



Universität St.Gallen

Institut für Finanzwissenschaft, Finanzrecht
und Law and Economics

IFF Forum für Steuerrecht

Aus dem Inhalt

- | | |
|--|--|
| Ralf Imstepf | Die (Quasi-)Abschaffung des Vorsteuerabzugs
Vorschlag für eine Vereinfachung des Mehrwertsteuersystems durch die Befreiung von B2B-Leistungen |
| Claudia Büchi/
Ernst Giger | Der Erwerb eigener Aktien nach Rechnungslegungs- und Aktienrecht
Steuerrechtliche Aspekte der Teilliquidation und des Kapitalbandes |
| Urban Broger/
Harun Can | Entwicklungen bei der Mehrwertsteuerausnahme im Versicherungsbereich
Mit einem Fokus auf Leistungsverhältnisse zwischen Versicherungsgesellschaften |
| Marc Vogelsang | Von Servern und Betriebsstätten
Eine direktsteuerliche und mehrwertsteuerliche Betrachtung des Rückgrats der «digital economy» |
| Moritz Seiler | Aus der Rechtsprechung des EuGH in den Jahren 2020 und 2021
Wegleitende Urteile zur Amtshilfe, zur grenzüberschreitenden Verlustverrechnung und zur italienischen Finanztransaktionssteuer |
| Henk Fenners/
Heinz Baumgartner/
Pascal Duss | Gesetzgebungs-Agenda 2022/2 |

2022/2

Impressum

IFF Forum für Steuerrecht

Publikation des Instituts für Finanzwissenschaft, Finanzrecht und Law and Economics an der Universität St.Gallen (IFF-HSG)

Abkürzungsvorschlag

FStR

ISSN 1424-9855

Herausgeber und Verlag

Institut für Finanzwissenschaft, Finanzrecht und Law and Economics
an der Universität St.Gallen, Varnbuelstrasse 19, CH-9000 St.Gallen
Telefon: +41 (0)71 224 25 20
E-Mail: fstr-iff@unig.ch
Website: www.iff.unig.ch

Redaktion

Leitung: Prof. Dr. Peter Hongler (peter.hongler@unig.ch)
Stellvertretung: Dr. iur. Tabea Lorenz
Unternehmenssteuer: Prof. Dr. iur. et lic. rer. pol. Raoul Stocker
Einkommenssteuer: MLaw Fabienne Limacher, LL.M.
Umsatzsteuer und Verkehrssteuern: Dr. oec. publ. Ivo P. Baumgartner
Internationales Steuerrecht: Prof. Dr. iur. Pascal Hinny und
Prof. Dr. Peter Hongler
Aus der Rechtsprechung: lic. iur. Stefan Oesterhelt, LL.M.
Gesetzgebungs-Agenda: Dr. iur. Henk Fenners
Produktionsleitung: Ladislava Metzger (ladislava.metzger@unig.ch;
Telefon: +41 (0)71 224 25 20)

Manuskripte und Rezensions-Exemplare

Bitte an den Verlag oder elektronisch an peter.hongler@unig.ch

Lektorat

Dr. rer. oec. Nicole Pohl

Korrektorat

René Sieber

Erscheinungsweise

Pro Jahr erscheinen vier Hefte; Erscheinungsdaten sind jeweils der
15.2., 15.5., 15.8. und 15.11.

Bezugspreis

Jahres-Abonnement: CHF 424 (Studierende und Steuerexperten in Aus-
bildung: 50 % Rabatt für Neu-Abonnemente); Mehrfach-Abonnemente:
Auskunft beim Verlag. In diesen Preisen sind der Jahresordner sowie die
Mehrwertsteuer enthalten. Es werden die effektiven Versandkosten ver-
rechnet.
Die Rechnungsstellung für Jahres-Abonnemente erfolgt jeweils am
Jahresanfang.

Bestellungen

Beim Verlag

Abbestellungen

Schriftlich beim Verlag bis spätestens sechs Wochen vor Jahresende

Herstellung

Cavelti AG, Marken. Digital und gedruckt, Gossau

Fortsetzung letzte Innenseite



Universität St.Gallen

Institut für Finanzwissenschaft, Finanzrecht
und Law and Economics

IFF Forum für Steuerrecht

2022/2

Inhalt

	Artikel	
Ralf Imstepf	Die (Quasi-)Abschaffung des Vorsteuerabzugs Vorschlag für eine Vereinfachung des Mehrwertsteuersystems durch die Befreiung von B2B-Leistungen	115
Claudia Büchi/ Ernst Giger	Der Erwerb eigener Aktien nach Rechnungslegungs- und Aktienrecht Steuerrechtliche Aspekte der Teilliquidation und des Kapitalbandes	139
	Praxis-Forum	
Urban Broger/ Harun Can	Entwicklungen bei der Mehrwertsteuerausnahme im Versicherungsbereich Mit einem Fokus auf Leistungsverhältnisse zwischen Versicherungsgesellschaften	154
Marc Vogelsang	Von Servern und Betriebsstätten Eine direktsteuerliche und mehrwertsteuerliche Betrachtung des Rückgrats der «digital economy»	164
	Aus der Rechtsprechung	
Moritz Seiler	Aus der Rechtsprechung des EuGH in den Jahren 2020 und 2021 Wegleitende Urteile zur Amtshilfe, zur grenzüberschreitenden Verlustverrechnung und zur italienischen Finanztransaktionssteuer	180
	Gesetzgebungs-Agenda	
Henk Fenners/ Heinz Baumgartner/ Pascal Duss	Gesetzgebungs-Agenda 2022/2	193

