



Aktuelle Steuerthemen

Rien ne vas plus: Online Glücksspiel – Russisches Roulette mit der ESTV?

Florian Hanslik, Dr. iur, LL.M.
DAS in VAT, Partner Indirect Taxes
PrimeTax AG



Florian Hanslik

Anita Machin Barroso, MLaw, dipl. Steuerexpertin
CAS FH in Zollrecht, Senior Managerin / Indirekte Steuern
PrimeTax AG



Anita Machin Barroso

Ende Juni 2020 hat die Eidgenössische Steuerverwaltung heimlich, still und leise Änderungen in der MWST-Branchen Info 13 «Telekommunikation und elektronische Dienstleistungen» veröffentlicht. Unter anderem geht es bei den Anpassungen um die Gratwanderung bei der Unterscheidung zwischen elektronischen Dienstleistungen und Standard Dienstleistungen (den sogenannten Art. 8 Abs. 1 MWST Dienstleistungen). In concreto geht es um den Grad der «menschlichen Beteiligung», die eine Standard Leistung in eine elektronische Dienstleistung umändert.

Worum geht es eigentlich genau?

Gemäss Branchen Info wird eine

Dienstleistung als elektronische Dienstleistung definiert, wenn gemäss ESTV folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:

- Erbringung der Dienstleistung übers Internet oder über ein anderes elektronisches Netz
- Automatisierte Erbringung
- Minimale menschliche Beteiligung seitens des Leistungserbringers
- Ohne Informationstechnologie ist das Erbringen der Dienstleistungen gar nicht möglich.

Die MWST Verordnung führt in ihrem Art. 10 Abs. 1 aus, welche Leistungen u.a. als elektronische Dienstleistungen gelten. Gemäss diesem Artikel sind die folgenden:

- Bereitstellen von Websites, Web-



hosting, Fernwartung von Programmen und Ausrüstungen;

- Elektronisches Bereitstellen von Software und deren Aktualisierung;
- Elektronisches Bereitstellen von Bildern, Texten und Informationen sowie das Bereitstellen von Datenbanken;
- Elektronisches Bereitstellen von Musik, Filmen und Spielen, einschliesslich Geldspielen.

Der Absatz 2 des besagten Artikels listet auf, was nicht als elektronische Leistung gilt:

- Blosser Kommunikation zwischen leistungserbringender und leistungsempfangender Person über Draht, Funk, optische oder sonstige elektromagnetische Medien;
- Bildungsleistungen in interaktiver Form.

Die Unterscheidung kann als Haarspalterei angesehen werden, ist sie aber nicht, da diese einen wesentlichen Einfluss auf die MWST Schuldnerschaft sowie die obligatorische MWST-Pflicht hat. Bei beiden Qualifikationen liegt das Empfängerortsprinzip vor. Gemäss Art. 10 Abs. 2 Bst. b Ziff 2 MWSTG sind Anbieter elektronischer Dienstleistungen mit Sitz im Ausland von der Steuerpflicht befreit, solange sie im Inland ausschliesslich solche Leistungen an steuerpflichtige Empfängerinnen und Empfänger erbringen. Erbringt jedoch ein An-

bieter mit Sitz im Ausland im Inland auch elektronische Dienstleistungen an nicht steuerpflichtige Empfänger, wird der Anbieter steuerpflichtig, sofern er innerhalb eines Jahres einen weltweiten Umsatz von mindestens Fr. 100 000.– erzielt, die nicht von der Steuer ausgenommen sind. Sofern sodann die Steuerpflicht des ausländischen Anbieters gegeben sei, muss er die gesamten, in der Schweiz erbrachten steuerbaren Leistungen zum entsprechenden Steuersatz versteuern. Diese Regelung gilt für aus dem Ausland an Schweizer Abnehmer – egal ob steuerpflichtige oder nicht steuerpflichtige Empfänger – erbrachte Standardleistungen.

Wenn wir zurück zu den elektronischen Dienstleistungen kommen, so spielt hierbei insbesondere auch der Begriff «*menschliche Beteiligung*» eine bedeutende Rolle bei der Frage, ob eine elektronische Dienstleistung vorliegt – oder eben nicht.

Dazu führt die ESTV aus, dass für sie die beiden Hauptkriterien bei der Qualifikation, ob bei einer Dienstleistung die menschliche Beteiligung noch minimal ist oder ob sie darüber hinausgeht, die folgenden sind:

- Liegt eine menschliche und persönliche Interaktion zwischen dem Leistungserbringer (oder eines von ihm beauftragten Dritten) und dem Leistungsempfänger vor?

- Was ist der Grad der Individualisierung?

Die ESTV führt hierbei aus, dass – sofern die menschliche Beteiligung in erster Linie auf die Verbesserung der Benutzererfahrung oder der Systemumgebung zielt und nicht auf individuelle Kundenwünsche reagiert wird – die menschliche Beteiligung in der Regel als minimal betrachtet wird. Ferner erörtert die ESTV, dass eine menschliche Beteiligung, die lediglich den Zweck hat, einer an sich elektronischen Dienstleistung den Anschein einer realen Benutzererfahrung zu vermitteln, nichts an der Qualifikation als elektronische Dienstleistung ändere. Gerade für diese Erklärung führt die ESTV folgendes Beispiel auf:

«Das Anbieten von Online-Roulette ist auch dann eine elektronische Dienstleistung, wenn ein menschlicher Croupier die Spiele regelt und der Spieler über das Internet dabei zusehen kann.»

