

# ÜBERWÄLZUNG DER MEHRWERTSTEUER BEI FEHLENDER VERTRAGLICHER REGELUNG

## Inklusive oder exklusive Mehrwertsteuer?

**Vereinbaren die Vertragsparteien in einem Vertrag eine Entschädigung, ohne sich zu einer allfälligen Mehrwertsteuertragung zu äussern, muss mittels Auslegung und Vertragsergänzung ermittelt werden, ob der Preis inklusive oder exklusive Mehrwertsteuer zu verstehen ist. Der vorliegende Beitrag wendet diese Prinzipien auf einzelne praxisbezogene Beispiele an und zeigt mögliche Lösungen auf.**

### 1. EINFÜHRUNG

Die Mehrwertsteuer ist eine Verbrauchssteuer, die den allgemeinen Verbrauch besteuern soll. Aus praktischen Gründen wird sie aber nicht bei den einzelnen Verbraucherinnen und Verbrauchern erhoben, sondern bei den steuerpflichtigen Unternehmen. Diese sollen die Mehrwertsteuer den Leistungsempfängerinnen und -empfängern in Rechnung stellen und abführen. Die Überwälzung richtet sich nicht nach öffentlich-rechtlichen Vorgaben, sondern nach den Regeln des Privatrechts [1]. Damit sind gewisse Gefahren verbunden: Versäumen es die Parteien, eine vertragliche Regelung zur Mehrwertsteuerüberwälzung zu vereinbaren, stellt sich die Frage, ob eine Übertragung auf die Verbraucherin oder den Verbraucher trotzdem möglich ist. Als Beispiel kann das Belegarztmodell in Kliniken und Krankenhäusern genannt werden: Die zwischen der Arztpraxis und einem Belegarztspital vereinbarten Entschädigungen werden aufgrund der Mehrwertsteuerbefreiung im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2 oder 3 MWSTG von Heilbehandlungen zumeist ohne Berücksichtigung einer allfälligen Mehrwertsteuer abgeschlossen. Die Parteien übersehen dabei oft, dass solche Belegarztverträge als mehrwertsteuerrelevanter Personalverleih qualifiziert werden können. Folglich bleibt ungeklärt, wer für die Steuer aufkommen muss.

Dieser Beitrag setzt sich deswegen mit der Frage auseinander, was die Parteien bei einer Berücksichtigung der Mehrwertsteuerpflicht vereinbart hätten und ob die Mehrwert-

steuer in Fällen einer unklaren oder fehlenden vertraglichen Regelung vom Leistungserbringer auf die Leistungsempfängerin bzw. den Leistungsempfänger überwälzt werden kann.

### 2. GRUNDSÄTZE DER MEHRWERT- STEUERPFLICHT

Grundsätzlich unterliegen alle Leistungen gegen Entgelt, welche von steuerpflichtigen Personen im Inland erbracht werden, der Mehrwertsteuer [2]. Diese kann entweder durch vertragliche Vereinbarungen oder aufgrund gesetzlicher Bestimmungen auf die Endverbraucherinnen und -verbraucher überwälzt werden [3].

**2.1 Vertragliche Vereinbarung der Parteien.** Die Verträge enthalten gewöhnlich eine spezifische Regelung zur Verteilung der Mehrwertsteuer. In der Lehre lassen sich einige Musterformulierungen finden [4]. Enthält der fragliche Vertrag eine solche Regelung, stellen sich keine weiteren auslegungsrechtlichen Fragen. Sind jedoch keine oder unklare Formulierungen enthalten, sind die allgemeinen Regeln des Obligationenrechts (OR) zur Auslegung und Vertragsergänzung anzuwenden.

**2.2 Lehrmeinungen und Rechtsprechung zu unklaren Vereinbarungen betreffend die Überwälzung der Mehrwertsteuer.** Die Lehre ist sich uneinig, wie mit fehlenden oder unklaren Vertragsklauseln bezüglich Mehrwertsteuer



TOBIAS F. ROHNER,  
DR. IUR., RECHTSANWALT,  
DIPL. STEUEREXPERTE,  
PARTNER, VISCHER



CHIARA BELLUCCI,  
MLAW, LL.M.,  
JUNIOR ASSOCIATE,  
VISCHER

umzugehen ist. Ein Teil der Literatur geht davon aus, dass die vereinbarten Beträge grundsätzlich immer exklusive Mehrwertsteuer verstanden werden müssen [5]. Der Grund dafür ist, dass steuerpflichtige Erwerb oder Erwerber für gewöhnlich die in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer als Vorsteuer in Abzug bringen können. Somit würde die Mehrwertsteuer für diese erwerbenden natürlichen oder juristischen Personen keine zusätzliche finanzielle Belastung darstellen [6]. Dieser Ansicht ist jedoch zu widersprechen, würde doch eine solche Vermutung dazu führen, dass nicht oder nicht vollständig zum Vorsteuerabzug berechnete Leistungsempfangende stets schlechtergestellt würden als der oder die zum Abzug Berechnete [7]. So auch im Falle des Belegarztvertrags: Weder die Arztpraxis noch das Spital sind vollumfänglich vorsteuerabzugsberechtigt, da beide Leistungserbringer von der Mehrwertsteuer ausgenommene Dienstleistungen erbringen.

