



THOMAS HUG

STEUERLICHE FRAGESTELLUNGEN IN DER PLATTFORMÖKONOMIE

IFF FORUM FÜR STEUERRECHT, 01/2021, PAGE 18 - 41

WWW.THOMASHUG.COM

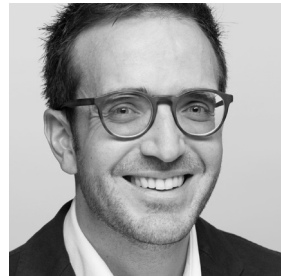
Steuerliche Fragestellungen in der Plattformökonomie

Eine holistische Analyse des zentralen Geschäftsmodells der digitalen Wirtschaft aus Sicht des Schweizer Steuerrechts, unter Berücksichtigung von gesetzlichen Entwicklungen in der Schweiz, der EU, der OECD sowie ausgewählten Ländern

Nils Harbeke/Thomas Hug



Nils Harbeke, Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte, Partner und Head of Tax Practice Group bei Pestalozzi Rechtsanwälte, Zürich



Thomas Hug, dipl. Wirtschaftsjurist FH, dipl. Steuerexperte, Executive Director, Group Tax bei Bank Julius Bär & Co. AG, Zürich

Unter dem Begriff der Plattformökonomie werden digitale, internetbasierte Geschäftsmodelle zusammengefasst, die als Intermediäre Anbieter und Nachfrager wertschöpfend auf einem digitalen Marktplatz zusammenbringen. Etliche der weltweit grössten Unternehmen sind Anwendungsbeispiele dieser Plattformökonomie. Im vorliegenden Beitrag wird holistisch untersucht, wie durch ausländische Gesellschaften betriebene Plattformen mit einer auf die Schweiz bezogenen Geschäftstätigkeit unter den derzeit bestehenden Gesetzen erfasst werden, namentlich bei der Gewinnsteuer, Mehrwertsteuer, Lohnquellensteuer und Sozialversicherung. Trotz der fortschreitenden Etablierung der Plattformökonomie fällt es dem Schweizer (wie auch ausländischen) Steuerrecht zuweilen schwer, solche Geschäftsmodelle widerspruchsfrei zu erfassen. Kennzeichnend ist ein hohes Wertschöpfungspotenzial bei vergleichsweise geringer physischer Präsenz. Kennzeichnend ist ferner die im Einzelfall schwierige Frage, ob das Grundgeschäft rechtlich und/oder ökonomisch der Plattform oder dem über die Plattform handelnden Anbieter zuzurechnen ist. Die Schweiz und das Ausland sind sich der Problematik bewusst und arbeiten daran, Plattformen mit neuen Konzepten steuerlich zu erfassen.

L'expression «économie de plateforme» est utilisée pour décrire les modèles commerciaux numériques qui servent d'intermédiaires pour réunir fournisseurs et consommateurs à des fins de création de valeur sur un marché numérique. Plusieurs des plus grandes entreprises mondiales constituent des exemples de cette économie de plateforme. Cet article examine de manière globale comment les plateformes exploitées par des entreprises étrangères ayant une activité commerciale en Suisse sont appréhendées par les lois actuelles, notamment en ce qui concerne l'impôt sur le bénéfice, la TVA, l'impôt à la source sur les salaires et la sécurité sociale. Malgré l'établissement progressif de l'économie de plateforme, le droit fiscal suisse (mais aussi étranger) a parfois du mal à appréhender ces modèles économiques de manière cohérente. Ils se distinguent d'une part par un potentiel élevé de création de valeur en dépit d'une présence physique négligeable et d'autre part par la question difficile dans certains cas de déterminer si la transaction sous-jacente est juridiquement et/ou économiquement imputable à la plateforme ou au fournisseur agissant par l'intermédiaire de la plateforme. La Suisse et d'autres pays sont conscients de la problématique et travaillent sur de nouveaux concepts permettant d'appréhender les plateformes du point de vue de la fiscalité.

Inhalt

1	Bedeutung der Thematik	19	6.5	Fazit Gewinnsteuer	28
2	Plattformökonomie – was ist das?	20	6.6	Rechtsentwicklungen	28
2.1	Ökonomische Perspektive	20	6.6.1	OECD	28
2.2	Zivilrechtliche Perspektive	20	6.6.2	EU	28
3	Plattformökonomie – Eigenschaften	21	6.6.3	Ausgewählte Länderbeispiele	29
3.1	Netzwerkeffekt	21	7	Mehrwertsteuer	29
3.2	Datenauswertung	21	7.1	Übersicht – Leistung und Leistender	29
3.3	Bewertung durch Kunden	22	7.2	Stellvertretung, Vermittlung und Zuordnung von Leistungen	29
3.4	Hohe Wertschöpfung bei geringer Substanz	22	7.2.1	Übersicht	29
3.5	Hohe Skalierbarkeit	22	7.2.2	Direkte Stellvertretung	30
4	Plattformökonomie – Beispiele	22	7.2.3	Indirekte Stellvertretung	31
4.1	Streaming-Plattformen	22	7.2.4	Vermittlung	31
4.2	Social Media-Plattformen	22	7.2.5	Anwendung auf das via Plattform bezogene Grundgeschäft	32
4.3	Buchungsplattformen	22	7.3	Mehrwertsteuerpflicht im Inland	33
4.4	Handelsplattformen	23	7.3.1	Grundsätze	33
5	Plattformökonomie – vorliegend betrachtete Kategorien	23	7.3.2	Anwendung auf die Plattformen	33
6	Gewinnsteuer	23	7.4	Fazit Mehrwertsteuer	34
6.1	Wirtschaftliche Zugehörigkeit gemäss Art. 51 Abs. 1 DBG und Art. 21 StHG	23	7.5	Rechtsentwicklungen	34
6.2	Geltungszeitliche Auslegung des Steuerrechts	24	7.5.1	Schweiz	34
6.3	Vertreter- und Dienstleistungsbetriebsstätte	25	7.5.2	OECD	35
6.4	«Zurechnungsbetriebsstätte» – auf dem Weg zur funktional-ökonomischen Zugehörigkeit?	25	7.5.3	EU	35
			7.5.4	Ausgewählte Länderbeispiele	36
			7.5.5	Ausblick: Steuern wir auf einen VAT-AIA zu?	36
			8	Lohnquellensteuern	36
			9	Sozialversicherungen	36
			10	Fazit	37
				Literatur	38
				Rechtsquellen	39
				Materialien	40
				Praxisanweisungen	40

1 Bedeutung der Thematik

Die Plattformökonomie wird als eine der «aktuell bedeutendsten Entwicklungen auf dem Gebiet der Ökonomie und der Soziologie» bezeichnet.¹ Konzerne mit solchen Geschäftsmodellen unterscheiden sich fundamental von klassischen Unternehmen. Sie operieren mit verhältnismässig wenigen materiellen Produktionsfaktoren, mitunter einem Bruchteil der Belegschaft traditioneller Unternehmen, und beschränken ihre Tätigkeit idR auf die Bereitstellung einer offenen Infrastruktur sowie die optimierte und automatisierte Zusammenführung von Anbie-

ter und Nachfrager. Ihre Wertschöpfung basiert auf einem Netzwerkeffekt der Teilnehmer sowie den durch die Teilnehmer zur Verfügung gestellten Daten. Die Unternehmen können aufgrund hoher Skalierbarkeit und Reichweite schnell wachsen. Der Plattformökonomie wird eine hohe disruptive Wirkung auf etliche traditionelle Branchen attestiert und sie gilt als zentrales Geschäftsmodell der digitalen Wirtschaft. Gemäss OECD werden beispielsweise bereits 57 % des weltweiten Online-Handels über eine der drei grossen Plattformen abgewickelt.² Die Autoren gehen davon aus, dass solche Plattformen – auch

1 PARKER/VAN ALSTYNE/CHOUARY, Platform Revolution, 3.

2 OECD, OECD Report on The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales 2019, 14.

unterstützt durch die langfristigen strukturellen Veränderungen der Wirtschaft infolge der aktuellen globalen Pandemie – weiter an Bedeutung gewinnen werden.

Bei der Erfassung solcher meist durch ausländische Gesellschaften (nachfolgend auch «Konzerne») betriebenen Plattformen durch das Schweizer Steuer- und Sozialversicherungsrecht, das historisch für Unternehmen mit traditionellen Geschäftsmodellen und ihre Angestellten geschaffen wurde, ergeben sich verschiedene Fragestellungen. Dieser Beitrag bezweckt einen holistischen Überblick zu dieser Thematik aus Sicht des derzeit in der Schweiz geltenden Rechts unter besonderer Berücksichtigung von Rechtsentwicklungen im In- und Ausland. Sofern nicht explizit vermerkt, haben die in diesem Beitrag verwendeten Beispiele keinen Bezug zu realen Situationen und sind von den Autoren frei erfunden.

2 Plattformökonomie – was ist das?

2.1 Ökonomische Perspektive

Obwohl im Zusammenhang mit Plattformen gerne von einer Revolution gesprochen wird, ist die Grundidee nicht neu. Bei einer Plattform wird gegen ein Entgelt ein Marktplatz zur Verfügung gestellt, auf dem sich Anbieter und Nachfrager unter Beachtung gewisser Regeln treffen und effizient Güter und Dienstleistungen austauschen können. Solche Marktplätze haben historisch ihre Wurzeln im Mittelalter, als weltliche oder geistliche Autoritätsträger in einer Stadt einen ständigen Platz zur Verfügung stellten, auf dem die umliegenden Bauern den Stadtbewohnern ihre Lebensmittel verkaufen konnten. Auch (Wertschriften-)Börsen, die ihren Ursprung im 16. Jahrhundert in Europa haben, sind letztlich historische Beispiele solcher Plattformen.

Durch die Kommerzialisierung des Internets in den 90er-Jahren – einige findige Unternehmer wie Jeff Bezos (*Amazon*), Mark Zuckerberg (*Facebook*) oder Jack Ma (*Alibaba*) – sowie die fortlaufende Digitalisierung wurden solche Plattformen zu einem eigentlichen grenzüberschreitenden Geschäftsmodell und haben unterdessen eine disruptive Wirkung auf viele Branchen.

In der Lehre gibt es keine allgemein akzeptierte, wissenschaftliche Definition des Begriffs Plattformökonomie (sogenannte «Platform Economics»). Die Autoren verstehen im Rahmen dieses Beitrags darunter:

- digitale, internetbasierte Geschäftsmodelle;
- die Anbieter optimiert, automatisiert und wertschöpfend mit Hilfe von *Data Analytics* auf einem digitalen Marktplatz mit Nachfragern zusammenbringen;

- ihre Tätigkeit auf die Bereitstellung einer offenen Infrastruktur beschränken und keine eigenen Produkte und Dienstleistungen produzieren; und
- sich mittels Verkaufsprovisionen (beispielsweise bemessen nach Anzahl Transaktionen oder in Prozent des vereinbarten Transaktionspreises), Teilnahmegebühren (beispielsweise jährliche Mitgliedschaftsgebühren), Pay-per-Click-Modellen oder durch Monetarisierung der durch die Teilnehmer zur Verfügung gestellten Daten finanzieren, wobei typischerweise nur eine Teilnehmergruppe (idR Anbieter) bezahlt.

Ein aktueller Vorschlag zur Änderung des MWSTG³ sieht für den vorgesehenen mehrwertsteuerlichen Kontext eine Begriffsdefinition «elektronische Plattform»⁴ vor.

2.2 Zivilrechtliche Perspektive

In der Plattformökonomie treten zivilrechtlich typischerweise drei Parteien in einem Dreiecksverhältnis miteinander in Interaktion: der Betreiber der Plattform (nachfolgend «Plattform»), der Anbieter von Gütern oder Dienstleistungen (nachfolgend «Partei A») sowie der Nachfrager dieser Güter oder Dienstleistungen (nachfolgend «Partei B»).

Die obligationenrechtliche Beziehung zwischen den Parteien A und B (nachfolgend «Grundgeschäft») kann vielfältig sein. Denkbar sind Kaufverträge⁵, Mietverträge⁶, Arbeitsverträge⁷, Werkverträge⁸ oder Aufträge⁹.

In Bezug auf den Betreiber der Plattform im Verhältnis zum Grundgeschäft sind im Wesentlichen folgende obligationenrechtliche Varianten denkbar:

- Direkte Stellvertretung¹⁰ auf Basis einer Vertretungsvereinbarung, wie beispielsweise eines Auftrages¹¹: Der Beauftragte (Plattform) erhält die Bevollmächtigung, im Namen und auf Rechnung des Auftraggebers (Partei A) einen Vertrag mit einer Drittpartei (Partei B) abzuschliessen.

3 Siehe hinten Abschn. 7.5.1.

4 Art. 3 lit. I Ziff. 1 VE-MWSTG.

5 Art. 187 ff. OR.

6 Art. 253 ff. OR.

7 Art. 319 ff. OR.

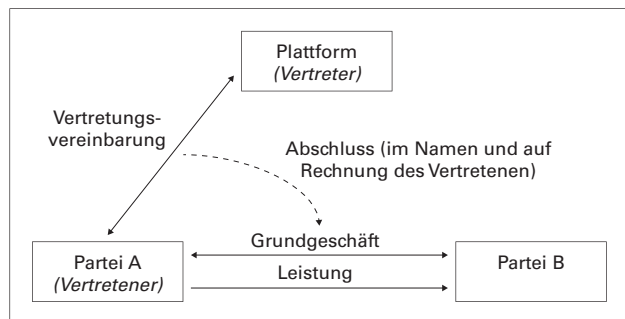
8 Art. 363 ff. OR.

9 Art. 394 ff. OR.

10 Art. 32 OR.

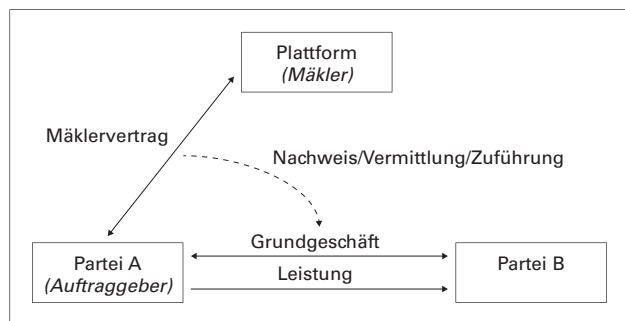
11 Art. 394 ff. OR.

Grafik 1: Direkte Stellvertretung



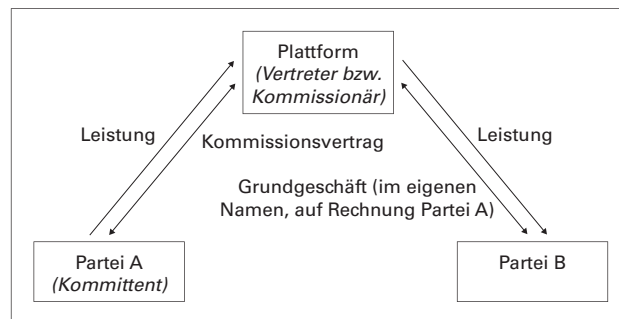
- Mäklervertrag¹²: Der Auftraggeber (Partei A) verpflichtet sich, dem Mäkler (Plattform) ein Entgelt zu leisten, wenn dessen Tätigkeit zum Abschluss des vom Auftraggeber angestrebten Vertrages führt oder beiträgt. Der Mäkler kann als Nachweis-, Vermittlungs- oder Zuführungsvermittler agieren, ist jedoch gemäss den obligationenrechtlichen Grundmodellen nicht berechtigt, den Vertrag direkt im Namen des Auftraggebers abzuschliessen. Ist die Plattform im Bereich der Ehe- oder Partnerschaftsvermittlung tätig, kommen die *leges speciales* von Art. 406a ff. OR zur Anwendung.

Grafik 2: Mäklervertrag



- Kommissionsvertrag¹³: Der Kommissionär (Plattform) verpflichtet sich, gegen eine Provision in eigenem Namen, aber für Rechnung des Kommittenten (Partei A), bewegliche Sachen oder Wertpapiere zu kaufen oder zu verkaufen. Im Verhältnis zum Kommittenten (Partei A) tritt der Kommissionär als indirekter Stellvertreter auf.

Grafik 3: Kommissionsvertrag



Im vorliegenden Beitrag werden durch ausländische Konzerne betriebene Plattformen untersucht. Es versteht sich, dass im Verhältnis zwischen den drei Parteien teilweise auch ausländisches Zivilrecht zur Anwendung gelangen kann. In diesem Beitrag wird ausschliesslich das Schweizer Zivilrecht herangezogen.