Die (Quasi-)Abschaffung des Vorsteuerabzugs

Vorschlag für eine Vereinfachung des Mehrwertsteuersystems durch die Befreiung von B2B-Leistungen

Ralf Imstepf *



Ralf Imstepf, Prof. Dr. iur.,
Rechtsanwalt, dipl. Steuer-
experte, EMBA HSG,
Leiter Rechtsabteilung
MWST der Eidgenössischen
Steuerverwaltung und
Assistenzprofessor Uni-
versität St. Gallen

Obwohl seit ihrer Einführung am 1.1.1995 bereits mehr als 25 Jahre vergangen sind – und es dementsprechend nicht an Erfahrungswerten fehlt –, gilt die Mehrwertsteuer auch heute noch als besonders anspruchsvolle und komplizierte Steuerart. Weitreichende Vereinfachungen brächten – wie bereits vor über 15 Jahren im Bericht vom 27.1.2005 des Bundesrats über Verbesserungen der Mehrwertsteuer (10 Jahre Mehrwertsteuer) festgehalten – insb. die Abschaffung der Steuerausnahmen und die Einführung eines Einheitssatzes. Diese Anliegen scheinen allerdings politisch aussichtslos. Vor diesem Hintergrund sind alternative Vorschläge gefragt. Mit einer Interpellation vom 29.11.2021 stellte Ständerat Andrea Caroni dem Bundesrat die Frage, ob allenfalls die Befreiung von Leistungen an steuerpflichtige Personen («B2B-Bereich») die Mehrwertsteuer vereinfachen könnte. Vorliegender Artikel setzt sich mit diesem Vorschlag eingehend auseinander und zeigt, ob und wie er erhebungstechnisch umzusetzen wäre.

Bien que plus de 25 ans se soient écoulés depuis son introduction le 1^{er} janvier 1995 – et que les valeurs empiriques ne manquent donc pas –, la TVA est aujourd'hui encore considérée comme un type d'impôt particulièrement exigeant et compliqué. Comme l'indiquait déjà il y a plus de 15 ans le rapport du Conseil fédéral du 27 janvier 2005 sur des améliorations de la taxe sur la valeur ajoutée (10 ans de TVA), la suppression des exclusions du champ de l'impôt et l'introduction d'un taux d'imposition unique permettraient de simplifier considérablement la situation. Ces requêtes semblent toutefois politiquement vouées à l'échec. Dans ce contexte, des propositions alternatives sont nécessaires. Dans une interpellation du 29 novembre 2021, le conseiller aux Etats Andrea Caroni a demandé au Conseil fédéral si l'exonération des prestations fournies à des assujettis (« domaine B2B ») pourrait éventuellement simplifier la TVA. Le présent article examine en détail cette proposition et montre si et comment elle pourrait être mise en œuvre du point de vue de la technique de perception.

* Der Verfasser gibt in diesem Beitrag ausschliesslich seine persönliche Meinung wieder. Er dankt Herrn Landgerichtspräsident Philipp Arnold, MLaw, für die sorgfältige Durchsicht des Manuskripts.

Inhalt

1	Einführung und Gegenstand des vorliegenden Beitrags	116	2.9	Auswirkungen des Modells Caroni auf die Missbrauchs- bekämpfung und -prävention	129
2	Modell Caroni: Konkrete Umsetzung der Befreiung von B2B-Leistungen	117	2.10	Zwischenergebnis	130
2.1	Grundkonzept des Modells Caroni und dessen steuer- technische Umsetzung	117	3	Verhältnis des Modells Caroni zu bestehenden mehrwertsteuerlichen Instituten	130
2.2	Nachweis der subjektiven Steuerpflicht des Leistungs- empfängers durch den Leistungserbringer	118	3.1	Vorbemerkungen	130
2.2.1	Mögliche Ausgestaltung	118	3.2	Steuerbefreiungen (Art. 23 MWSTG)	131
2.2.2	Nachweispflichten des EU-Rechts bei der «innergemeinschaftlichen Lieferung»	118	3.3	Meldeverfahren (Art. 38 MWSTG)	131
2.2.3	Erkenntnisse für die Nachweispflichten beim Modell Caroni	121	3.4	Bezugsteuer (Art. 45 ff. MWSTG)	131
2.3	Weitere Rechte und Pflichten des Leistungs- erbringers	122	3.5	Verlagerungsverfahren (Art. 63 MWSTG iVm Art. 117 ff. MWSTV)	132
2.4	Rechte und Pflichten des Leistungsempfängers – insbesondere auch die Auswirkungen auf das Vorsteuer- abzugsrecht	122	3.6	Institute des EU-Rechts – insbesondere die inner- gemeinschaftliche Lieferung	133
2.5	Auswirkungen des Modells Caroni auf Vorsteuer- korrekturen und Vorsteuerkürzungen	124	4	Verfassungsmässigkeit des Modells Caroni	133
2.5.1	Überblick über mögliche Konstellationen	124	4.1	Begriff der Mehrwertsteuer	133
2.5.2	Versteuerung der bezogenen Leistungen durch den Leistungserbringer	125	4.2	Auswirkungen auf die Belastungskonzeption der Mehrwertsteuer	133
2.5.3	Besteuerung oder echte Befreiung der bis anhin ausgenommenen Leistungen	126	4.3	Auswirkungen auf die Erhebungskonzeption der Mehrwertsteuer	134
2.6	Reduzierter Steuersatz und Sondersteuersatz im Modell Caroni	127	5	Würdigung	135
2.7	Auswirkungen des Modells Caroni auf grenz- überschreitende Sachverhalte	127		Literatur	136
2.8	Auswirkungen des Modells Caroni auf die Saldo- und die Pauschalsteuersatzmethode	128		Materialien	138