Überdies wird in diesem Zusammenhang oft ein Vergleich mit der Situation von Konsumentinnen und Konsumenten aufgestellt [8]. Gemäss Preisbekanntgabeverordnung sind Anbieter verpflichtet, den Konsumentinnen und Konsumenten stets den insgesamt zu bezahlenden Preis anzugeben, inklusive überwählter öffentlicher Abgaben [9]. Ebenso lassen sich aber auch gegenteilige Gesetzesbestimmungen finden, wie bspw. Art. 38 Abs. 5 SIA-Norm 118, welcher davon ausgeht, dass bei Vereinbarungen über Festpreisvergütungen bei Bauverträgen die Mehrwertsteuer stets vom Preis ausgenommen ist [10].

In der Rechtsprechung finden sich bisher nur wenige Entscheide zur Mehrwertsteuerüberwälzung. Die meisten dieser Entscheide befassen sich mit der Auslegung öffentlich-rechtlicher Normen. Relevant für die vorliegende Ausgangslage erscheint einzig ein Entscheid des Handelsgerichts Zürich. Die Parteien hatten in einem Software Agreement eine *User and Maintenance Fee* zuzüglich Mehrwertsteuer vereinbart. In Bezug auf die Konventionalstrafe war eine Regelung zur Mehrwertsteuerverteilung hingegen unterblieben. Das Handelsgericht hat den Vertrag folglich ausgelegt und festgehalten, dass die Bezugnahme der Konventionalstrafe auf die *User and Maintenance Fee* zu Zwecken der Berechnung grundsätzlich für die Entrichtung einer Mehrwertsteuer sprechen würde. Was dagegen sprach, war aber der Umstand, dass der Vertrag zur Konventionalstrafe eine Tabelle enthielt, welche sich zu den Inflationsraten, nicht aber zur Mehrwertsteuer äusserte. Auch in den Berechnungserklärungen waren keine entsprechenden Ausführungen zu finden. Deswegen hat das Handelsgericht entschieden, dass keine Mehrwertsteuerüberwälzung bezüglich Konventionalstrafe vereinbart worden war [11].

### 3. VERTRAGSAUSLEGUNG UND VERTRAGSERGÄNZUNG DER ENTSPRECHENDEN KLAUSEL DURCH DAS GERICHT

Fehlt eine vertragliche Klausel in Bezug auf die Mehrwertsteuertragung oder ist diese unklar, muss mittels Auslegung und Vertragsergänzung ermittelt werden, was die Parteien vereinbart haben oder was sie in dieser Situation hypothetisch vereinbart hätten.

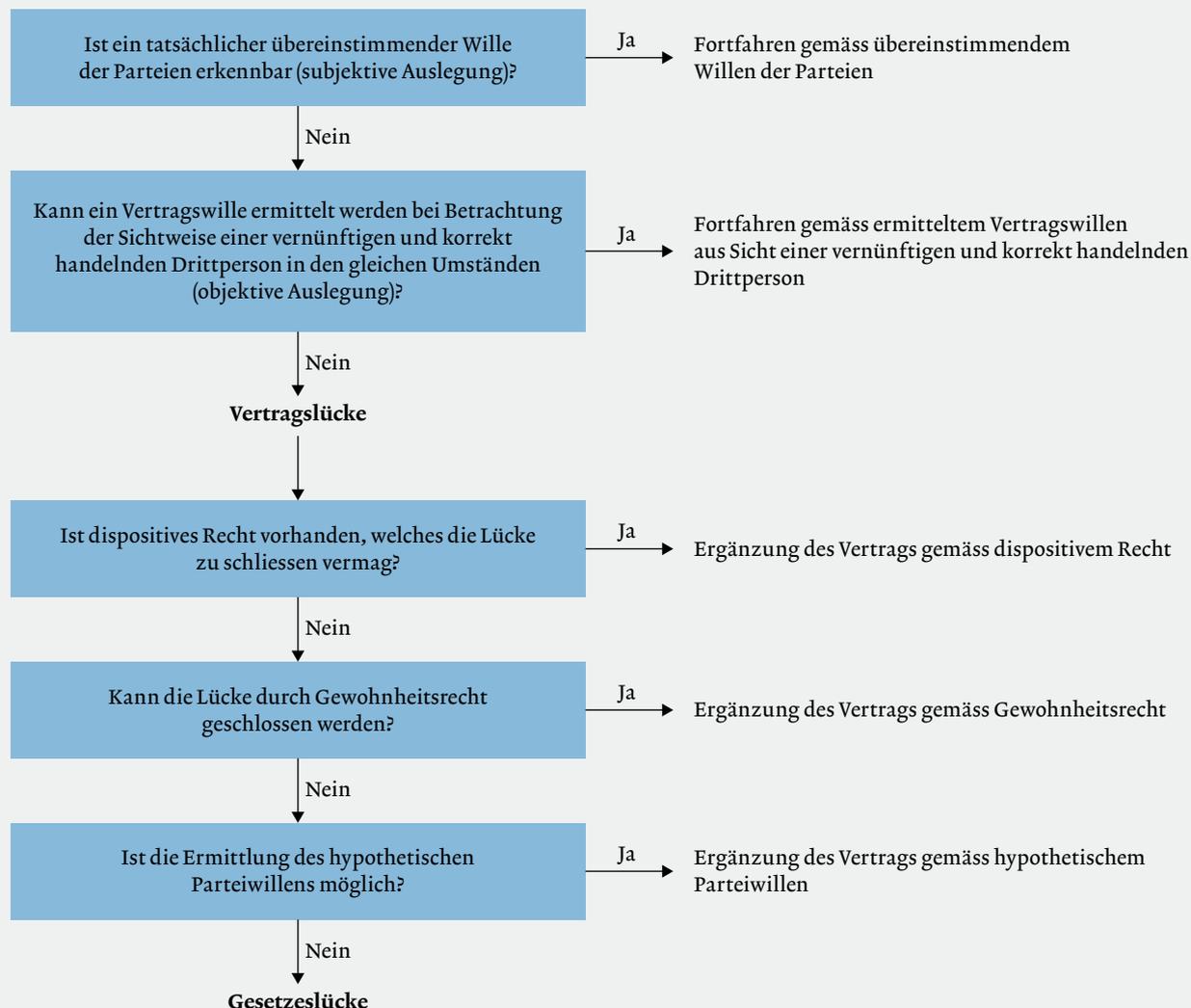
**3.1 Nichtigkeit Vertrag bei fehlender Vereinbarung betreffend wesentliche Vertragspunkte.** Der vertraglich vereinbarte Preis stellt einen *Essentialia negotii* (wesentlicher Vertragspunkt) dar. Können sich die Parteien nicht auf eine Entschädigung einigen, kommt nach Schweizer Recht kein Vertrag zustande [12]. Da die Absprache betreffend Mehrwertsteuer als Teil der Entschädigung angesehen werden könnte, besteht bei fehlender Regelung das Risiko, dass der Vertrag nichtig ist [13]. Ob dem tatsächlich so ist, wurde bisher gerichtlich noch nicht geklärt [14]. Vorliegend wird jedoch die Meinung vertreten, dass keinesfalls von Nichtigkeit ausgegangen werden sollte. Indem die Parteien sich auf die Höhe der Entschädigung geeinigt haben, ist grundsätzlich ein gültiger Vertrag zustande gekommen. Der genaue Mehrwertsteuerbetrag sowie die Regelung, wer diese zu tragen hat, können ohne Weiteres von einem Gericht bestimmt werden, ohne die wesentlichen Vertragspunkte und damit die Höhe der vereinbarten Entschädigung zu tangieren [15].

