur inländische Nutzer erscheinen. Dies gilt auch in Fällen, in denen die beworbenen Produkte im Inland erworben werden können.<sup>88</sup> Jedenfalls nicht von der Definition der Online-Werbeleistung umfasst ist etwa die Lieferung digitaler Inhalte (wie zB Software oder Streaming).<sup>89</sup> Mit

„Nutzer“ ist gemäß § 2 Abs. 2 DiStG eine natürliche oder juristische Person angesprochen, die über ein Gerät verfügt, mit dem sie auf eine digitale Schnittstelle zugreift. Der „Nutzer“ selbst muss iSd österreichischen Ertragsteuerrechts nicht in Österreich ansässig sein. „Digitale Schnittstelle“ ist gemäß § 2 Abs. 3 DiStG jede Art von Software, auf die Nutzer zugreifen können.

##### 3.4.1.2 Subjektive Steuerpflicht

Die Steuerpflicht erstreckt sich nur auf Unternehmen (Online-Werbeleister), die Online-Werbeleistungen in Österreich gegen Entgelt erbringen oder dazu beitragen. Der Online-Werbeleister kann die Werbeleistung selbst erbringen (zB Nutzer sucht Begriff mittels Google) oder kann dazu auch nur „beitragen“ (zB Online-Zeitung bedient sich Google für individualisierte Werbung).

Damit ein Online-Werbeleister von dieser Steuer umfasst ist, muss er innerhalb eines Wirtschaftsjahres

- einen weltweiten (Konzern-)Umsatz von mindestens 750 Mio. € und
- einen inländischen Umsatz in Österreich aus der Durchführung von Online-Werbung von mindestens 25 Mio. € erzielen.<sup>90</sup>

Sind Unternehmen Teil einer multinationalen Unternehmensgruppe iSd § 2 Verrechnungspreisdokumentationsgesetz (VDPG), ist auf den Umsatz der Gruppe abzustellen.

#### 3.4.2 Steuersatz und Bemessungsgrundlage

Die österreichische Digitalsteuer beträgt 5 % vom (Netto-)Entgelt iSd UStG<sup>91</sup>, das der Online-Werbeleister von einem Auftraggeber erhält. Ob der Nutzer die Werbung tatsächlich anklickt, betrachtet oder anhört, ist nur insoweit maßgeblich, als das Entgelt danach bemessen wird.<sup>92</sup> Der Steuersatz orientiert sich – entgegen des Richtlinienvorschlags von 3 % – an der klassischen Werbeabgabe. Jährlich sollen zumindest 15 Mio. € der durch die Digitalsteuer realisierten Einnahmen des Bundes zur Finanzierung des digitalen Transformationsprozesses österreichischer Medienunternehmen verwendet werden<sup>93</sup>, wobei das österreichische Bundesministerium für Finanzen mit einem progressiven Steueraufkommen von 25 Mio. € für 2020 bis hin zu 34 Mio. € für 2023 rechnet.<sup>94</sup>

<sup>82</sup> Zum Gesetzesentwurf (132/ME 26. GP) vor Platzen der türkis-blauen Regierung s. Reinold MR-Int. 2019, 3; Mayr RdW 2019, 264.

<sup>83</sup> So verweisen auch die Gesetzesmaterialien auf den EU-Richtlinienvorschlag.

<sup>84</sup> Um eine Gleichbehandlung vergleichbarer Werbeleistungen sicherstellen und den technischen Entwicklungen Rechnung tragen zu können, sieht das DiStG 2020 ausdrücklich eine Verordnungsermächtigung vor.

<sup>85</sup> Die Werbeabgabe erfasst die Veröffentlichung von Werbeschaltungen in Druckwerken/Zeitungen und Zeitschriften, in Hörfunk und Fernsehen sowie auf Plakatwänden, Litfaßsäulen etc.

<sup>86</sup> Außer anhand einer IP-Adresse soll der für die Besteuerung maßgebliche Ort auch mittels sonstiger Geoortungsinstrumente (Geotargeting oder Geolokation) ermittelt werden können.

<sup>87</sup> Erläuternde Bemerkungen zum Initiativantrag 983/A XXVI. GP, 27; WTS-Global, Update for the Digital Economy – Austria Digital Services Tax (4/2020).

<sup>88</sup> Erläuternde Bemerkungen zum Initiativantrag 983/A XXVI. GP, 27.

<sup>89</sup> Mayr RdW 2019, 264 (265); WTS-Global, Update for the Digital Economy – Austrian Digital Services Tax (4/2020).

<sup>90</sup> Zu verfassungsrechtlichen Bedenken dieser „Eintrittsschwellenwerte“ im Vergleich zur klassischen Werbeabgabe s. 3.4.5.

<sup>91</sup> So auch Kirchmayr FR 2019, 800 (803).

<sup>92</sup> Erläuternde Bemerkungen zum Initiativantrag 983/A XXVI. GP, 27.

<sup>93</sup> Erläuternde Bemerkungen zum Initiativantrag 983/A XXVI. GP, 28; zu europarechtlichen Bedenken (Beihilfenverbot) vgl. Geringer ÖStZ 2019, 393; Kirchmayr FR 2019, 800 (803).

<sup>94</sup> Vgl. Vorblatt und wirkungsorientierte Folgenabschätzung zum Ministerialentwurf für ein Bundesgesetz, mit dem das Digitalsteuergesetz 2020 erlassen und das UStG 1994 geändert wird, 132/ME XXVI. GP, 1.

