

Die folgende Grafik zeigt den Zusammenhang zwischen direkten und indirekten Netzwerkeffekten von Nutzern und Produzenten auf.

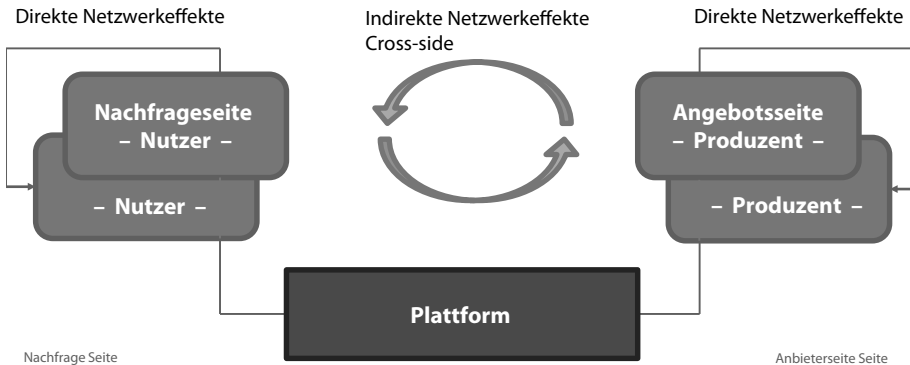


Abb 1: Direkte und indirekte Plattform-Netzwerkeffekte (Quelle: Jaeckel, 2017, 65)

## Größenvorteile

Wie der OECD-Bericht ausführt, kommt es in vielen Anwendungsbereichen der Produktion von digitalen Gütern und Dienstleistungen zu hohen Fixkosten in der Entwicklung und danach zu niedrigeren variablen Kosten:

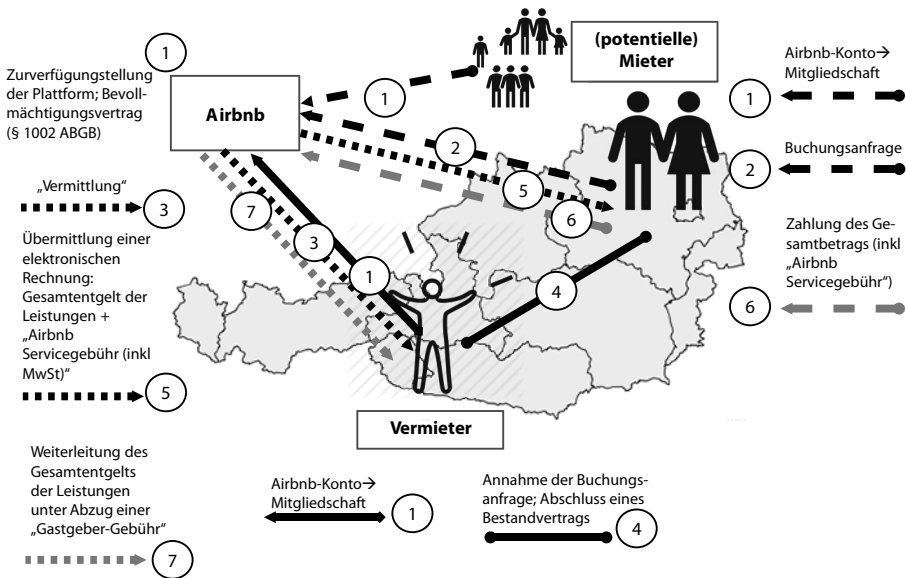
Die Softwareentwicklung erfordert zum Beispiel erhebliche Investitionen in die Infrastruktur und die menschliche Arbeitskraft; aber sobald das endgültige Programm entwickelt ist, kann es jedoch zu sehr niedrigen Grenzkosten erhalten, verkauft oder verteilt werden. Während in vielen Fällen die Grenzkosten ein nicht zu unterschätzender Kostenfaktor bleiben, gibt es auch eine Reihe von Verbrauchsgütern, wie Software, E-Books oder Musik, die in der Lage sind, diese zu effektiven Grenzkosten von Null zu reproduzieren.<sup>13</sup>

## Wechselkosten und Lock-in-Effekte

So wie bei bestimmter Computerhardware sind auch bei digitalen Plattformen Kunden oft ohne eigenes Zutun an eine bestimmte Organisation/Marke gebunden, sobald sie eine bestimmte App/Plattformaccount erworben haben. Es werden künstlich für den Konsumenten psychologische und monetäre Barrieren beim Wechseln von einem System zum anderen geschaffen. Social Media oder E-Mail-Dienste sind ein gutes Beispiel für die Schwierigkeit beim Wechsel von einer Anwendung zur anderen, denn sie beinhalten die Übermittlung einer Vielzahl von personenbezogenen Daten und Kontakten (zB Umstieg von einem Messengerdienst auf einen anderen, der datensicherer ist, von WhatsApp auf Signals). Neben dem Verlust des Zugriffs auf zuvor gesammelte Anwendungen und Daten bedeutet dies oft auch eine Verringerung des Nutzens, weil vielleicht Kon-

<sup>13</sup> OECD, 2018, 27.