**3.2 Umgang mit unvollständigen Verträgen nach OR.** Haben die Parteien einen unvollkommenen oder unvollständigen Vertrag geschlossen, ist nach den Regeln des OR vorzugehen [16]. Gemäss Art. 18 Abs. 1 OR ist «bei der Beurteilung eines Vertrages sowohl nach Form als nach Inhalt [...] der übereinstimmende wirkliche Wille» der Parteien zu ermitteln. Entsprechend muss zunächst mittels Auslegung in Erfahrung gebracht werden, was die Parteien tatsächlich vereinbaren wollten [17].

**3.2.1 Auslegung des Vertrags.** Die Auslegung von Verträgen folgt einer zweistufigen Systematik. Ziel ist stets, den wahren Willen der Vertragsparteien zu ermitteln [18]. Nach der sogenannten subjektiven Auslegung wird versucht, aufgrund gewisser Indizien auf das Vorhandensein eines übereinstimmenden Parteiwillens zu schliessen [19]. Führt die subjektive Auslegung zu keinem Ergebnis, weil bspw. die Parteien nie über diesen Punkt nachgedacht haben, ist die objektivierte Auslegung heranzuziehen, welche eine Auslegung nach dem Vertrauensprinzip vornimmt und untersucht, was vernünftige Drittparteien unter den gegebenen Umständen verstanden hätten [20]. So ist bspw. denkbar, dass die Parteien sich bezüglich eines Autoverkaufs schriftlich vor Vertragsabschluss auf die Farbe Rot einigen und es dann versäumen, diese Spezifikation in den Vertrag zu übernehmen. Nach der subjektiven Auslegung kann anhand der schriftlichen Unterlagen trotzdem erstellt werden, dass die Parteien sich übereinstimmend auf «Rot» geeinigt hatten. Zum selben Ergebnis würde wohl auch eine dritte Person in einer vergleichbaren Situation kommen. Folglich würde ein Gericht vermutlich zum Schluss gelangen, dass die Verkäuferin bzw. der Verkäufer der Käuferin bzw. dem Käufer ein rotes Fahrzeug abliefern muss.

Wie diesem Beispiel entnommen werden kann, wird bei der Auslegung entsprechend nicht nur auf den Vertrag selbst, sondern auch auf äussere Umstände abgestellt. Die Lehre und die Rechtsprechung haben einige Auslegungsmittel identifiziert, welche bei der Ermittlung des tatsächlichen Willens der Parteien helfen können. Erstes Auslegungs-

Abbildung: **ZUSAMMENFASSUNG AUSLEGUNG UND VERTRAGSERGÄNZUNG**



mittel und damit stets Ausgangspunkt der Auslegung ist der Wortlaut des Vertrags [21]. Führt der Wortlaut des Vertrags zu keinem zufriedenstellenden Ergebnis, so sind weitere ergänzende Auslegungsmittel heranzuziehen [22]. Dazu zählen u. a. die Entstehungsgeschichte des Vertrags, die Begleitumstände, das Verhalten der Parteien vor und nach Vertragschluss sowie der vereinbarte Vertragszweck [23].