### 3.4.3 Erhebung

Nach § 4 Abs. 1 DiStG ist der Online-Werbeleister Steuerschuldner, unabhängig davon, ob dieser zugleich Eigentümer der digitalen Schnittstelle ist. Bei Beteiligung mehrerer Online-Werbeleister soll jeder Online-Werbeleister für seinen Beitrag Steuerschuldner sein (sofern dieser die oben angeführten Umsatzgrenzen überschreitet). Der Online-Werbeleister muss gemäß § 5 Abs. 1 DiStG die 5%ige Digitalsteuer selbst berechnen und bis zum 15. des zweitfolgenden Monats nach Entstehung des Steueranspruches entrichten. Der Steueranspruch entsteht mit Ablauf des Monats, in dem die steuerpflichtige Leistung erbracht wird. Nach Ablauf des Wirtschaftsjahres wird der Online-Werbeleister zur Digitalsteuer veranlagt und muss bis spätestens drei Monate nach Ablauf des Wirtschaftsjahres eine Jahressteuererklärung für das vergangene Wirtschaftsjahr einreichen. In der Jahressteuererklärung sind gemäß § 5 Abs. 3 S. 2 DiStG die Arten der Online-Werbeleistungen und die darauf entfallenden Entgelte aufzunehmen sowie der weltweit erzielte Umsatz anzuführen.

Online-Werbeleister, die weder im Inland noch in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem sonstigen Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum Sitz, Geschäftsleitung oder Betriebsstätte haben, sind verpflichtet, zeitgerecht einen Fiskalvertreter zu beauftragen. Wirtschaftstreuhänder, Rechtsanwälte und Notare mit Wohnsitz oder Sitz in Österreich können als Fiskalvertreter bestellt werden. Der Vertreter hat sodann die Jahressteuererklärung einzureichen sowie alle weiteren digitalsteuerrechtlichen Pflichten des vertretenen Online-Werbeleisters zu erfüllen.<sup>95</sup>

### 3.4.4 Aufzeichnungs- und Übermittlungs-pflichten

Der Steuerschuldner ist verpflichtet, Aufzeichnungen über die übernommenen Online-Werbeleistungen, allfällige in diesem Zusammenhang von ihm beauftragte weitere Unternehmen, die Auftraggeber und die Grundlagen zur Berechnung der Digitalsteuer zu führen. Für Zwecke der Digitalsteuer ist eine Speicherung von allenfalls personenbezogenen Daten nur in anonymisierter Form erforderlich. Eine Übermittlung an die Abgabenbehörde soll nur auf Anforderung und jedenfalls in anonymisierter Form erfolgen.<sup>96</sup> Aufzeichnungen von IP-Adressen sind für Zwecke des Digitalsteuergesetzes in einer Form

zu führen, die sich darauf beschränkt, Rückschlüsse darauf zuzulassen, ob eine Online-Werbung im Inland erbracht worden ist. Durch diese Formulierung soll Datenschutzbedenken Rechnung getragen und noch stärker unterstrichen werden, dass sich die Aufzeichnungen auf das für die Umsetzung des DiStG 2020 erforderliche Ausmaß beschränken.

### 3.4.5 Sonstiges

Nach den Schlussbestimmungen und Erläuternden Bemerkungen<sup>97</sup> strebt Österreich für die Besteuerung der „digital economy“ eine internationale Lösung an. Sobald auf EU- oder OECD-Ebene eine adäquate Lösung gefunden wird, soll die Digitalsteuer entsprechend angepasst bzw. in eine neue Regelung überführt werden.

Durch die vorgesehenen Schwellenwerte könnte die derzeitige österreichische Digitalsteuer aufgrund offenkundiger sachlicher Parallelen zur österreichischen Werbeabgabe gleichheitsrechtlich bedenklich sein. Die Digitalsteuer muss denselben Sachlichkeitsanforderungen wie die Werbeabgabe entsprechen, auch wenn sie als eigenständiges Gesetz erlassen wird. In verfassungsrechtlicher Hinsicht muss hervorgehoben werden, dass die Digitalsteuer und die Werbeabgabe sich vor allem hinsichtlich ihres Anwendungsbereichs in Bezug auf die Größe der Unternehmen unterscheiden. Der erste Schwellenwert lässt keinen Bezug zur Online-Werbung erkennen und kann daher im Vergleich zu den Voraussetzungen bei der Werbeabgabe als willkürlich und daher möglicherweise verfassungswidrig angesehen werden, da dadurch der Gleichheitssatz gemäß Art. 7 B-VG verletzt sein könnte. Verfassungsrechtliche Bedenken ergeben sich auch beim zweiten Kriterium, da die inländische Mindestumsatzgrenze der Digitalsteuer in keiner Relation zur inländischen Mindestumsatzgrenze der Werbeabgabe steht.<sup>98</sup> Ob die Digitalsteuer verfassungskonform ist, bleibt der Prüfung durch den Verfassungsgerichtshof vorbehalten.

## 3.5 Spanien

Am 18.2.2020 beschloss der spanische Ministerrat ua einen Gesetzesentwurf<sup>99</sup> zur Einführung einer Steuer für bestimmte digitale Dienste; am 16.10.2020 wurde das finale Gesetz zur Besteuerung von digitalen Dienstleistungen im Spanischen Gesetzblatt (Boletín Oficial del Estado) veröffentlicht. Es tritt drei Monate nach der Ver-

<sup>95</sup> Vgl. Erläuternde Bemerkungen zum Initiativantrag 983/A XXVI. GP, 28.

<sup>98</sup> Vgl. Kirchmayr, Stellungnahme zum Ministerialentwurf für ein Bundesgesetz, mit dem das Digitalsteuergesetz 2020 erlassen und das UStG 1994 geändert wird, 22/SN-132/ME XXVI. GP, 3 ff.