3 Plattformökonomie – Eigenschaften

3.1 Netzwerkeffekt

Erfolgreiche Geschäftsmodelle mit einer Plattform profitieren regelmässig von einem positiven Netzwerkeffekt. Direkte Netzwerkeffekte treten auf, wenn Nutzer einer Seite der Plattform andere mögliche Nutzer derselben Seite zur Nutzung der Plattform anziehen. Je mehr Personen beispielsweise eine Kommunikationsplattform nutzen, desto mehr Personen werden ebenfalls die Plattform für ihre Kommunikation nutzen. Von einem indirekten Netzwerkeffekt wird hingegen gesprochen, wenn eine grösser werdende Anzahl an Nutzern auf der einen Seite der Plattform Nutzer auf der anderen Seite anzieht.¹⁴ Je mehr Fahrer beispielsweise bei einer Vermittlungsplattform für Personenbeförderungsleistungen mitmachen, desto besser ist die geografische Abdeckung und desto mehr Kunden werden die Plattform nutzen. Wenn mehr Personen wiederum Fahrdienste beanspruchen, werden mehr Fahrer mitmachen.¹⁵ Der Erfolg von Konzernen mit einer Plattform ist daher namentlich auf die teilnehmende *User Community* zurückzuführen. Diese Nutzer können als Teil der Wertschöpfung des Unternehmens betrachtet werden.

3.2 Datenauswertung

Geschäftsmodelle der Plattformökonomie hatten in den letzten Jahren auch deshalb einen grossen Erfolg, weil im

12 Art. 412 ff. OR.
13 Art. 425 ff. OR.

14 JAEKEL, Die Macht der digitalen Plattformen, 64.
15 PARKER/VAN ALSTYNE/CHoudary, Platform Revolution, 29.

Bereich Datenanalyse im letzten Jahrzehnt grosse Fortschritte gemacht wurden. Technisch sind Plattformen inzwischen in der Lage, grosse Mengen an Daten («Big Data») von Teilnehmern, auch in unstrukturierter Form, zeitnah auszuwerten und mittels Konzepten von maschinellem Lernen und künstlicher Intelligenz zuverlässige Erkenntnisse und Voraussagen zu liefern. Dies erlaubt es den Plattformen, die Zusammenführung von Anbietern und Nachfragern zu automatisieren, zu optimieren und die Wertschöpfung zu erhöhen. Wenn ein Käufer beispielsweise regelmässig eine Handelsplattform nutzt, schlägt sie ihm aufgrund seines historischen Kaufverhaltens automatisch im Verhaltensprofil des Nutzers liegende neue Produkte vor. Eine Streaming-Plattform mit Musik erkennt aufgrund der gehörten Lieder einen bevorzugten Musikstil, schlägt neue Interpreten vor und animiert den Kunden zum Konsum.

3.3 Bewertung durch Kunden

Viele Plattformen erlauben es den Kunden, die konsumierten Güter und Dienstleistungen zu bewerten. Nach Abwicklung der Transaktion auf der Plattform werden die Konsumenten gebeten, eine Bewertung in Form einer Note und eines Kommentares abzugeben. Die Bewertungen dienen zukünftigen Kunden als Entscheidungshilfe und sind daher analog zur *User Community* ein integrierter Bestandteil der Wertschöpfungskette einer Plattform.

3.4 Hohe Wertschöpfung bei geringer Substanz

Unternehmen der Plattformökonomie stellen typischerweise lediglich einen virtuellen Marktplatz zur Verfügung und ermöglichen damit die Lieferung zugrundeliegender Gegenstände oder Dienstleistungen zwischen den Nutzern. Die Plattform selbst benötigt, vereinfacht gesagt, dafür meist nur eine IT-Infrastruktur mit genügend Rechenkapazität sowie IT-Spezialisten, die geografisch an einem oder wenigen Standorten zentriert sind. Wenn über die Plattform ein grosses Volumen an Geschäften abgewickelt wird, kann die Betreibergesellschaft daher eine hohe Wertschöpfung mit geringer physischer Substanz erzielen.

3.5 Hohe Skalierbarkeit

Insbesondere Plattformen, die nur elektronische Dienstleistungen anbieten, zeichnen sich durch eine hohe Skalierbarkeit und Reichweite aus. Wenn beispielsweise Streaming-Plattformen expandieren wollen, müssen sie lediglich – vorbehaltlich kultureller oder juristischer Hürden und Sprachbarrieren – zusätzliche Rechenkapazität bereitstellen, was rein technisch gesehen idR kurzfristig möglich ist. Digitale Plattformen können daher

grundsätzlich in sehr kurzer Zeit flexibel auf zusätzlichen Bedarf reagieren und stark (international) expandieren.¹⁶

4 Plattformökonomie – Beispiele

4.1 Streaming-Plattformen

Unter dem Begriff des Streamings versteht man die zeitnahe Übertragung und Wiedergabe von Video- und Audiodaten über das Internet. In den vergangenen Jahren fand namentlich im Bereich Film und Musik eine starke Umwälzung bestehender Geschäftsmodelle durch neue Plattformen statt. Während früher Filme in einer Videothek ausgeliehen wurden oder Musik mittels physischer Tonträger erworben wurde, stellen heute Plattformen Filme (u. a. *Netflix*, *Apple TV+*) und Musik (u. a. *Spotify*, *Apple Music*) elektronisch zur Verfügung und der Konsum ist zeit- und ortsungebunden möglich. Diese Plattformen finanzieren sich regelmässig über den Kauf einzelner Filme und Musikstücke oder monatliche Fixgebühren.

4.2 Social Media-Plattformen

Plattformen im Bereich *Social Media* erlauben es den Teilnehmern, sich untereinander virtuell zu vernetzen, zu kommunizieren und mediale Inhalte auszutauschen. Treibende Kraft dieser Plattformen ist der Netzwerkgedanke, der kleinere interpersonale Sozialbeziehungen mit grösseren Sozialgebilden (Gruppen) verknüpft und vielfältige gesellschaftliche Effekte bewirken kann.¹⁷ Beispiele von *Social Media*-Plattformen sind *Facebook*, *Instagram*, *Twitter*, *YouTube*, *Tinder* oder *LinkedIn*. Die Plattformen finanzieren sich teilweise über Nutzungsgebühren, jedoch hauptsächlich über den Verkauf von Nutzerdaten zur gezielten Platzierung von Werbung. Bei *Social Media*-Plattformen handelt es sich nicht um klassische Plattformen, bei welchen sich Anbieter und Nachfrager treffen.

4.3 Buchungsplattformen

Buchungsplattformen ermöglichen es Kunden, über die Plattform verschiedene Leistungen online zu buchen. Solche Plattformen haben sich insbesondere im Bereich Tourismus erfolgreich etabliert. Die amerikanische *Expedia Group Inc.* betreibt verschiedene Plattformen (u. a. *hotels.com*, *trivago*, *ebookers*), über welche Reisende Hotels, aber auch Flüge, Mietwagen oder Freizeitaktivitäten weltweit buchen können. Die erst kürzlich an die

¹⁶ VON ENGELHARDT/PETZOLT, Das Geschäftsmodell-Toolbook für digitale Ökosysteme, 15.

¹⁷ HORNUNG/MÜLLER-TERPITZ, Rechtshandbuch Social Media, 12.

Börse gegangene *Airbnb Inc.* ermöglicht es mit ihrer Plattform, private Unterkünfte anstelle von Hotels zu buchen. Die amerikanische *Uber Technologies Inc.* vermittelt schliesslich Personenbeförderungsleistungen. Buchungsplattformen finanzieren sich normalerweise über eine Provision, die vom Leistungserbringer bezahlt werden muss.

4.4 Handelsplattformen

Handelsplattformen operieren als virtuelle Online-Marktplätze, auf welchen Unternehmen und Privatpersonen ihre unterschiedlichsten Produkte anbieten. Während gewisse Plattformen als reine Marktplätze agieren (u. a. die auf C2C-spezialisierte Plattform *eBay*), übernehmen andere Plattformen zusätzlich den Versand der Produkte an die Käufer (u. a. *Amazon*, *Alibaba*). In letzter Zeit etablieren sich solche Plattformen auch in der Finanzindustrie, beispielsweise in Bezug auf die Vermittlung von Hypotheken.¹⁸

5 Plattformökonomie – vorliegend betrachtete Kategorien

Im Rahmen dieses Beitrags analysieren die Autoren, wie solche durch ausländische Gesellschaften (mit Sitz und tatsächlicher Geschäftsleitung im Ausland) betriebenen Plattformen steuer- und sozialversicherungsrechtlich in der Schweiz erfasst werden. Jede Plattform verfügt über ein eigenes Geschäftsmodell, das sich mehr oder weniger von anderen Plattformen unterscheidet.¹⁹ Vereinfachend verwenden die Autoren in diesem Beitrag deshalb nachfolgende vier Kategorien von Plattformen. Mit «Partei A» wird jeweils der Anbieter und mit «Partei B» der Nachfrager des Grundgeschäfts bezeichnet.²⁰

- Kategorie I: Durch eine ausländische Gesellschaft betriebene Plattform, über welche von der Partei A als Grundgeschäft rein elektronische Dienstleistungen an die Partei B erbracht werden. Die Plattform tritt zivilrechtlich als Mäklerin (blosser Nachweis, Vermittlung oder Zuführung) oder Stellvertreterin der Partei A auf.
- Kategorie II: Durch eine ausländische Gesellschaft betriebene Plattform, über welche analog zur Kategorie I nur elektronische Dienstleistungen als Grundgeschäft an die Partei B erbracht werden. Die Plattform erbringt zivilrechtlich diese elektronischen Dienstleistungen in eigenem Namen.

- Kategorie III: Durch eine ausländische Gesellschaft betriebene Plattform, über welche von der Partei A als Grundgeschäft Lieferungen von physischen Gegenständen und nicht-elektronische Dienstleistungen an die Partei B erbracht werden. Die Plattform tritt zivilrechtlich analog zur Kategorie I als Mäklerin oder Stellvertreterin der Partei A auf.
- Kategorie IV: Durch eine ausländische Gesellschaft betriebene Plattform, über welche als Grundgeschäft Lieferungen von physischen Gegenständen und nicht-elektronische Dienstleistungen an die Partei B erbracht werden. Die Plattform erbringt die Leistungen analog zur Kategorie II in eigenem Namen.

Die Autoren lehnen sich beim Begriff der «elektronischen Dienstleistungen» an die Definition der Mehrwertsteuer an, d. h. dies sind Leistungen, die über das Internet oder ein anderes elektronisches Netz automatisiert erbracht werden, ohne Informationstechnologie nicht möglich wären und bei denen die menschliche Beteiligung seitens des Leistungserbringers minimal ist, wie beispielsweise das elektronische Bereitstellen von Software und deren Aktualisieren (Update) oder das elektronische Bereitstellen von Bildern, Texten, Zeitungen und Zeitschriften, Büchern, Musik, Filmen oder Podcasts.²¹

Nicht Bestandteil des vorliegenden Beitrags sind Plattformen, die durch inländische Gesellschaften betrieben werden, oder solche, die in der Schweiz eine steuerliche Betriebsstätte iSv Art. 51 Abs. 1 lit. b und Abs. 2 DBG im herkömmlichen Sinn haben (z. B. ein eigenes Büro mit eigenen Informatikern).

6 Gewinnsteuer

6.1 Wirtschaftliche Zugehörigkeit gemäss Art. 51 Abs. 1 DBG und Art. 21 StHG

Bei der Gewinnsteuer stellt sich die Frage, ob durch ausländische Gesellschaften betriebene Plattformen in der Schweiz infolge wirtschaftlicher Zugehörigkeit eine beschränkte Steuerpflicht iSv Art. 51 Abs. 1 DBG und Art. 21 StHG begründen können.

Wie gesagt sind Plattformen, die in der Schweiz eine steuerliche Betriebsstätte iSv Art. 51 Abs. 1 lit. b und Abs. 2 DBG im herkömmlichen Sinn haben, nicht Bestandteil des vorliegenden Beitrags. Einleitend zu den nachfolgenden Ausführungen sei aber angemerkt, dass bereits das herkömmliche Konzept der in einer dauerhaft aufrecht erhaltenen festen Geschäftseinrichtung beste-

18 HEIM, UBS lanciert neuartigen Marktplatz für Hypotheken.

19 HIRSIGER, Sharing Economy: Zur sozialversicherungsrechtlichen Beurteilung von Plattform-Beschäftigten, 372.

20 Siehe Abschn. 2.2.

21 MWST-Branchen-Info 13 Telekommunikation und elektronische Dienstleistungen, Ziff. 3.2.

henden Betriebsstätte auf der Idee beruhte, Gewinne an dem Ort zu besteuern, an dem wertungsmässig die Gewinnstreiber gesehen werden (sogenannter «Ort der Wertschöpfung»²²). Aus diesem Blickwinkel werden im Folgenden die weiteren Tatbestände der wirtschaftlichen Zugehörigkeit gemäss Art. 51 Abs. 1 DBG und Art. 21 StHG näher beleuchtet.

Neben einer Betriebsstätte im herkömmlichen Sinn begründen gemäss Art. 51 Abs. 1 DBG und Art. 21 StHG weitere Situationen eine (beschränkte) Steuerpflicht in der Schweiz. Die Begründung einer Gewinnsteuerpflicht in der Schweiz bedingt heute zumindest mittelbar stets irgendeine Form physischen Bezugs. Bemerkenswert ist aber, dass in einigen Fällen nicht vorausgesetzt ist, dass der Steuerpflichtige selber eine physische Präsenz in der Schweiz hat. Vielmehr ist ausreichend, dass die Wertschöpfung in der Schweiz verortet werden kann.²³

Ausgehend vom Wortlaut von Art. 51 Abs. 1 lit. a DBG – nämlich «Teilhaber an Geschäftsbetrieben in der Schweiz» – kann man sich fragen, ob eine Plattform, die Nutzer in der Schweiz hat (sogenannte «User Community»²⁴) und dadurch Einnahmen erzielt, hier einen «Geschäftsbetrieb» hat. Verwandt ist auch die im Folgenden²⁵ noch angesprochene Frage, unter welchen Voraussetzungen die Tätigkeiten von Dritten (vorliegend die Anbieter der Grundleistung) einem Unternehmen zugerechnet werden können. Heute ist es eine Tatsache, dass ein Geschäftsbetrieb auch auf unkörperlichen Vorgängen beruhen bzw. in unkörperlichen Werten bestehen kann. Entsprechend erscheint es aus heutiger Sicht nicht ausgeschlossen, genannte Situation unter den Wortlaut von Art. 51 Abs. 1 lit. a DBG zu fassen.

Zutreffend ist, dass der historische Gesetzgeber sich einen unkörperlichen Geschäftsbetrieb nicht hatte vorstellen können (ebenso wenig die bisherige Rechtspraxis). Daraus folgt zugleich, dass es keinen bewussten Entscheid des Gesetzgebers gab, die heutige Plattformökonomie von der Gewinnsteuerpflicht auszuschliessen. Auch hatte der Gesetzgeber mit Art. 51 Abs. 1 lit. d DBG (Gläubiger von grundpfandrechtlich gesicherten Forderungen) bereits einen Tatbestand geschaffen, der einen Steuerpflichtigen erfasst, der keine eigene physische Präsenz in der Schweiz hat. Der Steuerpflichtige ist nur im Zusammenhang mit einer Forderung (und insofern «unkörperlich») mit der Schweiz verbunden, indem die Forderung durch ein in der Schweiz gelegenes Grundstück

dinglich gesichert ist. Sodann liegt dem Tatbestand von Art. 51 Abs. 1 lit. e DBG (Vermittlung oder Handel von in der Schweiz gelegenen Grundstücken) der heute umso aktuellere Ansatz zugrunde, Wertschöpfung mit Bezug auf die Schweiz auch ohne physische Präsenz des Steuerpflichtigen erfassen zu können.²⁶ Art. 51 Abs. 1 lit. e DBG setzt voraus, dass der Steuerpflichtige nicht Eigentümer des Grundstücks ist.²⁷ In diesem Zusammenhang mag man gar einen Vergleich mit mehrwertsteuerlichen Prinzipien ziehen. Das MWSTG definiert jeweils einen Leistungsort²⁸, wobei ein in der Schweiz liegender Leistungsort wiederum eine der Voraussetzungen für das Bestehen einer Steuerpflicht von ausländischen Unternehmen in der Schweiz ist.²⁹

Zusammenfassend stellt sich vor diesem Hintergrund für Art. 51 Abs. 1 lit. a DBG («Teilhaber an Geschäftsbetrieben in der Schweiz») die Frage, ob dieser Tatbestand – aus heutiger Sicht – im Kontext der aktuellen wirtschaftlichen bzw. technischen Realitäten neu bzw. situationsadäquat ausgelegt werden kann. Darauf wird im Folgenden eingegangen.