Nebst diesen Auslegungsmitteln sind auch die Auslegungsregeln zu beachten. Der Richter muss den Vertrag rückwirkend nach den Umständen bei Vertragsschluss beurteilen und bei der Auslegung das Prinzip von Treu und Glauben befolgen [24]. Zudem muss die Auslegung ganzheitlich und gesetzeskonform erfolgen [25]. Und letztlich muss der Richter die Unklarheitsregel befolgen, wonach im Zweifel derjenigen Interpretation mehr Gewicht zu geben ist, welche für die oder den Verfassenen der Bestimmung ungünstiger ist [26].

Führt die Auslegung des Vertrags nicht zum Ziel – und damit zur Ermittlung des tatsächlichen Willens der Parteien – so liegt eine Vertragslücke vor, welche möglicherweise durch Vertragsergänzung geschlossen werden kann.

3.2.2 *Füllung der Vertragslücke durch Vertragsergänzung.* Grundsätzlich stehen dem Gericht drei verschiedene Quellen zur Schliessung einer Vertragslücke zur Verfügung:

- das dispositive Gesetzesrecht,
- das Gewohnheitsrecht und
- der hypothetische Parteiwille [27].

*Dispositives Recht* umfasst gesetzliche Bestimmungen, welche nicht zwingend sind und von den Parteien abgeändert oder ausgeschlossen werden können. Sie gelten folglich nur, falls die Parteien nichts anderes vereinbart haben [28]. Der *hypothetische Parteiwille* hingegen bestimmt, was die vernünftigen Parteien gewollt und folglich vereinbart hätten, wenn sie bei Vertragsschluss vom lückenhaften Charakter des Vertrags gewusst hätten [29]. Relevant sind im Besonderen auch das Wesen und der Zweck des Vertrags [30].

Führt schliesslich auch die Vertragsergänzung zu keiner zufriedenstellenden Lösung, so liegt eine Gesetzeslücke vor. Diese muss vom Gericht so geschlossen werden, wie es der Gesetzgeber vermutungsweise tun würde (*modo legislatoris*) [31].

### 3.3 Anwendung der obligationsrechtlichen Regeln zur Auslegung und Vertragsergänzung auf die vertraglichen Vereinbarungen betreffend die Mehrwertsteuer.

Im Folgenden sollen die erarbeiteten theoretischen Ausführungen zur Auslegung und Vertragsergänzung auf verschiedene mögliche Vertragsklauseln betreffend die Entschädigung und damit die einhergehende Mehrwertsteuer angewandt werden.

**3.3.1 Unproblematische Klauseln.** In den meisten Fällen enthalten insbesondere standardisierte Verträge eine Regelung zur Verteilung der Mehrwertsteuer. Als Beispiel kann auf die bereits erwähnte Musterklausel verwiesen werden:

«Alle in diesem Vertrag erwähnten Beträge werden als exklusive Mehrwertsteuer verstanden. Sofern die damit zusammenhängenden Leistungen der Mehrwertsteuer unterliegen, werden diese Beträge um die Mehrwertsteuer zum anwendbaren Satz (von gegenwärtig 8,1%) erhöht.» [32]

Bereits der Wortlaut dieser Klausel bringt genügend klar zum Ausdruck, dass der vereinbarte Preis exklusive Mehrwertsteuer zu verstehen ist und dass eine Mehrwertsteuer, sollte sie geschuldet sein, von 8,1% zum Betrag hinzuge-rechnet werden muss. Folglich hat der Leistungsempfänger in diesem Fall für die anfallende Mehrwertsteuer aufzukommen.

**3.3.2 Unklare Klauseln.** Nicht immer aber enthalten Verträge solch klare Vereinbarungen. In gewissen Konstellationen haben die Parteien sich zwar Gedanken über eine Regelung betreffend die Mehrwertsteuer gemacht, die entsprechende Vertragsklausel aber unklar oder missverständlich formuliert.

**3.3.2.1 Verwendung des falschen Mehrwertsteuersatzes.** Es ist zunächst denkbar, dass die Parteien zwar die Überwälzung der Mehrwertsteuer regeln, jedoch den falschen Mehrwertsteuersatz nennen:

«Die Parteien vereinbaren eine Entschädigung in Höhe von CHF ... . Sofern die Leistungen der Mehrwertsteuer unterliegen, werden diese Beträge zum gesetzlich anwendbaren Satz von 9,1% erhöht.»

Während die Klausel auf den ersten Blick klar zu sein scheint, so fördert eine genauere Betrachtung ein Problem zu Tage. Gemäss der aktuellen Rechtslage liegt der Normalsteuersatz für Mehrwertsteuern bei 8,1% [33]. Bei Nennung eines älteren, nicht mehr gültigen Mehrwertsteuersatzes würde man vermutlich davon ausgehen, dass die Vertragsklausel nicht an die neue Rechtslage angepasst wurde [34]. Da hier aber ein nicht existierender Steuersatz erwähnt wird, ist der Wille der Vertragsparteien auf den ersten Blick nicht ohne Weiteres erkennbar.