<sup>99</sup> Vgl. [https://www.lamoncloa.gob.es/consejodeministros/Paginas/enlaces/180220-enlace\\_imuestos\\_d.aspx](https://www.lamoncloa.gob.es/consejodeministros/Paginas/enlaces/180220-enlace_imuestos_d.aspx), Zugriff am 13.11.2020.

<sup>95</sup> Vgl. Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur näheren Regelung der Umsetzung des Digitalsteuergesetzes 2020 (DiStG2020-UmsetzungV), BGBl. II Nr. 378/2019, § 6.

<sup>96</sup> Erläuternde Bemerkungen zum Initiativantrag 983/A XXVI. GP, 28.

öffentliche, dh am 16.1.2021, in Kraft.<sup>100</sup> Danach soll ua die Erbringung von bestimmten digitalen Dienstleistungen mit 3 %, unabhängig vom Niederlassungsort des Dienstleisters, besteuert werden, sofern sich das kommerzielle Angebot an spanische Bürger richtet. Ziel ist die Besteuerung von digitalen Dienstleistungen, bei denen ein wesentlicher Beitrag zur Wertschöpfung für das anbietende Unternehmen von den Benutzern geleistet wird.<sup>101</sup> Das Gesetz folgt im Wesentlichen dem im März 2018 vorgelegten Vorschlag der EU-Kommission auf EU-Ebene für eine RL zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen und den Schlussfolgerungen des OECD-Programms zur Bekämpfung der Aushöhlung der Steuerbemessungsgrundlagen.<sup>102</sup>

### 3.5.1 Steuertatbestand

#### 3.5.1.1 Objektive Steuerpflicht

Der spanischen DST unterliegen Online-Werbedienste, Online-Vermittlungsleistungen und der Verkauf von Daten, die aus den vom Nutzer bereitgestellten Informationen generiert werden. Die objektive Steuerpflicht basiert auf der Prämisse, dass jene Gewinne, die aus der Nutzung, dem Verbrauch oder der Bereitstellung dieser digitalen Dienste entstehen, im spanischen Territorium (also an jenem Ort, an dem „Wertschöpfung“ stattfindet), besteuert werden sollen. Eine digitale Dienstleistung gilt als in Spanien erbracht, wenn sich der Nutzer in Spanien befindet, unabhängig davon, von wo die Zahlung für die Dienstleistung erfolgt. Generell wird davon ausgegangen, dass der Standort eines Benutzers dort liegt, wo sich die IP-Adresse der Verbindung befindet (zB Werbung wird auf einem Computer gezeigt mit spanischer IP-Adresse).<sup>103</sup> Von der Steuer ausgenommen sind demzufolge zB Verkäufe von Waren oder Dienstleistungen, die online über die Website des Anbieters dieser Waren oder Dienstleistungen direkt abgeschlossen werden, da der Anbieter dann nicht als Vermittler tätig wird. Außerdem soll die Bereitstellung von Online-Kommunikations- und Zahlungsdiensten nicht erfasst sein.<sup>104</sup>

#### 3.5.1.2 Subjektive Steuerpflicht

Von der Besteuerung sind jene Unternehmen erfasst, die einen Nettoumsatz von mehr als 750 Mio. € (welt-

weit) generieren und deren Gesamteinnahmen aus steuerpflichtigen digitalen Diensten in Spanien mehr als 3 Mio. € betragen (abzustellen ist auf das Vorjahr).<sup>105</sup>

### 3.5.2 Steuersatz und Bemessungsgrundlage

Der vorgesehene Steuersatz beträgt 3 %. Als Steuerbemessungsgrundlage gelten die Bruttoeinnahmen, die das steuerpflichtige Unternehmen für jede Bereitstellung von steuerpflichtigen digitalen Diensten in Spanien erzielt. Spezifische Gesetzesbestimmungen regeln die Berechnung des in Spanien erzielten Anteils der weltweit angebotenen Dienste.

### 3.5.3 Erhebung

Grundsätzlich sollen vierteljährliche Meldungen erfolgen, wobei die erste Meldung frühestens für das erste Quartal 2021 erfolgen kann.<sup>106</sup> Im Gegensatz zum Gesetzesentwurf ist eine Aufnahme des/der Steuerpflichtigen in ein eigens eingerichtetes (DST-)Register nicht notwendig.<sup>107</sup>

### 3.5.4 Sonstiges

Sobald ein internationales Abkommen zur Besteuerung digitaler Dienstleistungen erreicht ist, soll die spanische Gesetzgebung an dieses angepasst werden. Mit diesem nationalen Vorpreschen orientiert sich die spanische Regierung auch an Vorbildern in der EU, wie Frankreich und Italien, die entsprechende Besteuerungen für digitale Dienste bereits eingeführt haben.

Die spanische Regierung erhofft sich durch die Steuer auf digitale Dienste jährlich rund 968 Mio. € an Steuereinnahmen.

### 3.6 Türkei

Seit 1.3.2020 unterliegen bestimmte digitale Dienstleistungen in der Türkei einer Besteuerung.<sup>108</sup> Die türkische DST fällt zusätzlich zu der seit dem 1.1.2019 erhobenen

<sup>105</sup> Vgl. WTS-Global, Update for the Digital Economy – Spanish Digital Services Tax (3/2020).

<sup>106</sup> Vgl. [https://www.lamoncloa.gob.es/consejodeminstros/Paginas/enlaces/180220-enlace\\_imuestos\\_d.aspx](https://www.lamoncloa.gob.es/consejodeminstros/Paginas/enlaces/180220-enlace_imuestos_d.aspx), Zugriff am 21.6.2020; s. auch WTS-Global, Update for the Digital Economy – Spanish Digital Services Tax (3/2020).