1 Einführung und Gegenstand des vorliegenden Beitrags

Der Mehrwertsteuer eilt der Ruf voraus, besonders «komplex»¹ oder «kompliziert»² zu sein. Es überrascht daher nicht, dass Gesetzes-, Verordnungs- und Praxisanpassungen regelmässig mit der Zielsetzung der Vereinfachung des Mehrwertsteuerrechts gerechtfertigt werden.³ Die letzte Totalrevision des MWSTG im Jahr 2010 erfolgte sogar explizit unter dem Titel «Vereinfachung der Mehrwertsteuer».⁴

1 Vgl. statt vieler Botschaft Totalrevision MWSTG 2008, 6909.
2 Vgl. statt vieler Botschaft Totalrevision MWSTG 2008, 6910.
3 Vgl. bspw. Botschaft Totalrevision MWSTG 2008, 6910; Zusatzbotschaft MWSTG 2010, 5409; Zusatzbotschaft MWSTG 2013, 1540. In der Botschaft über die Legislaturplanung 2011 – 2015 war die Umsetzung der Vereinfachung der Mehrwertsteuer in Ziel 6 des Bundesrates «Die Attraktivität und die Glaubwürdigkeit des schweizerischen Steuersystems sind gestärkt» enthalten; vgl. Botschaft Legislaturplanung 2011 – 2015, 544.
4 Vgl. Botschaft Totalrevision MWSTG 2008, 6885 ff.

Mit Blick auf die Vereinfachung des schweizerischen Mehrwertsteuerrechts konzentrierten sich die gesetzgeberischen Bemühungen seit dieser Totalrevision insbesondere auf die Reduktion der Anzahl der Steuerausnahmen⁵ und Steuersätze.⁶ Allerdings war diesen Anstrengungen kein Erfolg beschieden. So wurde die bundesrätliche Vorlage zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer (Teil B), die einen Einheitssatz und eine Reduktion der Steuerausnahmen vorsah, am 21.12.2011 vom Parlament an den Bundesrat mit dem Auftrag zurückgewiesen, eine Vorlage mit zwei Steuersätzen und nur wenigen Anpassungen bei den Steuerausnahmen auszuarbeiten.⁷ Auf die diesbezügliche Vorlage wurde im Jahr 2013 dann aber nicht eingetreten.⁸ Die politischen Erfolgchancen im

5 Vgl. Art. 21 MWSTG.
6 Vgl. Art. 130 Abs. 1 und 2 BV sowie Art. 25 Abs. 2 und 4 MWSTG.
7 Vgl. Zusatzbotschaft Zwei-Satz-Modell 2013, 1483.
8 Ständerat: AB 2013 S 843 ff.; Nationalrat: AB 2013 N 1052 ff.

Der Erwerb eigener Aktien nach Rechnungslegungs- und Aktienrecht

Steuerrechtliche Aspekte der Teilliquidation und des Kapitalbandes

Claudia Büchi/Ernst Giger



Claudia Büchi, Rechtsanwältin, dipl. Steuerexpertin, G+S Treuhand AG



Ernst Giger, Dr. iur., Fürsprecher, ehem. Titularprofessor für Unternehmenssteuerrecht an der Universität Bern, Konsulent G+S Treuhand AG

Nach dem revidierten Rechnungslegungsrecht, das 2013 in Kraft trat, ist für eigene Beteiligungsrechte von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften ein Minusposten im Eigenkapital zu bilden. Verglichen mit der vormaligen handelsrechtlichen Aktivierungspflicht eigener Aktien liegt darin ein rechnungslegungsrechtlicher Paradigmenwechsel und es stellt sich die Frage, inwiefern sich dieser gewinnsteuerlich über die Scharnierwirkung des Massgeblichkeitsprinzips bei der Gesellschaft auswirkt und welches die Bedeutung für das Verrechnungs- und Einkommenssteuerrecht ist. Zudem wird per 1.1.2023 mit dem revidierten Aktienrecht das neue Rechtsinstitut des Kapitalbandes eingeführt, womit die Frage nach dem Verhältnis zum Erwerb eigener Aktien sowie den damit verbundenen Steuerfolgen einhergeht.