Zusammengefasst ergeben sich folgende Teilprozesse im zeitlichen Ablauf:



Ungeachtet der hierbei für den Vermieter relevanten zivilrechtlichen Rechtsbereiche und diskutierten Grauzonen<sup>15</sup> sowie der Sorge über die Erosion von Steuereinnahmen durch die Nichtbesteuerung digitaler Internetkonzerne, wie Airbnb in Österreich<sup>16</sup>, oder einer Differenzierung auf Ebene des Mieters (Buchung als Privatperson oder im Rahmen einer steuerlich relevanten Tätigkeit) liegt der nachfolgende Fokus auf der steuerlichen Einordnung eines in Österreich ansässigen **Airbnb-Vermieters**, der zu touristischen Zwecken als Eigentümer (oder Mieter) eine in Österreich gelegene **Wohnung** (mit bzw ohne weitere Leistungen) gegen Entgelt über die Online-Vermittlungsplattform Airbnb vermietet (untervermietet). Hierbei steht die ertragsteuerliche Erfassung der Einkünfte aus dieser Tätigkeit sowie die umsatzsteuerliche Behandlung der Leistungen im Mittelpunkt der

15 Zu den Rechtsmaterien des Miet-, Wohnungseigentums- und des Gewerberechts im Rahmen touristischer Kurzzeitvermietung siehe zB *Trapichler*, Kurzzeitvermietung, immolex 2018, 172 ff; siehe auch *Holzer*, Neue Erscheinungsformen im Gewerberecht am Beispiel von Airbnb und Crossfit, ÖJZ 2017, 1050 ff; *Seeber-Grimm/Seeber*, Kurzzeitvermietung: Airbnb & Co im rechtlichen „Graubereich“? ZRB 2018, 47 ff; *Kroner/Gruber*, Studie Rechtliche Rahmenbedingungen privater Beherbergung/Vermietung in Österreich am Beispiel Airbnb, Bundesministerium für Wissenschaft, Forschung und Wirtschaft (2015) 3 ff, <https://docplayer.org/12553429-Studie-rechtliche-rahmenbedingungen-privater-beherbergung-vermietung-in-oesterreich-am-beispiel-airbnb-www-bmfwf-gv-at.html> (3.9.2019).

16 Vgl hierzu zB *Moser*, Zur möglichen Erosion von Steuereinnahmen durch die „Digitalisierung“, SWK 2018, 1240 sowie den Beitrag von *Dauner* in diesem Band. Zu weiteren Überlegungen im internationalen Kontext siehe zB *Migai/de Jong/Owens*, The sharing economy: turning challenges into compliance opportunities für tax administrations, eJournal of Tax Research Vol 16, 395 ff.

## 3.2. Andere Kryptowährungen

Der EuGH bezog in der Rs *Hedqvist* (ausschließlich) zum Bitcoin Stellung und verneinte – auf Basis der Feststellungen des vorliegenden Gerichts – dessen Eigenschaft als Gegenstand mit der Begründung, dass der Zweck des Bitcoins „*ausschließlich in der Verwendung als Zahlungsmittel*“ bestehe, und begründete die Anwendbarkeit der Steuerbefreiung des Art 135 Abs 1 lit e MwStSyst-RL auf Bitcoin mit dessen ausschließlicher<sup>95</sup> **Funktion** als Zahlungsmittel und dessen **Akzeptanz** durch bestimmte Wirtschaftsteilnehmer **als Zahlungsmittel**. Dass der Bitcoin aber auch als (spekulatives) Investitionsobjekt Verwendung finden kann, wurde dabei nicht vorhergesehen<sup>96</sup> und/oder außer Betracht gelassen.<sup>97</sup>

Ob daher die umsatzsteuerliche Einordnung des Bitcoins gleichermaßen für andere Kryptowährungen gelten kann, ist fraglich: Im Sinne der EuGH-Rsp sollte dies nur dann zutreffen, wenn der Kryptowährung ausschließlich die Funktion eines Zahlungsmittels zukommt und sie als alternatives Zahlungsmittel von bestimmten Wirtschaftsteilnehmern akzeptiert wird.<sup>98</sup> Sollte die Kryptowährung überhaupt nicht als Zahlungsmittel dienen, ist daher eine analoge, umsatzsteuerliche Behandlung jedenfalls nicht zulässig.<sup>99</sup> Vor dem Hintergrund, dass Bitcoins auch bzw derzeit wohl sogar hauptsächlich aus spekulativen Gründen angeschafft werden, ist das Erfordernis der *ausschließlichen* Verwendung einer Kryptowährung als Zahlungsmittel fragwürdig. Den Aussagen der Finanzverwaltung<sup>100</sup> kann eine erforderliche Ausschließlichkeit nicht entnommen werden. Demnach ist eine analoge Beurteilung zutreffend, wenn die Kryptowährung Zahlungsmittelzwecken dient.<sup>101</sup> Daher könnte es bereits ausreichend sein, wenn die Kryptowährung (wie auch der Bitcoin) *auch* oder (in Abgrenzung zu anderen Token, siehe Kapitel 1. und 5.) *vorrangig* Zahlungsmittelfunktion hat.

