

Dissertationsexposé

Arbeitstitel der Dissertation

Die österreichische und die französische Digitalsteuer  
im Lichte des EU-Primärrechts

Verfasser

Mag. iur. Emil Tobias Backé, BSc (WU) LL.B. (WU)

Angestrebter akademischer Grad

Doktor der Rechtswissenschaften (Dr. iur.)

Studienkennzahl: UA 783 101

Dissertationsgebiet: Rechtswissenschaften

Betreuerin: Univ.-Prof. Mag. Dr. Daniela Hohenwarther-Mayr, LL.M.

## **Inhaltsverzeichnis**

1. Beschreibung des Dissertationsvorhabens .....	3
2. Darstellung der geplanten Methoden .....	6
3. Zeitplan.....	7
4. Vorläufige Gliederung.....	7
5. Sach- und Finanzmittel.....	8
6. Auszug aus dem vorläufigen Literaturverzeichnis.....	8
6.1. Literatur .....	8
6.2. Judikatur .....	10

## 1. Beschreibung des Dissertationsvorhabens

Mit dem Siegeszug des Internets und den daraus resultierenden zahlreichen neuen technischen und wirtschaftlichen Möglichkeiten haben sich in den letzten 25 Jahren eine Vielzahl an Geschäftsmodellen grundlegend verändert und etliche neuartige aufgetan. Vor diesem Hintergrund hat sich die Frage gestellt, ob es sinnvoll ist, die für die Besteuerung traditioneller Geschäftsmodelle geltenden Grundsätze auch auf digitale Geschäftsmodelle und Unternehmen der Digital Economy (digitalisierte Wirtschaft, die zunehmend zur „Wirtschaft selbst“ wird) anzuwenden. Der erste breite internationale Meinungs austausch zu diesem Themenkomplex fand 1998 im Rahmen der *Ottawa Ministerial Conference on Electronic Commerce* statt.<sup>1</sup> In weiterer Folge wurde die Diskussion zur Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft und zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken in diesem Bereich vorwiegend auf OECD-Ebene geführt, aber auch die EU und die Vereinten Nationen nahmen sich dieser Thematik an. Der Diskussionsprozess auf internationaler Ebene erwies sich allerdings als langwierig und schwierig.<sup>2</sup> Angesichts der lange andauernden, aber nicht sehr ergiebigen multilateralen Lösungsbestrebungen haben einzelne Staaten in den letzten Jahren unilaterale Maßnahmen zur Besteuerung der Digital Economy ergriffen, so auch Österreich und Frankreich. Die in diesen beiden Ländern eingeführten Digitalsteuern orientieren sich dabei stark am Vorbild des EU-Richtlinienvorschlags für ein gemeinsames System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen, welcher im März 2019 selbst in seiner auf *Targeted Advertising* eingeschränkten Variante gescheitert war.<sup>3</sup>

Der österreichische Gesetzgeber hat mit dem AbgÄG 2020 das Digitalsteuergesetz (DiStG 2020) erlassen.<sup>4</sup> Steuergegenstand sind Onlinewerbeleistungen (Bannerwerbung, Suchmaschinenwerbung und vergleichbare Werbeleistungen), welche von Onlinewerbeleistern im Inland gegen Entgelt erbracht werden. Die Steuer beträgt 5% vom Entgelt, das der Onlinewerbeleister vom Auftraggeber erhält.<sup>5</sup> Die im Gesetz vorgesehenen sehr hohen Umsatzschwellenwerte (750 Mio. Euro weltweiter Umsatz und 25 Mio. Euro Umsatz aus der Durchführung von Onlinewerbeleistungen im Inland) führen dazu, dass nur einige wenige große Onlineunternehmen, welche ihren Sitz überwiegend im Ausland haben, von der Digitalsteuer betroffen sind.<sup>6</sup> Zudem ist hervorzuheben, dass eine Zweckwidmung von jährlich

---

<sup>1</sup> Vgl *Bendlinger*, Die Besteuerung der Digital Economy - Eine kritische Würdigung, StAW 3/2018, 113.