Selon le droit comptable révisé, entré en vigueur en 2013, un poste négatif doit être constitué dans les fonds propres pour les propres droits de participation des sociétés de capitaux et des coopératives. Par rapport à l'ancienne obligation d'activer les actions propres selon le droit commercial, il s'agit là d'un changement de paradigme en matière de droit comptable et la question se pose de savoir dans quelle mesure cela se répercute sur l'impôt sur le bénéfice par le biais de l'effet charnière du principe de détermination pour la société et quelles en sont les implications en matière d'impôt anticipé et d'impôt sur le revenu. En outre, le droit révisé des sociétés anonymes introduira au 1.1.2023 la nouvelle institution juridique de la marge de fluctuation du capital, ce qui soulèvera la question du rapport avec l'acquisition d'actions propres et des conséquences fiscales qui en découlent.

Inhalt

1	Einleitung	140	4.2	BGer 5.10.2021, 2C_891/2020 (Mehrwertsteuer)	145
2	Der Erwerb eigener Aktien im Rückblick	140	4.3	Steuerrekursgericht Kanton Zürich 18.1.2022, 2 DB.2021.64 (Gewinnsteuer, nicht rechtskräftig)	145
2.1	Die aktienrechtliche Ausgangslage	140	5	Steuerrechtliche Beurteilung	146
2.2	Rechnungslegungsrechtliche Aspekte	141	5.1	Gewinnsteuer	146
2.3	Steuerrechtliche Aspekte	141	5.2	Einkommens- und Verrechnungssteuer	148
3	Das «neue» Rechnungslegungsrecht ab 2013	142	6	Das Kapitalband nach neuem Aktienrecht	149
3.1	Eigene Beteiligungsrechte als Minusposten im Eigenkapital	142	6.1	Die gesetzliche Regelung des Kapitalbandes	149
3.2	Der Erwerb eigener Aktien im Verhältnis zum «neuen» Rechnungslegungsrecht	143	6.2	Verhältnis zum Erwerb eigener Aktien	150
3.3	Der indirekte Erwerb von Aktien der Muttergesellschaft durch die Tochtergesellschaft	143	6.3	Steuerliche Aspekte	151
3.4	Die steuerrechtlichen Konsequenzen des rechnungs- legungsrechtlichen Systemwechsels	144	6.3.1	Steuerfolgen des Rückkaufs eigener Aktien nach Art. 659 OR	151
4	Steuerjustizentscheide zum Erwerb eigener Aktien seit 2013	144	6.3.2	Steuerfolgen bei Kapitalveränderungen im Rahmen eines Kapitalbandes	151
4.1	BGer 14.11.2019, 2C_119/2018 (Kapitalsteuer Kanton Zürich)	144	6.3.2.1	Kapitalerhöhungen und Kapitalherabsetzungen	151
			6.3.2.2	Nettobetrachtung bei Kapitalveränderungen innerhalb eines Kapitalbandes	151
				Literatur	152
				Materialien	153

1 Einleitung

Das revidierte Rechnungslegungsrecht trat am 1.1.2013 in Kraft.¹ Im Zusammenhang mit dem Erwerb eigener Aktien² brachte es die Regelung, dass die eigenen Kapitalanteile als Minusposten im Eigenkapital auszuweisen sind (Art. 959a Abs. 2 Ziff. 3 Bst. e OR). Allerdings verpasste es der Gesetzgeber, gleichzeitig die bis anhin geltenden Bestimmungen, welche im Widerspruch zu dieser Neuregelung stehen, anzupassen,³ so die Pflicht zur Bildung einer Reserve für eigene Aktien im Umfang des Anschaffungswertes (Art. 659a Abs. 2 OR) sowie deren Aufhebung bei der Veräusserung oder Vernichtung der eigenen Aktien (Art. 671a OR). Die Revision führte – soweit hier von Interesse – auch nicht zu Änderungen im DBG, StHG oder VStG. Trotzdem – oder gerade deswegen – stellt sich die Frage nach den steuerlichen Auswirkungen dieses rechnungslegungsrechtlichen Paradigmenwechsels.⁴

Weiter hat der Gesetzgeber am 19.6.2020 die Revision des Aktienrechts abgeschlossen⁵ und dabei in Art. 653s revOR das Kapitalband eingeführt.⁶ Auch hier stellt sich die Frage, wie dieses mit den Bestimmungen zum Erwerb eigener Aktien einhergeht und welche Steuerfolgen damit verbunden sind.

Die nachfolgenden Überlegungen sind diesen beiden Fragen gewidmet, wobei ein kurzer Rückblick auf die bisherige Entwicklung des Erwerbs eigener Aktien an den Anfang gestellt wird.

2 Der Erwerb eigener Aktien im Rückblick

2.1 Die aktienrechtliche Ausgangslage

Vor der Aktienrechtsrevision im Jahr 1991 galt bezüglich des Erwerbs eigener Aktien ein eigentliches Erwerbsverbot resp. ab 1936 ein Erwerbsverbot mit vier Ausnahmen.⁷ Nach über 20-jähriger Vorbereitung genehmigte

1 AS 2012 6697.

2 Wenn im Folgenden von Aktien die Rede ist, sind sinngemäss alle Kapitalanteilsrechte gemeint, d. h. Partizipationsscheine, Genussscheine, Stammanteile der GmbH und Genossenschaftsanteile (Anteilsscheine).

