

---

# **E-Commerce: Steuerliche Rahmen- bedingungen, eine Standort- bestimmung<sup>1</sup>**

**von  
Dr. iur. Daniel Lehmann,  
dipl. Steuerexperte,  
Partner Bär & Karrer,  
Zürich**

Separatdruck aus

**Steuer**Revue  
**Revue** fiscale Nr. 1/2001

# E-Commerce: Steuerliche Rahmen- bedingungen, eine Standort- bestimmung<sup>1</sup>

## I. Einführung

### 1. Übersicht

Gegenstand dieses Artikels sind einige aktuelle Steuerfragen rund ums Internet. Obschon wir uns mit der Besteuerung der virtuellen Welt befassen, sind die Probleme deswegen nicht weniger reell, sondern oft nur nicht ganz so sichtbar und transparent. So erscheinen uns viele Fragen schon alleine der oft verwirrenden Begriffe wegen als sehr komplex und unverständlich.

Um es gleich vorwegzunehmen, die Lektüre dieses Aufsatzes enthält keine Geheimnisse, wie z.B. die Konturen einer neuen «Bits and Bytes Tax»,

DANIEL LEHMANN



*Dr., dipl. Steuerexperte,  
Bär & Karrer  
Rechtsanwälte, Zürich*

vielmehr werden wir uns mit den folgenden, profan anmutenden Themenkreisen beschäftigen:

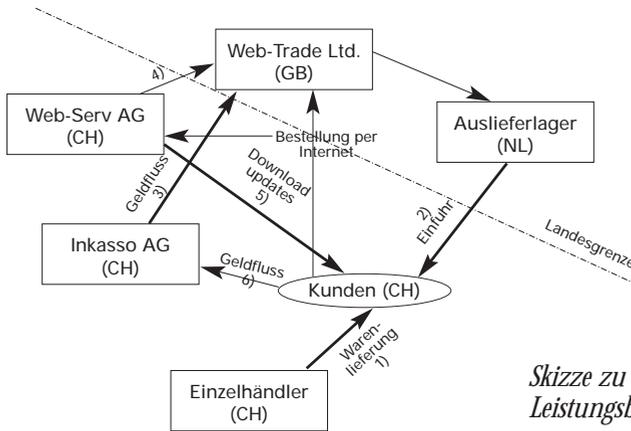
- Leistungsbeziehungen im e-commerce
- Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht
- Betriebsstättenfragen (Server, Web-Sites, Internet Service Provider)
- Lizenzgebühren
- Verrechnungspreise
- Internationale Steuerplanung
- Mehrwertsteuer

## 2. Die Leistungsbeziehungen im E-Commerce

Bevor wir uns aber den einzelnen Fragen zuwenden, möchte ich Sie anhand des folgenden Fallbeispiels in die Thematik einführen:

*Die englische Web-Trade Ltd. hat damit begonnen, diverse Konsumartikel übers Internet zu vertreiben. In Bezug auf den Schweizer Markt hat sie bisher folgendes gemacht:*

- (a) Die Konsumenten können Kosmetikprodukte übers Internet bestellen, die Lieferung der Waren erfolgt auf dem Wege des Versandhandels aus einem niederländischen Zentrallager. Die Bezahlung erfolgt aufgrund einer Rechnung, welche von einem schweizerischen Inkassobüro im Auftrag der Web-Trade Ltd. London zugestellt wird.*
- (b) Die Zahlung erfolgt an das Inkassobüro, wobei der Zahlungsverkehr entweder traditionell mit Einzahlungsscheinen oder mittels e-banking (online banking) abgewickelt wird.*
- (c) CDs können ebenfalls übers Internet bestellt werden, doch werden diese von schweizerischen Einzelhändlern geliefert.*
- (d) Computerprogramme werden übers Internet bestellt und die entsprechenden*



Skizze zu Fallbeispiel:  
Leistungsbeziehungen

CD-ROMs werden via holländische Auslieferlager an die Käufer versandt. Updates werden direkt vom Internet auf den Computer geladen, wobei die schweizerischen Käufer einen Code eingeben müssen. Für diesen Zweck mietet die Web-Trade beim Internet Service Provider Web-Serv AG in Zürich einen Server.

Das Beispiel zeigt eine Geschäftssituation, wo ein ausländisches Unternehmen in der Schweiz tätig wird, man spricht auch von «inbound-Geschäften». Die nachfolgend behandelten Themenkomplexe stellen sich in analoger Weise auch im umgekehrten Verhältnis, d.h. im Falle von schweizerischen Unternehmen, welche ihre Leis-

tungen gegenüber ausländischen Abnehmern anbieten («outbound-Geschäfte»).^2

Die Skizze (oben) zeigt einige Geschäftsbeziehungen bzw. Transaktionen auf, welche von steuerlicher Relevanz sein können:

- 1) Lieferungen von Gegenständen in der Schweiz durch Einzelhändler
- 2) Einfuhr von Gegenständen in die Schweiz
- 3) Dienstleistung des Inkassobüros gegenüber der Web-Trade Ltd.
- 4) Zurverfügungstellen eines Servers durch die Web-Serv AG an die Web-Trade Ltd.
- 5) Downloads von Computerprogrammen durch Schweizer Kunden
- 6) (Elektronischer) Zahlungsverkehr (e-banking)
- 7) Zurverfügungstellen von Datenleitungen durch Telekommunikationsunternehmen (nicht abgebildet auf der Skizze)

Für das bessere Verständnis der verschiedenen Leistungsbeziehungen ist es nützlich, die beiden folgenden Grundtypen von e-commerce zu unterscheiden:<sup>3</sup>

### Indirekter e-commerce

Das Internet dient hier als Mittel zur Darstellung von Produkten und Dienstleistungen, die auf dem konventionellen Weg erbracht werden.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> Dieser Aufsatz entspricht in wesentlichen Teilen dem Referat «Steuerrechtliche Fragen zum E-Commerce», welches der Autor dieses Referates anlässlich des Kammer-Seminars vom 15. November 2000 im Hotel Zürich Airport Hilton gehalten hatte.

<sup>2</sup> Zur Einteilung in inbound- und outbound-Geschäfte vgl. Hutter Helga/ Schmidt Jürgen, Aktueller Überblick zum Thema e-commerce, in ISr 21/2000, S. 650.

<sup>3</sup> Vgl. zur entsprechenden Einteilung in direkten und indirekten e-commerce Oberson Xavier, Le commerce électronique et la TVA, in ST 9/99, S. 851.

<sup>4</sup> «bricks and mortar products»

### Direkter e-commerce

Online-Dienstleistungen (downloads), z.B. EDV-Programme, Multimedienprodukte, gewisse Bankdienstleistungen, Spiele.

Gehen wir wieder zu unserem Fallbeispiel zurück und ordnen wir die Leistungsbeziehungen nach diesem Schema ein:

Bei der ersten Gruppe von Leistungen liegt direkter e-commerce vor:

- Download von Software (5)
- Ev. Zahlungsverkehr, im Falle des e-banking (6)

Die zweite Gruppe stellt keine Online-Leistungen dar, hängen aber eng mit dem Internet zusammen:

- Zurverfügungstellen eines Servers (4)
- Zurverfügungstellen von Datenleitungen

Bei der dritten Leistungskategorie handelt es sich um traditionelle Leistungen.