<sup>2</sup> Vgl *Bendlinger*, StAW 3/2018, 113; *Mayr*, Digitale Werbesteuer: EU-weit oder nur national? RdW 2/2019, I.

<sup>3</sup> Vgl *Mayr*, Das neue Digitalsteuergesetz 2020, RdW 4/2019, 264; *Hidien*, Die französische Digitalsteuer – (k)ein Vorbild? ISR 7/2019, 268 (269).

<sup>4</sup> Vgl Digitalsteuergesetz 2020 BGBl I 2019/91.

<sup>5</sup> Vgl *Mayr*, RdW 4/2019, 264.

<sup>6</sup> Vgl *Kirchmayr/Achatz*, Die Digitalsteuer und Robin Hood, taxlex 7-8/2019, 197.

15 Mio. Euro aus dem Aufkommen der gegenständlichen Steuer zur Finanzierung des digitalen Transformationsprozesses österreichischer Medienunternehmen vorgesehen ist.

Der französische Gesetzgeber hat die Digitalsteuer mit Geltung ab 1. 1. 2019 im Kapitel „Steuer auf bestimmte von großen Unternehmen des Digitalsektors erbrachte Dienstleistungen“ (*Taxe sur certains services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique*, kurz *TSN*) des Allgemeinen Steuergesetzbuchs (*Code général des impôts*) geregelt. Die nach diesem Kapitel steuerbaren Dienstleistungen werden in zwei Grundtatbestände, einerseits Vermittlungsdienste über mehrseitige digitale Schnittstellen und andererseits im Zusammenhang mit gezielten Werbeschaltungen stehende Dienstleistungen, unterteilt. Der erste Grundtatbestand betrifft die Bereitstellung einer digitalen Schnittstelle, die es Nutzern ermöglicht, mit anderen Nutzern in Kontakt zu treten und mit ihnen zu interagieren, insbesondere zum Zweck der Lieferung von Waren oder der Erbringung von Dienstleistungen zwischen diesen Nutzern. Der zweite Grundtatbestand betrifft an Werbetreibende oder deren Vertreter vermarktete Dienstleistungen, die darauf abzielen, auf einer digitalen Schnittstelle gezielte Werbebotschaften zu schalten, welche auf Schnittstellennutzerdaten beruhen, die während der Nutzung der Schnittstelle gesammelt oder generiert werden. Darunter können insbesondere der Kauf, die Sammlung und der Vertrieb von Werbeleistungen, die Werbeleistungsmessung und -kontrolle sowie die Verwaltung und Übermittlung von Nutzerdaten fallen. Die Steuer beträgt 3% der Bemessungsgrundlage, welche sich aus dem Produkt des Gesamtbetrags aller globalen Vermittlungseinnahmen bzw. Werbeeinnahmen und des Prozentsatzes der in Frankreich ausgeführten Vermittlungsdienste bzw. angebotenen Werbeleistungen ergibt. Dabei sieht die französische Digitalsteuer ebenfalls Umsatzschwellenwerte vor (750 Mio. Euro weltweiter Umsatz aus der Erbringung der genannten digitalen Dienstleistungen und 25 Mio. Euro Umsatz aus der Erbringung derartiger Dienstleistungen im Inland).<sup>7</sup>

Betrachtet man die österreichische und die französische Digitalsteuer im Lichte des EU-Primärrechts, so ergeben sich aus den soeben genannten Eckpunkten beider Steuern einige Fragestellungen. Diese sind zum einen grundfreiheitsrechtlicher und zum anderen beihilferechtlicher Natur.