95 EuGH 22.10.2015, C-264/14, *Hedqvist*, Rn 24: „*ausschließlich in der Verwendung als Zahlungsmittel*“; Rn 52: „*keinem anderen Zweck als dem der Verwendung als Zahlungsmittel dient*“. Nicht unmittelbar in seiner Argumentation, aber in der vorgelagerten Darlegung des Ausgangsrechtsstreits und der Vorlagefragen stellt der EuGH auf die „hauptsächliche“ Verwendung als Zahlungsmittel ab.

96 Vgl *Aigner/Bräumann/Kofler/Tumpel*, in *Felten et al*, *Digitale Transformation im Wirtschafts- & Steuerrecht* (2018) Rz 13/25.

97 Vgl *Polivanova-Rosenauer*, *taxlex* 2017, 376 (378).

98 Vgl *Ehrke-Rabel*, in *Kirchmayr et al*, *Digitalisierung im Konzernsteuerrecht* (2018) 145 (155); *Zechner*, *taxlex* 2017, 388 (392); dBMF, *Umsatzsteuerliche Behandlung von Bitcoin und anderen sog. virtuellen Währungen*; EuGH-Urteil vom 22. Oktober 2015, C-264/14, *Hedqvist*, GZ III C 3 – S 7160-b/13/10001, 27.2.2018 mit der expliziten Ausnahme von virtuellem Spielgeld.

99 Vgl *Zechner*, *taxlex* 2017, 388 (393). Diesfalls wäre nach Auffassung von *Ehrke-Rabel* (in *Kirchmayr et al*, *Digitalisierung im Konzernsteuerrecht* [2018] 145 [165]) zu prüfen, ob die Kryptowährung einen Gegenstand darstellt und folglich zu einer Lieferung führen würde.

100 UStR 2000, Rz 759; 237/AB vom 30.3.2018 zu 224/J, 26. GP, 9; 382/AB vom 30.4.2018 zu 382/J, 26. GP, 5.

101 Ebenso *Aigner/Bräumann/Kofler/Tumpel*, in *Felten et al*, *Digitale Transformation im Wirtschafts- & Steuerrecht* (2018) Rz 13/28.

noch nicht endgültig beseitigt ist. Die zweite Säule bedient sich zweierlei Regelungsmechanismen: einer „Income inclusion“-Regel, welche einer CFC-Besteuerung für alle Arten von niedrig besteuerten Einkünften gleichkäme, sowie einer Besteuerung gewinnverkürzender Zahlungen, welche durch Abzugsverbote und Subject-to-tax Klauseln in DBA umgesetzt würde. Ob tatsächlich beide Säulen umgesetzt werden oder mit einer der beiden das Auslangen gefunden werden kann, ist abzuwarten.

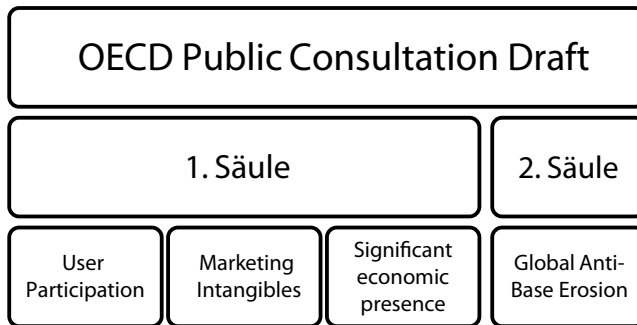


Abb 1: Die zwei Säulen des OECD-Vorschlags

## 4.2. Der User-Participation-Vorschlag

Der User-Participation-Vorschlag beruht auf dem Grundgedanken, dass das Werben um nachhaltige und aktive Nutzerbeteiligung („user participation“) einen wichtigen Wertschöpfungsfaktor für bestimmte, hoch digitalisierte Unternehmen darstellt. Die Aktivitäten und die Beteiligung der Nutzer tragen nämlich zur Markenbildung, Datengenerierung und Entwicklung von Marktmacht bei.<sup>26</sup> Dieser Wertschöpfungsfaktor ist aber nur bei gewissen Geschäftsmodellen signifikant. Daher wäre der User-Participation-Vorschlag auch nur für jene Unternehmen relevant, die sich dieser Geschäftsmodelle bedienen. Traditionelle Geschäftsmodelle wären von einer Änderung nicht betroffen.