<sup>107</sup> WTS-Global, Update for the Digital Economy – Spanish Digital Services Tax (9/2020).

<sup>108</sup> Das „Gesetz für digitale Dienstleistungen“ (DHVK) wurde im Rahmen des Gesetzes Nr. 7194 im Amtsblatt v. 7.12.2019 unter der Nr. 30971 veröffentlicht. Die Bestimmungen des Gesetzes Nr. 7194 über die digitale Dienstleistungssteuer treten am 1.3.2020 in Kraft. Vgl. von der Hellen beck.digitax 2020, 70 (71); [https://digitalservice.gib.gov.tr/kdv3\\_side/maindst.jsp?token=d1078f5e3dc646b78d5d4e5842f21e97feb48d366bc7617458b6679dec12675154a01fccc42292bb04d926bc259dbc75e39dd8e202535fd70a7098396c74a6f7&lang=en](https://digitalservice.gib.gov.tr/kdv3_side/maindst.jsp?token=d1078f5e3dc646b78d5d4e5842f21e97feb48d366bc7617458b6679dec12675154a01fccc42292bb04d926bc259dbc75e39dd8e202535fd70a7098396c74a6f7&lang=en), Zugriff am 13.11.2020.

<sup>100</sup> Vgl. <https://www.lapoliticaonline.com.mx/nota/130621-spain-moves-forward-with-google-tax-for-2021-budget>, Zugriff am 12.6.2020.

<sup>101</sup> Vgl. <https://www.lamoncloa.gob.es/lang/en/gobierno/councilministers/Paginas/2020/20200218council.aspx>, Zugriff am 13.11.2020.

<sup>102</sup> Vgl. Ukrrow MMR-Aktuell 2020, 427639.

<sup>103</sup> Vgl. Correa European Taxation 2019, 341 (347).

<sup>104</sup> Vgl. WTS-Global, Update for the Digital Economy – Spanish Digital Services Tax (3/2020).

15%igen Quellensteuer auf im Internet bereitgestellte Werbedienstleistungen an.<sup>109</sup>

### 3.6.1 Steuertatbestand

#### 3.6.1.1 Objektive Steuerpflicht

Der Anwendungsbereich der türkischen DST ist im Vergleich zu anderen europäischen Bestimmungen breit. Der Besteuerung unterliegen<sup>110</sup>

- Online-Werbedienstleistungen und damit verbundene Aktivitäten, wie zB Werbecontrolling und Performancemessung und die Verwaltung und Übertragung von Userdaten;
- die Zurverfügungstellung einer digitalen Schnittstelle, auf der Benutzer miteinander in Kontakt treten können, inklusive das Handeln von Waren und Dienstleistungen zwischen den Nutzern untereinander;
- Leistungen auf digitalen Plattformen, die das Hören, Sehen, Abspielen oder Aufnehmen von digitalen Inhalten ermöglichen, die Bereitstellung von Software, Apps, Musik, Videos und Videospiele;
- Vermittlungsleistungen auf digitalen Umgebungen, die derartige Leistungen ermöglichen.

Von der Besteuerung ausgenommen sind ua mobile elektronische Telekommunikationsdienstleistungen, Zahlungsdienstleistungen und der Verkauf von Inhalten, die in Forschungs- und Entwicklungseinrichtungen in der Türkei entwickelt werden.<sup>111</sup>

Die Lieferung solcher Leistungen gilt als in der Türkei erbracht, wenn die Leistung physisch in der Türkei durchgeführt oder genutzt, in der Türkei abgerechnet<sup>112</sup> oder Personen in der Türkei zur Verfügung gestellt wurde.

#### 3.6.1.2 Subjektive Steuerpflicht

Von der Steuerpflicht ausgenommen sind Unternehmen, deren Umsätze aus digitalen Dienstleistungen<sup>113</sup>

- in der Türkei 20 Mio. TRY (ca. 3 Mio. €) und
- auf Konzernebene 750 Mio. € nicht übersteigen.

Für die Steuerpflicht ist unerheblich, ob das betroffene Unternehmen in der Türkei ansässig ist, oder ob es die Leistungen über eine Betriebsstätte oder einen ständigen

<sup>109</sup> Vgl. *von der Hellen* beck.digitax 2020, 70 (71).

<sup>110</sup> Vgl. WTS-Global, Update for the Digital Economy – Turkish Digital Services Tax (2/2020).

<sup>111</sup> Vgl. WTS-Global, Update for the Digital Economy – Turkish Digital Services Tax (2/2020).

<sup>112</sup> Der Ausdruck „abrechnen“ bedeutet in diesem Zusammenhang, dass die Bezahlung dieser Leistungen in der Türkei erfolgt oder, wenn die Zahlung im Ausland erfolgt, diese Zahlung in den Büchern des Zahlenden oder des Zahlungsempfängers in der Türkei aufgenommen wurde. Vgl. *Yalti* European Taxation 2020, 162 (163).

<sup>113</sup> Vgl. *Yalti* European Taxation 2020, 162 (163).