Aus dem Blickwinkel der Grundfreiheiten des EU-Binnenmarktes kann die Frage aufgeworfen werden, ob es sich bei der österreichischen und der französischen Digitalsteuer

---

<sup>7</sup> Vgl Code général des impôts JORF 2019/0171 (Loi n° 2019-759 du 24 juillet 2019 portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés); *Hidien*, ISR 7/2019, 268.

um Maßnahmen handelt, welche den freien Dienstleistungsverkehr innerhalb der Union beschränken. In diesem Zusammenhang ist in Bezug auf die besteuerten digitalen Dienstleistungen insbesondere die Hypothese zu prüfen, ob die Besteuerung zwar unterschiedslos auf alle Dienstleistungen bzw. Dienstleistungserbringer anwendbar ist, sich aber aufgrund der Wahl des Steuergegenstands oder der Umsatzschwellenwerte im jeweiligen Gesetz für die aus einem anderen Mitgliedstaat kommenden Dienstleistungen bzw. in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Dienstleistungserbringer negativ auswirkt. Betreffend die französische Digitalsteuer ist zudem in Bezug auf über mehrseitige digitale Schnittstellen vermittelte Waren und Dienstleistungen zu prüfen, ob es durch die Besteuerung der Vermittlungsdienste zu einer Einschränkung der Warenverkehrs- bzw. Dienstleistungsfreiheit in Form einer unterschiedslos anwendbaren Maßnahme kommt, die eine gleiche Wirkung wie mengenmäßige Beschränkungen entfaltet. Im Zusammenhang mit der österreichischen Digitalsteuer ist außerdem die angesprochene, diskriminierende Zweckwidmung zugunsten österreichischer Medienunternehmen im Lichte des freien Waren- und Dienstleistungsverkehrs zu untersuchen.<sup>8</sup>

Aus dem Blickwinkel des EU-Beihilferechts sind die beiden gegenständlichen Digitalsteuern in mehrfacher Hinsicht auf das Vorliegen einer Beihilfe zu prüfen. Im Fall der österreichischen Digitalsteuer könnte es sich bei der Besserstellung kleiner Onlinewerbeleister im Vergleich zu großen Onlinewerbeleistern um eine Beihilfe handeln. Weiters könnte eine Besserstellung von kleinen Onlinewerbeleistern gegenüber Erbringern sonstiger Werbeleistungen vorliegen, denn die Leistungen Letzterer unterliegen ab einem Werbeumsatz von 10.000 Euro der Werbeabgabe.<sup>9</sup> Die erstgenannte Besserstellung ist auch im Fall der französischen Digitalsteuer zu untersuchen.<sup>10</sup> Während es sich bei den soeben angeführten Konstellationen um Beihilfen in Form einer Verminderung von Belastungen handeln würde, sieht das österreichische Digitalsteuergesetz mit der Zweckwidmung auch eine Zuwendung positiver Geldleistungen vor. Deren Beihilfecharakter ist daher ebenso zu prüfen.<sup>11</sup>

---

<sup>8</sup> Vgl *Borchardt*, Die rechtlichen Grundlagen der Europäischen Union<sup>7</sup> (2020) 413; *Kirchmayr/Achatz*, taxlex 7-8/2019, 197; *Mason/Parada*, Digital Battlefield in the Tax Wars, Tax Notes International 92/2018, 1183; *Mason/Parada*, Company Size Matters, British Tax Review 5/2019, 610; zur grundfreiheitsrechtlichen Prüfung des EU-Richtlinienvorschlag für ein gemeinsames System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen vgl *Dimitropoulou*, The Digital Services Tax and Fundamental Freedoms: Appraisal Under the Doctrine of Measures Having Equivalent Effect to Quantitative Restrictions, Intertax 2/2019, 201.

<sup>9</sup> Vgl *Kirchmayr/Geringer*, Implikationen der EuG-Entscheidung zur ungarischen Werbesteuer für die Beihilfenkonformität der österreichischen Digitalsteuer, SWI 5/2020, 241 (242); *Mason/Parada*, Tax Notes International 92/2018, 1183.

<sup>10</sup> Vgl *Mason/Parada*, British Tax Review 5/2019, 610 (647).

<sup>11</sup> Vgl *Kirchmayr/Geringer*, SWI 5/2020, 241 (242); *Kirchmayr/Achatz*, taxlex 7-8/2019, 197.