Als Beispiele werden im Public Consultation Draft folgende Geschäftsmodelle (abschließend) aufgezählt:<sup>27</sup>

- **Social Media Plattformen:** Plattformbetreiber erzielen Umsätze mit den Usern selbst oder durch auf die User maßgeschneiderte Werbeschaltungen. Gleichzeitig profitieren diese Plattformen von Netzwerkeffekten. Die Strategie dieser Unternehmen wird daher darauf gerichtet sein, möglichst viele User auf die Plattform zu holen, die aktiv Inhalte beitragen und längere Zeit dort verbringen.

<sup>26</sup> Vgl OECD (2019), Public Consultation Draft, Z 18.

<sup>27</sup> Vgl OECD (2019), Public Consultation Draft, Z 19.

### 3. Das österreichische Digitalsteuerpaket

Österreich hat bereits kurz nach dem Scheitern der europäischen Initiativen am 4.4.2019 einen Ministerialentwurf für ein Digitalsteuerpaket vorgelegt.<sup>35</sup> Nach dem Platzen der damaligen Regierung wurde diese Idee bereits am 4.7.2019 erneut im Nationalrat eingebracht – diesmal in Form eines Initiativantrags – und gemeinsam mit anderen, nicht mehr umgesetzten Gesetzesentwürfen als Abgabenänderungsgesetz 2020 bezeichnet.<sup>36</sup>

Das Digitalsteuerpaket umfasst im Wesentlichen zwei Bereiche:

- einerseits eine ab 1.1.2020 in Kraft tretende Digitalsteuer, die in Anlehnung an den EU-Richtlinienvorschlag über eine „Digital Advertising Tax“ als Werbeabgabe auf digitale Werbung durch „große“ Onlinewerbeleister konzipiert ist,<sup>37</sup> andererseits
- diverse umsatzsteuerliche Maßnahmen, wie insbesondere die Abschaffung der Steuerbefreiung bei Lieferungen aus Drittländern unter € 23 sowie verschiedene Pflichten für Online-Marktplätze (zB Amazon Marketplace) und den digitalen Dienstleistungssektor (zB Airbnb-Vermietungen). Sie sollen der Bekämpfung von Steuerausfällen in der digitalen Wirtschaft dienen.<sup>38</sup>

Das Gesamtaufkommen aus dem „Digitalsteuerpaket“ soll rd € 200 Mio betragen, wovon allerdings der Großteil aus den Änderungen in der Umsatzsteuer resultiert. Nur ca € 25 Mio entfallen auf die Digitalsteuer.<sup>39</sup> Die folgenden Ausführungen beschäftigen sich ausschließlich mit dem kleineren Stück vom Kuchen, der Digitalsteuer iSd Digitalsteuergesetzes 2020.

### 4. Grundausrichtung der Digitalsteuer

Nach den allgemeinen Erläuterungen zum Initiativantrag des DiStG 2020 soll die Steuergerechtigkeit gesteigert werden. Begründet wird die Digitalsteuer auf zweierlei Arten:

- einerseits sollen bestimmte Dienstleistungen der „digital economy“ mit Österreichbezug erfasst werden; insofern versteht sich die Digitalsteuer als nationale Fortführung des EU-Richtlinienvorschlags über eine „Digital Advertising Tax“ der im März 2019 nicht die Zustimmung aller EU-Mitgliedstaaten erzielen konnte;

---

35 132/ME 26. GP.

36 BGBl I 2019/91.

37 Siehe dazu auch *Kirchmayr*, Die österreichische Digitalsteuer – ein Vorbild für andere Staaten? FR 2019, 800.

38 Vgl zu einer ausführlichen Darstellung der mit dem Digitalsteuerpaket in Österreich eingeführten Neuregelungen in der Umsatzsteuer *Spilker*, Umsatzsteuerliche Verschärfungen für Online-Firmen, UR 2019, 729.

39 132/ME 26. GP Vorblatt und Wirkungsorientierte Folgenabschätzung, 1; *Reinold*, Österreich führt eine Digitalsteuer ein, MR-Int 2019, 3.