6.2 Geltungszeitliche Auslegung des Steuerrechts

Die Thematik einer Auslegung tradierter Rechtsgrundlagen im Lichte aktueller neuer Gegebenheiten wird unter dem Titel der geltungszeitlichen Auslegung des Steuerrechts diskutiert.³⁰

Gegenläufig sind die Aspekte der Rechtssicherheit und Rechtsgleichheit. Zugleich relativieren sich diese aber umso eher, je mehr es sich bei der zu beurteilenden Situation um einen neuartigen Sachverhalt handelt und je weniger dieser bereits Gegenstand der etablierten Praxis war.

Für den Geschäftsbetrieb iSv Art. 51 Abs. 1 lit. a DBG hatte LOCHER den Gedanken aufgeworfen, dass in Abgrenzung zur Betriebsstätte eine feste Einrichtung nicht unbedingt vorausgesetzt ist.³¹ Die überwiegende bisherige Rechtspraxis verlangt dagegen, dass in der Schweiz eine Substanz besteht, wie sie auch für die Begründung einer Betriebsstätte erforderlich ist.³² Diese Auslegung führt dazu, dass dem Begriff des Geschäftsbetriebs, ob-

22 Vgl. z. B. PFISTER, Ein Uber als digitale Betriebsstätte?, Rz 24 mwN; PFISTER, Die Besteuerung der digitalen Wirtschaft, 114 ff., 138 ff.

23 Art. 51 Abs. 1 lit. d und e DBG.

24 Siehe Abschn. 3.1.

25 Siehe Abschn. 6.4.

26 OESTERHELT/SEILER, Art. 4 DBG N 28.

27 OESTERHELT/SEILER, Art. 4 DBG N 26.

28 Vgl. etwa für Dienstleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück Art. 8 Abs. 2 lit. f MWSTG.

29 Art. 10 Abs. 1 lit. a MWSTG.

30 LOCHER, Grenzen der Rechtsfindung im Steuerrecht, 147; vgl. auch PFISTER, Die Besteuerung der digitalen Wirtschaft, 139 ff., 254 f.

31 LOCHER, Art. 51 DBG N 3.

32 OESTERHELT/SCHREIBER, Art. 51 DBG N 5.

wohl neben dem Begriff der Betriebsstätte bestehend, gegenüber dem Begriff der Betriebsstätte kein eigener materieller Gehalt zukommt.³³

Zumindest aus praktischen und im föderalen Erhebungssystem der aktuellen Ausformung liegenden Gründen erschiene ohne Gesetzesänderung eine Gewinnbesteuerung von ausländischen Plattformen, die in der Schweiz keine physisch-lokale Betriebsstätte im herkömmlichen Sinn haben, unrealistisch. Zusätzlich würde die Durchsetzung eines solchen erweiterten Besteuerungskonzepts Änderungen auf Stufe der Schweizer DBA bedingen.³⁴

Vor diesem Hintergrund ist eine grundlegende Änderung (Modernisierung) der hergebrachten Auslegung von Art. 51 Abs. 1 lit. a DBG in Veranlagungspraxis und Rechtsprechung kaum zu erwarten, ausser der Gesetzgeber wird tätig.³⁵

Davon unberührt bleibt allerdings die Möglichkeit einer wirtschaftlichen bzw. funktional-ökonomisch orientierten Auslegung des herkömmlichen Betriebsstättebegriffs. Dieser Ansatz wird im Folgenden diskutiert, wozu vorab auf die Institute der Vertreter- und Dienstleistungsbetriebsstätte eingegangen wird.

6.3 Vertreter- und Dienstleistungsbetriebsstätte

Länder, die in ihrem nationalen Steuerrecht das Konzept einer Betriebsstätte via abhängigem Vertreter («Vertreterbetriebsstätte»)³⁶ umgesetzt haben, können in diesem Rahmen bereits heute erreichen, dass Wertschöpfung besteuert wird, auch wenn der Steuerpflichtige keine physische Präsenz im entsprechenden Land hat. Das Schweizer Steuerrecht kennt gemäss etabliertem Verständnis das Konzept der Vertreterbetriebsstätte aber (auch im internationalen Verhältnis) nicht (vertikale Harmonisierung und hergebrachtes Vorverständnis).³⁷

Indem bei der Vertreterbetriebsstätte eine Betriebsstätte auch ohne lokale physische Präsenz des steuerpflichtigen Unternehmens fingiert wird, kommt es für das Vorliegen einer Vertreterbetriebsstätte nicht darauf an, ob der abhängige Vertreter seinerseits eine feste Einrichtung dauerhaft nutzt, so dass diese Nutzung dem Geschäftsherrn zugerechnet werden könnte. Für eine Vertreterbetriebsstätte genügt es vielmehr, wenn der abhängige Vertreter

in der Form von Vertragsabschlüssen nachhaltig im steuerlichen Hoheitsgebiet tätig ist.³⁸

In eine ähnliche Richtung geht auch das Rechtsinstitut der Dienstleistungsbetriebsstätte, welche zwar das Schweizer Steuerrecht unilateral nicht kennt, jedoch in einigen Schweizer DBA (insbesondere mit Schwellen- und Entwicklungsländern) im Verhältnis zum Ausland enthalten ist. Bei dieser Form der fingierten Betriebsstätte genügt es für eine beschränkte Steuerpflicht des Unternehmens bereits, wenn Angestellte – auch ohne feste Geschäftseinrichtung des steuerpflichtigen Unternehmens – durch eine temporär beschränkte physische Präsenz im jeweiligen Vertragsstaat Dienstleistungen erbringen.³⁹

Diese Feststellungen leiten über zur nachfolgend dargestellten Diskussion einer wirtschaftlichen bzw. funktional-ökonomisch orientierten Auslegung des herkömmlichen Betriebsstättebegriffs.⁴⁰

6.4 «Zurechnungsbetriebsstätte» – auf dem Weg zur funktional-ökonomischen Zugehörigkeit?

Im Schweizer Steuerrecht, insbesondere im vom Einkommensbegriff geprägten Einkommenssteuerrecht, kann aufgrund einer teleologischen Orientierung am dem Leistungsfähigkeitsprinzip zugrunde liegenden Faktizitätsprinzip die sogenannte «wirtschaftliche Betrachtungsweise» zum Tragen kommen.⁴¹ Die wirtschaftliche Betrachtungsweise besteht in einer funktionalen und ökonomischen Analyse, anstatt einer zivilrechtlich kategorisierenden Auslegung.⁴²

Darüber hinaus kommt eine Funktions- und Risikoanalyse generell bei der Verrechnungspreisermittlung zur Anwendung – also auf Stufe der Erfolgsallokation.⁴³ Danach wird der Erfolg (Ertrag und Aufwand) aus der Unternehmenstätigkeit entitätsübergreifend nach Massgabe der in der Wertschöpfung ausgeübten Funktionen, übernommenen Risiken und verwendeten Vermögenswerten alloziert. Dabei wird von der Prämisse ausgegangen, dass je mehr Funktionen ausgeübt werden, je höhere Risiken übernommen werden und je mehr Kapital für die Funktions-

33 VOGELSANG, 301 f.; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art. 51 DBG N 4.

34 Vgl. Art. 7 OECD-MA.

35 Eingehend mit Nachweisen zu Voraussetzungen von Praxisänderungen SCHERRER, Der Grundsatz «dealing at arm's length» im interkantonalen Steuerrecht, N 68.

36 Vgl. Art. 5 Abs. 5 OECD-MA.

37 Kritisch VOGELSANG, 355 f., mit Hinweis auch auf § 12 Abs. 2 lit. h StG AG und § 5 Abs. 4 StG SZ.

38 GÖRL, Art. 5 OECD-MA N 121.

39 DINGER/HUG, Dienstleistungsbetriebsstätten in schweizerischen DBA, 761 ff. mit Verweis auf das DBA-SA (noch nicht in Kraft), bei welchem der DBA-Vertragspartner die Ansicht vertritt, dass die Personen nicht einmal physisch im Land präsent sein müssen.

40 Vgl. auch die Schlussfolgerungen zur Dienstleistungsbetriebsstätte bei PFISTER, Die Besteuerung der digitalen Wirtschaft, 232 ff., 245.

41 REICH, Steuerrecht, § 6 N 13 ff. und § 10 N 34 ff.

42 REICH, Steuerrecht, § 6 N 15.

43 Hierzu und zum Folgenden HARBEKE/SCHERRER, Unternehmenssteuerrecht, 200.

ausübung und Risikotragung eingesetzt wird, desto höher muss die Entschädigung, d. h. der Verrechnungspreis, für die erbrachte Leistung sein. Im Rahmen der Funktions- und Risikoanalyse wird festgestellt, welche Konzernunternehmen wesentliche Funktionen ausüben und Risiken übernehmen (sogenannte «Strategieträger», «Entrepreneur» oder «Prinzipalgesellschaft») und welche Konzernunternehmen bloss untergeordnete Funktionen übernehmen und bloss geringe oder keine Risiken tragen (sogenannte «Routineunternehmen»).

Der beschriebenen verrechnungspreislichen Methodik ist inhärent, dass sie physisch-örtlich orientierte gewinnsteuerliche Anknüpfungen – wie z. B. das Konzept des Orts der tatsächlichen Verwaltung – als ökonomisch impliziert überlagert⁴⁴ – wenn auch erst auf Stufe der Erfolgsallokation, im Unterschied zur steuerlichen Zugehörigkeit.⁴⁵

An der Schnittstelle zwischen der traditionellen Betriebsstätte mit eigener physischer Präsenz und der Vertreter- bzw. Dienstleistungsbetriebsstätte liegt die Frage, unter welchen Voraussetzungen die Tätigkeiten von Dritten einem Unternehmen zugerechnet werden können.⁴⁶ Im Ergebnis hätte der im Ausland ansässige Träger der Plattform gegebenenfalls eine Betriebsstätte in der Schweiz aufgrund der Leistungen, die über die Plattform bezogen werden können.

Dieser Ansatz ist – im Zusammenhang mit dem Kriterium der *Verfügungsmacht* über eine lokale feste Einrichtung – auch erkennbar in der neueren Diskussion, unter welchen Voraussetzungen Home-Office-Situationen eine Betriebsstätte begründen können. Für Home-Office-Situationen wird, mit unterschiedlichen Nuancen (z. B. «Instruktion» zur Arbeit zuhause oder «ausdrückliche Gestattung»),⁴⁷ eine Sphärenabgrenzung letztlich in Anlehnung an arbeitsrechtliche Wertungen vorgeschlagen. Unterliegend ist eine Berufung auf die ökonomische Abhängigkeit und Weisungsgebundenheit (Funktion) des im Home-Office beschäftigten Arbeitnehmers.

Betreffend Home-Office-Situationen muss nach Ansicht der Autoren damit gerechnet werden, dass sich – nicht zuletzt aus Gründen der Praktikabilität und Prüfbarkeit durch die Steuerbehörden – die internationale Praxis mehr und mehr dahin entwickeln wird, dass bei Erreichen der erforderlichen Dauerhaftigkeit eine Betriebsstätte angenommen wird. Eine Ausnahme davon bilden allenfalls

jene Fälle, in denen der Arbeitgeber glaubhaft machen kann, im Einzelfall nicht haben wissen zu müssen, dass im relevanten Umfang im Home-Office gearbeitet wurde.

Insofern ähnlich der Situation bei der Vertreterbetriebsstätte⁴⁸ rückt damit die Frage in den Vordergrund, wo die zeitliche Grenze zur qualifizierenden *Dauerhaftigkeit* liegt (etwa gemäss einer nationalen Safe-Harbor-Rule). Damit angesprochen ist die bereits aus anderen Zusammenhängen,⁴⁹ und auch wiederum der Vertreterbetriebsstätte, bekannte Frage, wie die zeitliche Präsenz zu berechnen ist (z. B. je Arbeitnehmer separat oder kumuliert auf Arbeitgeberstufe, Home-Office mehrerer Mitarbeiter am selben Tag im selben Land, Einbezug An-/Abreisetage mit teilweiser Home-Office-Nutzung, etc.). Für eine Vertreterbetriebsstätte genügt es, wenn die abstrakte Situation dauerhaft besteht, indem verschiedene Personen abwechselnd in der qualifizierenden Weise vor Ort tätig sind.⁵⁰

Indem für das Bestehen einer Vertreterbetriebsstätte die Voraussetzung der qualifizierenden Ausübung einer Abschlussvollmacht aufgestellt wurde, sollte zwar zum Ausdruck gebracht werden, dass nicht etwa jede abhängige Person, die ein Unternehmen in einem Staat hat, dort eine Betriebsstätte begründet. Bei Home-Office-Situationen besteht ein Unterschied allerdings darin, dass eine feste Einrichtung vorliegt, während dies für eine Vertreterbetriebsstätte nicht verlangt wird.

Wie in manchen anderen Ländern (wie z. B. Deutschland oder ab dem 1.1.2021 Schweden) gibt es in der Schweiz in verschiedenen Zusammenhängen die Figur des *faktischen Arbeitnehmers* bzw. *faktischen Arbeitgebers*. Was die Schweiz und hier den Bereich des Steuerrechts betrifft, kann die Figur des *faktischen Arbeitgebers* beispielsweise relevant sein im Zusammenhang mit der Monteurklausel⁵¹ und dem Lohnquellensteuerrecht⁵².

Ausgehend von der Diskussion betreffend Home-Office-Tätigkeiten stellt sich im grenzüberschreitenden Verhältnis auch bei einem *faktischen* Arbeitsverhältnis grundsätzlich die Frage nach dem Bestehen einer Betriebsstätte.

44 Vgl. auch zum Quellenprinzip als Träger des Konzepts der herkömmlichen Betriebsstätte in Abschn. 5.

45 HARBEKE/SCHERRER, Unternehmenssteuerrecht, 81.

46 Im internationalen Steuerrecht wird diese Thematik ansatzweise bei der Vertreterbetriebsstätte diskutiert, vgl. CAVELTI/JAAG, Besteuerung der digitalen Wirtschaft, 66 ff.

47 Vgl. zur Diskussion OESTERHELT/SCHREIBER, Art. 51 DBG N 29.

48 Vgl. GÖRL, Art. 5 OECD-MA N 121.

49 Z. B. der Monteurklausel gemäss Art. 15 Abs. 2 lit. a OECD-MA, oder im Zusammenhang mit Dienstleistungsbetriebsstätten (DENGER/HUG, Dienstleistungsbetriebsstätten in schweizerischen DBA, 767 f.), oder auch im Kontext von Art. 3 Abs. 3 DBG.

50 GÖRL, Art. 5 OECD-MA N 121.

51 Insbesondere Art. 15 Abs. 2 lit. b OECD-MA (vgl. z. B. IB ZH zur faktischen Arbeitgeberschaft 2018; MB BE zur faktischen Arbeitgeberschaft 2016).

52 Siehe Abschn. 8.

In eine ähnliche Richtung geht auch das Rechtsinstitut der Dienstleistungsbetriebsstätte. Gemäss OECD-MA⁵³, UN-MA sowie den relevanten Schweizer DBA werden dem Unternehmen nicht nur die durch eigentliche Angestellte erbrachten Dienstleistungen zugerechnet, sondern auch Dienstleistungen, die durch andere für diesen Zweck engagierte Personen erbracht werden.⁵⁴ Insofern ist der Dienstleistungsbetriebsstätte nebst dem formellen auch ein faktisches Arbeitsverhältnis zugrunde gelegt.