- Lieferung von (körperlichen) Gegenständen, wie z.B. CDs. (1)
- Einfuhr von Gegenständen (2)
- Dienstleistungen des Inkassobüros (3)

## 3. Ottawa Taxation Framework

Nachdem wir die verschiedenen Leistungsbeziehungen des e-commerce, selbstverständlich nicht abschliessend, ein wenig geordnet haben, wenden wir uns nun den einzelnen steuerlichen Fragestellungen des e-commerce zu:

Wie bereits eingangs erwähnt wurde, existieren heute keine speziellen, nur auf das Internet anwendbaren Steuern. Ganz im Gegenteil, die traditionellen Steuerarten, insbesondere die Ertragssteuern auf den Unternehmensgewinnen, die Quellensteuern auf Lizenzgebühren sowie die Umsatzsteuer, sind auch auf den e-commerce anwendbar, wenn auch in einem anderen

Umfeld als dies bei den herkömmlichen Geschäftsbeziehungen der Fall ist.<sup>5</sup>

Es bestehen meines Wissens auch keine Pläne, dass an diesem Grundsatz fundamental etwas geändert werden sollte. Die OECD hat schon verschiedene Konferenzen zum Thema e-commerce organisiert und auch Internetdiskussionsrunden initiiert: Die Konferenz von Ottawa im Jahr 1998 und die Diskussionen um die Überarbeitung des Kommentars zum OECD Musterabkommen, insbesondere zu Art. 5 und 12 OECD-MA haben sich mit den grenzüberschreitenden Fragen des e-commerce eingehend auseinandergesetzt.

Die wichtigsten Prinzipien des sogenannten «Ottawa Taxation Framework»<sup>6</sup> wurden wie folgt definiert:

- *Neutrality*: Wettbewerbsneutralität, d.h. Online Leistungen sollen gleich besteuert werden wie die konventionellen Leistungen (offline);
- *Efficiency*: Die administrativen Bürden für die Steuerzahler und für die Steuerbehörden sollen so gering wie möglich sein;
- *Certainty and Simplicity*: Die Besteuerungsprinzipien sollen klar und einfach sein, d.h. die Rechtssicherheit muss gewährleistet sein;
- *Effectiveness and Fairness*: Die Steuersysteme haben sicherzustellen, dass die richtigen Steuerbeträge zur richtigen Zeit erhoben werden und dass das Steuerumgehungspotenzial möglichst gering sein sollte, wobei aber die entsprechenden staatlichen Massnahmen verhältnismässig sein sollen, d.h. in einem vernünftigen Verhältnis zum Risiko des Staates stehen, Einnahmehausfälle zu erleiden.
- *Flexibility*: Die Steuersysteme sollten so flexibel und dynamisch angelegt sein, dass sie sicherstellen, dass sie mit den technologischen und wirtschaftlichen Entwicklungen Schritt halten können.

An dieser Stelle darf bestimmt die ketzerische Frage in den Raum gestellt werden, ob die er-

währten Prinzipien des Ottawa Taxation Framework im Grunde nicht für jede Art von Steuergesetzgebung gelten sollten und nicht nur für den Bereich des e-commerce.

Im Anschluss an die Konferenz von Ottawa wurden im Januar 1999 für die Dauer von zwei Jahren fünf Technical Advisory Groups (TAG) beauftragt, Entscheidungsgrundlagen und Ideen für den Steuerausschuss der OECD zu erarbeiten. Dabei wurden die folgenden TAG gebildet:

- 1) TAG on Technology;
- 2) TAG on Professional Data Assessment;
- 3) TAG on Consumption Taxes;
- 4) TAG on Monitoring the Applications of existing Treaty Norms for the Taxation of Business Profits;
- 5) TAG on Treaty Characterization of Electronic Commerce Payments.

<sup>5</sup> Vgl. Bericht des OECD-Committee on Fiscal Affairs vom Juni 2000, Electronic Commerce, Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions, S. 1.

<sup>6</sup> Grundlage für die Konferenz von Ottawa vom 8. 10. 1998 bildete das Discussion Paper des OECD Committees on Fiscal Affairs vom 17. September 1998 mit dem Titel «Electronic Commerce: A Discussion Paper on Taxation Issues», online im Internet: [http://www.oecd.org/daf/fa/e\\_com/discusse.pdf](http://www.oecd.org/daf/fa/e_com/discusse.pdf) (2.8.2000). Vgl. auch das im Juni 2000 veröffentlichte Papier der OECD «Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions».

<sup>7</sup> Sogenannte «tie-break clause» gibt bei Vorliegen einer Doppelansässigkeit dem «effective place of management» den Vorrang.

<sup>8</sup> Vgl. zur beschränkten Steuerpflicht auch Oberson Xavier/ Piaget Lorenzo, Commerce électronique et fiscalité: évolution ou révolution?, in ASA 67 (1998/99), S. 365 ff.

## II. Steuerpflicht: persönliche und wirtschaftliche Anknüpfung

### 1. Persönliche Anknüpfung (unbeschränkte Steuerpflicht)

Juristische Personen unterliegen gemäss Art. 50 DBG in der Schweiz der Gewinnbesteuerung, wenn sie ihren Sitz oder die tatsächliche Verwaltung in der Schweiz haben. Diese Bestimmung stimmt mit Art. 4 Abs. 1 OECD-MA überein, wonach sich die Ansässigkeit einer Gesellschaft am Sitz oder am Ort der Geschäftsleitung der Gesellschaft befindet. Im Zweifelsfall ist der Ort der Geschäftsleitung massgebend.<sup>7</sup> Der Ort der Ansässigkeit ist insbesondere für die Frage der Abkommensberechtigung von Bedeutung, da grundsätzlich nur in einem der beiden Vertragsstaaten ansässige Unternehmen ein Abkommen in Anspruch nehmen können. Die persönliche Anknüpfung aufgrund der Ansässigkeit führt im Staat der Ansässigkeit zur unbeschränkten Steuerpflicht. Ebenfalls haben grundsätzlich nur ansässige Unternehmen auf Gewinnausschüttungen eine Quellensteuer zu entrichten. In der Schweiz ist dies die Verrechnungssteuer, welche gemäss Art. 4 Abs. 1 VStG nur Inländer der Verrechnungssteuerpflicht unterstellt.

### 2. Wirtschaftliche Anknüpfung<sup>8</sup> (beschränkte Steuerpflicht)

#### 2.1 Betriebsstätte / Feste Einrichtung

Wenn keine persönliche Anknüpfung vorhanden ist, stellt sich die Frage nach der wirtschaftlichen

Anknüpfung, d.h. ob die ausländische Gesellschaft in der Schweiz eine Betriebsstätte im Sinne von Art. 51 Abs. 1 lit. b DBG unterhält. Die Begriffselemente von Art. 51 Abs. 2 DBG sind im Wesentlichen deckungsgleich mit der in Art. 5 OECD-Musterabkommen vorgesehenen Definition. Die von der Schweiz abgeschlossenen DBAs enthalten grundsätzlich gleichlautende Definitionen.