## 2. Die Bedeutung immaterieller Werte in der digitalen Wirtschaft

### 2.1. Die Abhängigkeit von immateriellen Werten

Die OECD hebt in ihrem Zwischenbericht zu den steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung als eines der wesentlichsten Merkmale dieser digitalen Geschäftsmodelle die **Abhängigkeit von immateriellen Werten** hervor.<sup>17</sup> Die Analyse im Rahmen der bisherigen Arbeiten zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft<sup>18</sup> zeigt, dass die wachsende Bedeutung von Investitionen in immaterielle Werte – insb Gegenstände geistigen Eigentums – ein kennzeichnendes Merkmal digitalisierter Unternehmen ist. Zentraler Bestandteil vieler digitaler Geschäftsmodelle ist die intensive Nutzung von Gegenständen des geistigen Eigentums (zB Software und Algorithmen als Basis für Plattformen, Websites und Funktionen), sodass es von erheblicher Bedeutung für die Unternehmen ist, dass sich diese immateriellen Werte in ihrem Besitz befinden oder von einem Dritten zur Nutzung überlassen werden. Im weiteren Arbeitsprogramm der OECD<sup>19</sup> wird sogar von einer beispiellosen Abhängigkeit von immateriellen Werten gesprochen, die (gemeinsam mit dem steigenden Anteil von Dienstleistungen) zu den typischen Ursachen gehört, dass Unternehmen ohne eine entsprechende physische Präsenz am Wirtschaftsleben eines Staates partizipieren können.<sup>20</sup>

Die OECD kommt in ihren Analysen zu dem Ergebnis, dass immaterielle Werte wichtige Werttreiber (insb, aber nicht nur) digitalisierter Unternehmen sind und entscheidend zum Unternehmenswert beitragen können.<sup>21</sup> Dieses Ergebnis stützt sich auf erhebliche empirische Evidenz aus der statistischen Datenbank der World Intellectual Property Organization (WIPO)<sup>22</sup> sowie verschiedenen empirischen Studien.<sup>23</sup> Sowohl bei der Nachfrage nach Schutzrechten für geistiges Eigentum (zunehmende Anmeldung und Nutzung von geistigen Eigentumsrech-

17 Vgl *OECD*, Steuerliche Herausforderungen der Digitalisierung – Zwischenbericht 2018, Z 34.

18 Siehe dazu im Überblick *OECD*, Steuerliche Herausforderungen der Digitalisierung – Zwischenbericht 2018, Z 12 ff.

19 Vgl *OECD*, Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, 2019.

20 Vgl *OECD*, Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, 2019, Z 11.

21 Siehe mwN *OECD*, Steuerliche Herausforderungen der Digitalisierung – Zwischenbericht 2018, Z 135 ff und zur Verdeutlichung die Fallbeispiele in Abschnitt 4 und Anhang 2.A.

22 Siehe *WIPO*, „Intellectual Property Statistics“ (Datenbank), <http://www.wipo.int/ipstats/en/> (21.11.2019); für die in Z 136 des Zwischenberichts angeführten Daten siehe auch *WIPO*, WIPO IP Facts and Figures 2016, 2016 sowie für aktuellere Daten *WIPO*, World Intellectual Property Indicators 2018, 2018 und *WIPO*, WIPO IP Facts and Figures 2018, 2019.

23 Vgl bspw *Clausen/Hirth*, Measuring the value of intangibles, *Journal of Corporate Finance* 40, 2016, 110; *Corrado/Hulten/Sichel*, Intangible Capital and U.S. Economic Growth, *Review of Income and Wealth*, Vol 55(3), 2009, 661; *Corrado et al*, Intangible Capital and Growth in Advanced Economies: Measurement and Comparative Results, CEPR Discussion Paper, No 9061, 2012.

## 4. Festlegung des Besteuerungsortes bei Umsätzen der digitalen Wirtschaft

Das Bestimmungslandprinzip ist für Lieferungen und Dienstleistungen in verschiedenen Vorschriften der MwStSyst-RL umgesetzt. Seit 2010<sup>14</sup> wird gem Art 44 MwStSyst-RL als Ort für Dienstleistungen an einen Steuerpflichtigen, der als solcher handelt, jener festgelegt, an dem dieser Steuerpflichtige den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat. Das **Empfängerortprinzip** sichert die Besteuerung in jenem Mitgliedstaat, in welchem die Nutzung der Dienstleistung stattfindet, sofern davon ausgegangen werden kann, dass dies am Ort der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen passiert. Werden diese Dienstleistungen jedoch an eine feste Niederlassung des Steuerpflichtigen, die an einem anderen Ort als dem des Sitzes seiner wirtschaftlichen Tätigkeit gelegen ist, erbracht, so gilt als Ort dieser Dienstleistungen der Sitz der festen Niederlassung.