Im Zusammenhang mit Plattformen (z. B. betreffend *Uber*) hatte sich in der jüngeren Vergangenheit sowohl in der Schweiz als auch in anderen Ländern insbesondere die arbeitsrechtliche (Gerichts-)Praxis mit der Frage beschäftigt, ob Personen, die über Plattformen Leistungsaufträge erhalten, als (*faktische*) Arbeitnehmer des die Plattform betreibenden Rechtsträgers anzusehen sein können.⁵⁵ Teilweise wurde auch schon der Gesetzgeber tätig.⁵⁶

Beispiel 1: Ein ausländisches Unternehmen betreibt eine Plattform, auf welcher Kraftfahrzeughalter Personentransporte anbieten können. Damit rund um die Uhr ein Minimalvolumen an Transporten verfügbar ist, schreibt die Plattform den Kraftfahrzeughaltern vor, in welchen Zeitfenstern sie ihre Dienste anbieten müssen. Ferner müssen sie pro Woche mindestens 30 Stunden auf der Plattform ihre Dienste anbieten.

Bei einer *wirtschaftlichen* Betrachtungsweise träte der zivilrechtliche Charakter der Beziehung zwischen der Partei A und der Plattform (z. B. Mäkler- oder Kommissionsvertrag) in den Hintergrund. In den Vordergrund träte die Frage, inwiefern sich in der Tätigkeit von Partei A die Geschäftstätigkeit der Plattform manifestiert (Zurechnung). Mit anderen Worten geht es um die Frage, ob die vor Ort tätige Einheit (Partei A) ein gesondertes Unternehmen darstellt⁵⁷ – eine Wertung, auf der auch das Konzept der Vertreterbetriebsstätte beruht.⁵⁸ Ein relevanter Aspekt könnte somit sein, ob Partei A von der Plattform ökonomisch abhängig ist (u. a. ausschliessliches Tätigsein via die Plattform).

Die aktuell in der OECD diskutierten Vorschläge für eine *Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft* bzw. *BEPS 2.0*⁵⁹ haben insofern eine Gemeinsamkeit mit den Mehrwertsteuersystemen, als dass mit dem Konzept eines Markt-Nexus eine steuerliche Anknüpfung damit gerechtfertigt wird, dass eine lokale Leistungsbeziehung im weiteren Sinne besteht. Das MWSTG setzt für das Bestehen einer Mehrwertsteuerpflicht eines Unternehmens nicht voraus, dass das Unternehmen eine physische Präsenz in der Schweiz hat,⁶⁰ und kennt zudem ein System der Bezugsteuer, und zwar auch bei nicht mehrwertsteuerpflichtigen Leistungsempfängern.⁶¹

Das MWSTG regelt auch die Frage der Zuordnung von Leistungen.⁶² Im Erläuternden Bericht zu einem aktuellen Vorschlag für eine Änderung des MWSTG ist erwähnt,⁶³ dass dem bestehenden Art. 20 MWSTG eine *eher wirtschaftliche* Betrachtungsweise zugrunde liege.⁶⁴ Für Zwecke der Schweizer Mehrwertsteuer wird diejenige Person als Erbringer einer Leistung angesehen, die nach objektiver Wahrnehmung eines Dritten als Leistungserbringer auftritt.⁶⁵ Die ESTV weist in der MWST-Info 04 darauf hin, dass es unselbständig tätigen Personen (Arbeitnehmern) an einem Aussenauftritt in eigenem Namen fehlt und ihre Handlungen daher dem Arbeitgeber zugerechnet werden.⁶⁶ Gemäss MWST-Info 02 sprechen insbesondere das Tragen eines unternehmerischen Risikos, die Wahlfreiheit betreffend die Annahme von Aufträgen, die selbständige Organisation, verschiedene und wechselnde Auftraggeber, eigene Geschäftsräumlichkeiten und die Vornahme erheblicher Investitionen als Indizien gegen eine unselbständige Erwerbstätigkeit und daher für ein Auftreten einer Person in eigenem Namen.⁶⁷

Ob eine natürliche Person (un)selbständig iSd MWSTG ist oder nicht, beurteilt sich somit grundsätzlich nach ähnlichen Massstäben wie im Einkommenssteuer- und Sozialversicherungsrecht,⁶⁸ weshalb gemäss Auffassung der MWST-Verwaltung die von diesen Behörden vorgenommene Qualifikation ein massgebliches Indiz für die mehrwertsteuerliche Beurteilung bildet. Das BVGer weist klarstellend darauf hin, dass die Abrechnung von Sozialversicherungsbeiträgen «nicht allein ausschlaggebend» ist.⁶⁹ Weil die Zielsetzung der direkten und indirek-

53 Die Dienstleistungsbetriebsstätte ist im OECD MA nicht enthalten, jedoch gibt es Ausführungen im Musterkommentar zum OECD MA.

54 «[O]ther personnel engaged by the enterprise for such purpose» (DENGER/HUG, Dienstleistungsbetriebsstätten in schweizerischen DBA, 762).

55 Siehe z. B. mwN WYLER/ZANDIRAD, Plateformes numériques et contrat de travail, oder auch beispielsweise in einem inzwischen rechtskräftigen Urteil des KGer VD wurde ein ehemaliger Fahrer des mittlerweile eingestellten Dienstes Uberpop als Arbeitnehmer qualifiziert (KGer VD 23.4.2020, P317.026539-190917 380).

56 Im Oktober 2020 wurde in Kalifornien ein Gesetz gebilligt, das sogenannte «Freelancer», wie sie z. B. für Uber tätig sind, als Selbständige einstuft (siehe BBC News, Uber and Lyft win battle over driver status in California).

57 Vgl. auch für die MWST in Abschn. 7.2.5 am Ende.

58 Art. 5 OECD-MK, Ziff. 36.

59 Siehe Abschn. 6.6.1.

60 Siehe Abschn. 7.3.

61 Art. 45 Abs. 2 lit. b MWSTG.

62 Art. 20 MWSTG.

63 Siehe Abschn. 7.5.1.

64 Erläuternder Bericht zum VE-MWSTG, 30.

65 Siehe Abschn. 7.2.

66 Art. 10 Abs. 1^{bis} lit. b MWSTG; MWST-Info 04 Steuerobjekt, Ziff. 5.1.

67 MWST-Info 02 Steuerpflicht, Ziff. 1.1.

68 Vgl. dazu vorstehend und nachfolgend Abschn. 8 und 9.

69 BVGer 3.9.2013, A-6188/2012, E. 2.2.2.

ten Steuern nicht deckungsgleich ist, ist es grundsätzlich denkbar, dass die Beurteilung der Selbständigkeit im Einzelfall unterschiedlich ausfällt.⁷⁰

6.5 Fazit Gewinnsteuer

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass Plattformen im aktuellen Schweizer Gewinnsteuerrecht nicht eindeutig erfasst werden können. Namentlich bei einem traditionell-historischen Verständnis der Begriffe Betriebsstätte und Geschäftsbetrieb fällt die gewinnsteuerliche Erfassung mitunter schwer, da die Plattformbetreiber meist über keine eigene physische Präsenz in der Schweiz verfügen. Allerdings könnte gemäss Meinung der Autoren über eine funktional-ökonomische Auslegung des Betriebsstättebegriffes die Tätigkeit der auf der Plattform auftretenden Anbieter im Einzelfall der Plattform selbst zugerechnet werden und damit eine beschränkte Steuerpflicht infolge wirtschaftlicher Zugehörigkeit begründet werden.

Wie im nachfolgenden Abschnitt erläutert, fällt die gewinnsteuerliche Erfassung solcher Plattformen (wie auch digitaler Geschäftsmodelle generell) auch im Ausland schwer, weshalb aktuell verschiedene Länder und Institutionen – international eher unkoordiniert – neue Lösungsansätze (u. a. neuer Nexus im bestehenden Gewinnsteuerrecht, neuartige Quasi-Gewinn- bzw. Mehrwertsteuern) entwickeln und ausprobieren.

6.6 Rechtsentwicklungen

6.6.1 OECD

Bereits im Rahmen des BEPS-Projektes der OECD/G20 im Jahre 2015 wurde angemerkt, dass das bestehende internationale (Gewinn-)Steuerrecht auf Basis traditioneller Geschäftsmodelle des 20. Jahrhunderts entwickelt wurde (sogenannte «Brick-and-Mortar-Economy») und daher viele der neuen digitalen Modelle mit dem bestehenden Recht nicht beziehungsweise fiskalpolitisch betrachtet nur unzureichend erfasst werden können.⁷¹ Nach einem kaum beachteten Zwischenbericht im Frühjahr 2018⁷² initialisierte die OECD im Februar 2019 mit einer ersten öffentlichen Konsultation⁷³ ein hoch umstrittenes Projekt, welches einen substanziellen Umbau des internationalen Steuerrechts (erste Säule) sowie die Einführung einer globalen Minimalbesteuerung von Konzernen über indirekte Massnahmen (zweite Säule) beinhaltet. Im

Oktober 2020 veröffentlichte die OECD schliesslich die Blueprints zu diesen zwei Säulen.⁷⁴ Das Projekt ist zwischenzeitlich auch unter dem Titel *BEPS 2.0* in der Steuerwelt etabliert.

Die genannte erste Säule hat zum Ziel, zusätzlich zur klassischen Betriebsstätte, eine neue beschränkte Steuerpflicht (Nexus) für Unternehmen mit digitalen («Automated Digital Services») oder verbraucherorientierten («Consumer-Facing-Businesses») Geschäftsmodellen zu schaffen, bei welchen keine physische Präsenz im jeweiligen Staat notwendig ist.⁷⁵ Die OECD sieht die Notwendigkeit dieses neuen Nexus in der Tatsache, dass solche Unternehmen ohne physische Präsenz im Land durch digitale Kundenkontakte, Datenerfassung und -verwertung sowie Marketing dennoch eine Wertschöpfung erzielen. In diesem Zusammenhang wird teilweise auch von einer digitalen oder virtuellen Betriebsstätte gesprochen. Eine beschränkte Steuerpflicht soll gemäss OECD dann vorliegen, wenn Unternehmen mit den genannten Geschäftsmodellen einen Mindestumsatz mit im Staat domizilierten Kunden erzielen. Bezogen auf das vorliegend diskutierte Thema der Plattformen würde dies bedeuten, dass die ausländischen Betreiber dann steuerpflichtig werden würden, wenn sie ein gewisses Mindestentgelt (Verkaufsprovisionen o. Ä.) von Nutzern ihrer Plattformen vereinnahmen würden. Aufgrund der globalen Pandemie verzögert sich das Projekt und die finalen Regeln der OECD sind – vorbehaltlich einer politischen Einigung der Mitgliedstaaten – erst nach Redaktionsschluss zu erwarten.

6.6.2 EU

Innerhalb der EU wurde über die Einführung einer Digitalsteuer (sogenannte «Digital Services Tax») diskutiert, welche zusätzlich zur Mehrwertsteuer hätte bestehen sollen und u. a. auch die Bereitstellung von digitalen Marktplätzen besteuert hätte.⁷⁶ Dadurch sollte auch verhindert werden, dass auf einzelstaatlicher Ebene jeweils unterschiedliche Steuersysteme entstehen und den Unternehmen die Compliance erschweren. Das Projekt ist allerdings vorerst sistiert, was jedoch, wie nachfolgend erläutert, diverse Mitgliedstaaten nicht davon abhält, unilateral eine solche Steuer einzuführen.

70 FISCHER, Art. 10 MWSTG N 23 mwN.

71 OECD, BEPS Action 1, Final Report 2015.

72 OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, Inclusive Framework on BEPS.

73 OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Public Consultation Document.

74 OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, Inclusive Framework on BEPS sowie OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, Inclusive Framework on BEPS.

75 OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, Inclusive Framework on BEPS.

76 EU-Richtlinienvorschlag zur Einführung einer Digitalsteuer; HARBEKE/SCHERRER, Unternehmenssteuerrecht, 13 f.

6.6.3 Ausgewählte Länderbeispiele

Die Steuerbehörden in Israel hatten bereits im Jahre 2016 ein Rundschreiben⁷⁷ publiziert, wonach sie bei ausländischen Gesellschaften mit digitalen Angeboten und Ansässigkeit in einem Nicht-DBA-Staat eine Betriebsstätte in Israel annehmen, wenn gewisse Kriterien erfüllt sind. Darunter fallen namentlich eine grosse Anzahl an israelischen Kunden und die Adaption des elektronischen Inhalts auf Israel (u. a. Währung Schekel, Übersetzung auf Hebräisch). Darunter können auch digitale Plattformen fallen.

Die Slowakei hat auf den 1.1.2018 im Tax Reform Law 2018 eine neue Regelung eingeführt, wonach Betreiber ausländischer Plattformen für die Vermittlung von Personentransporten und Unterkünften im Land eine Betriebsstätte haben und sich daher registrieren müssen.⁷⁸ Die in den Niederlanden ansässige und betroffene Plattformbetreiberin Booking.com B.V. hat angekündigt, diese Regelung gerichtlich anzufechten, da ein Verstoß gegen das DBA-NL-SK vorliege.⁷⁹

In Indien hat die Regierung im Rahmen des Union Budget 2020 auf Beginn des nächsten Steuerjahres, d. h. ab dem 1.4.2021, die Einführung einer virtuellen Betriebsstätte auf Basis des Konzeptes der sogenannten «Significant Economic Presence» vorgeschlagen. Namentlich sollen ausländische Unternehmen steuerpflichtig werden, wenn sie über digitale Plattformen mit Kunden interagieren.

Während auf EU-Ebene das Projekt einer Digitalsteuer vorerst gescheitert ist,⁸⁰ haben diverse Staaten (innerhalb⁸¹ und ausserhalb⁸² der EU) unilateral eine solche Steuer eingeführt. Diese Digitalsteuer erfasst je nach Land u. a. auch die Erträge aus der Bereitstellung von Online-Marktplätzen, soweit die Nutzer im jeweiligen Land domiziliert sind oder Grundstücke/Unterkünfte im Land vermittelt werden.⁸³ Im Einzelfall fällt es nicht immer leicht, diese Steuern als (Quasi-)Gewinnsteuer, (Quasi-)Mehrwertsteuer oder neuartige Steuer zu qualifizieren, was insbesondere im Hinblick auf die Anwendung von DBA relevant ist.

77 ITA Circular 4/2016.

78 Art. 49a Abs. 5 SK Income Tax Act iVm Art. 67 Abs. 1 SK Tax Administration Act.

79 STOJAPSAL, Slovakia Pushing for Tax From Expedia, Booking.com.

80 Siehe Abschn. 6.6.2.

81 Stand Dezember 2020: Frankreich (3 %, ab 1.1.2019 mit Erhebung ab 2020), Grossbritannien (2 %, ab 1.4.2020), Italien (3 %, ab 1.1.2020), Österreich (5 %, ab 1.1.2020), Polen (1,5 %, ab 1.7.2020), Spanien (3 %, ab 16.1.2021).

82 Stand Dezember 2020: Kenya (1,5 %, ab 1.1.2021), Türkei (7,5 %, ab 1.3.2020), Tunesien (3 %, ab 1.1.2020).

83 GRASSL/KOCH, Unilaterale Initiativen zur Einführung von Digitalsteuern, 876.

Die Autoren befürchten, dass es auf Stufe der einzelnen Länder vermehrt zu einem unkoordinierten Nebeneinander von diversen unilateralen Konzepten zur Besteuerung von Plattformen kommen könnte, wenn es auf Stufe der OECD beim BEPS 2.0-Projekt nicht zu einer politischen Einigung zwischen den Mitgliedstaaten kommt.

7 Mehrwertsteuer

7.1 Übersicht – Leistung und Leistender

Für die mehrwertsteuerliche Beurteilung ist zwischen folgenden Leistungen zu unterscheiden:

- Grundgeschäft – durch die Partei A an die Partei B via Plattformbeziehung erbrachte Lieferung oder Dienstleistung;
- genuine Leistungen der Plattform, z. B. Mäklerleistungen oder Stellvertretung.