Auf internationaler Ebene hatte eine Arbeitsgruppe der OECD einen Vorschlag zur Aktualisierung des Abkommenskommentars veröffentlicht, welcher den Erscheinungsformen des e-commerce gerechter werden soll. Interessierte Kreise wurden per Internet eingeladen, ihre Meinung zum Vorschlag der Arbeitsgruppe zu unterbreiten.<sup>9</sup> Aufgrund der eingegangenen Meinungsäusserungen erstellte die Arbeitsgruppe einen revidierten Kommentierungsvorschlag, welcher ebenfalls im Internet publiziert wurde. Der definitive Text ist noch ausstehend.<sup>10</sup>

Stellen ein Internet-Server<sup>11</sup> oder eine Web-Site eine Betriebsstätte dar, bzw. wird ein Internet Service Provider zum abhängigen Agenten und führt dies daher zur beschränkten Steuerpflicht? Der Begriff der Betriebsstätte enthält im Wesentlichen die folgenden Begriffselemente:

Feste Einrichtung (2.1.1)

Zeitlicher Aspekt (2.1.2)

Menschlicher Arbeitseinsatz (2.1.3)

Ausschluss von Vorbereitungs- und Hilfstätigkeiten (2.1.4)

2.1.1 Feste Einrichtung:

Maschinen oder Apparate/Automaten (Server)  
Feste Einrichtungen sind Maschinen oder EDV-Ausrüstungsgegenstände, z.B. ein Server. Dagegen werden nicht als feste Einrichtung betrachtet Computerprogramme oder Datenbanken. Allerdings muss ein Server örtlich fixiert sein und einen ausreichenden Grad an Selbständigkeit aufweisen. Dies ist sicher nicht der Fall bei

sogenannten Mirror-Servern, welche nur gespiegelte, mit dem Original identische Daten enthalten, um so die Datenwege zu verkürzen. Entscheidend ist zudem, dass der Unternehmer eine nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht über den Server besitzt. Dies ist allerdings in der Regel nicht der Fall, da die gespeicherten Daten regelmässig über mehrere Festplatten redundant verteilt sind. Dies führt uns zu einem interessanten deutschen Fall, welcher vom deutschen Bundesfinanzhof (BFH) entschieden wurde:<sup>12</sup> Der Bundesfinanzhof hat in seinem in Fachkreisen viel beachteten Urteil vom 17. Februar 2000 im Zusammenhang mit der Anwendung von Art. 5 Abs. 1 und Art. 15 Abs. 2 DBA D-Lux entschieden, dass aus der Übertragung von Fernsehprogrammen über Satellit gewerbliche Einkünfte erzielt werden, die nur bei Vorliegen einer inländischen Betriebsstätte in Deutschland steuerpflichtig sind. Der zum Streit mit dem Finanzamt Anlass gebende Vertrag wurde in seiner wirtschaftlichen Essenz nicht als Vertrag über die Vermietung eines Transponders (nachrichtentechnische Einrichtungen, Kanäle) sondern als Programmübertragungsvertrag qualifiziert. Das Vorliegen einer Betriebsstätte wurde vom Bundesfinanzhof verneint

2.1.2 Zeitlicher Aspekt

Eine gewisse zeitliche Mindestdauer (es heisst ja «permanent» establishment), welche auf die Beständigkeit der Betriebsstätte hinweist. In der Regel mindestens ein Jahr.

2.1.3 Menschlicher Arbeitseinsatz (kontrovers)

Diesbezüglich ist festzuhalten, dass dieses Erfordernis unter den OECD-Ländern umstritten ist. Dies haben auch die Antworten zur Vernehmlassung zur Neukommentierung von Art. 5 OECD MA deutlich gezeigt. Im Zusammenhang mit dem e-commerce sollten automatische, bzw. computergesteuerte Anlagen ohne Personal keine Betriebsstätten darstellen.

Dennoch sollte man sich bewusst sein, dass einige Länder auch bei Fehlen eines menschlichen Arbeitseinsatzes das Vorliegen einer Betriebsstätte annehmen können. Zu verweisen ist diesbezüglich auf den BFH-Entscheid vom 30. 10. 1996 (Pipeline-Urteil), bei dem der BFH davon ausging, dass der Einsatz von Personen nicht unbedingt erforderlich sei.

Wenn man den Einsatz von menschlicher Arbeit voraussetzt, stellt sich aber als nächstes die Frage, ob ein menschlicher Arbeitseinsatz am Ort der festen Einrichtung erforderlich ist, oder ob es reicht, wenn sich ein solcher von Ferne vollzieht, also beispielsweise am Hauptsitz einer Gesellschaft oder in einem Offshore-Land. Hinsichtlich dieser Fragestellung besteht ebenfalls keine Einigkeit unter den OECD-Ländern. Diese

Frage ist jedoch gerade im Zusammenhang mit Internet-Servern von grosser Bedeutung. Die Bearbeitung von Datenbanken, die auf einem Server gespeichert sind, kann fast von jedem Ort der Erde aus betrieben werden, ja sogar vom Weltall aus.

Eine weitere Kontroverse besteht darüber, ob das Erfordernis der menschlichen Arbeitskraft nur dann erfüllt ist, wenn die Arbeit durch eigene Angestellte ausgeführt wird oder auch dann, wenn beauftragte Dritte die Arbeiten ausführen.

#### 2.1.4 Ausschluss von Vorbereitungs- und Hilfstätigkeiten

Der Katalog von Ausschlusstatbeständen ist in der Praxis von zentraler Bedeutung.

Einige Beispiele von Hilfs- oder Vorbereitungs-tätigkeiten:

- Sicherstellen einer Kommunikationsverbindung – z.B. einer Telefonverbindung – zwischen Internet Service Provider und den Konsument/innen;
- Veröffentlichung von öffentlicher Werbung für Waren oder Dienstleistungen;
- Lieferung von Informationen.

#### 2.2 Betriebsstätte / Abhängiger Agent

Ist ein Internet Service Provider (ISP) ein Abhängiger Agent, welcher zu einer Vertreterbetriebsstätte des ausländischen Anbieters führt? Der ISP erbringt Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Beherbergung von Web-Sites von Unternehmungen (web-hosting).

Ein ausländisches Unternehmen, welches Leistungen übers Internet erbringt, benötigt – wie in unserem Fallbeispiel – die Dienstleistungen einer Internet Service Providers (ISP), welcher in unserem Fallbeispiel ein schweizerisches Unternehmen ist. Die ISP erbringen eine Dienstleistung, die im Wesentlichen darin besteht, die web-sites von e-commerce Anbietern zu beherbergen (sog. web-hosting). Diese Art von ISP

<sup>9</sup> Vgl. Publikation des OECD Fiscal Committees vom 3. März 2000: The application of the permanent establishment definition in the context of electronic commerce: proposed clarification of the commentary on article 5 of the OECD Model Tax Convention, Revised Draft for Comments. Der Entwurf selbst wurde im Internet unter der Adresse [http://www.oecd.org/daf/fa/material/mat\\_07.htm#material](http://www.oecd.org/daf/fa/material/mat_07.htm#material) zugänglich gemacht.