Von diesem Grundprinzip existieren allerdings zahlreiche Ausnahmen. Als Ort einer Dienstleistung an einen Nichtsteuerpflichtigen gilt gem Art 45 MwStSyst-RL der Ort, an dem der Dienstleistungserbringer den **Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit** hat, welcher nicht zwangsläufig mit dem Bestimmungsland übereinstimmen muss. Als Ort der Telekommunikationsdienstleistungen, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen und elektronisch erbrachten Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige gilt gem Art 58 MwStSyst-RL hingegen der Ort, an dem dieser Nichtsteuerpflichtige ansässig ist, seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort hat. Damit wird grundsätzlich das Bestimmungslandprinzip auf elektronisch erbrachte Dienstleistungen umgesetzt. Was unter „elektronisch erbrachte Dienstleistungen“ iSd MwStSyst-RL zu verstehen ist, definiert Art 7 Abs 1 MwSt-DVO: Diese umfassen *„Dienstleistungen, die über das Internet oder ein ähnliches elektronisches Netz erbracht werden, deren Erbringung aufgrund ihrer Art im Wesentlichen automatisiert und nur mit minimaler menschlicher Beteiligung erfolgt und ohne Informationstechnologie nicht möglich wäre“*. Beispiele dafür werden in Art 7 Abs 2 MwSt-DVO aufgezählt: Software, Erstellung von Websites, Online-Marktplätze, Internet-Service-Pakete. Keine Anwendung findet Art 58 MwStSyst-RL auf Gegenstände bei elektronischer Bestellung und Auftragsbearbeitung; Beratungsleistungen durch Rechtsanwälte, Finanzberater usw per E-Mail; Unterrichtsleistungen, wobei ein Lehrer den Unterricht über Internet erteilt; physische Offline-Reparatur von EDV-Ausrüstung; Offline-Data-Warehousing; Zeitungs-, Plakat- und Fernsehwerbung; online gebuchte Eintrittskarten für Veranstaltungen auf dem Gebiet der Kultur, der Künste, des Sports, der Wissenschaft, des Unterrichts, der Unterhaltung und ähnliche Veranstaltungen; online gebuchte Beherbergungsleistungen, Mietwagen, Restaurantdienstleistungen, Personenbeförderungsdienste oder ähnliche Dienstleistungen.

14 Richtlinie 2008/8/EG des Rates vom 12.2.2008, ABl L 2008/44, 11.

## 4.2. Wissensmanagement

Das Steuerrecht wird voraussichtlich immer komplexer und kurzlebiger, was zu fehlender Rechts- und Planungssicherheit und höherem Haftungsrisiko führt. Großes Potenzial wird es daher voraussichtlich bei fachlich tiefgehender Spezialisierung und Konzentration auf klar umrissene Branchen-Nischen geben. Gleichzeitig steigt jedoch die Erwartungshaltung der Mandanten bezüglich Tiefe und Breite des Wissens. Unbegrenzter Zugang zu Informationen führt vermehrt zu (vor-)informierten Anfragen und stellt die Steuerberatung vor Herausforderungen. Die Informationsflut erhöht die Nachfrage nach standardisierter professioneller Beratung mit klaren Antworten und verständlichem Überblick. Die Anforderungen an das Know-how werden immer umfassender und es wird zur zentralen Herausforderung, den Überblick und die Informationstiefe zu bewahren. Wissensmanagement gewinnt gegenüber der reinen Informationsversorgung erheblich an Bedeutung und wird zu einem kritischen Wettbewerbsfaktor.<sup>19</sup>

Neue Wissenssysteme und professionelle Datenbanken in Verbindung mit künstlicher Intelligenz eröffnen immer schneller und treffsicherer den Zugriff auf die relevanten Informationen und bieten Steuerberatern das Rüstzeug, um die Komplexität der Steuergesetze zu beherrschen. Dem Steuerberater kann und muss es damit gelingen, trotz aller frei zugänglichen Gratisinformationen, sein Know-how und seinen umfassenden Überblick als Mehrwert hervorzuheben.

## 4.3. Konkurrenzdruck und Preisdruck

Die Konkurrenzsituation wird sich durch ähnliche Beratungsdienstleistungen von Rechtsanwälten und Banken zusätzlich verschärfen. Der Preisdruck wird durch höhere Vergleichbarkeit der Leistungen (Stichwort „Crowdsourcing“) zunehmen. Etwaige radikale Vereinfachungen des Steuersystems, wie zB eine antraglose Steuererklärung mit Pauschalierung etc, würde durch den Wegfall dieser Leistungen einen weiteren Druck auf den Berufsstand ausüben.

Vor allem für Ein-Personen-Kanzleien wird es schwierig, sich in allen Bereichen entsprechend aufzustellen und mit den Entwicklungen Schritt zu halten. Hier werden sich wahrscheinlich Kooperationen zwischen Kanzleien bilden, um die zukünftig notwendigen Bereiche Digitalisierung, Beratung und Spezialisierung entsprechend abdecken zu können.<sup>20</sup> Dementsprechend wird erwartet, dass es Ein-Personen-Kanzleien aus derzeitiger Sicht wie in der heutigen Form dann nicht mehr geben wird. In Deutschland sind heute ca 60 % aller Kanzleien so organisiert. Dieser voraussichtliche radikale Wandel spiegelt sich derzeit aller-

<sup>19</sup> Vgl. LexisNexis Whitepaper, Digitalisierung der Steuerberatung, 4.