Stellt man einzig auf den Wortlaut der Klausel ab, so wird aufgrund der Orientierung am «gesetzlich anwendbaren Satz» ersichtlich, dass die Parteien sich bei der Bestimmung des Mehrwertsteuersatzes am Gesetz orientieren wollten. Da diese gesetzlich festgelegten Mehrwertsteuersätze zwingend sind, wird eine wissentliche Abweichung der Parteien wohl eher unwahrscheinlich sein. Ausserdem würde eine

vernünftige Drittperson bei der vorliegenden Formulierung wohl ebenfalls davon ausgehen, dass die Parteien sich am Gesetz und somit am geltenden Mehrwertsteuersatz von 8,1% orientieren wollten. Folglich kann mittels Auslegung bestimmt werden, dass die Mehrwertsteuer in Höhe von 8,1% exklusiv zu verstehen ist und von der Leistungsempfängerin bzw. dem Leistungsempfänger zusätzlich zur vereinbarten Entschädigung geleistet werden muss.

**3.3.2.2 Verweis auf gesetzliche Bestimmungen.** Möglich ist auch eine Konstellation, in der die Parteien die Mehrwertsteuer zwar erwähnen, jedoch nicht regeln, wer diese zu tragen hat:

«Die Parteien vereinbaren eine Entschädigung in Höhe von CHF ... . Bezüglich Mehrwertsteuer finden die gesetzlichen Bestimmungen Anwendung.»

Die Parteien haben einzig auf das Gesetz verwiesen, ohne näher auszuführen, wer die Mehrwertsteuer zu tragen hat und ob diese inklusive oder exklusive zu verstehen ist. Da eine mögliche Überwälzung nicht thematisiert und einzig der Verweis auf das Gesetz vorhanden ist, kann wohl davon ausgegangen werden, dass die Parteien die Grundregel nach Art. 18 Abs. 1 MWSTG anwenden wollten. Diese Regel besagt, dass grundsätzlich der Leistungserbringer für die Mehrwertsteuer aufkommen muss.

Würden nun aber Hinweise existieren, welche auf eine Überwälzung der Mehrwertsteuer hindeuten, würde der Weg wieder zu Art. 6 MWSTG führen. Damit wäre die Vereinbarung zur Überwälzung grundsätzlich dem Privatrecht unterstellt. Da auf das Gesetz verwiesen wird, wäre grundsätzlich denkbar, dass die Parteien eine spezifische gesetzliche Bestimmung im Sinn hatten. Möglich wäre bspw. eine analoge Anwendung der Preisbekanntgabeverordnung, wonach die Mehrwertsteuer in der vertraglich vereinbarten Entschädigung enthalten wäre. Die äusseren Umstände des Vertragschlusses müssten entsprechend näher beleuchtet werden. Bestehen keine Anhaltspunkte für eine Orientierung an einem spezifischen Gesetz oder einer Verordnung, bliebe wohl nur die Lückenfüllung mittels hypothetischem Parteiwillen [35].

**3.3.2.3 Teilweise Regelung zur Mehrwertsteuer.** In manchen Konstellationen lässt sich dem Vertrag zwar eine Regelung zur Mehrwertsteuerüberwälzung entnehmen, jedoch nicht in Bezug auf alle relevanten Klauseln. Als Beispiel dient die folgende im Rahmen eines Asset Deals abgeschlossene Vereinbarung:

«Der Kaufpreis beträgt CHF 10 Mio. zzgl. MwSt. Bei Vertragsbruch entsteht eine Forderung in Höhe von CHF 1 Mio.»

Fraglich ist vorliegend, ob die Parteien die auf den Kaufpreis vereinbarte Mehrwertsteuer auch auf die Schadenersatzforderung im Falle eines Vertragsbruchs anwenden wollten oder ob ein mehrwertsteuerbefreiter Schadenersatz nach Art. 18 Abs. 2 lit. i MWSTG vorliegt. Massgeblich wird wohl sein, ob die Vertragsbruchklausel auf beide Parteien Anwendung findet. Ist dies der Fall, so ist wohl von einer Schadenersatzforderung im engeren Sinne auszugehen, womit keine Mehr-

wertsteuer zu erheben wäre. Würde die Klausel hingegen eingefügt, um ausschliesslich die Käuferin bzw. den Käufer im Falle einer Vertragsverletzung durch die Verkäuferin bzw. den Verkäufer zu schützen, so könnte eine Preisminde- rung vorliegen. Diesfalls würde es sich auch rechtferti- gen, dass die Käuferin bzw. der Käufer die Mehrwertsteuer auf die CHF 1 Mio. wieder zurückerhält. Besonders relevant dürften in der vorliegenden Konstellation deswegen die Ver- tragsverhandlungen und die Korrespondenz zwischen den Parteien sein.