3 Vgl. dazu Abschn. 3.2 hienach.

4 Vgl. dazu Abschn. 3.1 hienach.

5 AS 2020 4005.

6 Vgl. Abschn. 6 hienach.

7 Zur geschichtlichen Entwicklung vgl. GIGER, Der Erwerb eigener Aktien aus aktienrechtlicher und steuerrechtlicher Sicht, 3 ff.

Entwicklungen bei der Mehrwertsteuerausnahme im Versicherungsbereich

Mit einem Fokus auf Leistungsverhältnisse zwischen Versicherungsgesellschaften

Urban Broger*/Harun Can



Urban Broger, MLaw,
Rechtsanwalt, dipl. Steuer-
experte, Stv. Leiter Steuern
Helvetia Versicherungen



Harun Can, lic. iur. HSG,
LL.M. Tax, Rechtsanwalt,
dipl. Steuerexperte,
MWST-Experte FH,
Partner der SwissVAT

Wie sämtliche Bereiche der Wirtschaft ist auch die Versicherungsbranche dem Trend zur Integration der Märkte und zur Digitalisierung sowie dem globalen Wettbewerb um verbesserte Effizienz ausgesetzt. Daraus haben sich in den letzten Jahren neue Geschäftsmodelle entwickelt. Versicherer (einschliesslich Sozialversicherern) gliedern zentrale interne Dienst- und Serviceleistungen aus oder arbeiten in gewissen Geschäftsfeldern eng zusammen. Nach einem einführenden Teil zeigt dieser Aufsatz anhand von zwei Beispielen die damit verbundenen mehrwertsteuerlichen Herausforderungen auf. Das erste Beispiel betrifft die strenge Praxis der ESTV im Bereich von Administrationsleistungen von Lebensversicherern an Pensionskassen. Das zweite Exempel setzt sich kritisch mit der Rechtsprechung zu den mutmasslichen Leistungen zwischen Mitversicherern auseinander. Schliesslich werden am Ende dieses Beitrags konkrete Verbesserungsvorschläge dargelegt, welche MWST-Akkumulationen im Versicherungsbereich verhindern sollen.

Comme tous les secteurs de l'économie, l'assurance est exposée à une tendance à l'intégration des marchés et à la numérisation, ainsi qu'à la concurrence mondiale pour une efficacité accrue. De nouveaux modèles d'entreprise en ont ainsi résulté ces dernières années. Les assureurs (y compris les assurances sociales) délèguent des prestations de service internes centrales ou collaborent étroitement dans certains domaines d'activité. Après une partie introductive, cet article présente les défis que cela pose en matière de TVA à l'aide de deux exemples. Le premier exemple concerne la pratique stricte de l'AFC dans le domaine des prestations administratives des assurances vie aux caisses de pension. Le second aborde de manière critique la jurisprudence relative aux prestations présumées entre co-assureurs. Enfin d'article seront formulées des propositions concrètes d'amélioration visant à éviter les cumuls de TVA dans le domaine des assurances.

* Der Autor gibt seine persönliche Meinung wieder.

Inhalt

1	Einleitung	155	3	Leistungen zwischen Mitversicherern	158
2	Leistungen zwischen Sozialversicherungen	156	3.1	Ausgangslage und zivilrechtliche Einordnung	158
2.1	Ausgangslage	156	3.2	Fragestellung	159
2.2	Fragestellung	156	3.3	Erwägungen des BVGer	159
2.3	Gesetzliche Grundlage	156	3.4	Erwägungen des BGer	160
2.4	Auslegung des Begriffs Sozialversicherung	156	3.5	Würdigung der Rechtsprechung	160
2.4.1	Wortlaut	156	3.5.1	Grundsätzliches	160
2.4.2	Historische Auslegung	156	3.5.2	Problem der «wirtschaftlichen Betrachtungsweise»	161
2.4.3	Systematische Auslegung	156	3.6	Zwischenfazit II	161
2.4.4	Sinn und Zweck	157	4	Schlussbetrachtung und Ausblick	162
2.5	Verwaltungspraxis der ESTV	157		Literatur	162
2.6	Würdigung der Verwaltungspraxis der ESTV	157		Materialien	163
2.7	Zwischenfazit I	158			

1 Einleitung

Versicherungsleistungen, insbesondere Prämieinnahmen, sind grundsätzlich von der Mehrwertsteuer ausgenommen. Dies ist in Art. 21 Abs. 2 Ziff. 18 MWSTG verankert. Der Wortlaut dieser Bestimmung war seit Einführung der Mehrwertsteuer in der Schweiz per 1.1.1995 weitgehend der gleiche.¹ Er erfuhr mit der letzten Teilrevision des MWSTG² per 1.1.2018 dahingehend Anpassungen, dass neu *Sozialversicherungsleistungen* ausdrücklich erwähnt werden und gewisse Leistungen im Bereich der Sozialversicherung und der Prävention von der Ausnahme erfasst sind.

Somit fallen unter die Ausnahmebestimmung von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 18 MWSTG nunmehr drei Gruppen von Leistungen:

- die eigentlichen Versicherungs-, Rückversicherungs- und Sozialversicherungsleistungen (Bst. a und b);
- Leistungen im Bereich der Sozialversicherung und Prävention, namentlich Leistungen von Sozialversicherungen untereinander (Bst. c);
- Leistungen von Versicherungsvertretern und -maklern (Bst. d).