<sup>20</sup> Vgl. *Leibert*, Konzept strategischer Neuausrichtung für kleine Steuerkanzleien im Zuge der Digitalen Transformation. Wird klassische Steuerberatung bald obsolet? Akademische Arbeit, 2018, 25.



### 2.3.6. Robotic Process Automation (RPA)

Eine automatisierte Prüfung von kontinuierlichen Standardvorgängen soll zukünftig die „Robotic Process Automation“ (RPA) ermöglichen. Aktuell überprüfen bereits Software-Roboter („Bots“) einfache Vorgänge der Finanzbuchhaltung und führen ebenso bereits Prüfungshandlungen selbständig durch. Zukünftig soll dies durch RPA dementsprechend erweitert werden, damit das Roboter-System automatisch Auffälligkeiten aus prüfungsrelevanten Daten eruiert, Prüfungsschwerpunkte identifiziert und selbständig Zusammenhänge gelernt werden. Dies soll zudem noch im Zusammenhang mit „Continuous Auditing“ bzw. Real-Time-Analysen stattfinden, um eine durchgehende Überwachung zu garantieren und schnellstmöglich auf Auffälligkeiten reagieren und diese deeskalieren zu können.<sup>31</sup> Roboterbasierte Prozessautomatisierungen dienen dazu, repetitive und standardisierte Aufgaben in der Prüfung zu automatisieren. Beispielsweise können mit RPA manuelle Dokumentationsschritte zwischen Konzernkomponenten und Komponentenprüfern bis zu den Dokumentationspflichten des Konzernabschlussprüfers automatisiert werden.<sup>32</sup> Die Abschlussprüfung wird dadurch effizienter.

### 2.3.7. Artificial Intelligence

Die künstliche Intelligenz ist im Wesentlichen ein Algorithmus oder eine Kette von Algorithmen, mit denen eine Software Daten aufnimmt und ähnlich dem menschlichen Urteilsvermögen verarbeiten soll. Themen wie Künstliche Intelligenz (KI) haben nach derzeitigem Kenntnisstand noch relativ wenig Bedeutung für die breite Masse an Abschlussprüfungen. In der Abschlussprüfung könnte die künstliche Intelligenz dem Prüfer zB das Analysieren von Informationen aus nicht traditionellen Quellen, einschließlich Social Media, TV und Internet, ermöglichen. Die Erwartung ist, dass der Prüfer damit feststellen könnte, ob eine dieser externen Informationen eine Auswirkung auf die Abschlussprüfung hat. Der Abschlussprüfer könnte die erhaltenen Informationen mit den Finanzinformationen und weiteren Informationen des Mandanten dazu nutzen, eine effektivere Risikoeinschätzung in der Abschlussprüfung zu erreichen.

### 2.3.8. Inventur

Im Zusammenhang mit der Inventur ist vor allem der Einsatz von Drohnen interessant. In Pilotprojekten werden Drohnen bereits heute eingesetzt, bspw bei Inventuren in der Logistikbranche und der Autoindustrie. Unternehmen, die Drohnen für Inventuren verwenden wollen, haben in der Regel eine große Zahl an Paletten und Regalen. Der Inventur-Drohne kommt die Aufgabe zu, Regale

<sup>31</sup> Vgl. *Groß* (2019), 659.

<sup>32</sup> Vgl. *Rausenberger/Prenrecaj* (2017), 781.

## 2.3. Digitale Kommunikation im Rahmen der Wirtschaftsprüfung

Wesentliche Auswirkungen ergeben sich durch die Digitalisierung ebenfalls für die Kommunikation im Rahmen der Abschlussprüfung, die folgende Bereiche umfasst:

- Kommunikation mit dem Kunden,
- Kommunikation innerhalb des Prüfungsteams,
- Kommunikation mit Dritten.

Wurden vor einiger Zeit noch Informationen mit dem zu prüfenden Unternehmen in Papierform ausgetauscht, erfolgen mittlerweile die Kommunikation und der Datenaustausch überwiegend digital. So wird anstelle von Briefen mit E-Mails kommuniziert, Belege werden nicht in gedruckter Form, sondern als PDF-Dateien übergeben, und auch Berechnungen direkt als Excel-Tabellen übermitteln.

Doch auch die Übermittlung von Dokumenten an den Abschlussprüfer per E-Mail wird bereits durch den Einsatz von entsprechender Prüfungssoftware ersetzt. *EY Canvas* kann beispielsweise um das Kommunikationsmodul *EY Canvas Client Portal*<sup>4</sup> erweitert werden, um direkt mit dem Kunden Informationen und Dokumente austauschen zu können. Dazu legt der Abschlussprüfer im Prüfungstool *EY Canvas* eine Anfrage an und wählt den Informationsgeber aufseiten des Kunden aus. Dieser empfängt die Anfrage und kann über Webinterface direkt die benötigten Dateien hochladen.