Hinsichtlich des Grundgeschäfts kann sich die Frage stellen, wem das Grundgeschäft als Leistungserbringer mehrwertsteuerlich zuzurechnen ist – der Partei A oder gegebenenfalls dem Plattformbetreiber.⁸⁴

Sodann ist zu prüfen, ob die jeweilige Leistung des entsprechenden Leistungserbringers in der Schweiz der Mehrwertsteuer unterliegt – aufgrund einer obligatorischen Mehrwertsteuerpflicht als Leistungserbringer⁸⁵ oder gegebenenfalls in Form der Bezugsteuer.^{86, 87}

7.2 Stellvertretung, Vermittlung und Zuordnung von Leistungen

7.2.1 Übersicht

Bei der Thematik der Stellvertretung, Vermittlung und ähnlichen drittleistungsorientierten Tätigkeiten geht es aus Sicht der Mehrwertsteuer im Ausgangspunkt um die Frage, welche Leistungen im Einzelfall erbracht werden – beispielsweise die Leistung der *Stellvertretung* des Stellvertreters an den Vertretenen im Unterschied zur Leistung des Vertretenen an die Gegenpartei des durch Stellvertretung zustande gekommenen Vertrags. Impliziert ist die Frage, welcher Partei welche Leistung als Leistungserbringer zuzuordnen ist. Diese Thematik der sogenannten «Zuordnung von Leistungen» ist in Art. 20 MWSTG geregelt. Im Grundsatz wird eine Leistung derjenigen Person zugeordnet, die nach aussen als Leistungserbringer auftritt.⁸⁸ Für diese Beurteilung ist nicht

84 Siehe Abschn. 7.2.

85 Art. 10 MWSTG.

86 Art. 45 MWSTG.

87 Siehe Abschn. 7.3.

88 Art. 20 Abs. 1 MWSTG.

die Sicht des konkreten Leistungsempfängers massgebend, sondern die objektivierte Wahrnehmung eines Dritten.⁸⁹

Im Zusammenhang mit der Zuordnung von Leistungen unterscheidet die Mehrwertsteuerpraxis in erster Linie zwischen direkter Stellvertretung⁹⁰ und indirekter Stellvertretung⁹¹. Neben der direkten Stellvertretung sind weitere Konstellationen denkbar, in denen ersichtlich ist, dass jedenfalls kein Eigengeschäft gewollt ist, so dass kein Auftreten als Leistungserbringer iSv Art. 20 Abs. 1 MWSTG vorliegt. Ein Beispiel ist der Mäklervertrag in der obligationenrechtlichen Grundkonzeption.

Vom in Art. 20 MWSTG verwendeten Begriff der Stellvertretung zu unterscheiden ist der Begriff *Vermittlung*⁹², den das MWSTG ebenfalls verwendet, jedoch nicht in Art. 20 MWSTG.

Ein aktueller Vorschlag zur Einführung von Spezialvorschriften für *elektronische Plattformen*⁹³ sieht zusätzlich die Kategorie des *Unterstützens einer Lieferung* in Form des *Zusammenbringens zu einem Vertragsabschluss*⁹⁴ vor,⁹⁵ im Erläuternden Bericht in Abgrenzung zum Eigengeschäft als *einfache Vermittlung*⁹⁶ charakterisiert. Dabei geht es – wenn auch in Form einer Leistungsbeziehungs-fiktion – um eine gesetzgeberische Reaktion auf Steuererhebungshindernisse, die sich in Situationen ergeben können, in denen kein Eigengeschäft iSv Art. 20 Abs. 1 MWSTG vorliegt.⁹⁷

7.2.2 Direkte Stellvertretung

Eine im Sprachgebrauch der Praxis⁹⁸ sogenannte «direkte» Stellvertretung (das MWSTG verwendet in diesem Zusammenhang nur den Begriff *Stellvertretungsverhältnis*) liegt für Zwecke der Mehrwertsteuer vor, wenn die Voraussetzungen von Art. 20 Abs. 2 MWSTG erfüllt sind. Als Folge daraus ist zu unterscheiden zwischen der Leistung *direkte Stellvertretung* einerseits und der Leistung des Vertretenen an dessen Gegenpartei andererseits. Bei der Leistung *direkte Stellvertretung* handelt es sich um eine Leistung eigenständiger Art, deren mehrwertsteuerliche Beurteilung zu unterscheiden ist von jener der Leis-

tung des Vertretenen etwa als Lieferung⁹⁹ oder Telekommunikations- oder elektronische Dienstleistung¹⁰⁰. Die Leistung *direkte Stellvertretung* ist idR eine dem Empfängerortsprinzip nach Art. 8 Abs. 1 MWSTG unterliegende Dienstleistung.¹⁰¹ Im Unterschied zu der in Art. 20 Abs. 3 MWSTG für die sogenannte «indirekte» Stellvertretung getroffenen Regelung muss der «direkte» Stellvertreter (sofern mehrwertsteuerpflichtig) lediglich seine Provision versteuern.

Damit für Zwecke der Mehrwertsteuer von einer direkten Stellvertretung ausgegangen wird, muss gemäss Art. 20 Abs. 2 lit. a MWSTG eine entsprechende Rechtsmacht gegenüber einem identifizierbaren Dritten vorliegen und sich das Vertretungsverhältnis gemäss Art. 20 Abs. 2 lit. b MWSTG zumindest «aus den Umständen» ergeben.¹⁰² Gemäss MWST-Info 04 wird Letzteres beispielsweise dann angenommen, wenn eine Vorverkaufsstelle Tickets für Veranstaltungen (Konzert, Sportveranstaltungen) verkauft.¹⁰³

Die Rechtsprechung hat sich in den letzten Jahren mehrfach mit der Frage beschäftigt, ob im Einzelfall aus den Umständen auf das Vorliegen einer direkten Stellvertretung zu schliessen war. In einem Entscheid des BGer aus dem Jahre 2015 ging es um die Frage, ob eine im Secondhand-Verkauf von Kleidern tätige Gesellschaft als direkte Stellvertreterin handelte.¹⁰⁴ Das BGer verneinte dies mit der Begründung, dass ein objektiver Dritter ohne Spezialwissen und ohne Zugang zu den Geschäftsunterlagen nicht auf das Vorliegen eines Stellvertretungsverhältnisses schliessen konnte. Auch könne nicht die Rede davon sein, dass das Vorliegen eines Stellvertretungsverhältnisses im Secondhand-Kleiderladen notorisch sei.¹⁰⁵

In einem anderen Fall aus dem Jahre 2019 bejahte das BGer eine direkte Stellvertretung bei telefonischer Lebensberatung.¹⁰⁶ Als eines von mehreren Indizien wurde auch berücksichtigt, dass das Rechnung stellende Telekommunikationsunternehmen in seiner Rechnung den Hinweis «Services anderer Anbieter» anbrachte.

89 ROHNER, Direkte Stellvertretung nach Art. 20 Abs. 2 MWSTG – Eine Analyse der aktuellsten Rechtsprechung, Rz 39.

90 Siehe Abschn. 7.2.2.

91 Siehe Abschn. 7.2.3.

92 Siehe Abschn. 7.2.4.

93 Siehe Abschn. 7.5.1.

94 Indirekt konkretisiert im Erläuternden Bericht zum VE-MWSTG, 29, Ziff. 1–5.

95 Art. 20a Abs. 1 VE-MWSTG iVm den Ausschlussstatbeständen in Art. 20a Abs. 2 VE-MWSTG.

96 Erläuternder Bericht zum VE-MWSTG, 26.

97 Siehe Abschn. 7.5.1.

98 MWST-Info 04 Steuerobjekt, Ziff. 5.2.

99 Art. 3 lit. d MWSTG.

100 Dazu die Spezialbestimmung zur Mehrwertsteuerpflicht in Art. 10 Abs. 2 lit. b Ziff. 2 MWSTG.

101 Ein Spezialfall ist Art. 8 Abs. 2 lit. f MWSTG (dazu Abschn. 7.2.4).

102 Unter dem aMWSTG wurde eine direkte Stellvertretung nur dann anerkannt, wenn der Vertreter explizit im Namen des Vertretenen handelte. Die alternative Voraussetzung, wonach sich eine Stellvertretung auch aus den Umständen ergeben kann, wurde erst mit der Revision 2010 eingeführt.

103 MWST-Info 04 Steuerobjekt, Ziff. 5.2.1.

104 BGer 16.11.2015, 2C_206/2015.

105 ROHNER, Direkte Stellvertretung nach Art. 20 Abs. 2 MWSTG – Eine Analyse der aktuellsten Rechtsprechung, Rz 14.

106 BGer 8.5.2019, 2C_767/2018.

Der Name des Vertretenen muss nicht explizit genannt werden, solange der Rechnungsempfänger diesen auf Wunsch erfahren kann^{107, 108}. Hinsichtlich Nennung des Vertretenen ist an dieser Stelle noch auf den Spezialfall der Auktionen hinzuweisen. Nach Ansicht der ESTV genügt es, wenn der Auktionator den Kaufinteressenten gegenüber bekannt gibt, dass er die Gegenstände in fremdem Namen und auf fremde Rechnung anbietet; die Identität des Vertretenen muss dem Ersteigerer (auch auf dessen Verlangen hin) nicht offengelegt werden.¹⁰⁹

7.2.3 Indirekte Stellvertretung

Wenn die Voraussetzungen einer direkten Stellvertretung¹¹⁰ bzw. von Art. 20 Abs. 2 MWSTG (objektivierte Wahrnehmung eines Dritten) nicht erfüllt sind, das Unternehmen jedoch auf fremde Rechnung handelt, wird in der Praxis¹¹¹ von einer sogenannten «indirekten» Stellvertretung gesprochen (das MWSTG verwendet den Begriff nicht).

Bei einer indirekten Stellvertretung wird die Leistung gegenüber dem Leistungsempfänger nicht dem *indirekt Vertretenen* bzw. wirtschaftlichen Prinzipal, sondern dem nach aussen als Leistungserbringer Auftretenden zugeordnet. Sodann wird mehrwertsteuerlich in Art. 20 Abs. 3 MWSTG fingiert, dass ein gleichartiges Leistungsverhältnis auch zwischen dem indirekt Vertretenen und dem indirekten Vertreter vorliegt.¹¹²

Der Begriff der *indirekten Stellvertretung* ist ein Oberbegriff für eine Mehrzahl denkbarer Situationen. Ein Beispiel ist die Kommission nach Art. 425 ff. OR. Kein Anwendungsbeispiel einer indirekten Stellvertretung in diesem Sinne ist hingegen ein den Grundmodellen von Art. 412 ff. OR folgender Mäklervertrag. Dem Mäklervertrag ist inhärent, dass die Dienstleistung des Mäklers mit Bezug auf einen möglichen Vertragsabschluss erbracht wird, der zwischen Dritten erfolgen würde.

Gemäss einem aktuellen Vorschlag zur Änderung des MWSTG kann in qualifizierenden Situationen bei einer Lieferung über eine regelungsgegenständliche *elektronische Plattform* eine Lieferung zwischen Partei A und der Plattform und eine zusätzliche Lieferung zwischen der Plattform und der Partei B fingiert werden.¹¹³

7.2.4 Vermittlung

Neben dem Begriff der Stellvertretung verwendet das MWSTG auch den Begriff der Vermittlung¹¹⁴ – indessen nicht im Zusammenhang mit der Thematik der Zuordnung von Leistungen.¹¹⁵

Deshalb ist im Ausgangspunkt der Begriff der Vermittlung vom Begriff der Stellvertretung zu unterscheiden und jeweils durch Auslegung zu bestimmen, was im konkreten Zusammenhang des MWSTG mit *Vermittlung* gemeint ist. Insbesondere kann sich die Frage stellen, ob inhaltlich eine direkte Stellvertretung vorliegen muss¹¹⁶ oder auch andere Tätigkeiten als Vermittlung qualifizieren.

Im Zusammenhang mit der Leistungsortfiktion von Art. 8 Abs. 2 lit. f MWSTG lässt die Praxis den Umstand einfließen, dass Art. 21 Abs. 2 Ziff. 20 – 21 im Unterschied zu Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 lit. a – e MWSTG den Begriff der *Vermittlung* nicht enthält. *Vermittlung* iSv Art. 8 Abs. 2 lit. f MWSTG wird als Gegenbegriff zu einer für Eigengeschäfte typischen Exposition verstanden.¹¹⁷

Für die Steuerausnahmen von Art. 21 Abs. 1 Ziff. 19 lit. a – e MWSTG geht die aktuelle Praxis mit historischen Argumenten davon aus, dass eine direkte Stellvertretung nicht vorausgesetzt ist (wenn auch im Einzelfall vorliegen kann).¹¹⁸

Für die Steuerbefreiung gemäss Art. 23 Abs. 2 Ziff. 9 MWSTG ist dem Wortlaut nach stets ein Handeln «in fremdem Namen und für fremde Rechnung» und damit eine direkte Stellvertretung iSv Art. 20 Abs. 2 MWSTG vorausgesetzt.

Im Unterschied zum MWSTG verwendet das Obligationenrecht den Begriff *Vermittlung* in Abgrenzung zur direkten Stellvertretung.¹¹⁹

Beim «Zusammenbringen zu einem Vertragsabschluss» iSv Art. 20a Abs. 1 VE-MWSTG¹²⁰ handelt es sich um einen Oberbegriff, der einerseits die direkte Stellvertretung iSv Art. 20 Abs. 2 MWSTG, andererseits Situationen der Vermittlung im obligationenrechtlichen Sinne umfassen dürfte.

107 Vgl. auch den Wortlaut von Art. 20 Abs. 2 lit. a MWSTG.

108 ROHNER, Direkte Stellvertretung nach Art. 20 Abs. 2 MWSTG – Eine Analyse der aktuellsten Rechtsprechung, Rz 28 und 19.

109 MWST-Info 04 Steuerobjekt, Ziff. 5.2.2.

110 Siehe Abschn. 7.2.2.

111 MWST-Info 04 Steuerobjekt, Ziff. 5.3.

112 MWST-Info 04 Steuerobjekt, Ziff. 5.3.

113 Siehe Abschn. 7.5.1.

114 Art. 8 Abs. 2 lit. f, Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 lit. a – e und Art. 23 Abs. 2 Ziff. 9 MWSTG.

115 Siehe Abschn. 7.2.1.

116 Siehe Abschn. 7.2.2.

117 Vgl. die Gemengelage von Wertungen in MWST-Branchen-Info 17 Liegenschaftsverwaltung/Vermietung und Verkauf von Immobilien, Ziff. 10.2 ff.

118 HONAUER/PATT, Mehrwertsteuerlicher Vermittlungsbegriff im Finanzbereich, 68.

119 Art. 348b Abs. 1, Art. 406a Abs. 1, Art. 412 Abs. 1 und Art. 418a Abs. 1 OR.

120 Siehe Abschn. 7.2.1 und 7.5.1.

7.2.5 Anwendung auf das via Plattform bezogene Grundgeschäft

Die folgenden Ausführungen fokussieren auf das Grundgeschäft, also die von Partei A an Partei B erbrachte Lieferung oder Dienstleistung (im Unterschied zu genuinen Leistungen einer Plattform, z. B. als Mäkler oder direkter Stellvertreter). Denn für das Grundgeschäft stellt sich je nach dem auch die Frage der mehrwertsteuerlichen Zuordnung.

Bei theoretisch-abstrakter Betrachtung der vier Kategorien von Plattformen, welche diesem Artikel zugrunde gelegt werden,¹²¹ scheint die Zuordnung des Grundgeschäfts klar zu sein. Weil bei den Kategorien I und III die ausländische Gesellschaft als Mäklerin oder direkte Stellvertreterin handelt, wird das Grundgeschäft nicht dem Plattformbetreiber, sondern der Partei A als Leistungserbringer zugerechnet. Bei den Kategorien II und IV werden die Leistungen der Plattform betreibenden Gesellschaft zugerechnet, weil sie in eigenem Namen handelt; selbst dann, wenn sie auf Rechnung für Partei A handelt (indirekte Stellvertretung).

Hingegen kann es im konkreten Einzelfall weniger klar sein, ob aus der objektivierten Wahrnehmung eines Dritten (Partei B) eine solche Plattform gegen aussen in eigenem oder fremdem Namen auftritt.

Wenn eine Plattform im Vertrag bzw. den AGB mit Partei B ausdrücklich Regelungen betreffend das Zustandekommen von Leistungsbeziehungen trifft, ist der mehrwertsteuerlich zu erfassende Sachverhalt zivilrechtlich vordefiniert und als insofern gegeben zu übernehmen. Dies dürfte auch im vorgeschlagenen Art. 20a Abs. 1 VE-MWSTG¹²² vorausgesetzt sein^{123, 124}.

Beispiel 2: Eine Plattform für Hotelbuchungen schreibt in den AGB: «Unsere vertragliche Verpflichtung beschränkt sich auf die Vermittlung der angebotenen und buchbaren Unterkunft. Die Beherbergung als solche gehört nicht zu unseren Vertragspflichten.»

Beispiel 3: Eine Plattform für die Bestellung von servierfertigen Mahlzeiten organisiert den Bestellvorgang so, dass sie auf ihrer Website verschiedene örtliche Restaurants und deren Speisekarten aufführt, und schreibt in ihren AGB, dass sie als «Vermittler» handele.