Ausgenommene Leistungen führen dazu, dass die Mehrwertsteuer (Vorsteuer), welche Versicherungen auf Waren und Dienstleistungen zum Betrieb ihrer Wirtschaftstätigkeit entrichten, grundsätzlich nicht zurückgefordert

werden kann.³ Die «versteckte», nicht erstattungsfähige Mehrwertsteuer wird zu einem Bestandteil der Kosten der Versicherungsleistung. Es wird hier auch von einer «Taxe occulte» gesprochen. Mehrwertsteuer, welche nicht auf den Endkonsumenten überwältzt werden kann, akkumuliert sich in der Wertschöpfungskette von Versicherungen und muss als stiller Kostenblock auf die Versicherungsnehmer überwältzt werden. Letztlich erhöhen sich dadurch insgesamt die Kosten für Waren und Dienstleistungen für den Verbraucher, was den Grundsätzen der Mehrwertsteuer von Art. 1 Abs. 3 MWSTG und ihrem Zweck, nämlich der Besteuerung des *nicht* unternehmerischen Endverbrauchs (Art. 1 Abs. 1 MWSTG), widerspricht.⁴

Bis anhin ist es nicht gelungen, die «Taxe occulte» gesetzgeberisch zu beseitigen. Diese Ausgangslage führt bei neuen Geschäftsmodellen in der Praxis häufig dazu, dass Leistungen zwischen Versicherungsunternehmen steuerbar werden, die MWST auf diesen Leistungen nicht rückforderbar ist und der MWST-Akkumulierungseffekt noch weiter verstärkt wird. Nebst den hohen regulatorischen Anforderungen an die Auslagerung von Leistungen an Dritte⁵ ist die MWST damit regelmässig ein Faktor, der das Aufbrechen der Wertschöpfungskette verteuert.

1 Art. 14 Ziff. 14 aMWSTV (22.6.1994); Art. 18 Ziff. 18 aMWSTG (2.9.1999); Art. 21 Abs. 2 Ziff. 18 MWSTG in der Fassung vom 1.1.2010, AS 2009 5203.

2 Art. 21 Abs. 2 Ziff. 18 MWSTG in der Fassung vom 1.1.2018, AS 2017 3537; Botschaft 2015, 2640 f.

3 Art. 29 MWSTG.

4 BATTIAU, Letter from Brussels. VAT in the Finance Sector, 11 – 14.

5 Vgl. FINMA, Rundschreiben 2018/3 Outsourcing.

Von Servern und Betriebsstätten

Eine direktsteuerliche und mehrwertsteuerliche Betrachtung des Rückgrats der «digital economy»

Marc Vogelsang



*Dr. iur. Marc Vogelsang,
Rechtsanwalt, eidg. dipl.
Steuerexperte, Head Real
Estate Transaction Tax
Zurich, EY*

Die fortschreitende Digitalisierung und das rapide Wachstum der «digital economy» erfordern eine immer leistungsfähigere IT-Infrastruktur. Neben den fast schon «traditionellen» digitalen Geschäftsmodellen von Onlinehändlern und «Sharing Economy»-Plattformen nimmt insbesondere die im virtuellen Raum selbst generierte Wertschöpfung zu. Darunter fallen neben den Streamingplattformen und den Massively Multiplayer Online Games auch etwa die rechenintensiven Bereiche der Augmented und der Virtual Reality. Die Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen die entsprechenden Serversysteme aus Sicht der direkten Steuern sowie der Mehrwertsteuer Betriebsstätten darstellen, rückt daher in der Beratungspraxis vermehrt in den Fokus. Der vorliegende Beitrag beleuchtet die Betriebsstättenqualität von Servern im nationalen und internationalen Kontext und geht auf Fragen der Gewinn- und Kapitalabgrenzung sowie der entsprechenden mehrwertsteuerlichen Leistungsbeziehungen ein.

La numérisation croissante et la croissance rapide de la « digital economy » exigent une infrastructure informatique toujours plus performante. En plus des modèles commerciaux numériques presque « traditionnels » des commerçants en ligne et des plate-formes de « sharing economy », la création de valeur générée au sein de l'espace virtuel lui-même est en augmentation. En font partie, outre les plate-formes de streaming et les « massively multiplayer online games », les domaines de la réalité « augmented » et de la « virtual reality », qui nécessitent des calculs poussés. La question de savoir si et dans quelles conditions les systèmes de serveurs correspondants constituent des établissements stables du point de vue des impôts directs et de la TVA se pose donc de plus en plus dans la pratique du conseil. Le présent article examine la qualité d'établissement stable des serveurs dans le contexte national et international et aborde les questions de la délimitation des bénéfices et du capital ainsi que des rapports de prestations correspondants en matière de TVA.