Eine vergleichsweise Untersuchung und Gegenüberstellung der österreichischen und französischen Digitalsteuer erscheint sowohl im Lichte der Grundfreiheiten des EU-Binnenmarkts als auch in Hinblick auf das EU-Beihilferecht besonders interessant: Erstens umfasst die französische Digitalsteuer mit den Vermittlungsdiensten über mehrseitige digitale Schnittstellen im Gegensatz zur österreichischen Regelung jenen Steuergegenstand des EU-Richtlinienvorschlags für ein gemeinsames System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen, gegen den in der Literatur erhebliche grundfreiheitsrechtliche Bedenken erhoben wurden.<sup>12</sup> Zweitens ergeben sich für die Digitalsteuern beider Länder teils sehr ähnliche beihilferechtliche Fragestellungen, welche es erlauben könnten, Argumente im Rahmen der beihilferechtlichen Untersuchung der gesetzlichen Regelungen eines Landes auf jene des anderen Landes zu übertragen. Drittens beinhaltet das österreichische Digitalsteuergesetz mit der Zweckwidmung eine diskriminierende potenzielle direkte Beihilfe, wozu im französischen Gesetz kein Gegenstück zu finden ist.

Im Rahmen der Dissertation sollen in einem ersten Schritt die österreichische und französische Digitalsteuer genau dargestellt und im Rahmen eines Rechtsvergleichs Gemeinsamkeiten und Unterschiede der Regelungen aufgezeigt werden. In einem zweiten Schritt sollen die gegenständlichen Normen im Lichte der Grundfreiheiten des EU-Binnenmarktes beleuchtet und im Zuge dessen die soeben aufgeworfenen Fragestellungen beantwortet werden. Dabei soll ein besonderes Augenmerk darauf gelegt werden, inwiefern die grundfreiheitlichen Bedenken gegenüber dem EU-Richtlinienvorschlag für ein gemeinsames System einer Digitalsteuer auch auf die hier zu behandelnden einzelstaatlichen Maßnahmen übertragen werden können. In einem dritten Schritt soll eine EU-beihilferechtliche Prüfung der beiden Digitalsteuern vorgenommen werden und die zuvor erwähnten Problembereiche detailliert untersucht werden. Ziel der wissenschaftlichen Arbeit ist die Beantwortung der Frage, ob die österreichische und die französische Digitalsteuer in Hinblick auf die Grundfreiheiten des EU-Binnenmarkts und das EU-Beihilferecht als unionsrechtskonform zu qualifizieren sind.

## **2. Darstellung der geplanten Methoden**

Bei der Verfassung der Dissertation sollen die allgemein anerkannten wissenschaftlichen und juristischen Grundsätze und Methoden zur Anwendung kommen. Zur Beantwortung der Forschungsfragen sollen das Primärrecht der EU, Vorschläge zu EU-

---

<sup>12</sup> Vgl. *Dimitropoulou*, Intertax 2/2019, 201.

Richtlinien, nationale österreichische und französische Gesetze, Zeitschriftenbeiträge, Kommentare und Judikatur herangezogen werden.

### **3. Zeitplan**

Alle für den Abschluss des Doktoratsstudiums erforderlichen Lehrveranstaltungen wurden bereits absolviert. Die Dissertation wird bis zum Wintersemester 2021/22 abgefasst und abgeschlossen werden.

### **4. Vorläufige Gliederung**

*Inhaltsverzeichnis*

*Abkürzungsverzeichnis*

*1. Einleitung*

*2. Die österreichische und die französische Digitalsteuer*

*2.1. Die österreichische Digitalsteuer*

*2.1.1. Entstehungsgeschichte*

*2.1.2. Digitalsteuergesetz 2020*

*2.2. Die französische Digitalsteuer*

*2.2.1. Entstehungsgeschichte*

*2.2.2. Taxe sur certains services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique*

*2.3. Rechtsvergleichende Überlegungen*

*3. Untersuchung im Lichte der Grundfreiheiten des EU-Binnenmarkts*

*3.1. Grundfreiheitsrechtliche Untersuchung der Steuergegenstände*

*3.1.1. Onlinewerbeleistungen bzw. im Zusammenhang mit gezielten Werbeschaltungen stehende Dienstleistungen*