Dadurch werden nicht nur die Medienbrüche zwischen den diversen Systemen reduziert, sondern es wird auch sichergestellt, dass die Informationen nur in einer sicheren Umgebung ausgetauscht werden, um so das Risiko eines Datenverlustes sowie Doppelanforderungen zu minimieren. Weiters bietet *EY Canvas Client Portal* die Möglichkeit, jederzeit den Status der angeforderten und übermittelten Unterlagen transparent darzustellen. In Papierform werden in der Regel nur mehr das Auftragsschreiben und der finale Prüfbericht übermittelt, wobei dies in einigen Ländern, wie zB in der Schweiz, auch schon in elektronischer Form erfolgt.

Auch die Kommunikation innerhalb der Prüfungsteams hat sich durch die Digitalisierung signifikant verändert, da unter anderem die Anleitung, Steuerung und Überwachung mithilfe der Prüfungssoftware erfolgt. Informationen können so effizient und umfassend dem gesamten Prüfungsteam zur Verfügung gestellt werden. Weiters kann das Prüfungsteam – wie auch der Kunde – mittels der Prü-

<sup>4</sup> [https://www.ey.com/en\\_gl/audit/technology/canvas](https://www.ey.com/en_gl/audit/technology/canvas) (29.11.2019).

## 2.2. Inhalte und Ziele des RTS der ESMA

Emittenten haben ihre gesamten Jahresfinanzberichte im XHTML-Format zu erstellen.<sup>24</sup> Dies betrifft somit gem § 124 BörseG 2018 auch den Lagebericht. Die nach IFRS erstellten konsolidierten Abschlüsse sind zudem „auszuzeichnen“<sup>25</sup>, wobei

- nur Angaben auszuzeichnen sind, die im IFRS-Konzernabschluss auch tatsächlich enthalten sind (dh es ist kein Negativvermerk für nicht anwendbare Anhangangaben erforderlich);<sup>26</sup>
- per 1.1.2020 nur die primären Abschlussbestandteile (dh die Primary Financial Statements)<sup>27</sup> und die Basisinformationen,<sup>28</sup> dh die nach IAS 1.51 und IAS 1.138 geforderten Angaben zum Unternehmen, ausgezeichnet werden müssen;<sup>29</sup>
- per 1.1.2022 für die Konzernanhangangaben lediglich eine Auszeichnung von Textblöcken verpflichtend ist. Eine detailliertere Auszeichnung ist freilich freiwillig jederzeit möglich.<sup>30</sup>

Ziel war es, der technologischen Entwicklung sowie der zunehmenden Digitalisierung Rechnung zu tragen, die Zugänglichkeit, Analyse und Vergleichbarkeit von Jahresfinanzberichten zu erleichtern sowie die Berichterstattung für Unternehmen zu vereinfachen.<sup>31</sup>

## 3. Technische Grundlagen zur elektronischen Berichterstattung

### 3.1. Bandbreite elektronischer Berichtsformate

Unterschiedliche Dateiformate lassen sich entweder nur vom Menschen oder nur von Maschinen (optimal) lesen und verarbeiten. Die folgenden, für die Finanzberichterstattung üblichen Dateiformate sind vom Menschen lesbar, können jedoch nicht automatisch von einer Software aufseiten des Empfängers eingelesen und für Analysezwecke weiterverarbeitet werden<sup>32</sup>:

24 Vgl Delegierte Verordnung (EU) 2018/815, Art 3.

25 Vgl Delegierte Verordnung (EU) 2018/815, Art 4 (1), Erwägungsgrund 4.

26 Vgl *Kumm*, DK 2019, 253 (259).

27 Vgl Delegierte Verordnung (EU) 2018/815, Art 4 Abs 1 und 2 iVm Anhang II Abs 3.

28 Vgl Delegierte Verordnung (EU) 2018/815, Art 4 Abs 1 und 2 iVm Anhang II Abs 2.

29 Diesbezüglich ergibt sich für die Anwender eine Art Schonfrist für die vollständige Anwendung des ESEF (vgl *Jödicke/Jödicke*, ESEF: Verpflichtendes einheitliches elektronisches IFRS-Berichtsformat ab 2020, DB 33/2017, 1853 [1854]).

30 Vgl Delegierte Verordnung (EU) 2018/815, Erwägungsgrund 10.

31 Vgl Richtlinie 2013/50/EU, Erwägungsgrund 26.

32 Vgl *Henselmann/Seebeck*, IRZ 2017, 399 (400); vgl zu den Problemen bei der Analyse von PDF-Dateien zB *Dreyer/Füglister*, Optimierte Finanzberichterstattung dank XBRL, IRZ 2008, 295 (297); *AKEU*, DB 27-28/2010, 1472 (1474); *Barrantes/Dix/Mittelbach-Hörmanseder*, XBRL – Entwicklungen in der Digitalisierung der Unternehmensberichterstattung, RWZ 2019, 209 (210).