Die ESTV beschreibt zudem, wenn eine Leistung durch einen Menschen und nicht durch einen Algorithmus auf die Anforderungen oder Bedürfnisse des Leistungsempfängers angepasst werden sollte, es sich nicht um eine elektronische Dienstleistung handle. Das Kriterium der menschlichen Beteiligung müsse umfassend beurteilt werden. Die ESTV sieht es als gerechtfertigt

an, bei den folgenden Beispielen/«Interaktionen» nicht eine elektronische Dienstleistung zu sehen:

- Beraten, Bewerten, Beurteilen, Einschätzen, Analysieren und dergleichen;
- Abgeben personalisierter oder individueller Feedbacks;
- Beantworten von Fragen.

Zusammenfassend kann somit festgehalten werden, dass es der ESTV um folgendes geht: «Wenn die menschliche Beteiligung in erster Linie auf die Verbesserung der Benutzererfahrung oder Systemumgebung abzielt und nicht auf individuelle Kundenwünsche reagiert wird, werde die menschliche Beteiligung in der Regel als minimal betrachtet. Menschliche Beteiligung, die den Zweck hat, einer an sich elektronischen Dienstleistung den Anschein einer realen Benutzererfahrung zu vermitteln, ändert nichts an der Qualifikation als elektronische Dienstleistung».

Der Versuch, Klarheit zu schaffen, ist unserer Meinung nach gehörig daneben gegangen. Die ESTV erliegt dem Wunsch, alles und jeden zu regeln; dabei übersieht sie leider, dass dies nicht möglich ist.

Rien ne va plus? Rien ne va plus!

Art. 21 Abs. 2 Ziff. 23 MWSTG normiert, dass Umsätze aus Wetten, Lotterien und sonstigen Glücksspie-



len mit Geldeinsatz von der Schweizer MWST ausgenommen sind. Nun gibt es solche Glücksspiele, welche über das Internet angeboten werden. Wenn wir der ESTV folgen sollten, dann wäre die mehrwertsteuerliche Qualifikation dieser Leistungen über das Internet plötzlich eine komplett andere: Der Ort der Leistung würde – wie oben bereits gesagt – dem Empfängerortsprinzip folgen. Das anbietende Unternehmen müsste sich also am (Wohn-)Sitz des Leistungsempfängers mehrwertsteuerlich registrieren lassen und MWST in Rechnung stellen.

Es mag ja verständlich sein, dass die ESTV Klarheit schaffen möchte, um die Gratwanderung, von der wir anfangs gesprochen haben, in eine Strasse umzuwandeln, und Rechtssicherheit zu erlangen. Es ist aber etwas verwunderlich, wenn man mitverfolgt, wie die ESTV an die Sache herangeht: Die ESTV hat, Standardbriefe an alle Unternehmen versandt, die im Online Glücksspiel tätig sind. Darin führt die ESTV aus, dass sie gemäss dieser Praxisänderung der Meinung sind, dass die Leistungen im Bereich der Online-Casinos sowie der Sportwetten die Erfordernisse für eine Qualifikation als elektronische Dienstleistung als erfüllt ansehen. Daher komme die ESTV zur Conclusio, dass die MWST Pflicht all dieser Un-

ternehmen gegeben wäre. Die angeschriebenen Unternehmen müssen, falls sie mit dieser Einschätzung nicht einverstanden sind, innerhalb von 30 Tagen ausführlich schriftlich erläutern, warum sie anderer Meinung wären, um eine anfechtbare Verfügung zu erhalten.

Warum nun verwunderlich?

- Die ESTV unterstellt Unternehmen im Glücksspielsegment, dass diese Unternehmen sich nicht mehrwertsteuerlich registrieren wollen.
- Ferner hinterfragt sie nicht die erbrachten Leistungen aus mehrwertsteuerlicher Perspektive, sondern geht pauschal von einer elektronischen Dienstleistung aus.
- Und letztendlich will sie, dass die angeschriebenen Unternehmen die mehrwertsteuerliche Qualifikation ihrer erbrachten Leistungen selbst vornehmen.

Um die Qualifikation von Glücksspielen vornehmen zu können, sollten folgende Parameter bekannt sein:

Anders als im Offline-Casino, betritt der Kunde hier mittels Videostream einen realen Raum, in der er von einem der zahlreichen Croupiers seiner Wahl empfangen wird. Hier kann sich der Kunde beim Croupier und anderen Kunden im jeweiligen Spielraum mittels Chatfunktion vorstellen und mit diesen interagieren. Wichtig hierbei für viele Spieler ist, dass der Crou-

pier auf die Textnachrichten im Chat in Echtzeit reagieren kann. Wie im realen Casino kann der Kunde auch im Live Casino an den virtuellen Spieltischen Platz nehmen. Der Croupier kennt sodann seine Gäste am Tisch und führt diese durchs Spiel – dank moderner Streaming Technologie. Letztendlich ist der einzige Unterschied, der heutzutage im Live Casino noch zum Offline-Casino besteht, die räumliche Trennung zwischen Spieltisch und Spieler. Abläufe, Spielregeln, Gewinnchancen und Flair sind hier bei beiden Spielmöglichkeiten gleich.