Vertreter ausübt.<sup>114</sup> Entscheidend ist, dass der digitale Dienst in der Türkei angeboten wird.<sup>115</sup>

### 3.6.2 Erhebung

Die DST muss am Ende des Folgemonats des Veranlagungszeitraums erklärt und bezahlt werden. Die Registrierung für Steuerpflichtige und die Einreichung erfolgt online.<sup>116</sup>

### 3.6.3 Steuersatz und Bemessungsgrundlage

Der Steuersatz beträgt 7,5 % auf Umsätze, die aus steuerpflichtigen digitalen Dienstleistungen erzielt werden.<sup>117</sup> Aufwendungen, Steuern oder Kosten sind von der Bemessungsgrundlage nicht abzugsfähig.<sup>118</sup>

### 3.6.4 Sonstiges

Die erklärte und bezahlte DST ist von der Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage abzugsfähig.<sup>119</sup> Kommt ein Unternehmen seinen Erklärungs- und Zahlungsverpflichtungen nicht ordnungsgemäß nach, erhält es eine Ermahnung und eine Frist von 30 Tagen zur Befolgung seiner Steuerpflichten. Wird diesen Pflichten dennoch nicht nachgekommen, könnte die Website des Unternehmens auf Basis eines Beschlusses des türkischen Finanzministeriums geblockt werden, bis die Verpflichtungen erfüllt wurden.<sup>120</sup>

## 3.7 Tschechien

In Tschechien befindet sich derzeit ein Gesetzesentwurf zur Besteuerung digitaler Dienstleistungen im parlamentarischen Verfahren.<sup>121</sup> Dieser sieht die befristete Anwendung einer Digitalsteuer bis Ende 2024 vor. Die Abstimmung des Parlaments über den Gesetzesentwurf wird im Jahr 2021 erwartet, die tatsächliche Anwendung des Gesetzes könnte mit 1.1.2022 erfolgen.<sup>122</sup> Langfristig wird hingegen eine internationale Lösung zur Besteuerung digitaler Dienstleistungen präferiert.<sup>123</sup>

<sup>114</sup> Vgl. *Yalti*, Turkey – Corporate Taxation, IBFD Country Tax Guides, Stand 10.5.2020, unter 14.6.4.1.

<sup>115</sup> Vgl. *von der Hellen* beck.digitax 2020, 70 (71).

<sup>116</sup> Vgl. [https://digitalservice.gib.gov.tr/kdv3\\_side/maindst.jsp?token=d1078f5e3dc646b78d5d4e5842f21e97feb48d366bc7617458b6679dec12675154a01fcce42292bb04d926bc259dbc75e39dd8e202535fd70a7098396c74a6f7&lang=en](https://digitalservice.gib.gov.tr/kdv3_side/maindst.jsp?token=d1078f5e3dc646b78d5d4e5842f21e97feb48d366bc7617458b6679dec12675154a01fcce42292bb04d926bc259dbc75e39dd8e202535fd70a7098396c74a6f7&lang=en), Zugriff am 21.6.2020.

<sup>117</sup> Vgl. *Yalti* (Fn. 114), unter 14.6.4.1.

<sup>118</sup> Vgl. *Yalti* European Taxation 2020, 162 (163).

<sup>119</sup> Vgl. *Yalti* (Fn. 114), unter 14.6.4.1.

<sup>120</sup> Vgl. *Yalti* European Taxation 2020, 162 (164).

<sup>121</sup> Vgl. <https://apps.odok.cz/veklep-detail?pid=ALBSBDRCHKS9>, Zugriff am 21.6.2020.

<sup>122</sup> Vgl. IBFD News v. 11.6.2020 – Czech Republic – Digital Services Tax – Coalition Agreement on 5 % Rate Reached; IBFD News v. 19.11.2019 – Czech Republic – Digital Services Tax – Bill Approved by Government.

<sup>123</sup> Vgl. *Keuper* BB 2020, 475.

### 3.7.1 Steuertatbestand

#### 3.7.1.1 Objektive Steuerpflicht

Der sachliche Anwendungsbereich orientiert sich am europäischen Pendant<sup>124</sup> und umfasst Umsätze aus der Durchführung von (gezielter) Online-Werbung, der Bereitstellung von mehrseitigen digitalen Schnittstellen für Vermittlungsdienste (Plattformen) und der Bereitstellung von Nutzerdaten.<sup>125</sup> Konzerninterne digitale Dienstleistungen sind gemäß § 22 des Gesetzesentwurfs befreit.

#### 3.7.1.2 Subjektive Steuerpflicht

Gemäß § 15 Abs. 1 des Gesetzesentwurfs unterliegen der Digitalsteuer Unternehmen, die keinem Konzern angehören (stand-alone taxpayer), und auf die folgende Bedingungen zutreffen:<sup>126</sup>

- Weltweiter Umsatz von mehr als 750 Mio. € pro Jahr;
- die in Tschechien erzielten Umsätze aus digitalen Dienstleistungen übersteigen 100 Mio. CZK (ca. 4 Mio. €); und
- die Erlöse aus steuerpflichtigen digitalen Dienstleistungen innerhalb der EU, des EWR und in der Schweiz betragen mehr als 10 % der gesamten Erlöse in diesen genannten Jurisdiktionen (10 %-Bagatellgrenze).

Für ein Unternehmen, welches Teil eines Konzerns ist, sollen gemäß § 16 des Gesetzesentwurfs folgende Schwellenwerte gelten:<sup>127</sup>

- die in Tschechien erzielten Umsätze aus digitalen Dienstleistungen aller Konzernunternehmen übersteigen 100 Mio. CZK und
- die Umsätze aus digitalen Dienstleistungen aller Konzernunternehmen innerhalb der EU, des EWR und in der Schweiz betragen mehr als 10 % der gesamten Erlöse in diesen genannten Jurisdiktionen (10 %-Bagatellgrenze).

Zusätzlich müssen bestimmte Schwellenwerte in Abhängigkeit von der Art der in Tschechien erbrachten steuerpflichtigen digitalen Dienstleistung überschritten werden:

- Die in Tschechien erzielten Umsätze aus (gezielter) Online-Werbung müssen gemäß § 26 des Gesetzesentwurfs 5 Mio. CZK (ca. 200.000 €) übersteigen, damit diese mit der Digitalsteuer belastet werden.
- Die in der Tschechischen Republik erzielten Umsätze aus der Bereitstellung einer mehrseitigen digitalen Schnittstelle für Vermittlungsdienste (Online-Platt-

formen) unterliegen der Digitalsteuer, wenn gemäß § 34 des Entwurfs die Gesamtzahl der Benutzerkonten dieser digitalen Schnittstelle weltweit 200.000 übersteigt.