<sup>10</sup> Die kritische Würdigung der OECD-Betriebsstättendiskussion durch Steimel Frank, Seminar A: Das OECD-Musterabkommen – 2000 und darüber hinaus: Electronic Commerce und die Abkommensentwicklung in die New Economy, in IStR 16/2000, S. 490 ff. Vgl. auch die Analyse des Entwurfes zur Ergänzung des Kommentars zum OECD-Musterabkommen bei Marti Armin/ Wechner-Roth Ursula, E-Commerce – Anwendung der bestehenden Betriebsstättendefinition der OECD, in: ST 4/00, S. 344 ff.

<sup>11</sup> Vgl. zu den massgeblichen Kriterien Hutter/ Schmidt, a.a.O., S. 652 – 654.

<sup>12</sup> BFH, Urt. V. 17.2.2000, I R 130/97, abgedruckt in IStR 14/2000, S. 438 ff. Vgl. auch Kommentierung von Kessler Wolfgang, Mögliche Auswirkungen des Satelliten-Urteils auf die steuerliche Behandlung von grenz-überschreitenden Internet-Transaktionen, in: IStR 14/2000, S. 425 ff.

wird auch Zugangsanbieter bzw. Access Provider genannt. Dies im Gegensatz zu den sogenannten Inhaltsanbietern bzw. Content Providers, welche Informationen jeglicher Art online anbieten.<sup>13</sup>

In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob das ausländische Unternehmen in der Schweiz eine Betriebsstätte unter dem Titel des abhängigen Agenten im Sinne von Art. 5 Abs. 5 OECD-MA begründet.<sup>14</sup>

Die Konzeption des abhängigen Agenten bildet nicht Bestandteil des schweizerischen Betriebsstättenbegriffes, wie er in Art. 51 Abs. 2 DBG vorgesehen ist. In der Tat handelt es sich aber nach allgemeiner Auffassung nur um einen redaktionellen Unterschied zum OECD-MA. D.h., dass das Vorliegen eines abhängigen Agenten auch nach schweizerischem Steuerrecht zur Annahme einer Betriebsstätte führt.

Für die Annahme einer Betriebsstätte unter dem Titel «abhängiger Agent» müssen die folgenden Voraussetzungen erfüllt sein.

- (a) Der Agent muss eine Handlungsvollmacht des Vertretenen besitzen, die ihn dazu ermächtigt, regelmässig in der Schweiz Verträge abzuschliessen, welche das vertretene ausländische Unternehmen verpflichten.
- (b) Der Agent muss vom Vertretenen wirtschaftlich abhängig sein. Zum Beispiel: Arbeitnehmer oder andere natürliche Personen oder juristische Personen, die in einem Abhängigkeitsverhältnis zum Vertretenen stehen. Es erscheint jedoch als eher unwahrscheinlich, dass ein ISP in einer solchen Art vom ausländischen Unternehmen abhängig ist, dass dies tatsächlich zur Annahme einer Betriebsstätte im Sinne von Art. 51 Abs. 2 DBG führen könnte.

Wir können also aufgrund der Ausführungen zu den Voraussetzungen für Betriebsstätten festhalten, dass es eher selten zur Begründung einer Betriebsstätte durch einen ausländischen Internet-

Anbieter in der Schweiz kommen dürfte, da die einschlägigen Kriterien im Regelfall kaum gegeben sind. Im umgekehrten Fall wird es auch selten zu einer beschränkten Steuerpflicht von schweizerischen Unternehmen im Ausland kommen. Wie aber bereits erwähnt, setzen andere Länder die Schwelle für die Annahme einer Betriebsstätte teilweise tiefer an, weshalb dennoch Vorsicht geboten ist. In der Praxis gilt es auch zu beachten, dass die Registrierung als Mehrwertsteuerpflichtiges Unternehmen die Schwelle nochmals herabsetzt, obschon die Umsatzsteuerpflicht anerkanntermassen kein Begriffselement ist. Eine Registrierung bringt aber Steuerbehörden oft erst dazu, die Betriebsstättenfrage anhand von Fragebogen abzuklären.

### 2.3 Steuerauscheidung

Ausgangslage für die Steuerauscheidung ist die Betriebsstättenbuchhaltung. Art. 7 Abs. 2 OECD-MA sieht vor, dass die Geschäftsbeziehungen zwischen dem Hauptsitz einer Gesellschaft und ihren Betriebsstätten wie unter unabhängigen Dritten zu gestalten seien, d.h. wie wenn die Betriebsstätte ein unabhängiges Unternehmen wäre. Diese sogenannte Fiktion der Selbständigkeit ist bereits bei traditionellen Geschäftsbeziehungen schwierig umzusetzen und erweist sich als noch wesentlich problematischer in Bezug auf die Welt des e-commerce. Man denke an das Betreiben eines eigenen Servers, dessen laufender Support zwar durch lokales Personal erfolgt, dessen Datenbanken jedoch im Wesentlichen vom Hauptsitz gespeist werden.

## III. Verrechnungspreise

Als Erstes kann festgestellt werden, dass der e-commerce die bereits bestehenden Verrech-

nungspreisprobleme von international tätigen Unternehmen noch weiter verschärft. Die Verrechnungspreisgesetzgebungen von vielen Ländern entwickeln sich mehr und mehr, da sich die meisten Länder einerseits mit Steuerplanungskonzepten der internationalen Unternehmen konfrontiert sehen und andererseits auf die Abwehrmassnahmen der betroffenen anderen Staaten reagieren müssen. Es ist bereits ein erbitterter Kampf um den zu verteilenden internationalen Steuerkuchen entbrannt.<sup>15</sup>

Der e-commerce bringt wegen seiner weitgehenden Unsichtbarkeit und wegen der grossen Flexibilität im Zusammenhang mit der Datenübertragung einige Spezialprobleme mit sich. Ein bestimmter Geschäftsablauf kann sich nämlich von einem Tag zum andern völlig ändern, ohne sichtbare Spuren zu hinterlassen. Denn wer sieht einem Internet-Portal so leicht an, ob es von Zürich, New York oder von den Bermuda-Inseln aus mit Daten gefüttert wird.<sup>16</sup>

Oder nehmen wir das Beispiel des weltweiten Wertschriftenhandels, des *«global trading»*.<sup>17</sup> Eine weltweit tätige Bank handelt rund um die Uhr mit Wertschriften. Wenn der Mitarbeiter in

Asien nach Hause geht, übernimmt z.B. derjenige in New York seine Arbeit. Wo werden die Gewinne nun erzielt, wenn die Daten per Satellit auf ein in Europa gelegenes Datenverarbeitungszentrum übertragen werden?

Die im Transfer Pricing äusserst wichtige Analyse von Funktionen und unternehmerischen Risiken wird daher noch wichtiger als dies bisher schon der Fall war.<sup>18</sup>

Der Grundsatz des Drittvergleichs, also das *«dealing at arm's length»*, wie er in Art. 9 OECD-MA vorgesehen ist, verlangt, dass die verschiedenen Gruppengesellschaften eines internationalen Unternehmensverbandes die Preise für ihre Geschäftsbeziehungen so festzusetzen haben, wie dies unter vergleichbaren Umständen mit unabhängigen Dritten gemacht worden wäre. Es ist offensichtlich, dass der eigentliche Drittvergleich, bei dem von einer uneingeschränkten Wettbewerbssituation ausgegangen wird, sich oft als äusserst schwierig wenn nicht unmöglich erweist. Dieser Umstand führte dazu, dass die OECD Verrechnungspreismethoden festlegte, welche auf die unterschiedlichen Geschäftsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen anwendbar sind. Im Zusammenhang mit dem e-commerce ist eine *«Steering Group on Transfer Pricing»* beauftragt worden, die e-commerce spezifischen Verrechnungspreisgrundsätze zu analysieren und entsprechende Empfehlungen abzugeben.

In den letzten Jahren haben diverse Länder, darunter die USA, Deutschland, Frankreich und Grossbritannien, aber auch lateinamerikanische Staaten wie Mexiko oder Brasilien, neue Gesetzgebungen eingeführt, die den Zweck verfolgen, Gewinnverlagerungen zwischen verbundenen Unternehmen unattraktiv zu machen bzw. wirksam zu korrigieren, falls sie dennoch auftreten. So haben beispielsweise die USA ein strenges Busenrégime und sehr weitgehende Dokumentationsanfordernisse eingeführt.

<sup>13</sup> Vgl. zu diesen Begriffen: Hutter/Schmidt, a.a.O.

<sup>14</sup> Vgl. dazu auch Steimel, a.a.O., S. 495.

<sup>15</sup> Ich verweise auf die Schwierigkeiten der schweizerischen Pharmaindustrie in Japan oder die Tendenz der Amerikaner, den Gewinn aufgrund eines weltweiten Profit-Splits aufzuteilen, ohne dabei den Grundsatz des Drittvergleichs konsequent zu beachten.

<sup>16</sup> Vgl. OECD Discussion Paper vom 17. September 1998, Transfer Pricing Issues, S. 28/29, Ziff. 53 bis 56.

<sup>17</sup> Vgl. OECD Discussion Paper, a.a.O., sowie OECD Document *«The Taxation of Global Trading Financial Instruments»*.

<sup>18</sup> Vgl. die Länderberichte USA, Kanada in: Tax Management Transfer Pricing Report ISSN 1063-2069, Vol. 8, No. 22, S. 959 f. Danach helfen die *«functional analyses»* des Transfer Pricing, die mit dem e-commerce verbundenen Unsicherheiten zu beseitigen.

Um langwierige Verwaltungs- und Gerichtsverfahren mit den Steuerbehörden und -gerichten zu vermeiden, empfiehlt es sich für international tätige Unternehmen, jederzeit über Funktions- und Risikoanalysen zu verfügen, welche die verschiedenen unternehmerischen Funktionen und Risiken den einzelnen Gruppengesellschaften zuordnen und quantifizieren. Zudem ist eine detaillierte Dokumentation erforderlich, welche alle relevanten rechtsgeschäftlichen und gesellschaftsrechtlichen Beziehungen zwischen den einzelnen Gruppengesellschaften festhält. Schliesslich hat die Dokumentation darüber Auskunft zu geben, welche Verrechnungspreismethoden für die Festlegung der Verrechnungspreise gewählt wurde.

Im Bereiche des e-commerce stellt sich wie bereits angesprochen in besonderer Weise die Frage der Vergleichbarkeit von Leistungen. Solange keine zuverlässigen Datenbanken mit sogenannten «comparables» in Bezug auf Leistungen des e-commerce erhältlich sind, muss man digitalisierte Leistungen mit den traditionell erbrachten Leistungen vergleichen. Dabei kann man leicht feststellen, dass die via e-commerce bezogenen Leistungen oft günstiger sind als die konventionellen Leistungen. Dafür gibt es zahlreiche Gründe. So können Vertriebskosten eingespart werden, wenn die Bestellungen, die Rechnungsstellung und ev. auch die Leistungen selbst via Internet erbracht werden. Zwischenhandlungsstufen und Arbeiten von back-offices werden oft ganz oder teilweise eliminiert. Ausländische Anbieter brauchen in den Zielländern oft keine eigene Infrastruktur mehr, es reicht, wenn sie in den Ländern über Aussendienstmitarbeiter mit «home offices» verfügen.

## IV. Lizenzen

Es stellt sich die Frage, ob bei einem bestimmten Herunterladen eines Programmes eine Dienstleistung oder eine Einräumung eines Urheberrechtes vorliegt. Auf Lizenzgebühren wird in einigen Ländern eine Quellensteuer erhoben, wohingegen unternehmerische Einkünfte Teil des Unternehmensgewinnes im Sinne von Art. 7 OECD-MA sind, die entweder am Hauptsitz oder am Betriebsstättenort besteuert werden.

Im Zuge der immer grösser werdenden Bedeutung von Softwarelizenzen im Zusammenhang mit dem Internet hat die OECD den Kommentar zu Art. 12 OECD-MA ergänzt.

Danach ist eine *Lizenzgebühr* das Entgelt für die Gewährung von Nutzungsrechten für Programme, wobei ohne Einräumung einer Lizenz eine Verletzung von Urheberrechten vorläge.<sup>19</sup>

*Einkünfte aus unternehmerischer Tätigkeit (commercial income)* sind dagegen ein Entgelt für das Kopieren von Programmen auf den Hard Drive oder auf das Random Access Memory des Computers des Benutzers (gilt auch für «site licences» bzw. «network licences»<sup>20</sup>).

Die OECD hat zur weiteren Klärung der Steuersituation betreffend e-commerce Transaktionen eine breit angelegte Konsultation mit der Geschäftswelt und ausserhalb der OECD befindlichen Ländern ins Leben gerufen. Das Committee on Fiscal Affairs (CFA) hat dabei eine Technical Advisory Group («TAG») on Treaty Characterization of E-Commerce «Payments» damit beauftragt, die verschiedenen Kategorien von Internet-Leistungen zu analysieren. Die Ergebnisse dieser TAG sind einem Dokument der OECD vom 1. September 2000 zu entnehmen.

## V. Internationale Steuerplanung

Bereits die Thematik der Verrechnungspreise hat uns auf die Möglichkeiten und Grenzen von Massnahmen zur internationalen Steuerplanung hingewiesen. Die Steuerbehörden nennen diese Massnahmen oft weniger wohlwollend Gewinnverlagerung oder gar Steuerflucht.

Heute bildet die internationale Steuerplanung aber anerkanntermassen einen festen Bestandteil jeder Unternehmensstrategie.<sup>21</sup> Vereinfacht gesagt, geht es darum, einen möglichst grossen Teil des Gesamtgewinnes in Ländern mit tiefer Besteuerung anfallen zu lassen. Wie wir bereits gehört haben, ist jedoch der Grundsatz des «dealing at arm's length» einzuhalten. Wir können also nicht ungehindert die Gewinne dort anfallen lassen, wo es uns steuerlich am besten passt. Unter der Annahme unangreifbarer Verrechnungspreise können daher Gewinne nur dann steuerlich wirksam verlagert werden, wenn auch Funktionen und unternehmerische Risiken übertragen werden. Am einfachsten, wenn überhaupt, lassen sich die standortunabhängigen Funktionen verlagern. Zu diesen gehören aber gerade auch und vor allem EDV-Funktio-

nen. So ist es nicht nötig, einen Server physisch von einem Land in ein anderes zu verlegen, vielmehr reicht es, die entsprechenden Daten, die sich auf einem gemieteten Server befinden, per Datenübertragung auf einen andern Server zu übertragen. Verhältnismässig leicht übertragbar sind wegen der internationalen Mobilität auch die Arbeitskräfte, wie z.B. Software-Ingenieure oder Web-Site Gestalter.

Die Schweiz bietet im Zusammenhang mit dem e-commerce ausgezeichnete steuerliche Rahmenbedingungen. Ich denke dabei vor allem an die Verwaltungsgesellschaft, wie sie in Art. 28 Abs. 3 und 4 StHG vorgesehen ist.

Nach dieser Norm, welche von allen Kantonen auf den 1.1.2001 ins kantonale Recht umzusetzen ist, werden Erträge aus ausländischer Quelle eine schweizerischen Gesellschaft dann privilegiert besteuert, wenn diese Gesellschaft lediglich eine Verwaltungstätigkeit, jedoch keine Geschäftstätigkeit in der Schweiz ausübt. Der effektive Steuersatz hängt von den tatsächlich in der Schweiz ausgeübten Funktionen der Gesellschaft ab. Mögliche Tätigkeiten wären z.B. ein internationales Kundenservicezentrum oder Datenverarbeitungsfunktionen, sofern diese nicht das Kerngeschäft des Unternehmens beinhalten. Der resultierende effektive Gesamtsteuersatz, einschliesslich direkte Bundessteuer und Staats- und Gemeindesteuern, beträgt rund 10% (auf dem Gewinn vor Steuern). Damit kann sich die Schweiz im internationalen Vergleich durchaus sehen lassen, so z.B. auch im Vergleich zu Irland.

Wie bereits mehrfach erwähnt, hängt der e-commerce weitgehend nicht von einem bestimmten Standort ab. Die standortunabhängigen Tätigkeiten eines ausländischen Unternehmens lassen sich daher, zumindest physisch, leicht in die Schweiz verlagern. Immerhin sei an dieser Stelle darauf hingewiesen, dass viele Länder eine mehr oder weniger strenge Form von Wegzugs-

<sup>19</sup> Vgl. OECD Dokument vom 29. September 1998, Revision of the Commentary on Article 12 concerning Software Payments.

<sup>20</sup> Mehrfachlizenzen für Unternehmen.

<sup>21</sup> Vgl. z.B. Gehriger Olivier, Internationale Steuerplanung mit Holdinggesellschaften, Finanzgesellschaften und Captives, in Steuer Revue Nr. 1/1999, Seite 3 ff oder Lehmann Daniel/Arzethauser Martin, Bausteine einer steuereffektiven internationalen Konzernstruktur, Steuer Revue Nr. 6/1997, S. 241 ff sowie die aufgeführten Literaturhinweise zur internationalen Steuerplanung.

besteuerung kennen, welche die Freude über die künftigen Steuerersparnisse spürbar dämpfen kann.

Immer häufiger ist die Rede von Bermuda oder den Channel Islands als Basis, von der aus e-commerce steuereffektiv betrieben werden kann. In der Tat bauen einige Standorte ihre Telekommunikationsinfrastruktur deutlich aus, um den wachsenden Anforderungen des Internets bzw. der Nachfrage nach Internet-Leistungen in diesen Ländern gerecht zu werden.

Im Vergleich zur schweizerischen Verwaltungsgesellschaft können vor allem die folgenden Vor- und Nachteile erwähnt werden:

Offshore-Länder sind Tax Havens, also Steuerparadiese, ohne Ertrags- und Quellensteuern. Da kann die Schweiz mit der Verwaltungsgesellschaft und vor allem mit ihrer 35%-igen Verrechnungssteuer auf Ausschüttungen nicht mithalten.

Dafür verfügt die Schweiz im Gegensatz zu den Steuerparadiesen über ein ausgedehntes Netz von Doppelbesteuerungsabkommen und befindet sich auf den diversen schwarzen Listen an weniger exponierter Stelle bzw. erscheint überhaupt nicht auf diesen. Ich verweise dabei z.B. auf die im Rahmen der OECD geführte Diskussion rund um die sogenannte «harmful tax competition» (schädlicher Steuerwettbewerb). Die Schweiz gerät aber weniger wegen ihrer tiefen Steuersätze als wegen der mangelnden Bereitschaft zur Erteilung von Auskünften im Zusammenhang mit Fiskaldelikten unter Beschuss.

Gesellschaften in Niedrigsteuerländern oder in Steueroasen geraten im übrigen unter verschiedenen Titeln unter Druck:

- Immer mehr Länder haben CFC-Legislations eingeführt, also Gesetze, welche es dem Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft erlaubt, unter gewissen Voraussetzungen Einkünfte von ausländischen Tochtergesellschaften be-

reits vor Ausschüttung einer Dividende zu besteuern. Dazu gehört auch das berüchtigte deutsche Aussensteuergesetz mit seiner Hinzurechnungsbesteuerung.

- Bei geringer oder mangelnder unternehmerischer Substanz in den Niedrigsteuerländern wird von Seiten der Steuerbehörden oft vorgebracht, dass der effektive Sitz der Gesellschaft (effective place of management) sich im Hochsteuerland befinde.
- Im Falle von Verrechnungspreiskonflikten geniessen Offshore-Gesellschaften überhaupt keinen Schutz gegen Verrechnungspreiskorrekturen, aber auch schweizerische Gesellschaften sehen sich in der Praxis ohne effektiven Abkommensschutz. Verständigungsverfahren mit wirtschaftlich starken Ländern wie USA, Japan oder Deutschland haben oft wenig Aussicht auf Erfolg.

## VI. Mehrwertsteuer

### 1. Mehrwertsteuerregelungen der Schweiz<sup>22</sup>

#### 1.1 Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland

Wir beginnen unsere Mehrwertsteueranalyse mit dem Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland. Erinnern wir uns daran, dass gemäss Art. 18 MWSTV bzw. Art. 21 MWSTG steuerpflichtig ist, wer im Jahr für mehr als CHF 10 000 Dienstleistungen aus dem Ausland bezieht. Denken wir an die Tausenden von Konsument/innen aber auch Unternehmen, welche heute bereits downloads von Programmen vornehmen und die Grenze von CHF 10 000 pro Jahr nicht erreichen. Immer wichtiger wird der Bezug von Musik vom Internet. Wer im Laden eine CD

kauft, entrichtet mit dem Kaufpreis die Mehrwertsteuer von derzeit 7.5%. Wer die Musik herunterlädt, geht hingegen steuerfrei aus. Nutzniesser solcher Wettbewerbsverzerrungen sind zunächst einmal die Bezüger von online-Leistungen. Einen Vorteil haben aber insbesondere ausländische Anbieter von online-Dienstleistungen, welche in der Schweiz keiner subjektiven Steuerpflicht unterliegen, es sei denn, dass sie in der Schweiz eine Betriebsstätte begründen, was, wie bereits gezeigt wurde, eher selten der Fall sein dürfte bei digitalisierten Dienstleistungen. Die mehrwertsteuerliche Betriebsstättendefinition entspricht im Wesentlichen der direkt-steuerlichen. Gemäss Ziff. 4.1.2 der 30. Branchenbroschüre wird festgehalten, dass z.B. Vermittlungsanlagen für die Erbringung von Telekommunikationsdienstleistungen als Betriebsstätten gelten.

In den Sitzstaaten der ausländischen Leistungsanbieter werden die Dienstleistungen von der Umsatzsteuer befreit, da der Ort des Umsatzes als im Ausland gelegen definiert wird.

## 1.2 Branchenbroschüre für Telekommunikationsunternehmen

Wenden wir uns nun einzelnen Dienstleistungen im Zusammenhang mit dem Internet zu.

Die ESTV veröffentlichte im Juni 1998 eine Branchenbroschüre für Telekommunikationsunternehmen. Diese immerhin 40 Seiten starke Broschüre befasst sich mit der mehrwertsteuerlichen Behandlung von Leistungen der Telekommunikationsunternehmen (TKU). U. a. nimmt die Broschüre auch Bezug auf internet-spezifische Leistungen.

### 1.2.1 Leistungen der Telekommunikationsunternehmen gegenüber ihren Abonnenten

#### 1.2.2 Leistungen des Internet Service Providers 1.2.3 Leistungen des Telekommunikationsunternehmens an die ISP

- #### 1.2.4 Leistungen des Betreibers einer Web-Site:
- Zurverfügungstellen von Informationen
  - Zurverfügungstellen von Speicherkapazitäten
  - Werbeleistungen für Dritte
  - Benützung des Computers eines Dritten übers Internet
  - Datenverarbeitung

#### 1.2.1 Leistungen der TKU gegenüber ihren Abonnenten (Ziff. 6.12.1)

Die Leistungen der TKU gegenüber dem Internet-Teilnehmer, d.h. dem Abonnenten der TKU, umfasst das Übertragen der vom Teilnehmer versandten Daten vom Privatanschluss (z.B. Telefonanschluss oder Steckdose) zum Server bzw. der für den Teilnehmer bestimmten Daten vom Server zum Privatanschluss. Im Falle eines fixen Anschlusses liegt bei der TKU eine sogenannte Leistung des Fernmeldewesens an ihren Abonnenten vor, was sich nach Ziff. 6.3.1 der Branchenbroschüre richtet. Leistungen des Fernmeldewesens werden nach Massgabe des Verbindungsaufbaus besteuert. Erfolgt dieser im Inland, unterliegt die von einer inländischen TKU erbrachte Leistung des Fernmeldewesens auch dann der Mehrwertsteuer, wenn der Abonnent seinen Geschäfts- oder Wohnsitz im Ausland hat. Wenn die Daten nicht über einen fixen Anschluss versendet bzw. empfangen werden, so richtet sich die Besteuerung der TKU nach Ziff. 6.3.2 der Branchenbroschüre, welche die sogenannten Telekommunikationsdienstleistungen regelt. Bei der Mobiltelefonie richtet sich die Besteuerung nach Massgabe des Wohn- bzw. Geschäftssitzes des Abonnenten. Dies gilt im übrigen auch für die Roaming-Leistungen von Fremdnetzbetreibern.

<sup>22</sup> Vgl. zu den Mehrwertsteuerfragen auch Oberson Xavier, *Le commerce électronique et la TVA*, ST, 9/99, S. 851 ff.

### 1.2.2 Leistungen

des Internet Service Providers (Ziff. 6.12.2)

Die vom ISP erbrachte Leistung besteht in der Gewährung des Netzzugangs an den Internet-Teilnehmer und in der Übertragung von Daten vom Server zu einem andern Provider.

Die umsatzsteuerliche Behandlung dieser Leistungen richtet sich ebenfalls nach den allgemeinen Regeln für Dienstleistungen, d.h. massgebend ist auch hier der Geschäfts- oder Wohnsitz des Internet-Teilnehmers. Ich verweise noch auf die in Ziff. 5.4.2 der Branchenbrochure erwähnten, als relativ streng zu bezeichnenden Nachweispflichten für ins Ausland erbrachte Telekommunikationsdienstleistungen. So werden Angaben über die Art und Nutzung der erbrachten Dienstleistungen verlangt.

### 1.2.3 Leistungen des TKU an die ISP

Die Übertragung von Daten vom Server zur Interkonnektion zu einem Telekommunikationsnetz einer andern TKU qualifiziert sich als Telekommunikationsdienstleistung, deren mehrwertsteuerliche Behandlung bereits behandelt wurde.

### 1.2.4 Leistungen des Betreibers einer Homepage bzw. Web-Site

(a) Überlassen von Informationen

Ein Betreiber einer Homepage, der darauf Dokumente, Programme, etc. anbietet, welche vom Internet-Teilnehmer bezogen werden können (download), erbringt eine Informationsdienstleistung, welche der Mehrwertsteuer unterliegt, sofern der Internet-Teilnehmer seinen Sitz im Inland hat. Für inländische Anbieter von solchen Leistungen ist von Bedeutung, dass die Gut-schriftsanzeigen der Kreditkartenorganisationen keinen ausreichenden Nachweis für ins Ausland erbrachte Dienstleistungen darstellen.

(b) Zurverfügungstellen von Speicherplatz  
(Gastrecht auf Servern, web-hosting)

Diese Dienstleistung wird wie die Überlassung von Informationen behandelt und nicht etwa als Vermietung einer beweglichen Sache, welche nach schweizerischem Verständnis eine Lieferung darstellen würde. Es ist interessant und gleichzeitig erfreulich zu sehen, wie diesbezüglich die umsatzsteuerliche Behandlung mit der direktsteuerlichen Qualifikation übereinstimmen. Ich verweise auf das deutsche Satellitenurteil.

(c) Werbeleistungen für Dritte

Auch hier ist auf die Überlassung von Informationen hinzuweisen.

(d) Benutzung eines Computers eines Dritten übers Internet (Datenverarbeitungsanlagen)

Dieser Vorgang gilt als Datenverarbeitungsdienstleistung, welche ebenfalls wie die Überlassung von Informationen behandelt wird.

(e) Telefonie übers Internet

Die Leistungen des Providers qualifizieren sich auch dann als Telekommunikationsdienstleistungen wenn es sich beim Privatanschluss des Internet-Teilnehmers um einen fixen Anschluss handelt.

## 2. Entwicklung bei der EU (Harmonisierung der indirekten Steuern und e-commerce)

Die Richtlinie 1999/59/EG des Rates vom 17. Juni 1999 hat die Änderung der bisher geltenden Mehrwertsteuerregelung für Telekommunikationsdienstleistungen nach Artikel 9 der sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Um-

satzsteuer zum Gegenstand. Ziel der geänderten Richtlinie ist es, Wettbewerbsverzerrungen im Binnenmarkt zu beseitigen und harmonisierte Regelungen in diesem Bereich einzuführen.

Es sollten insbesondere Massnahmen getroffen werden, die darauf abzielen, dass Telekommunikationsdienstleistungen, die von in der Gemeinschaft ansässigen Kunden in Anspruch genommen werden, auch in der Gemeinschaft besteuert werden. Um dieses Ziel zu erreichen, sollten die Telekommunikationsdienstleistungen, die an in der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige oder an in Drittländern ansässige Empfänger erbracht werden, grundsätzlich am Ort des Leistungsempfängers besteuert werden. Damit Telekommunikationsdienstleistungen (TKDL), die von in Drittländern ansässigen Steuerpflichtigen an in der Gemeinschaft ansässige Nichtsteuerpflichtige erbracht und in der Gemeinschaft tatsächlich genutzt oder ausgewertet werden, einheitlich besteuert werden, sollten die Mitgliedstaaten von der Möglichkeit der sogenannten Ortsverlagerung nach Artikel 9 Abs. 3 lit. b) der RL 77/388/EWG Gebrauch machen. Für entsprechende TKDL an andere Empfänger in der Gemeinschaft kann jedoch die RL unverändert bleiben.

Die neue Regelung zur Bestimmung des Ortes von TKDL sollte jedoch nicht dazu führen, dass sich ausländische Steuerpflichtige in einem anderen Staat zu steuerlichen Zwecken erfassen lassen müssen. Dies wird erreicht, indem der

Leistungsempfänger zwingend Steuerschuldner wird, sofern es sich bei dem Leistungsempfänger um einen Steuerpflichtigen handelt.

Ein bereits verschiedentlich in Fachzeitschriften kritisierter Richtlinienentwurf der EU betreffend elektronisch erbrachte Dienstleistungen hält fest, dass für gewisse elektronische Dienstleistungen, wie Software, Datenverarbeitung und Informationsbeschaffung eine Steuerpflicht für nicht in der EU ansässige Leistungserbringer geschaffen werden soll, sofern diese Leistungserbringer Leistungen an Nicht-Steuerpflichtige erbringen.<sup>23</sup> Dieser Entwurf hat zum Ziel, ausserhalb der EU ansässigen Unternehmen die gleichen Bedingungen aufzuerlegen, wie den EU Unternehmen, was dem ersten Grundsatz des Ottawa Taxation Framework der Wettbewerbsneutralität entspricht.

## VII. Zusammenfassung der Ergebnisse

Damit kommen wir zur Zusammenfassung der wichtigsten Ergebnisse dieses Artikels:

- Sowohl national als auch international bleiben die *traditionellen Steuerarten* bestehen. D.h., dass nach wie vor eine Ertragssteuer auf den Gewinnen, eine Umsatzsteuer auf den Umsätzen und eine Quellensteuer auf gewissen Zahlungen (Zinsen, Dividenden, Lizenzgebühren) zu entrichten sind. So bestehen insbesondere keine konkreten Pläne, internet-spezifische Steuerarten einzuführen.
- Der *Ottawa-Grundsatz der Wettbewerbsneutralität* verlangt, dass übers Internet und traditionell erbrachte Leistungen steuerlich grundsätzlich gleich zu behandeln sind. Um dieses Ziel zu erreichen, werden die bestehen-

<sup>23</sup> Vgl. Community preparatory acts, Document 500PC0349 (01), Proposal for a Regulation of the European Parliament and of the Council amending Regulation (EEC) No218/92 on administrative co-operation in the field of indirect taxation (VAT). Kritische Stellungnahme von Sanderson Christine, EU forges ahead on e-commerce, International Tax Review, September 2000, S. 51 ff bzw. von Tsang Robert, Virtual Taxes on Virtual Sales – Mission Impossible?, in: Tax Planning International e-commerce, 02/00, S. 18 f.

den Steuergesetze bzw. deren praktische Anwendung im konkreten Einzelfall an die Anforderungen des e-commerce angepasst. Wegen des Vorsprungs Nordamerikas im Bereiche des e-commerce gegenüber Europa wird der Kampf um den Grundsatz der Wettbewerbsneutralität gleichzeitig zum Gegenstand nordatlantischen Seilziehens.

- Auf der Ebene des *OECD-Musterabkommens* wird der Kommentar zu Art. 5 OECD-MA (Betriebsstättenbegriff) an die Erscheinungsformen des Internet angepasst. Der Kommentar zu Art. 12 (Lizenzen) wurde bereits revidiert.
- Ebenfalls im Rahmen der OECD prüft eine «steering group on transfer pricing» den Anpassungsbedarf in Bezug auf die *Verrechnungspreisrichtlinien*. Bereits heute kann in den Ländern eine Verschärfung der Verrechnungspreisproblematik beobachtet werden. Der Fiskus reagiert insbesondere mit geschärfter Wachsamkeit und erhöhten Dokumentationsanforderungen auf die Herausforderungen des e-commerce, um den vielfältigen Möglichkeiten zur Verlagerung von Einkünften Grenzen zu setzen.
- Dennoch bleiben diverse *Steuerplanungsmöglichkeiten*, die unter anderem im Ausnutzen des Steuergefälles zwischen den Ländern bestehen. Dabei stehen die für den e-commerce typischen, nicht standortgebun-

denen Aktivitäten im Vordergrund. Schweizerische Verwaltungsgesellschaften und u.U. Offshore-Gesellschaften in Steuerparadiesen bieten sich als attraktive Standorte an.

- Ein ganz besonderes Augenmerk ist auf die Entwicklung der *Mehrwertsteuerregelungen* zu werfen. Auf der einen Seite sind viele technische Details regelungs- bzw. definitionsbedürftig, was in der Schweiz im Rahmen der Branchenbroschüre für Telekommunikationsunternehmen bereits umgesetzt wurde. Auf der andern Seite versuchen die Staaten, allen voran die EU, dem Grundsatz der Wettbewerbsneutralität durch die Einführung einer Registrierungsspflicht für extraterritoriale Leistungsanbieter Nachachtung zu verschaffen. In diesem Bereich sind noch viele Veränderungen und Auseinandersetzungen zu erwarten.
- Generell kann festgehalten werden, dass wir uns *erst am Anfang* des e-commerce Zeitalters befinden. Wie bei allen technischen Innovationsprozessen hinken die legislativen Vorkehrungen der Staaten naturgemäss und zwangsläufig hinter den Entwicklungen her. Es ist also zu damit zu rechnen, dass uns in Zukunft auch auf gesetzgeberischer Ebene, und zwar national und international, grosse Veränderungen bevorstehen.