Inhalt

1	Einleitung	165	3.3	Mehrwertsteuerliche Aspekte	173
2	Technischer Hintergrund	166	3.3.1	Vorliegen einer Betriebsstätte für Zwecke der Mehrwertsteuer	173
3	Server-Betriebsstätte im internationalen Verhältnis	166	3.3.2	Subjektive Steuerpflicht	174
3.1	Vorliegen einer Betriebsstätte	166	3.3.3	Leistungsverhältnisse zwischen Stammhaus und Server-Betriebsstätte	174
3.1.1	Übersicht über die relevanten Betriebsstättenvoraussetzungen	166	3.3.4	Verzicht auf die Anmeldung als steuerpflichtige Person analog Art. 121a MWSTV?	175
3.1.2	Geschäftseinrichtung	167	3.4	Fazit	175
3.1.3	Dauerhaftigkeit	167	4	Server-Betriebsstätte im interkantonalen Verhältnis	176
3.1.4	Verfügbarmacht	168	4.1	Übersicht	176
3.1.4.1	Voraussetzung im Allgemeinen	168	4.2	Körperliche Anlagen oder Einrichtungen	176
3.1.4.2	Physische vs. virtuelle Verfügbarmacht?	168	4.3	Dauerhaftigkeit	176
3.1.4.3	Verfügbarmacht im Zusammenhang mit Servern	169	4.4	Verfügbarmacht	176
3.1.5	Unternehmenstätigkeit	170	4.5	Quantitativ und qualitativ wesentlicher Teil des Geschäftsbetriebes	177
3.1.5.1	Grundlagen	170	5	Schlussfazit	177
3.1.5.2	Bedarf es einer menschlichen Tätigkeit?	170		Literatur	177
3.1.6	Qualifizierende Tätigkeit	171		Materialien	178
3.1.6.1	Voraussetzung im Allgemeinen	171			
3.1.6.2	Genereller Ausschluss von Server-Betriebsstätten in Art. 5 Abs. 4 OECD-MA?	172			
3.1.6.3	Künstliche Fragmentierung von Tätigkeiten	172			
3.2	Gewinnabgrenzung der Betriebsstätte	173			
3.2.1	Grundlagen	173			
3.2.2	Abgrenzung von Gewinn und Kapital bei Server-Betriebsstätten	173			

1 Einleitung

Die Frage, ob Server Betriebsstätten darstellen, treibt die OECD und die Steuerrechtsliteratur seit mehr als zwei Jahrzehnten um. Ein erstes Interesse an der Thematik löste das Aufkommen des E-Commerce um das Jahr 2000 aus. Der Onlinehandel unterschied sich zu dieser Zeit konzeptionell indes noch nicht wesentlich vom «klassischen» Versandhandel.

In der Folge entwickelten und diversifizierte sich die E-Commerce-Anbieter: so etwa im Fall von Amazon durch die Einführung des Marketplace für Drittanbieter, die Entwicklung von Amazon Web Services (AWS) sowie die Übernahme des Online-Streamingportals Twitch.¹ Die Verbesserungen der Internetverbindungen und der Server-Infrastruktur führten alsdann unter anderem zu einem Boom der Massively Multiplayer Online Games und der Streamingplattformen.

Um die Zugriffszeiten (Latenz) und das Ausfallrisiko gering zu halten, wurden und werden eine Vielzahl von Rechenzentren gebaut. So betreibt beispielsweise der US-Anbieter Akamai für sein Content Delivery Network (CDN) weltweit etwa 325 000 Server in mehr als 135 Ju-

risdiktionen.² Entscheidend ist die geographische Lokalisierung der Server etwa beim High-Frequency Trading, für Online-Games sowie für Videokonferenzplattformen. Sodann ist gerade die Schweiz mit ihren weitläufigen Bunkeranlagen und ihrer stabilen politischen Situation ein beliebter Standort zur sicheren Speicherung von wertvollen Daten.

Zusammenfassend sind IT-Infrastruktur im Allgemeinen und Server im Besonderen das Rückgrat der sog. «digital economy»; ohne diese Mittel wären die Geschäftsmodelle von Unternehmen wie Uber, Google und Meta (ehemals Facebook) gar nicht erst möglich.

Aus *steuerlicher Sicht* stellen sich verschiedene Fragen im Zusammenhang mit Servern. Der vorliegende Beitrag beleuchtet zunächst die *direktsteuerliche Behandlung* von in der Schweiz belegenen Servern sowohl im internationalen wie auch im interkantonalen Verhältnis. Dabei steht die Frage im Vordergrund, ob und unter welchen Voraussetzungen ein Server eine Betriebsstätte begründet. Ferner wird den *mehrwertsteuerlichen Implikationen* von inländischen Server-Betriebsstätten nachgegangen.

1 Vgl. <https://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/netzwirtschaft/konkurrenz-zu-google-amazon-kauft-video-webseite-twitch-fuer-eine-milliarde-dollar-13117112.html>, besucht am 20.12.2021.