- Die in Tschechien erzielten Umsätze aus der Bereitstellung von Daten von Benutzern übersteigen gemäß § 40 des Entwurfs 5 Mio. CZK (ca. 200.000 €).

### 3.7.2 Bemessungsgrundlage und Steuersatz

Die Bemessungsgrundlage (Umsätze) ist für jede Art der digitalen Dienstleistungen separat zu ermitteln. Die Bemessungsgrundlage hinsichtlich (gezielter) Online-Werbung ergibt sich aus der Multiplikation der Vergütungen für die Durchführung von gezielten Werbekampagnen und dem Nutzerverhältnis. Dieses bestimmt sich, indem die Anzahl der bezahlten Werbeplatzierungen iZm der Aktivität tschechischer Nutzer und die Anzahl der bezahlten Werbeplatzierungen iZm der Aktivität aller Nutzer zueinander ins Verhältnis gesetzt werden.

Bmgl = Vergütungen für gezielte Werbeplatzierung × (Anzahl bezahlte Werbeplatzierungen iZm tschechischen Nutzern/Anzahl bezahlte Werbeplatzierungen iZm allen Nutzern).

Im Zuge des parlamentarischen Verfahrens im Juni 2020 wurde eine Senkung der Digitalsteuer von dem im Gesetzesentwurf vorgesehenen Steuersatz von 7 % auf 5 % vorgeschlagen.<sup>128</sup> Kürzlich wurde eine weitere Reduzierung auf 2 % im September 2020 (Abgeordnetenkammer) diskutiert. Der Vorschlag auf eine weitere Senkung röhrt dem Vernehmen nach aus der Androhung der USA, Vergeltungsmaßnahmen in Form von Strafzöllen zu erheben, für Länder, welche eine Digitalsteuer einführen.<sup>129</sup> Die Digitalsteuerbelastung berechnet sich wie folgt:

$$\text{Digitalsteuerbelastung} = \text{Bmgl}_{\text{Online-Werbung}} \times 5 \% + \text{Bmgl}_{\text{Vermittlungsdienste}} \times 5 \% + \text{Bmgl}_{\text{Nutzerdaten}} \times 5 \%$$

### 3.7.3 Sonstiges

Gemäß §§ 48 ff. des Gesetzesentwurfs bestehen diverse Registrierungs-, Aufzeichnungs- und Steuererklärungspflichten. Zudem sind gemäß § 56 Abs. 3 des Gesetzesentwurfs monatliche Vorauszahlungen vorgesehen.

<sup>124</sup> Vgl. Keuper BB 2020, 475.

<sup>125</sup> Vgl. § 1 Abs. 2 des Gesetzesentwurfs zur Besteuerung digitaler Dienste.

<sup>126</sup> Vgl. Yeroshenko ITPJ 3/2020, unter Kap. 3.2.

<sup>127</sup> Vgl. Yeroshenko ITPJ 3/2020, unter Kap. 3.2.

<sup>128</sup> Vgl. IBFD News v. 11.6.2020 – Czech Republic – Digital Services Tax – Coalition Agreement on 5 % Rate Reached.

<sup>129</sup> Außerdem gibt es Bedenken, dass die Steuerlast auf tschechische Unternehmen übertragen werden könnte, die digitale Dienste nutzen, die der Steuer unterliegen würden.

### 3.8 Zusammenfassung (Tabelle)

Land	Umsatz weltweit	Umsatz Inland	Steuersatz	Steuertatbestand	Status/Anwendungspunkt
Frankreich	> 750 Mio. € aus digitalen Dienstleistungen	> 25 Mio. € aus digitalen Dienstleistungen	3 %	Digitale Vermittlungs- und Werbedienstleistungen	Beschlossen <sup>130</sup> (ab 1.1.2019)
Großbritannien	> 500 Mio. £ aus digitalen Dienstleistungen	> 25 Mio. £ aus digitalen Dienstleistungen	2 % (25 Mio. £ Freibetrag)	Dienstleistungen iZm sozialen Medien, Internet-Suchmaschinen und Online-Marktplätzen	Beschlossen und in Kraft (ab 1.4.2020)
Italien	> 750 Mio. € aus sämtlichen Geschäftsfeldern	> 5,5 Mio. € aus digitalen Dienstleistungen	3 %	Online-Werbung, Bereitstellung von Online-Plattformen und Benutzerdaten	Beschlossen und in Kraft (ab 1.1.2020)
Österreich	> 750 Mio. € aus sämtlichen Geschäftsfeldern	> 25 Mio. € aus Online-Werbung	5 %	Online-Werbung	Beschlossen und in Kraft (nach dem 31.12.2019)
Spanien	> 750 Mio. € aus sämtlichen Geschäftsfeldern	> 3 Mio. € aus digitalen Dienstleistungen	3 %	Online-Werbedienste, -Vermittlungsleistungen und Übertragung von Benutzerdaten	Beschlossen am 16.10.2020; Inkrafttreten am 16.1.2021
Türkei	> 750 Mio. € aus digitalen Dienstleistungen	> 20 Mio. TRY aus digitalen Dienstleistungen	7,5 %	Online-Dienstleistungen wie Werbeleistungen, Verkauf von digitalen Inhalten, und Leistungen auf digitalen Schnittstellen	Beschlossen und in Kraft (ab 1.3.2020)
Tschechien	> 750 Mio. € aus sämtlichen Geschäftsfeldern	> 2 Mio. € aus digitalen Dienstleistungen	5 %	Online-Werbung, Bereitstellung digitaler Schnittstellen oder von Benutzerdaten	Entwurf im Gesetzgebungsverfahren (voraussichtlich ab 1.1.2022)