**3.3.3 Fehlende Regelung zur Mehrwertsteuerverteilung.** Wie bereits in der Einführung angesprochen, existieren Vertrags- konstellationen, in denen die Parteien sich keiner Mehrwert- steuerpflicht bewusst sind. Die Leistungen von Belegärzten bzw. Arztpraxen im Bereich der Heilbehandlung sowie Spi- tälern sind von der Mehrwertsteuer ausgenommen [36]. Ent- sprechend gehen die Beteiligten häufig davon aus, dass eine Regelung betreffend Mehrwertsteuer im Belegarztvertrag überflüssig ist. Die Krux: Der Belegarztvertrag kann, wenn dieser zwischen einer Arztpraxis (z. B. in der Rechtsform einer Aktiengesellschaft) und einem Belegarztspital abge- schlossen wird, unter gewissen Bedingungen als mehrwert- steuerrelevanter Personalverleih qualifiziert werden. In die- sem Fall ist die Arztpraxis als Arbeitgeberin die Verleihe- rin und das Belegarztspital gilt als Einsatzbetrieb. Wird an diese steuerrechtliche Würdigung nicht gedacht, ist es mög- lich, dass die Parteien (Arztpraxis und Belegarztspital) zur folgenden Regelung gelangen:

«Es wird eine Pauschalentschädigung in Höhe von CHF ... ver- einbart.»

Gemäss Gesetz ist zunächst der Leistungserbringer (im vor- liegenden Beispiel die Arztpraxis) dazu verpflichtet, für die Mehrwertsteuer aufzukommen [37]. Da die Parteien vor- liegend eine Pauschalentschädigung vereinbart haben, ist denkbar, dass darin auch eine allfällige Mehrwertsteuer mit- eingeschlossen ist. Ebenfalls möglich ist aber, dass die Pau- schalentschädigung sich exklusive Mehrwertsteuer versteht, was der Arztpraxis die Möglichkeit einräumen könnte, in der Rechnung an das Belegarztspital zusätzlich eine Mehrwert- steuer zu erheben.

Durch Auslegung wird wohl kaum ein zufriedenstellen- des Ergebnis erzielt werden. Da die Parteien sich keine Ge- danken über eine allfällige Regelung zur Mehrwertsteuer- tragung gemacht haben, konnten sie auch keinen Willen dazu bilden, welcher subjektiv ermittelbar wäre. Folglich wird auch eine objektivierte Auslegung erschwert, weil für neutrale Drittpersonen keine Anhaltspunkte existieren, die für eine der möglichen Lösungen sprechen. Schliesslich ist auch die Lehre sich uneinig, wie in solchen Fällen zu verfahren ist – was eine objektivierte Lösungsfindung nochmals zusätzlich erschwert.

Damit besteht vermutlich eine Vertragslücke, welche mittels Vertragsergänzung geschlossen werden muss. Dis- positive Gesetzesnormen oder etabliertes Gewohnheitsrecht scheinen nicht zu existieren [38], womit letztlich nur die Erg- änzung mittels hypothetischem Parteiwillen übrigbleibt.

Was die Parteien aber bei Vertragsschluss vereinbart hätten im Bewusstsein um die mehrwertsteuerrechtliche Proble- matik, ist nicht ohne Weiteres nachvollziehbar.

Fraglich ist folglich, ob die vereinbarte Pauschalentschä- digung inklusive oder exklusive Mehrwertsteuer zu verste- hen ist. Bereits das Wort «pauschal» impliziert einen Mit- einschluss der Mehrwertsteuer, wäre es doch etwas wider- sprüchlich, zu einem vereinbarten Pauschalbetrag noch etwas hinzuzurechnen. Aber auch abgesehen vom Wortlaut der Klausel sprechen einige Indizien für die Variante inklusi- ve Mehrwertsteuer: Weder das Spital noch die Arztpraxis sind zum Abzug einer Vorsteuer berechtigt. Ginge man also von der Vereinbarung einer Entschädigung exklusive Mehr- wertsteuer aus, würde das Spital doppelt bestraft: Einerseits müsste es aufgrund der Annahme der Überwälzung für die Mehrwertsteuer aufkommen, und andererseits könnte es diese nicht als Vorsteuer zum Abzug bringen. Damit würde das Spital als nicht vorsteuerabzugsberechtigte Partei schlechtergestellt werden als Parteien, welche die Mehrwert- steuer als Vorsteuer abziehen können. Nach der hier vertrete- nen Auffassung ist deswegen grundsätzlich davon auszuge- hen, dass auch eine Vertragsergänzung nach dem hypotheti- schen Parteiwillen zur Annahme führt, dass die Parteien die Entschädigung inklusive Mehrwertsteuer vereinbart haben. Dies dürfte wohl kaum dem Willen der Parteien (im Beson- deren dem Willen des Spitals) entsprochen haben.

Folglich muss bei unklaren Fällen sowohl die Möglichkeit einer allfälligen Mehrwertsteuerpflicht als auch eine Mehr- wertsteuerbefreiung abgedeckt werden. Durch die Abhand- lung beider Varianten minimieren die Parteien das Risiko, einem Gericht die Entscheidung zur Steuerüberwälzung zu überlassen. Eine mögliche Klausel könnte wie folgt ausge- stellt sein:

«Die Parteien halten fest, dass sie mit der Unterzeichnung dieses Belegarztvertrags keinen Personalverleih im Sinne des Arbeitsver- mittlungsgesetzes (AVG) begründen wollen und dies ihrer Auffas- sung nach auch nicht tun. Die Parteien gehen deshalb davon aus, dass die vertragsgegenständlichen Leistungen nicht mehrwert- steuerpflichtig sind. Sollte wider Erwarten ein Gericht oder eine Behörde zu einer gegenteiligen Auffassung gelangen und für die Leistungen eine Mehrwertsteuerforderung erhoben werden, so gilt die Mehrwertsteuer als in den vereinbarten Honoraren mit- enthalten. Eine allfällige Mehrwertsteuerlast ist von der Arzt- praxis zu tragen; sollte das Spital für Mehrwertsteuerforderun- gen belangt werden, wird es hierfür von der Arztpraxis schadlos gehalten.»