In den genannten Beispielen 2 und 3 sollte für die Frage der mehrwertsteuerlichen Zuordnung des Grundgeschäfts im Ausgangspunkt entscheidend sein, dass erkennbar kein Eigengeschäft gewollt ist. Denn insoweit kann nicht darauf geschlossen werden, der Plattformbetreiber trete gegenüber Partei B nach aussen iSv Art. 20 Abs. 1

MWSTG als Leistungserbringer auf.¹²⁵ Für die Frage der mehrwertsteuerlichen Zuordnung des Grundgeschäfts irrelevant sollte es im Ausgangspunkt dagegen sein, wenn im Einzelfall unklar ist, ob vertraglich eine direkte Stellvertretung oder eine Vermittlung (im zivilrechtlichen Sinn) vorliegt. Dies zumindest dann, wenn der Plattformbetreiber auf der Grundlage handelt, dass er auch im Innenverhältnis mit Partei A tatsächlich vereinbart hat, dass es um einen Vertrag zwischen Partei B und Partei A geht. Zu den für die mehrwertsteuerliche Leistungszuordnung zu berücksichtigenden Umständen gehört allerdings auch, wie Partei A wahrgenommen wird, etwa als selbstständig versus unselbständig.¹²⁶

Von den Beispielen 2 und 3 zu unterscheiden sind Situationen, in denen im Vertrag mit Partei B kein Hinweis auf Vertretung oder Vermittlung enthalten ist, die Plattform jedoch in der Rechnung einen Hinweis anbringt und (auf Verlangen) den Namen der die Leistung ausführenden Partei A nennt. In solchen Situationen kann es relevant werden, ob im Einzelfall von vornherein erkennbare weitere Umstände gegen ein Eigengeschäft sprachen.

Dabei stellt sich auch die Frage, welche Details über die leistungsausführende Partei A offengelegt werden müssen. Im Zusammenhang mit der direkten Stellvertretung spricht die ESTV in Anlehnung an Art. 20 Abs. 2 lit. a MWSTG von der «Identität des Vertretenen».¹²⁷ Ungeklärt ist, ob es – wie bei solchen Plattformen üblich – reicht, Partei A nur mit Vorname, Foto und ihren Bewertungen zu nennen.¹²⁸

Beispiel 4: Eine Plattform für Personentransporte belastet die Kreditkarte des Kunden in eigenem Namen, schreibt jedoch in der per E-Mail zugestellten Abrechnung, dass die Leistungen durch «Fahrer Patrick» erbracht wurden.

Wovon schliesslich wäre auszugehen, wenn eine Plattform weder im Vertrag mit Partei B noch in der von Partei B empfangenen Rechnung einen Hinweis bezüglich Vermittlung oder direkter Stellvertretung anbringt?

Damit das Grundgeschäft mehrwertsteuerlich dem Plattformbetreiber zuzuordnen wäre, müsste dieser aus der objektivierten Wahrnehmung eines Dritten iSv Art. 20 Abs. 1 MWSTG nach aussen als Leistungserbringer auftreten.

125 Vgl. auch Erläuternder Bericht zum VE-MWSTG, 25 f. («einfache Vermittlerinnen»).

126 Vgl. dazu noch im Folgenden.

127 MWST-Info 04 Steuerobjekt, Ziff. 5.2.1.

128 In der Lehre wird vertreten, dass die Identität vollständig offengelegt werden muss, weil gemäss Art. 26 MWSTG der Leistungserbringer auf Verlangen eine detaillierte Rechnung mit vollständigem Namen und Ort ausstellen muss (GEIGER, Art. 20 MWSTG N 16). Anzumerken ist, dass sich Art. 26 MWSTG nur auf mehrwertsteuerpflichtige Personen bezieht.

121 Siehe Abschn. 5.

122 Siehe Abschn. 7.5.1.

123 «zum Vertragsabschluss [...] zusammenbringt».

124 Erläuternder Bericht zum VE-MWSTG, 25.

Insofern stellt sich bei Plattformen zunächst die Frage, ob gegebenenfalls allein aufgrund der Tatsache, dass über eine Plattform bestellt wird, *aus den Umständen* auf eine blosser Vermittlung oder direkte Stellvertretung zu schliessen ist. Nach Ansicht der Autoren ist dies zumindest nicht generell anzunehmen; zu gross ist die Fülle an verschiedenen Formen von Plattformen und denkbaren Bestellsituationen. Anzumerken ist auch, dass die Tatsache des Handelns in einer Situation vertraglicher Unklarheit bereits eine zusätzliche, nach Massgabe des Einzelfalls zu würdigende Tatsache sein dürfte – neben der Tatsache, dass über eine Plattform bestellt wird.

Bei Einführung einer Regelung entsprechend dem vorgeschlagenen Art. 20a Abs. 1 VE-MWSTG¹²⁹ mag man sich fragen, wie diese Spezialregelung vom Regelungsbereich des fortbestehenden Art. 20 Abs. 1 MWSTG abzugrenzen ist. Während es bei Art. 20 Abs. 1 MWSTG um die Abgrenzung zum Eigengeschäft geht, soll Art. 20a Abs. 1 VE-MWSTG – wenn auch in Form einer Leistungsbeziehungsfiktion – die Steuererhebung in Situationen vereinfachen, in denen kein Eigengeschäft iSv Art. 20 Abs. 1 MWSTG vorliegt.¹³⁰

Theoretisch könnte man sich fragen, ob die Offenlegung einer Vermittlung oder direkten Stellvertretung mehrwertsteuerlich anerkannt werden kann, wenn die leistende Partei A gleichzeitig bei der Einkommenssteuer und/oder Sozialversicherung als unselbständige Arbeitnehmerin (der Plattform) qualifiziert wird.

Beispiel 5: Eine Vermittlungsplattform für Essenslieferung schreibt in den AGB, dass sie lediglich als Vermittlerin tätig ist. Es ist aber vorbehalten, dass die Plattform die Kuriere für die Essensauslieferung selber beauftragen kann, wobei dann die Transportleistung zusätzlich in Rechnung gestellt und auf der Rechnung separat ausgewiesen wird. Im angenommenen Beispielfall werden diese Kuriere von den Sozialversicherungsbehörden als unselbständig tätige Personen qualifiziert und die Plattform betreibende Gesellschaft als Arbeitgeberin eingestuft.

Wie dargelegt,¹³¹ ist die Qualifikation bei den Sozialversicherungen lediglich ein Indiz für das Fehlen einer mehrwertsteuerlichen Unternehmereigenschaft. Im Ausgangspunkt ist entscheidend, ob die Plattform aus objektiver Wahrnehmung eines Dritten in eigenem oder fremdem Namen handelt. Dafür wiederum ist aber das Auftreten der Kuriere ein relevanter Aspekt – bzw., ob die Kuriere ihrerseits als in eigenem Namen auftretend wahrgenommen werden.¹³² Insofern geht es um die bereits im Zusammenhang mit der gewinnsteuerlichen Betriebsstätte angesprochene Frage,¹³³ ob die ausführende Einheit ein

gesondertes Unternehmen darstellt.¹³⁴ In der Rechtsprechung gibt es einige Urteile zu dieser Frage, jedoch schwerpunktmässig in Bezug auf die Erotikbranche.¹³⁵ Die Rechtsprechung stellt dabei regelmässig auf den Internetauftritt (und Apps) ab,¹³⁶ was insbesondere bei Plattformen von grosser Relevanz ist.

7.3 Mehrwertsteuerpflicht im Inland

7.3.1 Grundsätze

Das Schweizer MWSTG setzt für das Bestehen einer Mehrwertsteuerpflicht eines Unternehmens nicht voraus, dass das Unternehmen eine physische Präsenz in der Schweiz hat. Ein ausländisches Unternehmen – ohne Sitz, Geschäftssitz oder Betriebsstätte im Inland – wird obligatorisch mehrwertsteuerpflichtig, wenn es im Inland relevante Leistungen erbringt und der weltweite, steuerbare Umsatz mindestens CHF 100 000 beträgt.¹³⁷

Nicht unter diese obligatorische Steuerpflicht fällt das ausländische Unternehmen, wenn es im Inland lediglich ausgenommene Leistungen¹³⁸, befreite Leistungen¹³⁹ sowie Dienstleistungen, deren Ort sich nach Art. 8 Abs. 1 MWSTG im Inland befindet, erbringt¹⁴⁰. Nicht von der Steuerpflicht befreit ist hingegen, wer Telekommunikations- oder elektronische Dienstleistungen an nicht mehrwertsteuerpflichtige Empfänger erbringt¹⁴¹.¹⁴² Sobald ein ausländisches Unternehmen auch nur eine solche Dienstleistung erbringt, wird es in der Schweiz mehrwertsteuerpflichtig (vorbehältlich der Umsatzschwelle von weltweit CHF 100 000).

Zusätzlich muss beachtet werden, dass wenn ein ausländisches Unternehmen pro Jahr mindestens CHF 100 000 Umsatz aus Kleinsendungen (Einfuhrsteuerbetrag ≤ CHF 5)¹⁴³ erzielt, die vom Ausland ins Inland befördert oder versendet werden, der Ort der Lieferung im Inland ist¹⁴⁴ und damit eine relevante Leistung für die Steuerpflicht vorliegt.

7.3.2 Anwendung auf die Plattformen

Bei der Kategorie I und III der in diesem Artikel betrachteten Plattform-Kategorien¹⁴⁵ tritt die Plattform als blosser

129 Siehe Abschn. 7.5.1.

130 Erläuternder Bericht zur VE-MWSTG, 26.

131 Siehe Abschn. 6.4 am Ende.

132 Vgl. BVerfG 3.9.2013, A-6188/2012, E. 2.2.4.

133 Siehe Abschn. 6.4.

134 Vgl. auch Art. 10 Abs. 1^{bis} lit. b MWSTG.

135 U. a. BVerfG 8.2.2012, A-2950/2011; BVerfG 3.9.2013, A-6188/2012.

136 BVerfG 3.9.2013, A-6188/2012, E. 3.3.2.

137 Art. 10 Abs. 1 lit. a und Abs. 2 lit. a MWSTG.

138 Art. 21 MWSTG.

139 Art. 23 MWSTG.

140 Art. 10 Abs. 2 lit. b MWSTG.

141 Art. 10 Abs. 2 lit. b Ziff. 2 MWSTG.

142 MWST-Info 22 Ausländische Unternehmen, Ziff. 1.1.3.

143 Entspricht bei einem Normalsatz von 7.7 % einem Warenwert von rund CHF 65.

144 Art. 7 Abs. 3 lit. b MWSTG.

145 Siehe Abschn. 5.

Mäklerin oder direkte Stellvertreterin auf, und die durch die Partei A erbrachte Grundleistung wird nicht der Plattform zugerechnet. Da solche Plattformen allerdings je nach dem gegen ein Entgelt arbeiten, stellt sich die Frage, ob sie somit dennoch steuerpflichtig werden, wenn sie durch Inländer entgeltlich genutzt werden. Es erscheint denkbar, das Bereitstellen eines elektronischen Handelsplatzes unter den Begriff der elektronischen Dienstleistungen zu subsumieren. Zwar nennt Art. 10 MWSTV solche Handelsplätze nicht explizit, wohl aber das Bereitstellen von Websites¹⁴⁶ sowie Informationen¹⁴⁷. Schliesslich ist darauf hinzuweisen, dass die Aufzählung in Art. 10 MWSTV beispielhaft und nicht abschliessend ist. Wenn im Inland ausschliesslich mehrwertsteuerpflichtige Leistungsempfänger die Plattform entgeltlich nutzen, wird die ausländische Plattform nicht steuerpflichtig¹⁴⁸. Wenn jedoch im Inland mindestens ein nicht-mehrwertsteuerpflichtiger Leistungsempfänger die Plattform entgeltlich¹⁴⁹ nutzt, muss sich die ausländische Gesellschaft registrieren lassen (sofern der weltweite Umsatz mindestens CHF 100 000 beträgt). Bei Plattformen ist es häufig der Leistungserbringer (Partei A), der das Nutzungsentgelt zahlen muss und somit wohl als Empfänger der Plattformleistung (z. B. Mäklerleistung) anzusehen ist. Mit dem aktuell vorgeschlagenen Art. 20b VE-MWSTG¹⁵⁰ würde neu auch eine gesetzliche Definition des Leistungsempfängers eingeführt.

Beispiel 6: Über eine ausländische Buchungsplattform können Privatpersonen in der Schweiz ausschliesslich ausländische Hotels buchen. Die Plattform handelt als Mäklerin und finanziert sich über eine Provision (Prozentsatz des Übernachtungspreises), welche durch die Hotels zu bezahlen ist. Die Plattform wird in der Schweiz nicht mehrwertsteuerpflichtig.

Bei den Plattform-Kategorien II und IV¹⁵¹ wird das Grundgeschäft der Plattform zugerechnet. Bei Kategorie II werden nur elektronische Dienstleistungen erbracht, weshalb die ausländische Plattform nur dann steuerpflichtig wird, wenn sie solche Dienstleistungen an mindestens eine nicht-registrierte Person im Inland erbringt (vorbehaltlich eines weltweiten Umsatzes von CHF 100 000). Dabei ist allerdings zu differenzieren zwischen dem (elektronischen) Grundgeschäft einerseits und einer allfälligen entgeltlichen Bereitstellung der Plattformnutzung andererseits. Bei der Kategorie IV muss im

Einzelfall aufgrund der Qualifikation der Leistung eine Beurteilung vorgenommen werden.

7.4 Fazit Mehrwertsteuer

Im Gegensatz zur Gewinnsteuer ist die Erfassung ausländischer Plattformen durch die Mehrwertsteuer mit ihrer im Ausgangspunkt transaktionalen Betrachtungsweise zwar einfacher, aber nicht durchwegs problemlos. Das MWSTG hat seit Anbeginn etablierte Regeln, wie Transaktionen in Dreiecksverhältnissen – namentlich in Stellvertretungs- und Kommissionärsstrukturen – steuerlich behandelt werden. Auch gibt es einige Gerichtsurteile zur Frage, wem unter welchen Voraussetzungen eine Leistung zuzurechnen ist, und diese können durchwegs auf Plattformen übertragen werden. Ferner ist seit einigen Jahren geregelt, wann Erbringer von elektronischen Dienstleistungen, was auch den Betrieb von Plattformen umfassen kann, in der Schweiz mehrwertsteuerpflichtig werden. Das aktuelle Regelwerk hat allerdings den Nachteil, dass bei Erfüllen der Voraussetzungen potenziell zahlreiche Personen steuerpflichtig würden, welche über die Plattform als Leistungserbringer auftreten. Damit besteht ein Vollzugshindernis, wenn die im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen ihren Pflichten in der Schweiz nicht nachkommen.

Wie im nachfolgenden Abschnitt erläutert, versuchen die Schweiz wie auch das Ausland über verschiedene mögliche Lösungsansätze eine Mehrwertbesteuerung durchzusetzen. Die Rechtsentwicklung geht einerseits in Richtung einer gesetzlichen Zurechnung von Leistungen des Grundgeschäfts zur Plattform und damit einer Ausweitung der Steuerpflicht der Plattform selbst, und andererseits einer teilweise umfassenden Informationspflicht der Plattformbetreiber.

7.5 Rechtsentwicklungen

7.5.1 Schweiz

Im Jahr 2018 reichte Alt Ständerat Beat Vonlanthen (CVP/FR) eine Motion ein, welche vom Bundesrat Massnahmen verlangt, um ausländische Online-Marktplätze und Dienstleistungsplattformen bei Lieferungen oder Dienstleistungen in die Schweiz der Mehrwertsteuer zu unterstellen.¹⁵² Die Motion stellte fest, dass solche ausländischen Plattformen regelmässig als Vermittler handeln und die vielen ausländischen Lieferanten von Gütern und Anbieter von Dienstleistungen (Partei A) einzeln in der Schweiz kaum mehrwertsteuerpflichtig werden. Auch die an die Plattform bezahlten Kommissionen sind

146 Art. 10 Abs. 1 lit. d MWSTV.

147 Art. 10 Abs. 1 lit. f MWSTV.

148 Art. 10 Abs. 2 lit. b Ziff. 2 MWSTG e contrario.

149 Man mag sich fragen, ob die «kostenlose» Nutzung von Plattformen dennoch als entgeltlich zu betrachten ist, wenn die Plattform als «Entgelt» Daten des Nutzers erheben kann. Siehe zur Thematik, ob Daten als mehrwertsteuerliches Entgelt qualifizieren: HUG, Daten als mehrwertsteuerliches Entgelt?