*3.1.2. Vermittlungsdienste über mehrseitige digitale Schnittstellen*

*3.2. Grundfreiheitsrechtliche Untersuchung der Umsatzschwellenwerte*

*3.3. Grundfreiheitsrechtliche Untersuchung der Zweckwidmung zur Medienförderung*

*4. Untersuchung im Lichte des EU-Beihilferechts*

*4.1. Beihilferechtliche Untersuchung der unterschiedlichen Besteuerung von Onlinewerbung im Vergleich zu anderen Werbeleistungen*

*4.2. Beihilferechtliche Untersuchung der Umsatzschwellenwerte*

*4.3. Beihilferechtliche Untersuchung der Zweckwidmung zur Medienförderung*

*5. Zusammenfassung und Conclusio*

*Literatur- und Judikaturverzeichnis*

## **5. Sach- und Finanzmittel**

Die für das Verfassen der Dissertation erforderlichen Materialien werden in Bibliotheken und Datenbanken zur Verfügung gestellt. Darüber hinaus werden keine weiteren Sach- oder Finanzmittel benötigt.

## **6. Auszug aus dem vorläufigen Literaturverzeichnis**

### 6.1. Literatur

*Appel*, Überblick zu unilateralen Maßnahmen einzelner Staaten als Folge von BEPS-Aktionspunkt 1, IWB 6/2020, 212

*Bendlinger*, Die Besteuerung der Digital Economy - Eine kritische Würdigung, StAW 3/2018, 113

*Bendlinger*, Die Welt hat auch für den Fiskus keine Grenzen mehr, BFGjournal 5/2019, 194

*Bendlinger*, The Internet and E-Commerce in International Tax Law, SWI 7/1999, 306

*Bendlinger*, (Un-)Sinn der digitalen Betriebsstätte: Richtlinienpaket der EU zur Besteuerung der Digital Economy, SWI 6/2018, 268

*Borchardt*, Die rechtlichen Grundlagen der Europäischen Union<sup>7</sup> (2020)

*Brameshuber/Franke*, Der Kommissionsvorschlag für eine Digitalsteuer - Eine europäische Zwischenlösung für die effiziente Besteuerung der digitalen Wirtschaft, taxlex 9/2018, 283

*Brameshuber/Franke*, Digitalsteuer - die "Location of Taxation" und der "One-Stop-Shop" Besteuerung am Ort der Wertschöpfung durch eine Digitalsteuer, taxlex 10/2018, 313

*Callies/Ruffert* (Hrsg), EUV, AEUV: das Verfassungsrecht der Europäischen Union mit Europäischer Grundrechtecharta: Kommentar<sup>5</sup> (2016)

*Dimitropoulou*, The Digital Services Tax and Fundamental Freedoms: Appraisal Under the Doctrine of Measures Having Equivalent Effect to Quantitative Restrictions, Intertax 2/2019, 201

*Doralt*, Warum Trump bei der Digitalsteuer recht hat, Der Standard 1/50/2019

*Gaedke/Kohler/Lattner/Menhofer/Tumpel*, Der Begutachtungsentwurf zum Digitalsteuerpaket, SWK 12/2019, 574

*Gaedke/Kohler/Lattner/Menhofer/Tumpel*, USA versus Digitalsteuer, SWK 19/2020, 1012

*Geringer*, Der Entwurf für das Digitalsteuergesetz 2020 aus Sicht des EU-Beihilfenrechts, ÖStZ 15-16/2019, 393

*Geringer*, Beihilfenrechtliche Aspekte der Zweckwidmung der österreichischen Digitalsteuer im Vergleich zu anderen nationalen Medienförderungen, ÖStZ 13/2020, 374

*Hidien*, Die französische Digitalsteuer – (k)ein Vorbild? ISR 7/2019, 268

*Hochhauser*, Entwurf einer österreichischen Digitalsteuer nach dem Vorbild der EU-Digital Services Tax, FJ 2/2019, 95 (97)