#### 4. ANREGUNGEN FÜR DIE PRAXIS

Wie die vorangegangenen Ausführungen aufgezeigt haben, ist es äusserst wichtig, sich Gedanken zu einer möglichen Mehrwertsteuerregelung zu machen. Dies gilt insbesondere auch für spezielle Konstellationen wie das Belegarztsystem, in denen die Parteien eigentlich von einer Mehrwertsteuer- pflicht ausgenommen sind.

Wird eine Regelung zur Mehrwertsteuerüberwälzung entworfen, empfiehlt es sich, der möglichen Anpassung der Steuersätze in der Zukunft Rechnung zu tragen [39]. Über- dies ist es sinnvoll, unmissverständlich zu definieren, wer

die Mehrwertsteuer zu tragen hat und ob die vereinbarte Entschädigung die Mehrwertsteuer bereits enthält oder ob diese exklusiv zu verstehen ist. Falls die Regelung unklar oder möglicherweise gar nicht vorhanden ist, droht eine Überwälzung der Mehrwertsteuer nach Art. 6 MWSTG, was – wie in Fällen des Spitals beim Belegarztmodell – dazu führen könnte, dass die Mehrwertsteuer nicht mittels Vorsteuer in Abzug gebracht werden kann.

## 5. FAZIT

Die vorangegangenen Ausführungen befassen sich mit einem praxisnahen und aktuellen Thema, welches bisher

weder in der Literatur noch in der Rechtsprechung grossen Anklang gefunden hat. Die dargelegten Beispiele zeigen auf, wie eine Auslegung des Vertrags und eine mögliche Vertragsergänzung bei unklaren oder fehlenden Regelungen betreffend Mehrwertsteuer ausfallen könnten. Letztlich werden es jedoch die Gerichte sein, welche die bestehende Gesetzeslücke schliessen müssen. Bis dahin bleibt den Parteien zu empfehlen, bei der Ausarbeitung der Verträge stets an die Verteilung der Mehrwertsteuer zu denken – unabhängig davon, ob im konkreten Fall von einer Mehrwertsteuerpflicht ausgegangen wird. ■

**Fussnoten:** 1) Art. 6 Abs. 1 MWSTG. 2) Art. 18 Abs. 1 MWSTG; Art. 20 Abs. 1 MWSTG. 3) Schliessen zwei Unternehmen einen Vertrag ab, so richtet sich die Mehrwertsteuerüberwälzung gemäss Art. 6 Abs. 1 MWSTG nach der privatrechtlichen Vereinbarung der Parteien. Sind aber bspw. Konsumentinnen und Konsumenten involviert, gelangt die Preisbekanntgabeverordnung (PBV) zur Anwendung. 4) Can Harun, MWST-Vertragsklauseln – one clause fits it all?, in: Anwaltsrevue 2019/2, S. 59 ff., S. 61, leicht abgeändert (Anpassung des Mehrwertsteuersatzes von 7,7% auf die heute geltenden 8,1%): «Alle in diesem Vertrag erwähnten Beträge werden als exklusive Mehrwertsteuer verstanden. Sofern die damit zusammenhängenden Leistungen der Mehrwertsteuer unterliegen, werden diese Beträge um die Mehrwertsteuer zum anwendbaren Satz (von gegenwärtig 8,1%) erhöht.» Siehe auch Bagnoud Raphael, in: Zweifel Martin/Beusch Michael/Glauser Pierre-Marie/Robinson Philip (Hrsg.), Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2015, Art. 6 N 19, wonach bei der Vereinbarung einer Entschädigung exklusive Mehrwertsteuer ein bestimmter Steuersatz zu vereinbaren ist, damit der Preis für den Leistungsempfänger zumindest bestimmbar ist; vgl. Art. 184 Abs. 3 OR sowie Art. 26 Abs. 2 lit. f MWSTG. 5) Can Harun, Vertragliche Überwälzung der Mehrwertsteuer nach Art. 6 MWSTG – Braucht es eine gesetzliche Vermutung?, in: zsis 2017, Aufsätze Nr. 1; Geiger Felix/Schluckebier Regine (Hrsg.), Kommentar MWSTG, Schweizerisches Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2. Aufl., Zürich 2019, Art. 6 N 5. 6) Geiger/Schluckebier (Fn. 5), Art. 6 N 5 m. w. N. 7) Honauer Niklaus/Probst Simeon L./Rohner Tobias F./Frey Philip (Hrsg.), Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG), Eine Wegleitung für Unternehmer, Steuerberater und Studierende, 4. Aufl., Bern 2024, Rz. 1788; gl. M. Harbeke Nils Olaf/Hug Thomas/Scherrer Patrick, Verrechnungspreisrecht der Schweiz, Zürich 2022, Rz. 150, welche überdies argumentieren, dass unabhängige Dritte ansonsten höher besteuert würden als eng verbundene Personen i. S. v. Art. 3 lit. h MWSTG (ausser es würde erstellt, dass der zugrunde gelegte Marktpreis exklusive Mehrwertsteuer zu verstehen ist). 8) So bspw. Geiger/Schluckebier (Fn. 5), Art. 6 N 4; Blum Béatrice, 3 Inkl. oder exkl. Mehrwertsteuer, in: zsis 2011, Best Case Nr. 3, Rz. 3.3; Bagnoud (Fn. 4), Art. 6 N 19. 9) Art. 3 Abs. 1 PBV: «Werden den Konsumentinnen