2 Vgl. <https://www.akamai.com/company/facts-figures>, besucht am 20.12.2021.

Aus der Rechtsprechung des EuGH in den Jahren 2020 und 2021

Wegleitende Urteile zur Amtshilfe, zur grenzüberschreitenden Verlustverrechnung und zur italienischen Finanztransaktionssteuer

Moritz Seiler



*Moritz Seiler, lic. iur.,
MSc (Oxon), Rechtsanwalt,
dipl. Steuerexperte,
Gerichtsschreiber in der
II. öffentlich-rechtlichen
Abteilung des Bundes-
gerichts, Lausanne*

Inhalt

1	EuGH vom 6.10.2020 (Luxemburgischer Staat I): Recht auf wirksamen Rechtsbehelf für Informationsinhaber, Steuerpflichtige und Dritte sowie voraussichtliche Erheblichkeit im EU-Amtshilfeverfahren	181
1.1	Ausgangssachverhalt	181
1.2	Entscheidungsgründe	181
1.2.1	Informationsinhaber	181
1.2.2	Steuerpflichtiger	182
1.2.3	Dritte	182
1.2.4	Voraussichtliche Erheblichkeit	182
1.3	Bemerkungen	183
2	EuGH vom 25.11.2021 (Luxemburgischer Staat II): Voraussichtliche Erheblichkeit, Gruppensuchen und Rechtmässigkeit der Busse bei Missachtung der Editionsverfügung	184
2.1	Ausgangssachverhalt	184
2.2	Entscheidungsgründe	185
2.2.1	Zulässigkeit von Gruppensuchen	185
2.2.2	Busse bei Missachtung der Editionsverfügung	186
2.3	Bemerkungen	186
3	EuGH vom 27.2.2020 (AURES Holdings): Verlustverrechnung nach Zuzug und Niederlassungs- freiheit	186
3.1	Ausgangssachverhalt	186
3.2	Entscheidungsgründe	187
3.3	Bemerkungen	188
4	EuGH vom 18.3.2021 (MK): Keine Heilung für Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit durch Option auf Besteuerung wie Gebietsansässiger	189
4.1	Ausgangssachverhalt	189
4.2	Entscheidungsgründe	189
4.3	Bemerkungen	189
5	EuGH vom 30.4.2020 (Société Générale): Finanztransaktionssteuer auf Derivaten und Kapital- verkehrsfreiheit	190
5.1	Ausgangssachverhalt	190
5.2	Entscheidungsgründe	190
5.3	Bemerkungen	190
	Literatur	192
	Materialien	192

Gesetzgebungs-Agenda 2022/2

Dr. iur. Henk Fenner*/lic. iur. Heinz Baumgartner**/lic. iur. Pascal Duss***

Inhalt

1	Bund	194	2	Kantone	197
1.1	Abschaffung der Emissionsabgabe	194	2.1	Aargau	197
1.2	Stärkung des Fremdkapitalmarkts (namentlich Reform der Verrechnungssteuer)	194	2.2	Appenzell Ausserrhoden	198
1.3	Anheben der Umsatzgrenze für die Befreiung von Vereinen von der Mehrwertsteuerpflicht	194	2.3	Basel-Landschaft	198
1.4	Revision des Stiftungsrechts	194	2.4	Genf	198
1.5	Bekämpfung von missbräuchlichen Konkursen	194	2.5	Neuenburg	199
1.6	Anpassungen bei der Leibrentenbesteuerung	194	2.6	Nidwalden	199
1.7	Einführung des Trusts im schweizerischen Recht	195	2.7	Schaffhausen	199
1.8	Revision Energiegesetz	196	2.8	Solothurn	200
1.9	Umsetzung der OECD-Mindestbesteuerung in der Schweiz	196	2.9	Thurgau	200
1.10	In der Frühjahrssession 2022 behandelte Motionen und Initiativen	197	2.10	Uri	201
			2.11	Zug	201
			2.12	Zürich	201
			3	International	201

* Amtsleiter-Stellvertreter und Leiter Rechtsabteilung des Kantonalen Steueramts St.Gallen, St.Gallen.

** Juristischer Mitarbeiter des Kantonalen Steueramts St.Gallen, St.Gallen.

*** Leiter bilaterale Steuerfragen und Doppelbesteuerung, Staatssekretariat für internationale Finanzfragen, Bern.

Impressum (Fortsetzung)

Urheber- und Verlagsrechte

Die Zeitschrift sowie alle in ihr enthaltenen einzelnen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Jede vom Urheberrechtsgesetz nicht ausdrücklich zugelassene Verwertung bedarf vorheriger schriftlicher Zustimmung des Verlags. Das gilt insbesondere für Vervielfältigung, Bearbeitung, Übersetzung, Mikroverfilmung und Einspeicherung, Verarbeitung bzw. Wiedergabe in Datenbanken oder anderen elektronischen Medien und Systemen. Fotokopien dürfen nur als Einzelkopien für den persönlichen Gebrauch hergestellt werden.

Abonnement

Ausfüllen und senden an:

IFF Institut für Finanzwissenschaft, Finanzrecht und Law and Economics
Universität St.Gallen, Varnbühlstrasse 19, CH-9000 St.Gallen

Ich abonniere/wir abonnieren das IFF Forum für Steuerrecht zum Preis von CHF 424 pro Jahr (Studierende und Steuerexperten in Ausbildung: 50 % Rabatt für Neu-Abonnemente), beginnend mit:

Ausgabe 2022/1 Ausgabe 20___/1

In diesem Preis sind der Jahresordner und die Mehrwertsteuer enthalten; Versandkosten werden mit dem effektiven Betrag in Rechnung gestellt.

Anzahl Abonnemente:

Name/Firma:

Adresse:

PLZ, Ort:

Tel.:

E-Mail:

Datum:

Unterschrift:
