

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

2 Technischer Hintergrund 166

3 Server-Betriebsstätte im internationalen Verhältnis . . . 166

3.1 Vorliegen einer Betriebsstätte 166

3.1.1 Übersicht über die relevanten Betriebsstätten-
voraussetzungen 166

3.1.2 Geschäftseinrichtung 167

3.1.3 Dauerhaftigkeit 167

3.1.4 Verfügungsmacht 168

3.1.4.1 Voraussetzung im Allgemeinen 168

3.1.4.2 Physische vs. virtuelle Verfügungsmacht? 168

3.1.4.3 Verfügungsmacht im Zusammenhang mit Servern . . 169

3.1.5 Unternehmenstätigkeit 170

3.1.5.1 Grundlagen 170

3.1.5.2 Bedarf es einer menschlichen Tätigkeit?. 170

3.1.6 Qualifizierende Tätigkeit 171

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

3.3 Mehrwertsteuerliche Aspekte 173

3.3.1 Vorliegen einer Betriebsstätte für Zwecke der
Mehrwertsteuer 173

3.3.2 Subjektive Steuerpflicht 174

3.3.3 Leistungsverhältnisse zwischen Stammhaus und
Server-Betriebsstätte 174

3.3.4 Verzicht auf die Anmeldung als steuerpflichtige
Person analog Art. 121a MWSTV?. 175

3.4 Fazit 175

4 Server-Betriebsstätte im interkantonalen Verhältnis . . . 176

4.1 Übersicht 176

4.2 Körperliche Anlagen oder Einrichtungen 176

4.3 Dauerhaftigkeit 176

4.4 Verfügungsmacht 176

**4.5 Quantitativ und qualitativ wesentlicher Teil des
Geschäftsbetriebes 177**

5 Schlussfazit 177

Literatur 177

Materialien 178

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.

2 Technischer Hintergrund

Begrifflich wird in diesem Beitrag ein «Server» als eine mit dem Internet verbundene Hardware verstanden, auf welcher Applikationen für Unternehmenszwecke ausgeführt werden. Mithin wird der Begriff als *pars pro toto* für eine ganze Gattung von IT-Geräten verwendet. Serversysteme können unter anderem nach ihrer *zentralen* resp. *dezentralen* Strukturierung unterschieden werden:

Vollständig *zentral* sind beispielsweise lokale («on-premise») Server in den Räumlichkeiten von Unternehmen (bspw. Anwaltskanzleien oder Banken). Diese Ausgestaltung ist jedoch zunehmend seltener und häufig durch Datensicherheitsüberlegungen bedingt. Generell geht der Trend dahin, aus Gründen der effizienteren Nutzung der Hardware resp. der Erhöhung der Ausfallsicherheit durch Schaffung von Redundanzen mehrere zusammenschaltete Server zu verwenden. *Dezentraler* ist entsprechend etwa das «Cloud-Computing». Auch wenn es der Begriff suggerieren mag, befindet sich die entsprechende Infrastruktur nicht «in der Wolke». Anbieter wie etwa Microsoft (OneDrive), Apple (iCloud) oder Amazon (AWS) unterhalten weltweit eine Vielzahl von physischen Rechenzentren, um ihre Cloud-Dienste anbieten zu können.

Vollkommen *dezentral* ist schliesslich beispielsweise die *Distributed-Ledger-Technologie (DLT)* und ihre gegenwärtig wohl prominenteste Anwendung, die *Blockchain*. Diese zeichnet sich gerade dadurch aus, dass keine zentrale Hardware verwendet wird; die erforderliche Rechenkapazität wird durch die «Teilnehmer» im Rahmen des sogenannten Minings bereitgestellt. Lösungen, welche einen Teil der Daten verschlüsselt auf den Computern anderer User abspeichern, haben sich bislang nicht durchgesetzt.³

3 Server-Betriebsstätte im internationalen Verhältnis

3.1 Vorliegen einer Betriebsstätte

3.1.1 Übersicht über die relevanten Betriebsstättenvoraussetzungen

Die Betriebsstätte wird in Art. 5 Abs. 1 OECD-MA sowie in den entsprechenden Bestimmungen in den Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz⁴ als «feste Geschäftseinrichtung, in der die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird», definiert. In diesem Zu-

sammenhang bietet es sich an, vom *Grundtatbestand* der Betriebsstätte zu sprechen. Daneben haben sich in der Abkommenspraxis die Konzepte der *Vertreterbetriebsstätte*,⁵ der *Bau- und Montagebetriebsstätte*⁶ sowie – überwiegend im Verhältnis zu Entwicklungs- resp. Schwellenländern – der *Dienstleistungsbetriebsstätte*⁷ durchgesetzt. Für die Frage, ob ein Server eine Betriebsstätte begründet, sind diese letztgenannten drei Betriebsstättenkonzepte nicht oder nur sehr begrenzt von Bedeutung:

- Für das Vorliegen einer *Vertreterbetriebsstätte* iSv Art. 5 Abs. 5 OECD-MA bedarf es in erster Linie eines abhängigen Vertreters und damit einer «Person» iSv Art. 3 Abs. 1 lit. a OECD-MA. Darunter fallen natürliche Personen, Gesellschaften sowie andere Personenvereinigungen, die für die Besteuerung wie Rechtsträger behandelt werden. Es liegt auf der Hand, dass ein Server diese Voraussetzungen nicht erfüllt.
- Gleichermassen setzt die *Dienstleistungsbetriebsstätte* die Erbringung der Dienstleistungen durch eine natürliche Person voraus;⁸ auch hier fällt ein Server als rein mechanische Anlage ausser Betracht.
- Ein Server führt schliesslich für sich allein genommen keine *Bau- oder Montagetätigkeit* aus. Eine differenzierte Betrachtung ergäbe sich allenfalls, wenn der Server zur Steuerung von Bau- resp. Montagemaschinen verwendet würde. Die eigentliche Bau- und Montagetätigkeit würde aber auch in diesem Fall physisch von den Maschinen und nicht vom Server ausgeübt.

Dies bedeutet, dass eine Server-Betriebsstätte in der Regel einzig unter den Voraussetzungen des Grundtatbestandes in Betracht kommt. Für die Qualifikation eines Servers als Betriebsstätte müssen daher folgende fünf Kriterien erfüllt sein:

1. Vorliegen einer *Geschäftseinrichtung* (Räumlichkeiten, Einrichtungen und Anlagen).
2. «Festigkeit» der Geschäftseinrichtung, d. h., sie muss insbesondere zeitlich *auf Dauer* ausgelegt sein (*Dauerhaftigkeit*).
3. Das Unternehmen muss eine ausreichende *Verfügbarmacht* über die Geschäftseinrichtung haben.

5 Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA.

6 Art. 5 Abs. 3 OECD-MA.

7 Vgl. Art. 5 OECD-MK, Ziff. 144 ff., und Art. 5 Abs. 3 lit. b UN-MA. Vgl. zur Dienstleistungsbetriebsstätte VOGELSSANG, Der Begriff der Betriebsstätte im schweizerischen und internationalen Steuerrecht, 269 ff. und 332 f.

8 Vgl. etwa Art. 5 Abs. 4 DBA-CHN, welcher von «Angestellten» und «Personal» spricht.

3 So etwa WUALA, ein ETHZ-Spin-off, welches am 15.11.2015 seinen Betrieb einstellte (<https://wuala.com/>, besucht am 20.12.2021).

4 Vgl. etwa Art. 5 Abs. 1 DBA-D.

4. In der Geschäftseinrichtung muss eine *Tätigkeit* des Unternehmens ausgeübt werden (*Unternehmens-tätigkeit*).
5. Die ausgeübte Unternehmenstätigkeit darf nicht bloss vorbereitender oder unterstützender Natur sein (*qualifizierende Tätigkeit*).

Auf Stufe des schweizerischen unilateralen Rechts definieren Art. 4 Abs. 2 und Art. 51 Abs. 2 DBG den Begriff der Betriebsstätte im Wesentlichen in Übereinstimmung mit demjenigen in Art. 5 Abs. 1 bis 3 OECD-MA. Zu beachten ist indes, dass der Betriebsstättenbegriff des DBG nach Auffassung des Bundesgerichts keinen (impliziten) Ausschluss von Vorbereitungs- und Hilfstätigkeiten analog Art. 5 Abs. 4 OECD-MA enthält.⁹ In Sachverhalten, in denen *kein Doppelbesteuerungsabkommen* anwendbar ist, entfällt daher das fünfte der genannten Kriterien (qualifizierende Tätigkeit).

3.1.2 Geschäftseinrichtung

Eine «Geschäftseinrichtung» im Sinne des Grundtatbestandes sind Räumlichkeiten, Einrichtungen und Anlagen, die vom Unternehmen zur Ausübung seiner Geschäftstätigkeit verwendet werden.¹⁰ Mithin bedingt das Vorliegen einer Geschäftseinrichtung eine gewisse *Körperlichkeit*.¹¹

Hardware im Allgemeinen und physische Server im Besonderen erfüllen diese Voraussetzung ohne Weiteres.¹² Anders liegen die Dinge indes im Zusammenhang mit «virtuellen» Servern resp. virtualisierten Systemen. Wie bei Software im Allgemeinen fehlt diesen von vornherein die erforderliche Körperlichkeit; mithin vermögen sie – für sich allein genommen – keine Geschäftseinrichtung zu begründen.¹³ Anders als in den «klassischen» Fällen einer festen Geschäftseinrichtung ist es bei Servern sodann üblich, dass regelmässig einzelne Teile davon oder gar ganze Anlagen ersetzt resp. erweitert werden. Sofern dabei jedoch die Funktion als solche beibehalten wird, muss dies für das Vorliegen der Geschäftseinrichtung unschädlich sein.¹⁴

3.1.3 Dauerhaftigkeit

Die «Dauerhaftigkeit» der Geschäftseinrichtung im Sinne des Betriebsstättenatbestandes hat eine örtliche und eine zeitliche Komponente:

Die *örtliche Festigkeit* setzt voraus, dass die Geschäftseinrichtung eine Beziehung zu einem gewissen Punkt der Erdoberfläche resp. des Meeresbodens hat.¹⁵ Dies ist für Server regelmässig der Fall, da sie unter anderem Energie und Kühlung benötigen. Die blosse Möglichkeit, den Server zu verschieben resp. vom Boden zu trennen, genügt nicht zur Beseitigung der örtlichen Festigkeit.¹⁶ Eine Besonderheit besteht im Zusammenhang mit Rechenzentren im Meer: Gegenwärtig laufen Versuche, aus Gründen der einfacheren Kühlung «schwimmende» Rechenzentren in Gewässern zu errichten, so etwa Microsofts Projekt «Natick».¹⁷ In Analogie zu den Bohrinseln müssen auch diese Server als örtlich fest gelten, wenn sie mittels einer Verbindung zum Meeres- resp. Seegrund fest mit diesem verankert sind.¹⁸

Für die *zeitliche Festigkeit* muss die Geschäftseinrichtung für eine gewisse Dauer und damit nicht bloss vorübergehend¹⁹ für geschäftliche Zwecke genutzt werden. Die einschlägige Kommentierung der OECD nennt eine Dauer von sechs Monaten als «Richtgrösse» für die Annahme einer Betriebsstätte, wobei es sich dabei ausdrücklich um eine Beobachtung aus der Praxis der Mitgliedstaaten und nicht um eine «harte» Mindestdauer handelt.²⁰ Mithin ist auch das Kriterium der zeitlichen Festigkeit im Zusammenhang mit Servern wenig einschränkend, werden diese doch regelmässig für eine Dauer von über sechs Monaten aufgestellt resp. installiert.

Zusammenfassend ist im Zusammenhang mit Servern die örtliche wie die zeitliche Festigkeit und damit die erforderliche Dauerhaftigkeit in der Regel gegeben.

9 BGE 139 II 78, E. 3.1.2. A. M. VOGELANG, Der Begriff der Betriebsstätte im schweizerischen und internationalen Steuerrecht, 312 ff.

10 Vgl. Art. 5 OECD-MK, Ziff. 10.

11 TAPPE, Steuerliche Betriebsstätten in der «Cloud», 871 mwH; VOGELANG, Der Begriff der Betriebsstätte im schweizerischen und internationalen Steuerrecht, 71 mwH.

12 Art. 5 OECD-MK, Ziff. 123. Vgl. auch HÄCK/KORFF, Art. 5 DBA-D, Anm. 42; LOCHER, Art. 4 DBG N 46; SCHREIBER/HONOLD/JAUN, Art. 5 OECD-MA N 11.

13 Vgl. Art. 5 OECD-MK, Ziff. 123 zu Websites. Vgl. ferner etwa GÖRL/GRADL, Art. 5 OECD-MA N 53. Gleichermassen zu § 12 AO-D: TAPPE, Steuerliche Betriebsstätten in der «Cloud», 872.

14 VOGELANG, Der Begriff der Betriebsstätte im schweizerischen und internationalen Steuerrecht, 79.

15 VGer LU 28.8.2000, LGVE 2000 II Nr. 25, LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, B 5.1 Nr. 23. Vgl. auch OESTERHELT/SCHREIBER, Art. 51 DBG N 26, und VOGELANG, Der Begriff der Betriebsstätte im schweizerischen und internationalen Steuerrecht, 307, je mwH.

16 Art. 5 OECD-MK, Ziff. 125. Vgl. auch WASSERMEYER/KAESER, Art. 5 OECD-MA N 37.

17 <https://news.microsoft.com/de-de/features/project-natick-zeigt-nachhaltigkeit-von-unterwasser-rechenzentren/>, besucht am 20.12.2021.

18 WASSERMEYER/KAESER, Art. 5 OECD-MA N 37.

19 ESTV, Mitteilung vom 7.4.1988, LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, B 5.1 Nr. 11.

20 Art. 5 OECD-MK, Ziff. 28.

3.1.4 Verfügungsmacht

3.1.4.1 Voraussetzung im Allgemeinen

Als weitere Voraussetzung verlangt der Betriebsstättenbegriff das Vorliegen einer *ausreichenden Verfügungsmacht* des Unternehmens über die feste Geschäftseinrichtung. Obwohl diese Voraussetzung nicht ausdrücklich in den Musterabkommen der OECD und der UN erwähnt wird, ist sie in Lehre und Rechtsprechung im Grundsatz unbestritten.²¹ Dasselbe gilt auch in Bezug auf die schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen sowie die unilateralen Betriebsstättendefinitionen in Art. 4 Abs. 2 resp. Art. 51 Abs. 2 DBG sowie Art. 5 MWSTV.²² Im Kontrast dazu steht der Umstand, dass in der Schweiz keine Rechtsprechung oder publizierte Verwaltungspraxis zum Inhalt der erforderlichen Verfügungsmacht besteht.

Das Kriterium der Verfügungsmacht beschreibt eine *qualifizierte Beziehung* zwischen dem Unternehmen und der festen Geschäftseinrichtung im Sinne einer *faktischen Verfügungsmöglichkeit*.²³ Gegen «unten» ist sie dahingehend limitiert, dass die reine Präsenz («the mere presence», «la simple présence») nicht ausreicht.²⁴ Keine Verfügungsmacht besitzt nämlich, wer «nur Gast»²⁵ in fremden Räumlichkeiten ist.²⁶ Demgegenüber ist auch kein formaler Rechtsanspruch im Sinne von Eigentum oder eines dinglichen resp. vertraglichen Rechts zur Nutzung erforderlich.²⁷ Ein Unternehmen kann nach Auffassung der OECD selbst dann eine ausreichende Verfügungsmacht besitzen, wenn es die betreffende Geschäftseinrichtung widerrechtlich besetzt.²⁸ Es ist alsdann grundsätzlich nicht ausgeschlossen, dass dieselbe feste Geschäftseinrichtung für zwei verschiedene Unternehmen eine Betriebsstätte darstellt; die Verfügungsmacht des einen Unternehmens schliesst diejenige eines anderen nicht zwingend aus.²⁹ Entscheidend für die Beurteilung der Verfügungsmacht ist vielmehr der Grad der *Zugangs- und Nutzungsmöglichkeiten* des Unternehmens in Bezug auf die betreffende feste Geschäftseinrichtung.³⁰

3.1.4.2 Physische vs. virtuelle Verfügungsmacht?

Nach Gesagtem bedarf das Vorliegen einer ausreichenden Verfügungsmacht zunächst des *physischen Zugangs* des Unternehmens zur festen Geschäftseinrichtung. In diesem Zusammenhang unterscheiden sich Server-Sachverhalte nicht von anderen Fällen von festen Geschäftseinrichtungen. Die Herausforderung in Bezug auf IT-Hardware im Allgemeinen und Server im Besonderen ist jedoch, dass neben dem physischen Zugang auch ein *digitaler Zugriff* besteht resp. bestehen kann. Dieser ermöglicht es dem Unternehmen unter Umständen, den Server für seine Zwecke zu nutzen und etwa mit ihm Leistungen zu erbringen, ohne je physischen Zugang zur Hardware und damit der festen Geschäftseinrichtung zu haben:

Beispiel 3.1.4.2: Die X. AB mit Sitz in Oslo (Norwegen) bietet standardisierte lokale («on-premise») Back-up-Lösungen für Banken und Versicherungen an, unter anderem für solche in der Schweiz. Der Kunde erhält dabei einen Server, welchen er gegen Zugriff Dritter abgesichert in seinen Räumlichkeiten aufstellen und mit dem Internet verbinden muss. Die X. AB stellt dann dem Kunden auf dem Server Speicherplatz zur Verfügung, damit dieser Back-ups seiner Daten erstellen kann. Für die Bereitstellung des Servers erhält die X. AB eine monatliche Gebühr, welche abhängig vom durch den Kunden belegten Speicherplatz ist. Nicht belegten Speicherplatz verwendet die X. AB, um im Rahmen einer entgeltlichen «Zusatzoption» verschlüsselte Back-ups der Daten anderer Kunden zu speichern. Während der ganzen Vertragslaufzeit bleibt die X. AB Eigentümerin des Servers und steuert resp. wartet ihn aus ihrem Servicecenter in Norwegen. Reparaturen resp. der Austausch einzelner Bauteile werden durch den Kunden unter Anleitung der X. AB vorgenommen. Die Bank Z. SA mit Sitz in Genf bezieht von der X. AB im Rahmen einer solchen Back-up-Lösung einen Server, den sie bei sich in einem ehemaligen Tresorraum aufstellt.

Zunächst geht im Beispiel 3.1.4.2 die Tätigkeit der X. AB mittels des Servers als feste Geschäftseinrichtung weit über dessen blosser Vermietung hinaus. Die X. AB erzielt sodann mit dem bei der Bank Z. SA aufgestellten Server mittels der «Zusatzoption» auch Umsätze mit anderen Kunden. Demgegenüber hat die X. AB grundsätzlich keine «Verfügungsmacht» über den Server und damit die feste Geschäftseinrichtung, da sie keinen physischen Zugang dazu hat; unter Umständen weiss sie gar nicht, wo genau der Kunde die Anlage bei sich aufstellt. Die blosser vertragliche Verpflichtung des Kunden, den Server in gegen den Zugriff Dritter gesicherten Räumlichkeiten zu installieren, ist für das Kriterium der Verfügungsmacht ohne Belang.

Mithin stellt sich die Frage, ob neben der «physischen» auch das Konzept einer «virtuellen» Verfügungsmacht existiert, welche alternativ für die Begründung einer Betriebsstätte ausreichen könnte. Die OECD verneint diese Frage klar im Zusammenhang mit den im Jahr 2003 aufgenommenen Ausführungen zum «hosting» resp. «dedicated hosting»:

21 Kritisch zum Erfordernis der Verfügungsmacht freilich WASSERMEYER/KAESER, Art. 5 OECD-MA N 43.

22 Vgl. auch MWST-Branchen-Info 13 Telekommunikation und elektronische Dienstleistungen, Ziff. 4 zu Art. 5 MWSTV.

23 Vgl. BGer 28.2.2019, 2C_110/2018, E. 3.3.

24 Art. 5 OECD-MK, Ziff. 12.

25 BUCIEK, Tätigkeit in Räumen des Vertragspartners begründet keine Betriebsstätte, 703.

26 Vgl. etwa das Beispiel des Handelsreisenden («salesman») in Art. 5 OECD-MK, Ziff. 14.

27 Art. 5 OECD-MK, Ziff. 12. Vgl. auch LOCHER, Art. 4 DBG N 29.

28 Art. 5 OECD-MK, Ziff. 11.

29 Vgl. etwa WASSERMEYER/KAESER, Art. 5 OECD-MA N 43 mwH.

30 VOGELANG, Der Begriff der Betriebsstätte im schweizerischen und internationalen Steuerrecht, 103.

Beim sog. «hosting» stellt der Anbieter dem Kunden Speicherplatz und Rechenkapazität für dessen Nutzung (Ausführen von Applikationen, Bereitstellen einer Website etc.) zur Verfügung. In der Regel wird dabei dynamisch derjenige Server zugewiesen, welcher gerade ausreichend ungenutzte Ressourcen besitzt. Beim sog. «dedicated hosting» wiederum erhält der Kunde dauerhaft Zugang zu einem spezifischen Server, welcher ihm unter Umständen zur alleinigen Nutzung zur Verfügung steht. In beiden Fällen («hosting» und «dedicated hosting»)³¹ geht die OECD davon aus, dass der Kunde trotz seiner Nutzungsmöglichkeit keine ausreichende Verfügungsmacht über den Server besitzt, um durch ihn eine Betriebsstätte zu begründen.³² Die «virtuelle» Präsenz des Kunden durch seine vom Server gehostete Website resp. Software erachtet die OECD in diesem Kontext als nicht relevant.

Ähnliche Überlegungen greifen etwa auch im Zusammenhang mit *Distributed-Ledger-Technologien* (DLT). Bei diesen wird die für die Dokumentation der Transaktionen erforderliche Hardware resp. Rechenkapazität von einer Vielzahl von Teilnehmern bereitgestellt. Sofern die entsprechende Anwendung (bspw. eine Blockchain) überhaupt von einem Unternehmen im Rahmen seiner Geschäftstätigkeit «betrieben» wird, so hat es doch in keinem Fall physischen Zugriff auf die teilnehmenden Rechner. Mithin kommen diese Rechner – selbst wenn sie als feste Geschäftseinrichtungen qualifizieren würden – mangels Verfügungsmacht nicht als Betriebsstätten in Betracht.

Der Betriebsstättenbegriff *de lege lata* sieht damit keine «virtuelle» Verfügungsmacht als Alternative zur physischen vor. Es kann freilich argumentiert werden, es handle sich dabei um eine Unzulänglichkeit der herrschenden Betriebsstättendefinition, welche im Lichte der gegenwärtigen und zukünftigen technischen Möglichkeiten um die Möglichkeit einer «virtuellen» Verfügungsmacht ergänzt werden müsse. Dafür spricht denn auch, dass das Konzept der Betriebsstätte im Wesentlichen aus einer Zeit stammt, in welcher «doing business» im Regelfall einer physischen Präsenz des Unternehmens im betreffenden Staat bedurfte. Es bestehen jedoch Zweifel, dass die Einführung einer «virtuellen» Verfügungsmacht zu der von der OECD angestrebten «gerechteren» Besteuerung von Gewinnen im Marktstaat³³ führt. Sofern nicht etwa aus technischen oder regulatorischen Gründen eine geographische Nähe zum Kunden bestehen muss, ist es

dem Unternehmen weiterhin unbenommen, seine Server in einem steuergünstigen Drittstaat zu betreiben.

3.1.4.3 Verfügungsmacht im Zusammenhang mit Servern

Nach Gesagtem sind für die Frage der ausreichenden Verfügungsmacht über einen Server einzig die physischen Zugangs- resp. Nutzungsmöglichkeiten massgebend:

Beispiel 3.1.4.3(a): Gleicher Sachverhalt wie Beispiel 3.1.4.2, jedoch wird der Server nicht vom Kunden physisch gewartet, sondern von einem Techniker der X. AB. Dieser hat keinen selbstständigen Zugang (bspw. einen Schlüssel oder einen Batch) zu den Räumlichkeiten, in denen der Server aufgestellt ist. Wartungsarbeiten müssen vielmehr von der X. AB zehn Arbeitstage im Voraus angekündigt und durch Mitarbeitende des Kunden begleitet resp. beaufsichtigt werden. Der Techniker der X. AB besitzt keine Möglichkeit, Werkzeuge und Ersatzteile in den Räumlichkeiten des Kunden zu lagern.

Im Beispiel 3.1.4.3(a) hat die X. AB – anders als im vorangehenden Beispiel 3.1.4.2 – zumindest von Zeit zu Zeit im Rahmen der Wartung physischen Zugang zum Server und damit der festen Geschäftseinrichtung. Es könnte argumentiert werden, dieser Sachverhalt sei mit demjenigen des sog. «painter example»³⁴ der OECD vergleichbar, in welchem ein Maler während zwei Jahren an drei Tagen pro Woche die Wände des Bürogebäudes seines Auftraggebers anstreicht. Die OECD erblickt darin eine ausreichende Verfügungsmacht des Malers über die Räumlichkeiten. Das «painter example» ist nicht unumstritten;³⁵ so hat etwa Deutschland eine entsprechende Anmerkung im Kommentar zum Musterabkommen der OECD angebracht.³⁶ Vorliegend sind im Beispiel 3.1.4.3(a) jedoch sowohl die Zugangsmöglichkeiten der X. AB als auch die Intensität ihrer (physischen) Nutzung des Servers erheblich eingeschränkt. Mithin fehlt es an der erforderlichen Verfügungsmacht der X. AB über die feste Geschäftseinrichtung. Diese Beurteilung steht denn auch im Einklang mit den Erwägungen des deutschen Bundesfinanzhofs im sog. «NATO-Entscheid»³⁷ sowie mit der publizierten Verwaltungspraxis des österreichischen Bundesministeriums für Finanzen (BMF).³⁸

Anders liegen die Dinge in der Regel beim sog. «housing» eines Servers (auch als «colocation» resp. «server homing» bezeichnet). Dabei wird der Server des Kunden in den Räumlichkeiten des entsprechenden Anbieters installiert.³⁹ Dieser stellt in erster Linie den Platz in seinem

31 Vgl. zu den Begriffen TAPPE, Steuerliche Betriebsstätten in der «Cloud», 871.

32 Vgl. hier und im Folgenden Art. 5 OECD-MK, Ziff. 124.

33 Vgl. dazu OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Ziff. 215.

34 Art. 5 OECD-MK, Ziff. 17.

35 Kritisch etwa NITIKMAN, The Painter and the PE, 702 f.; WASSERMEYER/KAESER, Art. 5 OECD-MA N 10a.

36 Art. 5 OECD-MK, Ziff. 178.

37 BFH (Deutschland) 4.6.2008 (I R 30/07), BStBl. II 2008, 922.

38 BMF (Österreich), EAS 3090 vom 28.8.2009, EAS 3333 vom 5.8.2013 und EAS 3391 vom 5.9.2017.

39 Vgl. TAPPE, Steuerliche Betriebsstätten in der «Cloud», 871.

Rechenzentrum, die Stromversorgung, die Anbindung an das Internet sowie die Kühlung und die Sicherheitstechnik zur Verfügung. In der Praxis ist es üblich, dass sich der Kunde vom Anbieter einen eigenständigen Zugang zu den Serverräumen einräumen lässt:

Beispiel 3.1.4.3(b): Die G. AG mit Sitz in Heidelberg (Deutschland) ist eines der weltweit führenden Unternehmen im Bereich der Krebsforschung. Für die Entwicklung von Wirkstoffen benötigt sie eine speziell optimierte Serverhardware, welche sie in einem Colocation-Rechenzentrum der Z. GmbH in Brig (Kt. VS) aufstellen lässt. Die Z. GmbH ist vertraglich verpflichtet, der G. AG jederzeit Zugang zu deren Server zu ermöglichen (unter Begleitung des Sicherheitspersonals der Z. GmbH).

Im Beispiel 3.1.4.3(b) hat die G. AG einen rechtlichen Anspruch auf Zugang zum Server und damit der festen Geschäftseinrichtung. Sie kann ihn jederzeit ausüben und ist dabei – anders als die X. AB in Beispiel 3.1.4.3(a) – nicht auf blosser Wartungsarbeiten eingeschränkt. Der Umstand, dass die G. AG ihre Zugangs- und Nutzungsmöglichkeiten nur in Begleitung des Sicherheitspersonals der Z. GmbH wahrnehmen kann, muss in diesem Zusammenhang ohne Belang sein. Mithin besitzt die G. AG eine ausreichende Verfügungsmacht über den Server und damit die feste Geschäftseinrichtung in Brig.

Zusammenfassend beschränken sich damit die Fälle, in denen eine ausreichende Verfügungsmacht besteht, im Wesentlichen auf Fälle des «housing»⁴⁰ resp. des Betriebs des Servers in gemieteten Räumlichkeiten oder einem eigenen Rechenzentrum.

3.1.5 Unternehmenstätigkeit

3.1.5.1 Grundlagen

Als weitere Voraussetzung für das Vorliegen einer Betriebsstätte ist erforderlich, dass im anderen Staat eine *Unternehmenstätigkeit* durch die feste Geschäftseinrichtung ausgeübt wird.⁴¹ In der Praxis wirkt dieses Kriterium freilich wenig einschränkend; die Unternehmenstätigkeit muss einzig zumindest mittelbar dem Erreichen des Unternehmenszwecks dienen.⁴² Das Vorliegen einer Unternehmenstätigkeit iSv Art. 5 Abs. 1 OECD-MA setzt alsdann auch nicht voraus, dass die entsprechenden Einkünfte unter die Zuteilungsregel in Art. 7 OECD-MA fallen.⁴³ Es fehlt jedoch unter anderem dann an der erforderlichen Unternehmenstätigkeit, wenn ein Unternehmen einen Server einzig erstmals einrichtet, ihn dann aber

einem Dritten im Rahmen eines Mietverhältnisses zur Nutzung überlässt.⁴⁴

Eine *Besonderheit* besteht im Zusammenhang mit der Unternehmenstätigkeit etwa im Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Deutschland. So sieht Art. 24 Abs. 1 Nr. 1a DBA-D (Aktivitätsklausel) die Freistellungsmethode für Betriebsstättengewinne nur bei «aktiver Tätigkeit» vor. Eine solche liegt vor, wenn die Gewinne «nachweislich durch Herstellung, Bearbeitung, Verarbeitung oder Montage von Gegenständen, Aufsuchen und Gewinnung von Bodenschätzen, Bank- und Versicherungsgeschäfte, Handel oder Erbringung von Dienstleistungen unter Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr» erzielt werden. Der deutsche Bundesfinanzhof erblickte vor diesem Hintergrund in der schlichten Überlassung eines in der Schweiz installierten Servers zur Nutzung durch einen Dritten eine rein vermögensverwaltende und damit keine aktive Tätigkeit.⁴⁵ Entsprechend wurden die Gewinne der schweizerischen Betriebsstätte aus der Vermietung des Servers nicht freigestellt, sondern einzig die schweizerische Steuer auf die deutsche angerechnet.

3.1.5.2 Bedarf es einer menschlichen Tätigkeit?

Eine entscheidende (und umstrittene) Frage im Zusammenhang mit Servern ist diejenige, ob es für die erforderliche Unternehmenstätigkeit eines menschlichen Tätigwerdens vor Ort bedarf. Sowohl die wohl herrschende Auffassung in der Literatur⁴⁶ als auch der deutsche Bundesfinanzhof⁴⁷ sowie tendenziell die OECD⁴⁸ gehen für den abkommensrechtlichen Betriebsstättenbegriff davon aus, dass dies nicht der Fall ist; mithin können auch etwa vollautomatisch funktionierende Anlagen eine Betriebsstätte auslösen. Gleichermassen verlangt die Lehre⁴⁹ für den schweizerischen unilateralen Betriebsstättenbegriff in Art. 4 Abs. 2 und Art. 51 Abs. 2 DBG – wohl auch unter dem Einfluss der Rechtsprechung zum interkantonalen Steuerrecht⁵⁰ – kein Tätigwerden von Menschen. Die

40 Vgl. auch Art. 5 OECD-MK, Ziff. 124.

41 GÖRL/GRADL, Art. 5 OECD-MA N 54.

42 GÖRL/GRADL, Art. 5 OECD-MA N 24; HÄCK/KORFF, Art. 5 DBA-D, Anm. 27; VOGELSSANG, Der Begriff der Betriebsstätte im schweizerischen und internationalen Steuerrecht, 90 mwH.

43 Art. 5 OECD-MK, Ziff. 9.

44 Art. 5 OECD-MK, Ziff. 41.

45 BFH (Deutschland) 5.6.2002 (I R 86/01), BStBl. II 2002, 683. Vgl. auch HUBER/KAPALLE/KUBAILE, Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, 792 f.; JAKOB, Freistellungs- oder Anrechnungsmethode – Anmerkungen zu Urteilen des Bundesfinanzhofs zur sog. Aktivitätsklausel gemäss Art. 24 Abs. 1 Ziff. 1 Buchstabe a Satz 1 DBA CH-D, 220 f.

46 GÖRL/GRADL, Art. 5 OECD-MA N 54; LOCHER, Art. 4 DBG N 32 und 46; SKAAR, Erosion of the Concept of Permanent Establishment: Electronic Commerce, 190; VOGELSSANG, Der Begriff der Betriebsstätte im schweizerischen und internationalen Steuerrecht, 91; WASSERMEYER/KAESER, Art. 5 OECD-MA N 33a.

47 BFH (Deutschland) 30.10.1996 (II R 12/92), BStBl. II 1997, 12. Vgl. auch zuletzt BFH (Deutschland) 24.11.2021, I B 44/21.

48 Art. 5 OECD-MK, Ziff. 41 und 127.

49 LOCHER, Art. 4 DBG N 31.

50 Vgl. Abschn. 4.5 hinten.

*Gegenmeinung*⁵¹ zu Art. 5 Abs. 1 OECD-MA setzt demgegenüber zumindest eine minimale menschliche Tätigkeit zur Bedienung, Überwachung und Instandhaltung der Anlagen voraus.

Für das Erfordernis einer minimalen menschlichen Tätigkeit kann ins Feld geführt werden, dass eine solche in sämtlichen Beispielen in Art. 5 Abs. 2 OECD-MA implizit enthalten ist. Eine solche (zusätzliche) Voraussetzung findet jedoch im Übrigen keinen Rückhalt im Wortlaut der abkommensrechtlichen und unilateralen Betriebsstättenbegriffe, sprechen beide doch nur generisch von «Tätigkeit», «business» und «activity».⁵² Alsdann können maschinell erbrachte Tätigkeiten durchaus ein «funktionales Surrogat» zu einer menschlichen Betätigung bilden,⁵³ so etwa im automatisierten Börsenhandel (High-Frequency Trading), im Online-Gambling und bei Chatbots. Mithin muss eine Betriebsstätte auch dann ausgelöst werden können, wenn keine menschliche Tätigkeit in der festen Geschäftseinrichtung stattfindet.

Dies bedeutet freilich nicht, dass das Fehlen einer menschlichen Tätigkeit keinerlei Einfluss auf die Besteuerung einer Server-Betriebsstätte hat. Wie weiter hinten ausgeführt, sind die wesentlichen Personalfunktionen («*significant people functions*») das wichtigste Kriterium im Rahmen der internationalen Gewinnabgrenzung resp. -zurechnung, basierend auf dem Authorized OECD Approach (AOA).⁵⁴

3.1.6 Qualifizierende Tätigkeit

3.1.6.1 Voraussetzung im Allgemeinen

Nicht zuletzt aus Praktikabilitätsgründen enthalten Art. 5 Abs. 4 OECD-MA sowie die entsprechenden Regelungen in den schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen eine Aufzählung von Tätigkeiten, welche für sich allein oder in Kombination untereinander nicht zur Begründung einer Betriebsstätte führen (sog. «Negativkatalog»). Diese als *Vorbereitungs- und Hilfstätigkeiten* bezeichneten Aktivitäten werden als der eigentlichen Gewinnerzielung zu weit vorgelagert betrachtet, um eine Besteuerung im anderen Staat zu rechtfertigen.⁵⁵ Spezifisch im Zusammenhang mit E-Commerce nennt die OECD verschiedene Beispiele von Tätigkeiten, welche grundsätzlich vorbereitender resp. unterstützender Natur sind:

- Herstellen einer Kommunikationsverbindung (analog einer Telefonlinie) zwischen Anbieter und Kunden;
- Werbung für Güter und Dienstleistungen;
- Übermittlung von Informationen über einen Mirror-Server aus Sicherheits- und Effizienzgründen;
- Beschaffung von Marktdaten für das Unternehmen sowie
- Bereitstellung von Informationen.⁵⁶

Ob es sich im Einzelfall um eine Vorbereitungs- oder Hilfstätigkeit handelt, entscheidet sich in jedem Fall anhand des *Vergleichs mit der Ausrichtung des Gesamtunternehmens*:⁵⁷

Beispiel 3.1.6.1(a): Die Z. BV mit Sitz in Amsterdam (Niederlande) entwickelt und vertreibt gehobene Büromöbel. Um die Möbel potenziellen Kunden demonstrieren zu können, stellt die Z. BV einen Server mit einer Visualisierungssoftware im Showroom der Vertriebspartnerin V. AG in Zürich auf. Während der Öffnungszeiten des Showrooms sind Mitarbeiter der Z. BV anwesend, welche die Möbel virtuell in verschiedenen Umgebungen vorführen.

Im Beispiel 3.1.6.1(a) benutzt die Z. BV den Server einzig zur Visualisierung ihrer Büromöbel. Im Verhältnis zu ihrer Unternehmenstätigkeit (Entwicklung und Vertrieb von Büromöbeln) wird mit dem Server im Showroom eine blosser Hilfstätigkeit iSv Art. 5 Abs. 4 lit. a und e DBA-NL ausgeübt. Mithin würde die Z. BV selbst dann keine Betriebsstätte in Zürich begründen, wenn die übrigen Voraussetzungen erfüllt wären.

Beispiel 3.1.6.1(b): Die R. GmbH mit Sitz in Waldshut (Deutschland) ist ein Internet Service Provider (ISP) und bietet Hosting-Dienstleistungen für Private sowie KMU an. Zu diesem Zweck betreibt die R. GmbH in Lupfig (Kt. Aargau) mehrere Server, auf welchen die Websites und die E-Mail-Konten der Kunden gespeichert sind.

Im Gegensatz zum Beispiel 3.1.6.1(a) ist hier die durch die Server ausgeübte Aktivität (Webhosting) eindeutig Teil der Haupttätigkeit der R. GmbH. Mithin liegt in Beispiel 3.1.6.1(b) keine Vorbereitungs- resp. Hilfstätigkeit iSv Art. 5 Abs. 3 DBA-D vor.

Beispiel 3.1.6.1(c): Die X. Corp. mit Sitz in Montreal (Kanada) bietet «World of War Drums» an, ein Online-Computerspiel mit rund einer Million aktiven Spielern weltweit. Um die Latenz für europäische Spieler gering zu halten, stellt die X. Corp. im Rahmen eines «server housing»⁵⁸ im Rechenzentrum der Z. AG in Zürich mehrere Server mit Instanzen von «World of War Drums» auf.

Ein *Grenzfall* ist schliesslich Beispiel 3.1.6.1(c): Der Betrieb der Server ist nicht die eigentliche Haupttätigkeit der X. Corp., sondern die Entwicklung und Kommerzialisierung des Computerspiels «World of War Drums».

51 HÄCK/KORFF, Art. 5 DBA-D, Anm. 42; LAMPE, Broadening the Definition of a Permanent Establishment: the Pipeline Decision, 70; PORTNER, Betriebsstätte durch grenzüberschreitende Internet-Transaktionen?, 553 und 557.

52 VOGELSSANG, Der Begriff der Betriebsstätte im schweizerischen und internationalen Steuerrecht, 91.

53 REIMER, Die Zukunft der Dienstleistungsbetriebsstätte, 379.

54 Vgl. dazu Abschn. 3.2 hinten.

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

56 Art. 5 OECD-MK, Ziff. 128.

57 Art. 5 OECD-MK, Ziff. 59 und, spezifisch zum E-Commerce, Ziff. 129 f. Vgl. auch VOGELSSANG, Der Begriff der Betriebsstätte im schweizerischen und internationalen Steuerrecht, 171 mwH.

58 Vgl. zur Frage der ausreichenden Verfügungsmacht beim «server housing» Abschn. 3.1.4.3.

Ungeachtet dessen besteht klar ein engerer Zusammenhang zur Haupttätigkeit des Unternehmens als etwa in Beispiel 3.1.6.1(a) (Vertrieb von Büromöbeln). Dennoch rechtfertigt es sich aber auch hier, tendenziell von einer Hilfstätigkeit iSv Art. 5 Abs. 4 lit. e DBA-CDN auszugehen: Die Server in Zürich werden – wie die Mirror-Server im Beispiel der OECD⁵⁹ – primär aus Effizienzgründen beigezogen. Alsdann ist auch in Beispiel 3.1.6.1(c) der Betrieb der Server der eigentlichen Gewinnerzielung (Abschluss von Abonnements, Verkauf von Spielwährung und Lootboxen etc.) vorgelagert.

3.1.6.2 Genereller Ausschluss von Server-Betriebsstätten in Art. 5 Abs. 4 OECD-MA?

Schliesslich ist der zuletzt von GÖRL/GRADL vorgebrachte Vorschlag zu erwähnen, wonach – nicht zuletzt mit Blick auf die Probleme bei der Gewinnabgrenzung⁶⁰ – im Rahmen einer «pragmatischen Lösung» die Server-Betriebsstätten als Ausnahme in den Negativkatalog des Art. 5 Abs. 4 OECD-MA aufgenommen werden könnten.⁶¹ Begründet wird dies unter anderem damit, dass die erforderliche Intensität der Teilnahme an der Wirtschaft des Standortstaates nicht erreicht wird und keine nennenswerten Anforderungen an die örtliche Infrastruktur bestehen.⁶²

Auch wenn dieser Vorschlag aus Sicht der Praktikabilität und Erhebungseffizienz durchaus seine Vorzüge hat, steht er im Widerspruch zum Konzept der Betriebsstätte. Für das Vorliegen einer Betriebsstätte darf es nicht darauf ankommen, wie stark das Unternehmen die Infrastruktur des entsprechenden Staates in Anspruch nimmt; andernfalls wären etwa die Vertreterbetriebsstätte (Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA) sowie die Dienstleistungsbetriebsstätte (Art. 5 OECD-MK, Ziff. 144 ff., und Art. 5 Abs. 3 lit. b UN-MA) nicht gerechtfertigt. Alsdann kann keine Teilnahme am Markt verlangt werden. Eine Fabrikanlage bleibt eine Betriebsstätte, auch wenn sie gegenüber dem Markt ihres Belegenheitsstaates nicht als Anbieterin von Leistungen in Erscheinung tritt. Die Qualifikation von Servern als Betriebsstätten muss schliesslich auch im Kontext der laufenden Bestrebungen⁶³ zu einer «gerechten» Besteuerung der «digital economy» gesehen wer-

den. Letztlich gehören IT-Hardware im Allgemeinen und Server im Besonderen zu den wenigen Punkten, an denen die «digital economy» den Boden der physischen Realität berührt. Solange international kein Konsens zu neuen Betriebsstättenatbeständen⁶⁴ besteht, würde ein kategorischer Ausschluss der Server-Betriebsstätten vollends zu einer Ansässigkeitsstaatsbesteuerung der «digital economy» führen. Entsprechend ist der Vorschlag für die Aufnahme eines generellen Ausschlusses in Art. 5 Abs. 4 OECD-MA für Server-Betriebsstätten abzulehnen.

3.1.6.3 Künstliche Fragmentierung von Tätigkeiten

Im Rahmen der Arbeiten zu *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) wurde unter Action 7 («prevent the artificial avoidance of PE status») unter anderem die «Gefahr» adressiert, dass ein Unternehmen (oder eng verbundene Unternehmen) eine Haupttätigkeit künstlich auf mehrere Geschäftseinrichtungen aufteilt, um jeweils aufgrund der Anwendung des Negativkatalogs (Art. 5 Abs. 4 OECD-MA) resp. der Qualifikation als Vorbereitungs- oder Hilfstätigkeit keine Betriebsstätte zu begründen.⁶⁵ Aus diesem Grund wurde in Art. 5 OECD-MA idF von 2017 ein neuer Abs. 4.1 («anti-fragmentation rule») eingefügt sowie eine entsprechende Kommentierung aufgenommen. Ebenfalls wurde Art. 5 Abs. 4 OECD-MA idF von 2017 dahingehend ergänzt, dass die im Negativkatalog genannten Tätigkeiten auch im Einzelfall vorbereitenden resp. unterstützenden Charakter haben müssen; es handelt sich damit bei der Aufzählung in lit. a bis f des genannten Absatzes mit anderen Worten «nur» um deklaratorische Beispiele für Vorbereitungs- und Hilfstätigkeiten.⁶⁶

Sämtliche Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz folgen jedoch in Bezug auf den Negativkatalog dem Wortlaut früherer Musterabkommen. Alsdann hat die OECD in ihrer Kommentierung explizit die Weiterführung der bisherigen Konzeption (konstitutive Aufzählung in Art. 5 Abs. 4 OECD-MA) vorgesehen.⁶⁷ In Bezug auf Abs. 4.1 («anti-fragmentation rule») wiederum hat sich die Schweiz ausdrücklich vorbehalten, diese Regelung nicht in ihre Doppelbesteuerungsabkommen zu übernehmen.⁶⁸ Mithin dürfen diese Änderungen im Musterab-

59 Art. 5 OECD-MK, Ziff. 128, dritter Spiegelstrich.

60 Vgl. dazu Abschn. 3.2 unten.

61 Vgl. GÖRL/GRADL, Art. 5 OECD-MA N 56.

62 Vgl. GÖRL/GRADL, Art. 5 OECD-MA N 55 mwH. Vgl. auch REIMER, Die Zukunft der Dienstleistungsbetriebsstätte, 379; STEIMEL, Seminar A: Das OECD-Musterabkommen – 2000 und darüber hinaus, 495.

63 So etwa im Rahmen der Action 1 des BEPS-Projekts von OECD und G20, siehe OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy – 2015 Final Report.

64 Vgl. etwa der Vorschlag von HONGLER/PISTONE, Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy, 24 f., für einen neuen «PE nexus» in Art. 5 Abs. 8 OECD-MA.

65 Vgl. Art. 5 OECD-MK, Ziff. 79.

66 Vgl. Art. 5 OECD-MK, Ziff. 58. Vgl. auch VOGELSSANG, BEPS Massnahme 7 («Preventing the artificial Avoidance of PE Status»), Rz 29 ff.

67 Art. 5 OECD-MK, Ziff. 78.

68 Art. 5 OECD-MK, Ziff. 212.

kommen der OECD resp. der entsprechenden Kommentierung keinen Einfluss auf die Auslegung der bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz haben.

Hinzuweisen bleibt schliesslich darauf, dass die Aufteilung von Abläufen und Funktionen bei *stark dezentralisierten Strukturen* wie den Distributed-Ledger-Technologien oder dem Cloud-Computing gerade nicht «künstlich» zur Vermeidung von Betriebsstätten vorgenommen wird, sondern der Funktionsweise der jeweiligen Technologie geschuldet ist.

3.2 Gewinnabgrenzung der Betriebsstätte

3.2.1 Grundlagen

Die Gewinnabgrenzung für inländische Betriebsstätten erfolgt im internationalen Verhältnis *objektmissig*.⁶⁹ Aufgrund dieser Selbstständigkeitsfiktion ist der Betriebsstätte derjenige Gewinn zuzuweisen, welchen sie als eigenständiges und unabhängiges Unternehmen erzielt hätte (Art. 7 Abs. 2 OECD-MA):

- In einem *ersten Schritt* muss eine *Funktions- und Risikoanalyse* auf Basis der Selbstständigkeits- und Unabhängigkeitsfiktion vorgenommen werden.⁷⁰ Von Bedeutung ist in diesem Zusammenhang, wo die wesentlichen Personalfunktionen («*significant people functions*») ausgeübt werden. Unter anderem können Gewinne der Betriebsstätte berücksichtigt werden, welche sie im Verhältnis zu anderen Teilen des Unternehmens erzielt hätte (sog. «*dealings*»⁷¹).
- In einem *zweiten Schritt* muss die *Entschädigung* für die identifizierten Innenleistungen («*dealings*») in analoger Anwendung von Art. 9 OECD-MA und entsprechend nach drittvergleichskonformen Grundsätzen angesetzt werden, wobei auf die Methoden in den Transfer Pricing Guidelines der OECD⁷² zurückgegriffen werden kann.⁷³

3.2.2 Abgrenzung von Gewinn und Kapital bei Server-Betriebsstätten

Wie erwähnt stellt der Authorized OECD Approach (AOA) im Rahmen der Funktions- und Risikoanalyse in erster Linie auf die der Betriebsstätte zuordenbaren wesentlichen Personalfunktionen ab.⁷⁴ Basierend darauf werden die ausgeübten Funktionen, die übernommenen

Risiken und die Zuordnung von Wirtschaftsgütern sowie von Kapitalausstattung ermittelt.

Anders als bei «klassischen» Betriebsstätten (wie Geschäftsstellen und Fabrikationsanlagen) fehlt es jedoch Server-Betriebsstätten praktisch immer an «eigenem» Personal. Die Programmierung, Wartung und Verwaltung von Servern werden entweder beim Stammhaus angesiedelte Mitarbeiter übernehmen oder externe IT-Dienstleister. Ohne eigenes Personal kann die Server-Betriebsstätte aus Sicht der Gewinnabgrenzung weder Funktionen noch Risiken ausüben resp. übernehmen. Entsprechend kann ihr in der Regel kein oder nur ein kleiner Gewinn zugeordnet werden.⁷⁵ Zu berücksichtigen ist jedoch das Verhältnis der mit dem Server ausgeübten Aktivitäten zur Gesamttätigkeit des Unternehmens: Besteht diese in der Vermietung der Server an Dritte, so rechtfertigt sich allenfalls eine etwas höhere Gewinnzurechnung als bei einer Verwendung für rein unternehmensinterne Zwecke.⁷⁶

Die *Bepreisung* der «*dealings*» im zweiten Schritt wird in der Praxis häufig basierend auf der Kostenaufschlagsmethode («*cost-plus method*», CM) mit einem eher geringen Aufschlag vorgenommen. Daneben kommt etwa die Transaktionsbezogene Nettomargenmethode («*transactional net margin method*», TNMM) in Betracht, wobei als (Net) Profit Level Indicator (PLI) etwa der Return on Assets herangezogen werden kann.⁷⁷

Schliesslich werden einer Server-Betriebsstätte nach den Grundsätzen des AOA auch nur *diejenigen Aktiven* zugeordnet, welche in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der Hardware stehen.⁷⁸ Entsprechend gering fällt daher das einer Server-Betriebsstätte zurechenbare steuerbare Kapital aus.

3.3 Mehrwertsteuerliche Aspekte

3.3.1 Vorliegen einer Betriebsstätte für Zwecke der Mehrwertsteuer

Schliesslich stellt sich die Frage nach der mehrwertsteuerrechtlichen Behandlung von Betriebsstätten, welche durch den Betrieb eines Servers ausgelöst werden. In Bezug auf die Definition der Betriebsstätte in den ersten beiden Absätzen des Art. 5 MWSTV orientierte sich der Verordnungsgeber inhaltlich an Art. 5 Abs. 1 bis 3 OECD-MA. Der Negativkatalog in Abs. 3 des Art. 5

69 BGer 2.10.2019, 2C_972/2018, E. 5, und BGer 28.11.2005, 2P.140/2005, E. 4.3. Vgl. auch OESTERHELT/SCHREIBER, Art. 52 DBG N 61.

70 BRÜLISAUER, Art. 7 OECD-MA N 425 mwH.

71 BRÜLISAUER, Art. 7 OECD-MA N 450 f. mwH.

72 OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017.

73 OESTERHELT/SCHREIBER, Art. 52 DBG N 24.

74 WASSERMEYER/KAESER, Art. 5 OECD-MA N 33a.

75 OECD, 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Teil I, Ziff. 66.

76 WASSERMEYER/KAESER/KRÖNER/HILSEBEIN, Art. 7 OECD-MA N 450.

77 Vgl. UN, Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, 2017, Section B.6.3.7.1.

78 OECD, 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Teil 1, Ziff. 66.

MWSTV enthält alsdann Sachverhalte, welche entweder aufgrund ihres Vorbereitungs- resp. Hilfscharakters (lit. a und c) oder aufgrund ihrer fehlenden örtlichen Festigkeit (lit. b) keine Betriebsstätte zu begründen vermögen. Damit ist der mehrwertsteuerliche Betriebsstättenbegriff in dieser Hinsicht nicht deckungsgleich mit demjenigen in Art. 4 Abs. 2 DBG und Art. 51 Abs. 2 DBG, welcher keinen Ausschluss untergeordneter Aktivitäten wie Vorbereitungs- und Hilfstätigkeiten vorsieht. Demgegenüber kennt auch Art. 5 MWSTV keine Betriebsstätte ohne feste Geschäftseinrichtung.⁷⁹ Sodann hält die ESTV in der einschlägigen MWST-Branchen-Info 13 fest, dass es auch für eine (Server-)Betriebsstätte nach Art. 5 MWSTV einer *ausreichenden Verfügungsmacht* des Unternehmens über die feste Geschäftseinrichtung bedarf.⁸⁰

Vor diesem Hintergrund wird ein Server infolge des Gleichlaufs der Kriterien regelmässig dann für Zwecke der Mehrwertsteuer eine Betriebsstätte begründen, wenn dies auch für die direkten Steuern der Fall ist.⁸¹ Entsprechend folgt die ESTV in der Praxis für ihre mehrwertsteuerliche Qualifikation nicht selten der Beurteilung der kantonalen Steuerbehörden.

3.3.2 Subjektive Steuerpflicht

Inländische Betriebsstätten sind für Zwecke der Mehrwertsteuer ein vom ausländischen Stammhaus resp. von ausländischen Betriebsstätten separates Steuersubjekt (*Dual-Entity-Prinzip*),⁸² wobei sämtliche inländischen Betriebsstätten zusammengefasst werden.⁸³ Aufgrund dieser Selbstständigkeitsfiktion sind Leistungsverhältnisse zwischen der inländischen Betriebsstätte und dem ausländischen Stammhaus (sowie allfälligen ausländischen Betriebsstätten) möglich.⁸⁴ Für die Umsatzschwelle von CHF 100 000 (Art. 10 Abs. 2 lit. a MWSTG) werden die Umsätze sämtlicher schweizerischer Betriebsstätten eines ausländischen Unternehmens zusammengezählt.

Mithin ist für die Frage, ob eine Pflicht zur Registrierung als steuerpflichtige Person besteht, der Umsatz sämtlicher in der Schweiz gelegener Server-Betriebsstätten massgebend. Dies ist insbesondere bei *dezentralen Sys-*

temen zu beachten, bei denen jeder Server für sich allein die Umsatzschwelle nicht erreichen würde.

3.3.3 Leistungsverhältnisse zwischen Stammhaus und Server-Betriebsstätte

Eine inländische Server-Betriebsstätte wird in der Regel einzig Dienstleistungen an das ausländische Stammhaus erbringen. Gegenüber Dritten wie Kunden oder anderen Konzerngesellschaften als Leistungsempfänger tritt denn auch das Stammhaus und nicht die Server-Betriebsstätte als Leistungserbringer iSv Art. 20 Abs. 1 MWSTG auf. Dies gilt selbst im Falle des sog. «dedicated hosting», bei welchem dem Kunden ein spezifischer Server zur (alleinigen) Nutzung zur Verfügung gestellt wird. Werden die Leistungen der Server-Betriebsstätte durch das ausländische Stammhaus an Dritte (weiter-)erbracht, so liegt im letztgenannten Verhältnis wiederum eine eigenständige Leistung des Stammhauses vor (sog. Duplizierung der Leistung).

Der *Ort der Leistung* von Dienstleistungen der inländischen Server-Betriebsstätte an das ausländische Stammhaus richtet sich im Regelfall nach Art. 8 Abs. 1 MWSTG (Empfängerortsprinzip). Entsprechend unterliegen sie nicht der Mehrwertsteuer (Art. 18 Abs. 1 MWSTG e contrario). Es stellt sich aber die Frage, inwieweit in der Praxis auch etwa Dienstleistungen iSv Art. 8 Abs. 2 lit. a MWSTG in Betracht kommen, für welche das Erbringerortsprinzip gilt.

Unter Art. 8 Abs. 2 lit. a MWSTG fallen Dienstleistungen, welche «typischerweise unmittelbar gegenüber physisch anwesenden natürlichen Personen erbracht werden, auch wenn sie ausnahmsweise aus der Ferne erbracht werden [...]». Als Beispiele nennt das Gesetz etwa Heilbehandlungen sowie die Ehe-, Familien- und Lebensberatung. Das Bundesgericht hat diesbezüglich im Zusammenhang mit Online-Dating-Websites festgehalten, dass es für das Kriterium der unmittelbaren Erbringung gegenüber physisch anwesenden Personen in Art. 8 Abs. 2 lit. a MWSTG nicht auf den Inhalt der Dienstleistung ankomme, sondern auf die übliche Art und Weise der Erbringung der betreffenden Leistung.⁸⁵ Somit fallen typische Dienstleistungen von Server-Betriebsstätten in der Regel nicht unter Art. 8 Abs. 2 lit. a MWSTG, da solche Dienstleistungen regelmässig (und nicht nur ausnahmsweise) aus der Ferne erbracht werden. Dies gilt selbst dann, wenn sie wie die Online-Partnervermittlung im Falle einer «analogen» Erbringung des gleichen Leistungsinhaltes durchaus von der genannten Bestimmung erfasst werden könnten.

79 Vgl. SCHLÜCKEBIER, Art. 10 MWSTG N 142. Vgl. zur Vertreter- und Dienstleistungsbetriebsstätte auch Abschn. 3.1.1 vorne.

80 Vgl. hier und im Folgenden MWST-Branchen-Info 13 Telekommunikation und elektronische Dienstleistungen, Ziff. 4.

81 Vorbehalten aufgrund des fehlenden Ausschlusses von untergeordneten Tätigkeiten in Art. 4 Abs. 2 und Art. 51 Abs. 2 DBG müssen diejenigen Fälle sein, in denen kein Doppelbesteuerungsabkommen zur Anwendung gelangt.

82 Art. 10 Abs. 1 lit. b iVm Abs. 1^{ter} MWSTG.

83 Art. 10 Abs. 3 MWSTG und Art. 7 MWSTV.

84 WEIDMANN/BADER, Die mehrwertsteuerliche Stellung der Betriebsstätten, 821; WIEDERKEHR/ARNET, Schweizer Betriebsstätten von ausländischen Unternehmen, 764.

85 BGer 20.5.2013, 2C_1100/2012, BGE 139 II 346, E. 6.3.4 = Pra 102 (2013) Nr. 93. Vgl. auch GEIGER, Art. 8 MWSTG N 29.

Grundsätzlich werden von Server-Betriebsstätten erbrachte Dienstleistungen zum Normalsatz steuerbare Leistungen sein. Ausnahmsweise kommt jedoch auch die Erbringung von *ausgenommenen Dienstleistungen* in Betracht. Zu denken ist etwa an inländische Server-Betriebsstätten zur Abwicklung des Zahlungsverkehrs (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 lit. c MWSTG).

Dienstleistungen des ausländischen Stammhauses an eine inländische Server-Betriebsstätte (wie etwa die Bereitstellung von Software und Daten) unterliegen grundsätzlich der Bezugsteuer, entweder unmittelbar (im Falle einer Steuerpflicht, Art. 45 Abs. 2 lit. a MWSTG) oder ab einem Entgelt von CHF 10 000 (ohne Steuerpflicht, Art. 45 Abs. 2 lit. b MWSTG). Sofern die inländische Server-Betriebsstätte *nicht* für Zwecke der Mehrwertsteuer als steuerpflichtige Person registriert ist,⁸⁶ stellt sich die Frage, ob die «internen» Dienstleistungen des ausländischen Stammhauses unter die Gegen Ausnahme von Art. 10 Abs. 2 lit. b Ziff. 2 zweiter Halbsatz MWSTG iVm Art. 10 MWSTV (Telekommunikations- und elektronische Dienstleistungen)⁸⁷ fallen könnten. Als Konsequenz daraus hätte sich das ausländische Stammhaus als steuerpflichtige Person in der Schweiz zu registrieren und auf den «internen» Dienstleistungen an seine inländische Server-Betriebsstätte die Inlandsteuer abzurechnen. Dagegen spricht insbesondere die gesetzgeberische Intention hinter Art. 10 Abs. 2 lit. b Ziff. 2 MWSTG: Es sollen Dienstleistungen – wie etwa kostenpflichtig über das Internet bereitgestellte Inhalte – an Endkunden (B2C) besteuert werden, welche kaum je für CHF 10 000 jährlich solche Leistungen in Anspruch nehmen.⁸⁸ Leistungen von ausländischen Stammhäusern an nicht steuerpflichtige inländische Betriebsstätten (oder von ausländischen Betriebsstätten an nicht steuerpflichtige inländische Betriebsstätten und Stammhäuser) hatte der Gesetzgeber wohl kaum vor Augen, als er die Gegen Ausnahme in Art. 10 Abs. 2 lit. b Ziff. 2 MWSTG schuf.

3.3.4 Verzicht auf die Anmeldung als steuerpflichtige Person analog Art. 121a MWSTV?

Nach dem Gesagten werden inländische Server-Betriebsstätten auf der Ertragsseite in der Regel Umsätze aufweisen, welche nach Art. 8 Abs. 1 iVm Art. 18 Abs. 1 MWSTG e contrario nicht der Steuer unterliegen (Dienst-

leistungsexport) oder – in selteneren Fällen – die nach Art. 21 Abs. 2 MWSTG von der Steuer ausgenommen sind. Auf der Aufwandsseite stehen vorsteuerbelastete Leistungen für den Unterhalt (wie Elektrizität, Internetanbindung, Ersatzteile, Wartung durch Dritte etc.) sowie, je nach Funktion des Servers, die vom ausländischen Stammhaus erbrachten Dienstleistungen.

In der Praxis stellt sich daher nicht selten die Frage, ob zur Vermeidung des Administrationsaufwandes auch im Falle eines ausschliesslichen Dienstleistungsexportes der Verzicht auf die Anmeldung als steuerpflichtige Person analog Art. 121a MWSTV möglich sei. Die ESTV verneint dies und wendet in Bezug auf inländische Betriebsstätten die Möglichkeit des Verzichts auf die Anmeldung als steuerpflichtige Person in Art. 121a MWSTV einzig auf Fälle der Erbringung von *ausgenommenen Leistungen* an. Werden dagegen nach Art. 8 Abs. 1 iVm Art. 18 Abs. 1 MWSTG e contrario nicht der Steuer unterliegende Umsätze erzielt, so besteht bei Erreichen der Umsatzschwelle weiterhin die Pflicht zur Registrierung und zur periodischen Einreichung von Mehrwertsteuerabrechnungen. Zwar steht diese Auffassung der ESTV im Einklang mit dem Wortlaut des geltenden Art. 121a MWSTV. Aus erhebungs- und verwaltungsökonomischer Sicht macht sie jedoch wenig Sinn, zumal in der erwähnten Konstellation entweder keine Steuerschuld oder gar ein Vorsteuerüberhang resultiert. Es wäre daher *de lege ferenda* sinnvoll, die Verzichtsmöglichkeit in Art. 121a MWSTV auch auf andere Fälle ohne Steuer auf dem Umsatz auszudehnen und damit sowohl den Steuerpflichtigen als auch die Steuerbehörden vom entsprechenden Administrationsaufwand zu entlasten.

3.4 Fazit

Zusammenfassend betrachtet sind unter dem geltenden Betriebsstättenbegriff die Fälle, in denen ein Server eine *direktsteuerliche Betriebsstätte* für das entsprechende Unternehmen begründet, eher die Ausnahme als die Regel. Dies liegt zunächst daran, dass in jedem Fall eine «physische» Verfügungsmacht erforderlich ist; eine rein «virtuelle» genügt nicht. Stark einschränkend wirkt in der Praxis alsdann der Ausschluss der Vorbereitungs- und Hilfstätigkeiten in Art. 5 Abs. 4 OECD-MA sowie der Umstand, dass selbst einer bestehenden Server-Betriebsstätte in Übereinstimmung mit dem Authorized OECD Approach (AOA) kein oder nur ein geringer Gewinn zugeordnet werden kann.

Aus *mehrwertsteuerlicher Sicht* ist in der Praxis in erster Linie entscheidend, ob und welche Dienstleistungen das ausländische Stammhaus an die inländische Server-Betriebsstätte erbringt. Deren Dienstleistungen gegenüber dem ausländischen Stammhaus wiederum unterliegen in

86 Entweder infolge des Nichterreichens der Umsatzschwelle von CHF 100 000 in Art. 10 Abs. 2 lit. a MWSTG oder infolge des Verzichts auf die Anmeldung als steuerpflichtige Person in Art. 121a MWSTV.

87 Vgl. zum Begriff der Telekommunikations- und elektronischen Dienstleistungen MWST-Branchen-Info 13 Telekommunikation und elektronische Dienstleistungen, Ziff. 3.1 und 3.2.

88 Vgl. Botschaft Teilrevision des Mehrwertsteuergesetzes, 2635.

der Regel nach Art. 8 Abs. 1 iVm Art. 18 Abs. 1 MWSTG e contrario nicht der Mehrwertsteuer.

4 Server-Betriebsstätte im interkantonalen Verhältnis

4.1 Übersicht

Das Bundesgericht hat in über hundert Jahren Rechtsprechung zum interkantonalen Steuerrecht einen Betriebsstättenbegriff geformt, der noch stärker als derjenige im internationalen Verhältnis von der Vermeidung der Aufsplitterung der Steuerpflicht und von Praktikabilitätsüberlegungen geprägt ist. Die Rechtsprechung definiert eine interkantonale Betriebsstätte als «ständige körperliche Anlagen oder Einrichtungen [...], wo sich ein qualitativ und quantitativ wesentlicher Teil des technischen und kommerziellen Betriebs des Unternehmens vollzieht.»⁸⁹ Mithin müssen folgende vier Kriterien erfüllt sein:

1. Vorliegen von *körperlichen Anlagen oder Einrichtungen* (Räumlichkeiten, Einrichtungen und Anlagen).
2. «Ständiger» Charakter der körperlichen Anlagen oder Einrichtungen, d. h., sie müssen insbesondere in zeitlicher Hinsicht auf *Dauer* ausgelegt sein (*Dauerhaftigkeit*).
3. Das Unternehmen muss eine ausreichende *Verfügbarmacht* über die ständigen Anlagen oder Einrichtungen haben.
4. In den ständigen Anlagen oder Einrichtungen muss sich ein *quantitativ und qualitativ wesentlicher Teil* des Geschäftsbetriebes abspielen.

Mit dem vierten Kriterium unterscheidet sich der interkantonale Betriebsstättenbegriff von demjenigen in Art. 4 Abs. 2 und Art. 51 Abs. 2 DBG, welcher keinen Ausschluss für untergeordnete resp. unwesentliche Tätigkeiten kennt.⁹⁰

4.2 Körperliche Anlagen oder Einrichtungen

Die Ausführungen zum Kriterium der «Geschäftseinrichtung» im internationalen Verhältnis⁹¹ treffen, mutatis mutandis, auch für die «körperlichen Anlagen oder Einrichtungen» zu. Auch unter der Herrschaft des interkantonalen Betriebsstättenbegriffs erfüllen Server die Voraussetzungen der körperlichen Anlagen oder Einrichtungen.

«Virtuellen» Servern resp. virtualisierten Systemen dagegen fehlt es hier wie dort an der erforderlichen Körperlichkeit.

4.3 Dauerhaftigkeit

Die Anforderungen der bundesgerichtlichen Rechtsprechung an die Dauerhaftigkeit im Sinne einer örtlichen und vor allem zeitlichen Festigkeit im interkantonalen Verhältnis sind äusserst hoch. Bis zur Änderung der Rechtsprechung zu Grossbaustellen im Jahr 1984⁹² verneinte das Bundesgericht die zeitliche Festigkeit selbst dann, wenn die körperlichen Anlagen und Einrichtungen zwar über Jahre hinweg unterhalten wurden, jedoch von vornherein nur einen temporären Charakter aufwiesen.⁹³ In diesem Punkt unterscheidet sich der interkantonale Betriebsstättenbegriff wesentlich von demjenigen im internationalen Verhältnis:

Beispiel 4.3: Der Internetprovider X. SA mit Sitz in Lausanne (Kt. VD) beabsichtigt, ein neues Rechenzentrum in Schlieren (Kt. ZH) zu errichten. Um die Dienstleistungen bereits während der dreijährigen Bauphase des neuen Rechenzentrums erbringen zu können, mietet die X. SA für die gleiche Zeit eine Lagerhalle in Spreitenbach (Kt. AG), in welcher sie ihre Server aufstellt und während der Bauphase betreibt.

Im Beispiel 4.3 handelt es sich bloss um temporär aufgestellte Server in der Lagerhalle in Spreitenbach. Mithin fehlt es von vornherein an der erforderlichen Dauerhaftigkeit. Dies gilt unabhängig davon, dass die Server in der Lagerhalle während drei Jahren betrieben werden. Anders lägen die Dinge, wenn die X. SA in der Zwischenzeit entscheiden würde, die temporäre Lösung auch nach Inbetriebnahme des neuen Rechenzentrums weiterzubetreiben. In diesem Fall muss für die Begründung der Betriebsstätte auf denjenigen Zeitpunkt abgestellt werden, in welchem der Entscheid für die Weiterführung gefasst wird und entsprechend der temporäre Charakter entfällt.

4.4 Verfügungsmacht

Auch für das interkantonale Verhältnis setzt das Bundesgericht ausdrücklich eine ausreichende Verfügungsmacht über die ständige Anlage oder Einrichtung voraus.⁹⁴ Die Überlegungen im Zusammenhang mit interkantonalen Server-Betriebsstätten sind im Wesentlichen dieselben

89 Statt vieler: BGer 23.3.2018, 2C_707/2016, E. 2.4.5; BGer 4.3.2009, 2C_667/2008, E. 2.3.

90 Vgl. auch Abschn. 3.1.1 vorne.

91 Vgl. Abschn. 3.1.2 vorne.

92 BGer 2.11.1984, BGE 110 Ia 190 = ASA 55 (1986), 522 = StR 40 (1985), 361 = JdT 1986 I 51 = Locher/Locher, § 8, I D, 2 Nr. 15.

93 So in BGer 4.4.1941, BGE 67 I 91 (Restaurationsbetrieb während Landesausstellung) und BGer 19.3.1945, E. 2 (Kohlebergwerk) = Locher/Locher, § 8, I D, 3 Nr. 12. Vgl. auch VOGELANG, Der Begriff der Betriebsstätte im schweizerischen und internationalen Steuerrecht, 360 ff. mwH.

94 BGE 134 I 303, E. 4.1. Vgl. auch RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, § 4 StG ZH N 14a mwH; VOGELANG, Der Begriff der Betriebsstätte im schweizerischen und internationalen Steuerrecht, 376 ff.

wie im grenzüberschreitenden Verhältnis. Mithin wird auch im interkantonalen Verhältnis das bloss «hosting» resp. «dedicated hosting» in der Regel keine Betriebsstätte für den Kunden auslösen; beim «housing» hingegen sind im Einzelfall die physischen Zugangsmöglichkeiten des Kunden entscheidend.⁹⁵

4.5 Quantitativ und qualitativ wesentlicher Teil des Geschäftsbetriebes

Für die Begründung einer interkantonalen Betriebsstätte wird weiter vorausgesetzt, dass sich in den ständigen Anlagen und Einrichtungen kumulativ ein qualitativ und quantitativ wesentlicher Teil des Geschäftsbetriebes abspielt. Eine Tätigkeit ist in *qualitativer Hinsicht* wesentlich, wenn sie zum Geschäftsbetrieb des Unternehmens gehört.⁹⁶ Die *quantitative* Wesentlichkeit wiederum wird negativ umschrieben, indem die Tätigkeit nicht eine gänzlich untergeordnete oder nebensächliche Bedeutung besitzen darf.⁹⁷

Ob mittels eines Servers ein quantitativ und qualitativ wesentlicher Teil der Unternehmenstätigkeit ausgeübt wird, entscheidet sich im Einzelfall. Die Rechtsprechung hat jedoch bereits früh die im internationalen Verhältnis⁹⁸ umstrittene Frage geklärt, ob es einer menschlichen Tätigkeit bedarf. Schon im Jahr 1903 hielt das Bundesgericht fest, dass «Warenmusterverkaufsautomaten» Geschäftsbetriebe (resp. Betriebsstätten) darstellen können.⁹⁹ Die Betriebsstättenqualität der Warenautomaten bestätigte es auch für das Berner innerkantonale Verhältnis.¹⁰⁰ Gleichermassen können nach der Rechtsprechung auch Musik- und Geldspielautomaten¹⁰¹ sowie Transformatoren¹⁰² Betriebsstätten sein. Den beurteilten Sachverhalten ist gemeinsam, dass für den Betrieb der Anlagen und Einrichtungen nur ein Minimum an menschlichem Zutun erforderlich war (im Wesentlichen Auffüllung, Reinigung und Wartung). Mithin ist eine menschliche Tätigkeit im interkantonalen Verhältnis keine Voraussetzung für die Begründung einer Betriebsstätte.¹⁰³

95 Vgl. auch Abschn. 3.1.4.3 vorne.

96 HÖHN/MÄUSLI-AlLENSPACH, Interkantonales Steuerrecht, § 10 Ziff. 4.

97 BGer 29.1.2007, 2P.249/2006, E. 3.2 mwH.

98 Vgl. dazu Abschn. 3.1.5.2 vorne.

99 Vgl. BGer 25.3.1903, BGE 29 I 8 = Locher/Locher, § 8, I C, 2 Nr. 3.

100 BGer 30.10.2009, 2C_235/2009.

101 VGer LU 28.2.1985, LGVE 1985 II Nr. 14.

102 BGer 12.4.1911, BGE 37 I 249, E. 2.

103 LOCHER, Art. 4 DBG N 31; RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, § 4 StG ZH N 23; VOGELSANG, Der Begriff der Betriebsstätte im schweizerischen und internationalen Steuerrecht, 366 mwN.

5 Schlussfazit

Die Frage, ob IT-Infrastruktur im Allgemeinen und ein Server im Besonderen eine Betriebsstätte begründet, wird mit fortschreitender Digitalisierung wieder mehr und mehr in den Fokus rücken. Nicht zuletzt die COVID-19-Pandemie hat die Abhängigkeit der Wirtschaft von leistungsfähigen Serversystemen aufgezeigt, so etwa durch die Arbeit im Home-Office und die damit einhergehende sowie stark steigende Nutzung von Videokonferenzplattformen.

Die steuerliche Anknüpfung an den Server als Betriebsstätte muss grundsätzlich auf klare Fälle beschränkt sein. Sie ist alsdann auch nicht die Lösung für die Problemstellung der «gerechten» Besteuerung der «digital economy». Bis zu einer Ergänzung des abkommensrechtlichen Betriebsstättenbegriffs um neue Tatbestände resp. neue Konzepte bleibt die Server-Betriebsstätte jedoch häufig die einzige Ausnahme zur reinen Ansässigkeitsstaatsbesteuerung der Gewinne aus der «digital economy».

Literatur

BRÜLISAUER PETER, in: Zweifel/Beusch/Matteotti (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht. Internationales Steuerrecht, Basel 2015

BUCIEK KLAUS, Tätigkeit in Räumen des Vertragspartners begründet keine Betriebsstätte, ISr 17 (2008), 702

GEIGER FELIX, in: Geiger/Schluckebier (Hrsg.), MWSTG Kommentar – Schweizerisches Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer mit den Ausführungserlassen sowie Erlasse zum Zollwesen, 2. A., Zürich 2019

GÖRL MAXIMILIAN/GRADL CHRISTOPH, in: Vogel/Lehner (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen. Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 7. A., München 2021

HÄCK NILS/KORFF MATTHIAS, in: Flick/Wassermeyer/Kempermann (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland–Schweiz. Steuern vom Einkommen und Vermögen, Nachlass- und Erbschaftsteuern, Loseblattsammlung, Köln

HÖHN ERNST/MÄUSLI-AlLENSPACH PETER, Interkantonales Steuerrecht, 4. A., Bern 2000

HONGLER PETER/PISTONE PASQUALE, Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy, Working Paper, 20.1.2015, publiziert auf: www.ibfd.org

- HUBER MARKUS F./KAPALLE URS/KUBAILE HEIKO, Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, StR 57 (2002), 786
- JAKOB WALTER, Freistellungs- oder Anrechnungsmethode – Anmerkungen zu Urteilen des Bundesfinanzhofs zur sog. Aktivitätsklausel gemäss Art. 24 Abs. 1 Ziff. 1 Buchstabe a Satz 1 DBA CH–D, in: Peter Locher/Bernard Rolli/Peter Spori (Hrsg.), Internationales Steuerrecht in der Schweiz – Aktuelle Situation und Perspektiven. Festschrift zum 80. Geburtstag von Walter Ryser, Bern 2005, 211
- LAMPE MARC, Broadening the Definition of a Permanent Establishment: the Pipeline Decision, ET 38 (1998), 67
- LOCHER PETER, Kommentar zum DBG. Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I: Teil: Art. 1 – 48 DBG, 2. A., Basel 2019
- NITIKMAN JOEL, The Painter and the PE – What Constitutes a Fixed PE in Canada, Tax Notes International 56 (2009), 681
- OESTERHELT STEFAN/SCHREIBER SUSANNE, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht. Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., Basel 2017
- PORTNER ROSEMARIE, Betriebsstätte durch grenzüberschreitende Internet-Transaktionen?, IStR 7 (1998), 553
- REIMER EKKEHART, Die Zukunft der Dienstleistungsbetriebsstätte, IStR 18 (2009), 378
- RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN/ROHNER TOBIAS F., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021
- SCHLUCKEBIER REGINE, in: Geiger/Schluckebier (Hrsg.), MWSTG Kommentar – Schweizerisches Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer mit den Ausführungserlassen sowie Erlasse zum Zollwesen, 2. A., Zürich 2019
- SCHREIBER RENÉ/HONOLD KERSTEN ALEXANDER/JAUN ROGER, in: Zweifel/Beusch/Matteotti (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht. Internationales Steuerrecht, Basel 2015
- SKAAR ARVID A., Erosion of the Concept of Permanent Establishment: Electronic Commerce, Intertax 2000, 188
- STEIMEL FRANK, Seminar A: Das OECD-Musterabkommen – 2000 und darüber hinaus. Electronic Commerce und die Abkommensentwicklung in die New Economy, IStR 2000, 490
- TAPPE HENNING, Steuerliche Betriebsstätten in der «Cloud». Neuere technische Entwicklungen im Bereich des E-Commerce als Herausforderung für den ertragsteuerrechtlichen Betriebsstättenbegriff, IStR 20 (2011), 870
- VOGELSANG MARC, Der Begriff der Betriebsstätte im schweizerischen und internationalen Steuerrecht, Zürich 2015
- BEPS Massnahme 7 («Preventing the artificial Avoidance of PE Status»). Die vorgeschlagenen Änderungen des abkommensrechtlichen Betriebsstättenbegriffs im Überblick, Jusletter, 9.3.2015
- WASSERMAYER FRANZ/KAESER CHRISTIAN, in: Wassermeyer/Kaesler/Schwenke/Drüen (Hrsg.), Doppelbesteuerung – Sammlung der zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Ausland bestehenden Abkommen über die Vermeidung der Doppelbesteuerung, Loseblattsammlung, München
- WASSERMAYER FRANZ/KAESER CHRISTIAN/KRÖNER MICHAEL/HILSEBEIN GABRIELLE, in: Wassermeyer/Kaesler/Schwenke/Drüen (Hrsg.), Doppelbesteuerung – Sammlung der zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Ausland bestehenden Abkommen über die Vermeidung der Doppelbesteuerung, Loseblattsammlung, München
- WEIDMANN MARKUS/BADER DANIEL, Die mehrwertsteuerliche Stellung der Betriebsstätten. Die Einheit des Unternehmens im nationalen und internationalen Verhältnis, ASA 78 (2009/2010), 803
- WIEDERKEHR DIETER/ARNET THOMAS, Schweizer Betriebsstätten von ausländischen Unternehmen, ST 85 (2011), 763

Materialien

- BMF (Österreich), Express-Antwort-Service vom 28.8.2009, Raumanmietungen in wechselnden Hotels, EAS 3090 (BMF-010221/2247-IV/4/2009)
- Express-Antwort-Service vom 5.8.2013, Grenzüberschreitende Reinigungsverträge mit einer inländischen Handelskette, EAS 3333 (BMF-010221/0388-IV/4/2013)
- Express-Antwort-Service vom 5.9.2017, Gewährleistungsarbeiten eines deutschen Lieferunternehmens in Österreich, EAS 3391 (BMF-010221/0862-VI/8/2016)
- Botschaft Teilrevision MWSTG, Botschaft zur Teilrevision des Mehrwertsteuergesetzes (vom 25.2.2015), BBl 2015 2615

ESTV, MWST-Branchen-Info 13 der ESTV betr. Telekommunikation und elektronische Dienstleistungen (vom Januar 2010)

- Mitteilung vom 7.4.1988, Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, B 5.1 Nr. 11

OECD, 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Paris, 22.7.2010, publiziert auf: www.oecd.org

- Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, Paris 2015, publiziert auf: www.oecd.org
- Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Paris 2017, publiziert auf: www.oecd.org

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

OECD-MK 2017, 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, Paris 2017, publiziert auf: www.oecd.org

UN, Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, New York 2017, publiziert auf: www.un.org

UN-MA 2017, Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries – 2017 Update, New York, August 2018, publiziert auf: www.un-ilibrary.org