### 4. Fazit und Ausblick

Weiterhin hofft man, dass auf internationaler Ebene oder zumindest auf EU-Ebene eine Lösung gefunden wird. Die neuesten Veröffentlichungen der OECD geben zwar Hoffnung, dass bis Mitte 2021 eine Einigung auf internationaler Ebene erzielt werden kann, dennoch besteht in Bezug auf die Umsetzung und weitere Details noch erheblicher Abstimmungsbedarf.

Sollte keine Lösung gefunden werden, wird der Trend zu unilateralem Handeln weitergehen. Zunehmende Doppelbesteuerungsrisiken, Komplexität für die Steuerzahler (beispielsweise hoher administrativer Aufwand) und Verzerrungen der wirtschaftlichen Entscheidungsprozesse sind mögliche Folgen der unilateralen Maßnahmen.<sup>131</sup> In Österreich, Italien und in der Türkei sind bereits eigene Digitalsteuergesetze in Kraft getreten. Auch im Vereinigten Königreich wurde mit dem Finance Act 2020 eine Digitalsteuer beschlossen, welche rückwirkend mit 1.4.2020 in Kraft getreten ist. Frankreich hat ebenfalls das Digitalsteuergesetz verabschiedet, setzt aber aufgrund von Unstimmigkeiten mit den USA die Voraus-

zahlungsverpflichtungen für das Jahr 2020 teilweise aus. Nichtsdestotrotz verkündete der Finanzminister im Zuge einer Rede im Mai 2020, dass Frankreich jedenfalls eine Steuer auf „digitale Riesen“ im Jahr 2020 erheben wird, entweder in internationaler Form, wenn es eine Einigung gibt, oder in nationaler Form, wenn es keine Einigung gibt.<sup>132</sup> In der Tschechischen Republik befindet sich ein Gesetzesentwurf im parlamentarischen Verfahren.

Es bleibt für die unilateralen Digitalsteuern abzuwarten, wie diese DBA-rechtlich einzuordnen sind. Da es bei den erläuterten Digitalsteuern zu einer Besteuerung von Umsätzen kommt und auch keine Anzeichen dafür gegeben sind, dass die behandelten Steuern Eigenschaften einer Einkommensteuer reflektieren, würden die Steuern nach Argumentation von *Ismer/Jescheck*<sup>133</sup> nicht in den Anwendungsbereich von Art. 2 des OECD-MA fallen.<sup>134</sup> *Valta*<sup>135</sup> hingegen kommt zu dem Ergebnis, dass eine Digitalsteuer als Sondereinkommensteuer sehr wohl unter den Anwendungsbereich der DBA fällt, da ihr Konzept nicht auf Abwälzung angelegt ist und sie daher keine Verbrauchssteuer, sondern eine stark typisierende Einkommensteuer darstellt. Aufgrund des breiten Auslegungsverständnisses des Art. 2 des Musterabkommens bleibt es jedoch weiterhin unklar, wie die Rechtsprechung die Digitalsteuern einordnen wird. Weitere Unklarheiten könnten sich bspw. aus der Abzugsfähigkeit der Digitalsteuern als Betriebsausgaben im Ansässigkeitsstaat eines Unternehmens ergeben.

Obwohl die Regelungen einer Digitalsteuer die Steuergerichtigkeit fördern sollen, ist es möglich, dass die von der Steuer betroffenen Unternehmen in Form von höheren Preisen für Online-Werbeleistungen diese Mehrkosten auf die werbenden Klein- und Mittelunternehmen

<sup>130</sup> Das Gesetz ist bereits in Kraft getreten, jedoch wurden aufgrund der Unstimmigkeiten mit den USA die Vorauszahlungen für das Jahr 2020 vorerst ausgesetzt. Da die USA die Gespräche bezüglich der internationalen Besteuerung von Digitalunternehmen mit der OECD im Juni 2020 vorerst abgebrochen haben, werden aber die vorgesehenen Vorauszahlungen für das Jahr 2020 bis spätestens Dezember gezahlt werden müssen. Dies hat der französische Finanzminister *Bruno Le Maire* im Oktober 2020 bestätigt.

<sup>131</sup> Vgl. *Postler*, OECD/International – The OECD's Work on Profit Allocation and Nexus Rules for a Digitalized Economy – A Potential Improvement of the International Taxation Framework?, Bulletin for International Taxation, 2020, Vol. 74, Nr. 2, 16.

<sup>132</sup> Vgl. <https://www.reuters.com/article/us-france-digital-tax/france-to-impose-digital-tax-this-year-regardless-of-any-new-international-levy-idUSKBN22Q25B>, Zugriff 18.6.2020.

<sup>133</sup> Vgl. *Ismer/Jescheck* Intertax 6 u. 7/2018, 573.

<sup>134</sup> Vgl. auch zur türkischen Digitalsteuer: WTS-Global, Update for the Digital Economy – Turkish Digital Services Tax (2/2020).