Zudem muss einem der Unterschied zwischen RNG-Spielen und Live Casino Spielen bewusstgemacht werden. Der RNG (RandomNumber-Generator) oder der Zufallszahlengenerator ist eine integrierte Software, über die alle computergesteuerten Casinospiele verfügen. Diese Software ermittelt das Ergebnis einer Spielesitzung, indem sie zufällige Zahlenfolgen generiert. Der RNG hat keine Kenntnis von den Ergebnissen vorheriger oder folgender Spielrunden oder Sitzungen. Reine RNG-Spiele sind zum Beispiel Online-Slots oder computergesteuertes Blackjack. Live Casino Blackjack ermöglicht es den Spielern jedoch, wie der Name schon sagt, das Spiel in Echtzeit zu spielen. Daher wird eben kein RNG verwendet. Echtzeit-Live-Aktionen

bestimmen, ob der Spieler gewinnt oder verliert. Im Vergleich zu computergesteuertem Blackjack ist das Spielerlebnis realistischer und authentischer, da hier keine zufällige Zahlenkombination aus dem Computer die gezogenen Karten entscheidet, sondern, wie diese vom Croupier gemischt wurden. Beim Live Casino-Blackjack laden menschliche Croupiers zum Spieltisch ein, die entweder aus einem realen Studio oder einem Offline-Casino per Livestream auf die Endgeräte der Spieler zugeschaltet sind.

Zusammenfassend kann somit gesagt werden, dass eine Interaktion im Glücksspiel Segment sehr wohl gegeben sein kann:

- Gerade im Online Glücksspiel gibt es Fragen, die gestellt werden können.
- Es kann um Ergebnisanalysen angesucht werden, um Entscheidungshilfen für das Fortführen des Spieles zu erhalten.
- Spielregeln können erfragt und besprochen werden.
- Die Croupiers helfen und beraten zudem die Online Spieler, auf welche Art und Weise diese fortfahren können.

Wie oben bereits ausgeführt, ist bei einer mehrwertsteuerlichen Beurteilung das wesentliche Merkmal, ob eine elektronische Dienstleistung vor-



liegt oder nicht, die Frage, ob bei der besagten Dienstleistung die menschliche Beteiligung minimal ist – oder ob sie eben darüber hinaus geht. Eine Definition der «minimalen menschlichen Beteiligung» gibt es naturgemäss nicht.

Dies führt natürlich immer wieder zu Fragen und Diskussionen. Die ESTV versucht zwar nun, diese Hürde zu überwinden, aber das ist wie die Quadratur des Kreises – unmöglich. Letztendlich erreichte sie lediglich, dass nicht nur Unternehmen im Online Glücksspiel verunsichert sind, sondern generell Unternehmen im Internetbereich.

Zusammenfassung

Die Intention der ESTV war begrüssenswert. Die ESTV hat jedoch bei ihrem Versuch übers Ziel geschossen. Die Unklarheit bei Unternehmen besteht nicht nur weiter, sondern ist um einiges grösser geworden und hat auch andere Unternehmen erfasst, die in vollkommen anderen Segmenten tätig sind.

Das Beispiel mit dem Roulette wirft neue Fragen auf: Hat die ESTV den Wunsch, neues Recht zu setzen, obwohl sie es nur anwenden sollte? Die Gemüter sind wahrscheinlich grad

etwas erhitzt – auf beiden Seiten. Das Unverständnis auf beiden Seiten ist greifbar. Und natürlich kann es in bestimmten Bereichen des Online Glücksspiels mehr, in anderen wieder weniger Interaktion geben. Nun wäre es an der Zeit, wieder aufeinander zuzugehen und sich an den Tisch zu setzen, um die schwarz/weiss-Malerei aufzugeben. Von Seiten der Unternehmen sollte versucht werden, der ESTV die unterschiedlichen Facetten des Online Glücksspiels näher zu bringen; andererseits sollte auch der ESTV die Möglichkeit gegeben werden, ihre durchwegs honorige und verständliche Intention der «Verbreitung» der Gratwanderung in eine Strasse zu unterstützen und unter die Arme zu greifen.

Es kann kaum im Sinne der beteiligten Personengruppen sein, einen jahrelangen und vor allem unvorhersehbaren Rechtsstreit durchzufechten, wenn beide Parteien der Meinung sind, Recht zu haben.

Sowohl auf hoher See, als auch vor Gericht ist man in Gottes Hand – will man wirklich dieses Risiko auf sich nehmen? Vielleicht können wir das «Rien ne va plus» doch noch auf später verschieben.