150 Siehe Abschn. 7.5.1.

151 Siehe Abschn. 5.

152 Motion «Mehrwertsteuerpflicht von Online-Plattformen bei Verkäufen aus dem Ausland in die Schweiz» von Alt SR Beat Vonlanthen (vom 14.6.2018), Geschäft Nr. 18.3540.

in der Schweiz nicht mehrwertsteuerpflichtig (zumindest sofern der Schuldner nicht in der Schweiz ansässig ist).

An der Sitzung vom 19.6.2020 eröffnete der Bundesrat als Folge dieser Motion die *Vernehmlassung zur Teilrevision des Mehrwertsteuergesetzes (Weiterentwicklung der Mehrwertsteuer in einer digitalisierten und globalisierten Wirtschaft) und zur Teilrevision der Mehrwertsteuerverordnung*. Vorgeschlagen wird, dass – sowohl ausländische als auch inländische – Betreiber von qualifizierenden Versandhandelsplattformen alle Lieferungen von Waren deklarieren und versteuern, die über ihre Plattform angebahnt wurden. Dies soll steuersystematisch dadurch erreicht werden, dass bei qualifizierendem Einbezug einer *elektronischen Plattform* im definierten Sinne¹⁵³ zwei Lieferungen fingiert werden: nämlich eine Lieferung zwischen Partei A und der Plattform und eine weitere Lieferung der Plattform an Partei B.¹⁵⁴ Zur Durchsetzung der neuen Regeln soll die ESTV administrative Massnahmen verfügen können, wie beispielsweise ein Einfuhrverbot für Lieferungen des betreffenden Unternehmens oder die Vernichtung der Gegenstände.

Der Vernehmlassungsvorschlag beschränkt sich auf Versandhandelsplattformen (mehrwertsteuerliche Lieferungen von Waren); andere Plattformen, wie beispielsweise im Bereich Personenbeförderung oder Beherbergung (mehrwertsteuerliche Dienstleistungen), sind nicht erfasst. Dieser Ansatz wird im Erläuternden Bericht näher begründet.¹⁵⁵ Vorgehensehen ist allerdings eine allgemeine Auskunftspflicht von Personen, die Leistungserbringer und Leistungsempfänger über eine elektronische Plattform zusammenbringen.¹⁵⁶

7.5.2 OECD

Innerhalb der OECD wird die Thematik der Plattformen in verschiedenen Gremien diskutiert. Im März 2019 veröffentlichte das *OECD Global Forum on VAT*¹⁵⁷ einen Bericht mit unverbindlichen Vorschlägen, wie Plattformen steuerlich erfasst werden könnten.¹⁵⁸ Ein erster Vorschlag sieht eine vollständige Überwälzung der Steuerpflicht auf die Plattform vor, ein zweites Modell eine umfassende Meldepflicht der Plattform an die nationalen Steuerbehörden über die abgewickelten Transaktionen und ein drittes Modell eine subsidiäre Haftung der Plattform für nicht abgerechnete Mehrwertsteuer.

Im selben Monat veröffentlichte auch das *OECD Forum on Tax Administration*¹⁵⁹ einen Bericht mit Überlegungen, wie die auf Plattformen auftretenden Verkäufer steuerlich besser erfasst und überwacht werden könnten.¹⁶⁰ Als Folge dieses Berichtes startete die OECD im Februar 2020 eine öffentliche Konsultation¹⁶¹ über unverbindliche Modellregeln, wonach Plattformen den Steuerbehörden umfassende Informationen über die abgewickelten Transaktionen melden müssen. Auf Basis dieser öffentlichen Konsultation publizierte die OECD schliesslich im Juli 2020 ihren finalen Bericht, der ein neues globales Tax Reporting Framework für Plattformen vorsieht.¹⁶²

7.5.3 EU

In der EU werden im Rahmen eines Gesamtpakets für den elektronischen Handel Online-Marktplätze ab 2021 zum Steuerschuldner für Einfuhren aus Nicht-EU-Staaten, deren Wert EUR 150 nicht übersteigt, und für innergemeinschaftliche Lieferungen, die durch ein Unternehmen ohne Sitz oder Betriebsstätte im EU-Gebiet erfolgen.¹⁶³ Die Mehrwertsteuer muss dabei zum Satz desjenigen Landes abgerechnet werden, in welchem der Endkunde seinen Wohnsitz hat. Mit anderen Worten soll das Grundgeschäft ab 2021 der Betreiberin der Plattform zugerechnet werden, obwohl diese nur als Vermittlerin oder direkte Stellvertreterin handelt.

Am 1.12.2020 teilte die Europäische Kommission mit, dass die EU-Steuertransparenzvorschriften auf digitale Plattformen ausgeweitet werden soll. Die Mitgliedstaaten sollen ab dem 1.1.2023 automatisch Informationen über die von den Verkäufern auf digitalen Plattformen erzielten Einnahmen austauschen, und zwar unabhängig davon, ob sich die Plattform in der EU befindet oder nicht. Dadurch können die nationalen Behörden nicht nur ermitteln, in welchen Fällen Steuern entrichtet werden sollten, sondern auch den Verwaltungsaufwand für Plattformen verringern, die häufig mehreren unterschiedlichen nationalen Meldepflichten unterliegen.¹⁶⁴

153 Art. 3 lit. I Ziff. 1 VE-MWSTG iVm Art. 20a Abs. 2 VE-MWSTG.

154 Art. 20a Abs. 1 VE-MWSTG.

155 Erläuternder Bericht zum VE-MWSTG, 18.

156 Art. 73 Abs. 2 lit. e VE-MWSTG.

157 Das Global Forum on VAT ist ein Gremium innerhalb der OECD für einen globalen Dialog über internationale Standards und Schlüsselfragen im Bereich Mehrwertsteuer.

158 OECD, OECD Report on The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales 2019.

159 Das Forum on Tax Administration ist ein Gremium innerhalb der OECD für einen Dialog zwischen den Steuerbehörden betreffend internationale Trends und Effizienzsteigerung.

160 OECD, The Sharing and Gig Economy: Effective Taxation of Platform Sellers, Forum on Tax Administration.

161 OECD, Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy – Public Consultation Document.

162 OECD, Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy.

163 MwSt-E-Commerce-Richtlinie.

164 Pressemitteilung der EU-Kommission betr. Faire Besteuerung: Mitgliedstaaten erzielen Einigung über neue Steuertransparenzvorschriften für digitale Plattformen vom 1.12.2020.

7.5.4 Ausgewählte Länderbeispiele

Grossbritannien gilt als Vorreiter und unterstellte bereits im Jahre 2016 ausländische Plattformen einer Solidarhaftung für von ausländischen Anbietern unbezahlte *Value Added Tax*, wenn über den Online-Marktplatz Güter oder Dienstleistungen vertrieben wurden.

In Deutschland müssen seit 2019 Betreiber von elektronischen Marktplätzen bestimmte Daten ihrer Nutzer, für deren Umsätze in Deutschland eine Umsatzsteuerpflicht denkbar wäre, aufzeichnen und haften für die entstandene und nicht abgeführte Umsatzsteuer.¹⁶⁵ Österreich führte im Jahre 2020 eine vergleichbare Regelung ein.¹⁶⁶

In Frankreich müssen Plattformen seit 2020 nicht nur umfassende Informationen an die französischen Steuerbehörden liefern, sondern auch beurteilen, ob das über die Plattform abgewickelte Grundgeschäft der französischen *Taxe sur la valeur ajoutée* unterliegen müsste. Gewisse dieser Regeln würden durch die geplanten Änderungen auf Stufe der EU ab 2021 allerdings hinfällig.

Seit 1.1.2020 enthält das GST-Abrechnungsformular von Singapur zusätzlich das Feld 15 mit der Frage «Did you operate an electronic marketplace to supply digital services subject to GST on behalf of third-party suppliers?». Dieses Feld gilt für Unternehmen, die nach den Regelungen für nichtansässige Leistungserbringer in Singapur GST abrechnen müssen. Nichtansässige Betreiber eines elektronischen Marktplatzes, die digitale Dienste im Namen von auf der Plattform aufgeführten Drittanbietern offerieren, müssen den Wert dieser digitalen Dienste angeben und diesen Wert zugleich als Teil der eigenen steuerbaren Umsätze deklarieren und versteuern.¹⁶⁷

7.5.5 Ausblick: Steuern wir auf einen VAT-AIA zu?

Seit die OECD kommuniziert hat, dass bis Ende 2020 im Projekt *BEPS 2.0*¹⁶⁸ keine Einigung erreicht sein wird, ist das Thema nationale Besteuerung von Plattformen im Bereich MWST/Digital Services Tax umso aktueller geworden. Wie erläutert, geht die Rechtsentwicklung einerseits in Richtung erweiterte Steuerpflicht der Plattform selbst über eine Zurechnung von Leistungen¹⁶⁹, eine Solidarhaftung für die Steuern der auf der Plattform auftretenden Anbieter (u. a. Grossbritannien), aber auch in Richtung einer teils umfassenden Meldepflicht der Plattformbetreiber (u. a. Schweiz für Dienstleistungen, OECD, EU).

Bei einer genaueren Betrachtung der Vorschläge, namentlich der OECD und der EU, sind gemäss Ansicht der Autoren gewisse Gemeinsamkeiten mit dem AIA von Finanzkonten erkennbar. Während der AIA die Steuerhinterziehung natürlicher Personen durch den Austausch von Informationen über Finanzkonten verhindern will, bezwecken die geplanten Meldepflichten von Plattformen das Erfüllen der Mehrwertsteuerpflichten der auf der Plattform auftretenden Anbieter in den jeweiligen Ländern. Diese Meldepflichten führen einerseits zu einem erheblichen administrativen Mehraufwand für die Plattformen selbst (analog zum administrativen Aufwand für Banken beim AIA) und andererseits aber auch zu verschiedenen, im Gegensatz zum AIA bisher noch ungelösten Fragen hinsichtlich Rechten und Pflichten der betroffenen Anbieter und Vertraulichkeit der gemeldeten Informationen.

8 Lohnquellensteuern

Im Unterschied zu anderen Ländern erhebt die Schweiz eine Lohnquellensteuer nicht generell, sondern nur, sofern der Arbeitnehmer bestimmte Voraussetzungen erfüllt.¹⁷⁰ Erfasst ist unter diesen Voraussetzungen auch ein *faktischer* Arbeitnehmer.¹⁷¹

Aufgrund einer systematischen Interpretation des Schweizer Quellensteuerrechts werden Quellensteuerabzugspflichten (im Unterschied zur teilweisen Rechtslage im Ausland) nur demjenigen (faktischen) Arbeitgeber auferlegt, der selber eine steuerliche Zugehörigkeit zur Schweiz hat.¹⁷² Allenfalls ist es aber denkbar, dass gerade aufgrund der Anwesenheit eines (faktischen) Arbeitnehmers in der Schweiz eine Betriebsstätte begründet wird.¹⁷³

9 Sozialversicherungen

Die folgenden Ausführungen fokussieren beispielhaft und cursorisch auf das AHVG (ohne Berücksichtigung abkommensrechtlicher Bestimmungen). Im Übrigen sei betreffend sozialversicherungsrechtlicher Fragestellungen auf die weiterführende Fachliteratur verwiesen.¹⁷⁴

Allgemein ist zu unterscheiden zwischen der Frage, ob in der Schweiz eine Versicherungspflicht besteht, und der

165 JStG-D 2018.

166 AbgÄG-A 2020.

167 IRAS e-Tax Guide, How do I prepare my GST return?, Ziff. 6.15.1.

168 Siehe Abschn. 6.6.1.

169 U. a. Schweiz (siehe Abschn. 7.5.1).

170 Art. 83 und Art. 88 DBG bzw. Art. 91 und Art. 100 DBG.

171 Siehe Abschn. 6.4.

172 Z. B. JUD/RUFENER, Art. 88 DBG N 3.

173 Siehe Abschn. 6.4.

174 Z. B. HIRSIGER, Sharing Economy: Zur sozialversicherungsrechtlichen Beurteilung von Plattform-Beschäftigten, 372.

Frage, wie bei bestehender Versicherungspflicht die Beiträge erhoben werden (Bemessungsgrundlage und Erhebungsverfahren).

Der Versicherungspflicht unterstehen insbesondere solche natürlichen Personen, die in der Schweiz Wohnsitz haben oder in der Schweiz eine Erwerbstätigkeit ausüben.¹⁷⁵ Die Beiträge der erwerbstätigen Versicherten werden in Prozenten des Einkommens festgesetzt.¹⁷⁶ Bei unselbständig Erwerbstätigen werden 50 % der Beiträge als Arbeitgeberanteil vom Arbeitgeber geschuldet.¹⁷⁷ Die Beiträge vom Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit sind bei jeder Lohnzahlung in Abzug zu bringen und vom Arbeitgeber zusammen mit dem Arbeitgeberbeitrag periodisch zu entrichten.¹⁷⁸ Beitragspflichtig sind jedoch nur Arbeitgeber, die in der Schweiz eine physische Präsenz (*Betriebsstätte*) haben.¹⁷⁹ Wenn eine gewinnsteuerliche Betriebsstätte besteht,¹⁸⁰ geht die Praxis davon aus, dass diese zugleich beitragspflichtiger Arbeitgeber im sozialversicherungsrechtlichen Sinne sein kann.¹⁸¹

Aus zwischenstaatlichen Vereinbarungen kann sich ergeben, dass auch Arbeitgeber ohne Betriebsstätte in der Schweiz beitragspflichtige Arbeitgeber sind.¹⁸² Das kann beispielsweise der Fall sein, wenn Arbeitnehmer aufgrund der sozialversicherungsrechtlichen Koordinationsregelungen mit der EU/EFTA in der Schweiz sozialversicherungspflichtig sind.¹⁸³

Die Beiträge für Arbeitnehmer ohne beitragspflichtigen Arbeitgeber (sogenannte «ANOBAG») werden entweder vom Arbeitnehmer direkt entrichtet oder mit Zustimmung des Arbeitgebers im selben Verfahren wie für beitragspflichtige Arbeitgeber.¹⁸⁴

In unselbständiger Stellung ist grundsätzlich erwerbstätig, wer kein spezifisches Unternehmerrisiko trägt und von einem Arbeitgeber in wirtschaftlicher bzw. arbeitsorganisatorischer Hinsicht abhängig ist.¹⁸⁵ Grundsätzlich ist es denkbar, dass eine Person mehrere Arbeitgeber hat. Letztlich auch aus Gründen der Praktikabilität geht die Praxis als Faustregel davon aus, dass eine Tätigkeit von 70 % und mehr für einen «Kunden» als unselbständige

Tätigkeit qualifiziert, während bei Vorliegen von 5 bis 6 regelmässigen Kunden – wovon keiner mehr als 70 % ausmacht – eine selbständige Erwerbstätigkeit angenommen wird.

Im grenzüberschreitenden Verhältnis kann dies dazu führen, dass ein im Ausland ansässiges Unternehmen – etwa ein Plattformbetreiber – für einen «Freelancer» (Partei A) in der Schweiz Arbeitgeber im sozialversicherungsrechtlichen Sinne wird.

10 Fazit

Geschäftsmodelle auf Basis der Plattformökonomie haben sich in unserem wirtschaftlichen Alltag fest etabliert und sind in vielen Bereichen nicht mehr wegzudenken (u. a. Streaming, Buchungsplattformen). In der öffentlichen Diskussion wird der Begriff «Plattform» mitunter unscharf verwendet, was namentlich auf das Fehlen einer etablierten wissenschaftlichen Definition zurückzuführen ist. Im Rahmen dieses Beitrages verstehen die Autoren unter dem Begriff «Plattform» einen digitalen Marktplatz, auf welchem die Betreiber als Intermediäre Anbieter und Nachfrager automatisiert (gegen ein Entgelt oder in Hinblick auf einen anderen wirtschaftlichen Vorteil) zusammenführen. In rechtlicher Hinsicht sind solche Plattformen typische Dreiecksverhältnisse, und die Betreiber können als direkter Stellvertreter, (Vermittlungs-) Makler oder Kommissionär auftreten, was allerdings nicht unbedingt immer schon auf den ersten Blick erkennbar ist. Mitunter kann im Einzelfall ein objektiver Dritter sogar den Eindruck gewinnen, dass die Plattform die Leistungen selbst erbringt und nicht lediglich als Marktplatz auftritt. Trotz der fortschreitenden Etablierung der Plattformökonomie fällt es dem Schweizer (wie auch ausländischen) Steuerrecht zuweilen noch schwer, solche Geschäftsmodelle zu erfassen. Kennzeichnend ist einerseits ein hohes Wertschöpfungspotenzial bei vergleichsweise geringer physischer Präsenz. Kennzeichnend ist ferner die im Einzelfall schwierige Frage, ob das Grundgeschäft rechtlich und/oder ökonomisch der Plattform oder einem über die Plattform handelnden Anbieter zuzurechnen ist.