<sup>135</sup> Vgl. *Valta* IStR 2018, 765 (772).

abwälzen.<sup>136</sup> Google hat bereits die Werbepreise in Österreich, im Vereinigten Königreich sowie der Türkei seit 1.11.2020 erhöht und begründet diese Maßnahme dezidiert mit der neuen Steuer. Google erhebt in Großbritannien eine Gebühr von 2 % auf den Anzeigentarif, während Kunden in Österreich und der Türkei zusätzlich zu den regulären Tarifen eine Gebühr von 5 % zahlen müssen.<sup>137</sup> Bislang sind jedoch weitere EU-Länder, welche ebenfalls bereits eine Digitalsteuer eingeführt haben, nicht vom Überwälzen durch Google betroffen. Des Weiteren haben auch die Konzerne Apple und Amazon auf die neuen Steuern reagiert und Preisänderungen umgesetzt. In der Türkei beispielweise erhöhte Apple die App Store-Preise für Verbraucher um 7,5 %. Amazon hat zudem ua im Vereinigten Königreich die Gebühren für Drittverkäufer um 2 % angehoben.<sup>138</sup>

Da der Großteil der von der Digitalsteuer betroffenen Unternehmen amerikanische Unternehmen sind, bleibt ebenfalls offen, inwieweit die USA reagieren werden. Die USA haben bereits Maßnahmen angekündigt und zB gegen Österreichs Digitalsteuer ein Verfahren eingeleitet<sup>139</sup>, mit der Begründung, die österreichische Digitalsteuer sei eine Diskriminierung gegenüber großen US-Konzernen; außerdem drohen sie Österreich Strafzölle an, die ein Vielfaches der neuen Abgabe umfassen können. Die US-Handelsorganisation USTR hat nicht nur Österreich im Visier, sondern geht auch gegen die gesamte EU, Indien, Brasilien, das Vereinigte Königreich, die Türkei und Indonesien vor.<sup>140</sup>

Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass abzuwarten bleibt, ob und wie lange sich die unilaterale eingeführten Maßnahmen durchsetzen, da insbesondere hinsichtlich des von den USA gestarteten Verfahrens offene Fragen verbleiben. Die Umsetzungen der einzelnen Länder lassen sich jedoch durchgängig als Zwischenlösung identifizieren, bis auf Ebene der OECD und des Inclusive Frameworks zu BEPS eine gemeinsame Lösung gefunden wird. Falls es keine internationale Lösung geben würde, soll der Richtlinienvorschlag zur Einführung einer Digitalsteuer nochmals diskutiert werden.

<sup>136</sup> Vgl. Krakow/Sprague, Digital Economy Group, Stellungnahme zum Ministerialentwurf für ein Bundesgesetz, mit dem das Digitalsteuergesetz 2020 erlassen und das UStG 1994 geändert wird, 26/SN-132/ME XXVI. GP, 5, abrufbar unter [https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXVI/SNME/SNME\\_04402/imfname\\_751931.pdf](https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXVI/SNME/SNME_04402/imfname_751931.pdf), Zugriff am 23.6.2020; für Österreich vgl. zB Reinold MR-Int. 2019, 3 (6).

<sup>137</sup> Vgl. ua <https://www.markerwatch.com/story/google-is-making-advertisers-foot-the-bill-for-painful-new-digital-taxes-11599044982>, Zugriff 13.11.2020.

<sup>138</sup> Vgl. <https://www.theverge.com/2020/9/2/21418114/european-uk-digital-tax-services-apple-google-amazon-raise-prices>, Zugriff 13.11.2020.

<sup>139</sup> Vgl. zB Linde SWI News v. 12.6.2020, US-Verfahren gegen Österreichs Digitalsteuer gestartet.

<sup>140</sup> Vgl. zB Linde SWI News v. 12.6.2020, US-Verfahren gegen Österreichs Digitalsteuer gestartet.

Nichtsdestotrotz ist für die faire Besteuerung digitaler Geschäftstätigkeiten langfristig ein Steueranknüpfungspunkt für international tätige Digitalunternehmen ohne physische Präsenz in den Mitgliedstaaten unerlässlich, weshalb auch der Richtlinienvorschlag zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz nochmals auf die Agenda gebracht werden sollte. Laut dem Wirtschaftskommissar Paolo Gentiloni will die EU-Kommission im kommenden Jahr 2021 selbst Entwürfe zur Digitalsteuer und Mindestbesteuerung vorlegen, wenn bis dahin keine Einigung erzielt werden sollte.<sup>141</sup>



ELISABETH HÖLTSCHL

MSc (WU), StB, Universitätsassistentin (prae doc) am Institut für Revisions-, Treuhand- und Rechnungswesen an der WU Wien und Mitarbeiterin des Österreichischen Rechnungslegungskomitees.



MARIE-CHRISTIN INZINGER

MSc (WU), Berufsanwärterin bei der WTS Tax Service Steuerberatungsgesellschaft mbH in Wien sowie Universitätsassistentin (prae doc) am Institut für Revisions-, Treuhand- und Rechnungswesen (Abteilung für Rechnungswesen, Steuern und Jahresabschlussprüfung) an der Wirtschaftsuniversität Wien.



MARTIN LOIBL

RA, Partner und Co-Leiter der Service Line „International Tax & Permanent Establishments“ (ITP) bei der WTS Steuerberatungsgesellschaft mbH in München.



DR. JÜRGEN REINOLD

StB, MMag., Geschäftsführer der WTS Tax Service Steuerberatungsgesellschaft mbH in Wien sowie Fachautor.

Zitierungen, die auf Publikationen von WTS Global Bezug nehmen, stehen unter [www.wts.com](http://www.wts.com) zum Download bereit.

Feedback bitte an [digitax@beck.de](mailto:digitax@beck.de).

<sup>141</sup> Vgl. ua <https://www.derstandard.at/story/2000119960515/digitalsteuer-eu-kommision-will-2021-notfalls-eigene-loesung-vorlegen>, Zugriff 15.11.2020.