*Kirchmayr*, Die österreichische Digitalsteuer – ein Vorbild für andere Staaten? FR 17/2019, 800

*Kirchmayr/Achatz*, Die Digitalsteuer und Robin Hood, taxlex 7-8/2019, 197

*Kirchmayr/Achatz*, Zur europäischen Digitalsteuer - bitte warten? taxlex 10/2018, 293

*Kirchmayr/Geringer*, Implikationen der EuG-Entscheidung zur ungarischen Werbesteuer für die Beihilfenkonformität der österreichischen Digitalsteuer, SWI 5/2020, 241

*Kirchmayr/Sturma*, Die österreichische Digitalsteuer, in *Urnik/Kirchmayr/Steinhauser* (Hrsg), Besteuerung und Wirtschaftsprüfung im Kontext der Digitalisierung (2020) 101

*Kofler/Mayr/Schlager*, Taxation of the Digital Economy: A Pragmatic Approach to Short-Term Measures, ET 4/2018, 123

*Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018)

*Kokott*, Herausforderungen einer Digitalsteuer, IStR 2019, 123

*Leithner*, Kurzkommentar zur Werbeabgabe: ein praxisorientierter Überblick (2001)

*Leonov*, Die IP-Adresse als (geeignetes) Tatbestandsmerkmal des § 1 Digitalsteuergesetz 2020? Überlegungen aus technischer und verfassungsrechtlicher Sicht, taxlex 3/2020, 85

*Mason/Parada*, Company Size Matters, British Tax Review 5/2019, 610

*Mason/Parada*, Digital Battlefield in the Tax Wars, Tax Notes International 92/2018, 1183

*Mayr*, Das neue Digitalsteuergesetz 2020, RdW 4/2019, 264

*Mayr*, Digitale Werbesteuer: EU-weit oder nur national? RdW 2/2019, I

*Nestler/Riegler*, Digitalsteuer: Die "Google-Steuer" unter der Lupe, taxlex 2/2020, 45

*Reinold*, Österreich führt eine Digitalsteuer ein, MR-Int 1/2019, 3

*Schaunig*, Die Werbeabgabe im Onlinezeitalter: Zukunftshoffnung oder Auslaufmodell? *taxlex* 11/2017, 348

*Schuster*, Die schwierige Suche nach Steuergerechtigkeit, *Die Presse* 3/42/2019

*Schuster*, Was von der einst EU-weiten Digitalsteuer bleibt, *Die Presse* 4/2/2019

*Staringer*, Österreichs Digitalsteuer als lästige Anekdote, *Die Presse* 3/50/2019

*Steinhauser*, Die wirtschaftlichen Phänomene der Digitalisierung geben Anlass, die bestehenden steuerlichen Normen kritisch zu überdenken, *BFGjournal* 1/2020, 3

*Wollmann*, Digitalsteuern als Beihilfe? in *Jaeger/Haslinger* (Hrsg), *Jahrbuch Beihilferecht* (2020) 381

## 6.2. Judikatur

EuG 27. 6. 2019, T-20/17, *Ungarn/Kommission*

EuGH 11. 7. 1974, C-8-74, *Procureur du Roi/Benoît und Gustave Dassonville*

EuGH 20. 2. 1979, C-120/78, *Rewe-Zentral AG/Bundesmonopolverwaltung für Branntwein (Cassis de Dijon)*

EuGH 24. 11. 1993, C-267/91 und C-268/91, *Keck und Mithouard*

EuGH 29. 11. 2001, C-17/00, *François De Coster/Collège des bourgmestre et échevins de Watermael-Boitsfort*

EuGH 10. 2. 2009, C-110/05, *Kommission/Italien*

EuGH 2. 12. 2010, C-108/09, *Ker-Optika bt/ÁNTSZ Dél-dunántúli Regionális Intézete*

EuGH 5. 2. 2014, C 385/12, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi Kft./Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága*

EuGH 3. 3. 2020, C-323/18, *Tesco-Global Áruházak Zrt./Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*

EuGH 3. 3. 2020, C-75/18, *Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt./Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*

VfGH 12. 10. 2017, E 2025/2016