Die gewinnsteuerliche Erfassung solcher durch ausländische Konzerne betriebenen Plattformen fällt bei einem traditionell-historischen Verständnis des Betriebsstättebegriffs bisweilen schwer, weil die Betreiber meist keine unmittelbar eigene physische Präsenz in der Schweiz haben. Die Autoren weisen allerdings darauf hin, dass auf Basis einer teleologischen Orientierung am Faktizitätsprinzip der Betriebsstättebegriff durchaus wirtschaftlich bzw. funktional-ökonomisch ausgelegt werden kann. Auf

175 Art. 1a Abs. 1 lit. a und lit. b AHVG.

176 Art. 4 Abs. 1 AHVG.

177 Art. 13 AHVG.

178 Art. 14 Abs. 1 AHVG.

179 Art. 12 Abs. 2 AHVG.

180 Siehe Abschn. 6.4.

181 Vgl. BSV-WBB, Rz 1018 f. mwN.

182 Art. 12 Abs. 3 lit. a AHVG.

183 Verordnung (EG) Nr. 883/2004 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 29. April 2004 zur Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit, SR 0.831.109.268.1; dazu BSV-WBB, Rz 1021 f.

184 Art. 6 AHVG.

185 BSV-WML, Rz 1018 ff.

dieser Grundlage kann es im Einzelfall vertretbar sein, die über die Plattform erbrachten Leistungen dem ausländischen Plattformbetreiber gewinnsteuerpflichtbegründend zuzurechnen («Zurechnungsbetriebsstätte»). Ähnlich wie beim Rechtsinstitut des wirtschaftlichen Arbeitgebers sind die Erbringer der über die Plattform vermittelten Leistungen teilweise ökonomisch in einem Abhängigkeits- und Subordinationsverhältnis, insofern potenziell funktional dem Betreiber zuzurechnen und damit ein physischer Nexus in der Schweiz gegebenenfalls zu bejahen. Ein Blick über die Landesgrenze zeigt, dass derzeit international verschiedene Konzepte diskutiert und ausprobiert werden, damit Plattformen und andere digitale Geschäftsmodelle zukünftig steuerlich erfasst werden können (u. a. neuer Nexus im Rahmen von *BEPS 2.0*, virtuelle Betriebsstätte infolge einer signifikanten wirtschaftlichen Präsenz). Eine eindeutige Rechtsentwicklungstendenz ist noch nicht erkennbar.

Im Gegensatz zur Gewinnsteuer ist die Erfassung ausländischer Plattformen durch die Mehrwertsteuer mit ihrer im Ausgangspunkt transaktionalen Betrachtungsweise zwar einfacher, aber nicht durchwegs problemlos. Das MWSTG hat seit Anbeginn etablierte Regeln, wie Transaktionen in Dreiecksverhältnissen – namentlich in Stellvertretungs- und Kommissionärsstrukturen – steuerlich behandelt werden. Auch gibt es einige Gerichtsurteile zur Frage, wem unter welchen Voraussetzungen eine Leistung zuzurechnen ist, und diese können durchwegs auf Plattformen übertragen werden. Ferner ist seit einigen Jahren geregelt, wann Erbringer von elektronischen Dienstleistungen – was auch den Betrieb von Plattformen umfassen kann – in der Schweiz mehrwertsteuerpflichtig werden. Das aktuelle Regelwerk hat allerdings den Nachteil, dass (bei Erfüllen der Voraussetzungen) zu den Steuerpflichtigen die potenziell zahlreichen ausländischen Personen gehören, welche über die Plattform als Leistungserbringer auftreten. Damit besteht ein Vollzugshindernis, wenn die im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen ihren Pflichten in der Schweiz nicht nachkommen. Die Schweiz versucht, dieses Problem im Rahmen einer Revision des MWSTG über eine Zurechnung von Leistungen aus dem Grundgeschäft an die Plattform zu lösen. Darin mag man letztlich eine Art verobjektivierte Übersetzung der funktional-ökonomischen Betrachtung aus dem Kontext der Gewinnsteuer in den Kontext der Mehrwertsteuer sehen. Verschiedene ausländische Staaten sowie die EU/OECD gehen in Richtung einer umfassenden Meldepflicht der Plattformen, die durchaus mit dem AIA von Finanzdaten vergleichbar ist.

Literatur

- BBC NEWS, Uber and Lyft win battle over driver status in California, vom 4.11.2020, publiziert auf: www.bbc.com
- CAVELTI LUZIUS/JAAG CHRISTIAN, Besteuerung der digitalen Wirtschaft, EuZ 2019, 66
- DENGER BALTHASAR/HUG THOMAS, Dienstleistungsbetriebsstätten in schweizerischen DBA, EF 2020, 761
- FISCHER CLAUDIO, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG), Basel 2015
- GEIGER FELIX, in: Felix Geiger/Regine Schluckebier (Hrsg.), MWSTG. Kommentar. Schweizerisches Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer mit den Ausführungserlassen sowie Erlasse zum Zollwesen, Zürich 2012
- GÖRL MAXIMILIAN, in: Klaus Vogel/Moris Lehner (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen. Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 6. A., München 2015
- GRASSL BENJAMIN/KOCH REINHARD, Unilaterale Initiativen zur Einführung von Digitalsteuern, Internationales Steuerrecht 2019, 873
- HARBEKE NILS/SCHERRER PATRICK, Unternehmenssteuerrecht. In a nutshell, Zürich/St.Gallen 2020
- HEIM MICHAEL, UBS lanciert neuartigen Marktplatz für Hypotheken, Handelszeitung, 12.2.2020, publiziert auf: www.handelszeitung.ch
- HIRSIGER RENÉ, Sharing Economy: Zur sozialversicherungsrechtlichen Beurteilung von Plattform-Beschäftigten, SZW 2019, 372
- HONAUER NIKLAUS/PATT THOMAS, Mehrwertsteuerlicher Vermittlungsbegriff im Finanzbereich, EF 2020, 67
- HORNUNG GERRIT/MÜLLER-TERPITZ RALF, Rechtshandbuch Social Media, Heidelberg 2015
- HUG THOMAS, Daten als mehrwertsteuerliches Entgelt?, zsis) 2020, A 11, publiziert auf: www.zsis.ch
- JAEKEL MICHAEL, Die Macht der digitalen Plattformen. Wegweiser im Zeitalter einer expandierenden Digitalisphäre und künstlicher Intelligenz, Wiesbaden 2017
- JUD GUIDO/RUFENER ADRIAN, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 3. A., Basel 2017

- LOCHER PETER, Grenzen der Rechtsfindung im Steuerrecht, Abhandlungen zum schweizerischen Recht, Bern 1983
- Kommentar zum DBG. Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, II. Teil, Art. 49 – 101 DBG, Therwil 2004
- OESTERHELT STEFAN/SCHREIBER SUSANNE, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 3. A., Basel 2017
- OESTERHELT STEFAN/SEILER MORITZ, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 3. A., Basel 2017
- PARKER GEOFFREY G./VAN ALSTYNE MARSHALL W./CHOUDARY SANGEET PAUL, Platform Revolution. How Networked Markets Are Transforming the Economy and How to Make Them Work for You, New York 2016
- PFISTER ELISABETTA, Die Besteuerung der digitalen Wirtschaft: Implikationen auf die Steuersouveränität und auf die Steuerverteilungsnormen, Dissertation der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität Zürich, 2019
- Ein Uber als digitale Betriebsstätte?, zsis) 2020, A 10, publiziert auf: www.zsis.ch
- REICH MARKUS, Steuerrecht, 3. A., Zürich 2020
- RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN/MEUTER HANS ULRICH, Handkommentar zum DBG, 3. A., Zürich 2016
- ROHNER TOBIAS FELIX, Direkte Stellvertretung nach Art. 20 Abs. 2 MWSTG – Eine Analyse der aktuellsten Rechtsprechung, zsis) 2020, A 1, publiziert auf: www.zsis.ch
- SCHERRER PATRICK, Der Grundsatz «dealing at arm's length» im interkantonalen Steuerrecht (zur Zeit der Drucklegung dieses IFF-Beitrags ist noch kein Publikationsdatum erhältlich; das Werk befindet sich nach Vorlage als Dissertation an der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität Zürich derzeit dort in Begutachtung)
- STOJAPSA JAN, Slovakia Pushing for Tax From Expedia, Booking.com, Bloomberg Tax, 30.7.2018, publiziert auf: pro.bloombergtax.com
- VOGELSANG MARC, Der Begriff der Betriebsstätte im schweizerischen und internationalen Steuerrecht, Schriften zum Steuerrecht, Bd. 25, Zürich/Basel/Genf 2015
- VON ENGELHARDT SEBASTIAN/PETZOLT STEFAN, Das Geschäftsmodell-Toolbook für digitale Ökosysteme, Frankfurt a. M. 2019
- WYLER RÉMY/ZANDIRAD DAVID, Plateformes numériques et contrat de travail, Jusletter, 26.10.2020, publiziert auf: jusletter.weblaw.ch

Rechtsquellen

AbgÄG-A 2020, Österreichisches Abgabenänderungsgesetz 2020 (vom 22.10.2019), BGBl. I Nr. 91/2019, publiziert auf: www.parlament.gv.at

AHVG, BG über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (vom 20.12.1946), SR 831.10

aMWSTG, BG über die Mehrwertsteuer (vom 2.9.1999), in Kraft bis 31.12.2009, AS 2000, 1300

DBA-NL-SK, Convention between the Kingdom of the Netherlands and the Czechoslovak Socialist Republic for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income and capital (vom 4.3.1974), Trb. 1974, 98, publiziert auf: admin.itc-leiden.nl

DBA-SA, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Regierung des Königreichs Saudi-Arabien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen und zur Verhinderung der Steuerhinterziehung (noch nicht in Kraft)

DBG, BG über die direkte Bundessteuer (vom 14.12.1990), SR 642.11

JStG-D 2018, Deutsches Jahressteuergesetz, Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (vom 11.12.2018), BGBl. I 2018, 2338

MwSt-E-Commerce-Richtlinie, RL 2019/1995/EU des Rates zur Änderung der EU-Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf Vorschriften für Fernverkäufe von Gegenständen und bestimmte inländische Lieferungen von Gegenständen (vom 21.11.2019), ABl L 310, 1 vom 2.12.2019

MWSTG, BG über die Mehrwertsteuer (vom 12.6.2009), SR 641.20

MWSTV, Mehrwertsteuerverordnung (vom 27.11.2009), SR 641.201

OR, BG betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) (vom 30.3.1911), SR 220

SK Income Tax Act, Slovakian Income Tax Act, 595_2003 Coll., publiziert auf: www.slov-lex.sk

SK Tax Administration Act, Slovakian Tax Administration Act, 563_2009 Coll., publiziert auf: www.slov-lex.sk

StHG, BG über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (vom 14.12.1990), SR 642.14

Verordnung (EG) Nr. 883/2004 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 29.4.2004 zur Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit, in Kraft getreten für die Schweiz am 1.4.2012 (Stand am 1.1.2015), SR 0.831.109.268.1

Materialien

Erläuternder Bericht zum VE-MWSTG, Erläuternder Bericht zur Vernehmlassung zur Teilrevision des Mehrwertsteuergesetzes (Weiterentwicklung der Mehrwertsteuer in einer digitalisierten und globalisierten Wirtschaft) und zur Teilrevision der Mehrwertsteuerverordnung (vom 19.6.2020)

EU-Richtlinienvorschlag zur Einführung einer Digitalsteuer, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen (vom 21.3.2018), COM(2018)148/F1

Motion «Mehrwertsteuerpflicht von Online-Plattformen bei Verkäufen aus dem Ausland in die Schweiz» von Alt SR Beat Vonlanthen (vom 14.6.2018), Geschäft Nr. 18.3540

OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Public Consultation Document, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris 2019, publiziert auf: www.oecd.org

OECD, Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy – Public Consultation Document, Paris 2020, publiziert auf: www.oecd.org

OECD, BEPS Action 1, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Final Report 2015, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris 2015, publiziert auf: www.oecd.org

OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris 2020, publiziert auf: www.oecd.org

OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris 2020, publiziert auf: www.oecd.org

OECD, OECD Report on The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales 2019. As presented for consideration at the fifth meeting of the Global Forum on VAT, Paris 2019, publiziert auf: www.oecd.org

OECD, Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy, Paris 2020, publiziert auf: www.oecd.org

OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris 2018, publiziert auf: www.oecd.org

OECD, The Sharing and Gig Economy: Effective Taxation of Platform Sellers, Forum on Tax Administration, Paris 2019, publiziert auf: www.oecd.org

OECD-MA, OECD-Musterabkommen 2017 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 21.11.2017); Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital (Condensed Version) 2017, Paris 2017, 23, publiziert auf: www.oecd.org

OECD-MK, OECD-Kommentar zum Musterabkommen 2017 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 21.11.2017); Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention (Condensed Version) 2017, Paris 2017, 53, publiziert auf: www.oecd.org

Pressemitteilung der EU-Kommission betr. Faire Besteuerung: Mitgliedstaaten erzielen Einigung über neue Steuertransparenzvorschriften für digitale Plattformen vom 1.12.2020, publiziert auf: <https://ec.europa.eu>

UN-MA, UN-Musterabkommen 2017; Articles of the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017, New York 2017, 1, publiziert auf: www.un.org

Praxisanweisungen

BSV-WBB, Wegleitung des Bundesamtes für Sozialversicherungen über den Bezug der Beiträge in der AHV, IV und EO (WBB) (gültig ab 1.1.2021, Stand 1.1.2021)

- BSV-WML, Wegleitung des Bundesamtes für Sozialversicherungen über den massgebenden Lohn in der AHV, IV und EO (WML) (gültig ab 1.1.2019, Stand 1.1.2021)
- IB ZH zur faktischen Arbeitgeberschaft 2018, Informationsblatt zur faktischen Arbeitgeberschaft des kantonalen Steuramtes Zürich. Praxis im Kanton Zürich, gültig ab 1.1.2018 (vom 28.2.2018)
- IRAS e-Tax Guide, How do I prepare my GST return?, IRAS e-Tax Guide, How do I prepare my GST return?, 5th ed., Inland Revenue Authority of Singapore (vom 26.7.2019), publiziert auf: www.iras.gov.sg
- ITA Circular 4/2016, Israeli Tax Authorities Circular 4/2016 on internet activity for foreign companies in Israel (vom 11.4.2016)
- MB BE zur faktischen Arbeitgeberschaft 2016, Merkblatt zur faktischen Arbeitgeberschaft der Steuerverwaltung des Kantons Bern. Merkblatt Q13, Quellensteuer, ab 2016
- MWST-Branchen-Info 13 Telekommunikation und elektronische Dienstleistungen, MWST-Branchen-Info 13 der ESTV betr. Telekommunikation und elektronische Dienstleistungen (vom Januar 2010, überarbeitete Broschüre ab 1.1.2018)
- MWST-Branchen-Info 17 Liegenschaftsverwaltung/Vermietung und Verkauf von Immobilien, MWST-Branchen-Info 17 der ESTV betr. Liegenschaftsverwaltung/Vermietung und Verkauf von Immobilien (vom Januar 2010, überarbeitete Broschüre ab 1.1.2018)
- MWST-Info 02 Steuerpflicht, MWST-Info 02 der ESTV betr. Steuerpflicht (vom November 2010, überarbeitete Broschüre ab 1.1.2018)
- MWST-Info 04 Steuerobjekt, MWST-Info 04 der ESTV betr. Steuerobjekt (vom November 2010, überarbeitete Broschüre ab 1.1.2018)
- MWST-Info 22 Ausländische Unternehmen, MWST-Info 22 der ESTV betr. Ausländische Unternehmen (vom Januar 2010)