und Konsumenten Waren zum Kauf angeboten, so muss mit dem Angebot stets der tatsächlich zu bezahlende Preis in Schweizerfranken (Detailpreis) bekanntgegeben werden.»; Art. 4 Abs. 1 PBV; Art. 10 Abs. 1 PBV; Art. 10 Abs. 2 PBV. 10) Kritik dazu bei Stöckli Hubert, Schweizerische Baurechtstagung 2017, Zur SIA-118: Merk-würdiges und Merkwürdiges, S. 1 ff., S. 12. Dieser spricht sich für eine gegenteilige Regelung aus: Da die Mehrwertsteuer in der Baubranche üblicherweise separat ausgewiesen werde, lasse sich daraus eben gerade nicht ableiten, dass die Mehrwertsteuer auch dann separat zu bezahlen ist, wenn sie nicht angegeben ist. Es müsste deswegen eigentlich davon ausgegangen werden, dass der vereinbarte Festpreis inklusive Mehrwertsteuer zu verstehen ist. 11) Vgl. Entscheid des Handelsgerichts des Kantons Zürich vom 24. September 2021, HG190129 U, E. 6.3.1. 12) Vgl. Art. 1 Abs. 1 OR. 13) Vgl. Geiger/Schluckebier (Fn. 5), Art. 6 N 3. 14) Siehe aber BGE 108 II 112, wo das Bundesgericht einen Mietvertrag zu beurteilen hatte, worin zwar stillschweigend Entgeltlichkeit vereinbart worden war, nicht aber die Höhe des Entgelts. Das Bundesgericht nahm in der Folge eine Lückenfüllung nach Treu und Glauben vor und setzte entsprechend die Höhe des Mietzinses für die bereits verstrichene Mietdauer fest. Ähnlich dürfte sich die Situation auch bei lückenhaften Verträgen betreffend Mehrwertsteuer gestalten: Die Parteien vereinbaren grundsätzlich eine Entschädigung (und auch die Höhe derselben), ungewiss bleibt hingegen lediglich die Tragung und Höhe der Mehrwertsteuer. 15) Vgl. Ballmer David, Ergänzungen zur Lehre der Vertragsergänzung, in: Recht 2024, S. 201 ff., S. 203, welcher davon ausgeht, dass ein wesentlicher Vertragspunkt nur vorliegt, wenn mangels parteilicher Regelung eine Lücke entstünde, die von aussen nicht geschlossen werden kann. 16) Vgl. Art. 6 Abs. 1 MWSTG. 17) Wiegand Wolfgang, in: Widmer Lüchinger Corinne/Oser David (Hrsg.), Basler Kommentar, Obligationenrecht I, Art. 1–529 OR, 7. Aufl., Basel 2020, Art. 18 N 1. 18) Wiegand (Fn. 17), Art. 18 N 2. 19) Wiegand (Fn. 17), Art. 18 N 12; BGE 144 III 93 E. 5.2.2. f.; BGE 133 III 61 E. 2.2.1; BGE 132 III 268 E. 2.3.2. 20) Wiegand (Fn. 17), Art. 18 N 13; BGE 148 III 57 E. 2.2.1; BGE 144 III 43 E. 3.3; BGE 140 III 134 E. 3.2 m. w. N. 21) Wiegand (Fn. 17), Art. 18 N 19, 25. 22) Wiegand (Fn. 17), Art. 18 N 26. 23) Wiegand (Fn. 17), Art. 18 N 27 ff. 24) Gauch Peter/Schluep Walter R./Schmid Jörg/Emme-

negger Susan, Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil, 11. Aufl., Zürich 2020, Rz. 1222. 25) Gauch/Schluep/Schmid/Emmenegger (Fn. 24), Rz. 1222. 26) Gauch/Schluep/Schmid/Emmenegger (Fn. 24), Rz. 1222. 27) In der Lehre höchst umstritten ist, welchem dieser drei Instrumente der Vorrang eingeräumt werden sollte. Ein Teil der Lehre sowie das Bundesgericht möchten dem dispositiven Recht den Vorrang einräumen (vgl. Gauch/Schluep/Schmid/Emmenegger (Fn. 24), Rz. 1249; Ballmer (Fn. 15), S. 206, 208 ff.; Furrer Andreas/Müller-Chen Markus, Obligationenrecht, Allgemeiner Teil, 3. Aufl., Zürich 2018, S. 133; BGER 4A\_58/2022 (10.6.2022), E. 6.3). Der andere Teil der Lehre hingegen erachtet eine Anknüpfung an den hypothetischen Parteiwillen als sinnvoll (vgl. Wiegand (Fn. 17), Art. 18 N 81, welcher davon ausgeht, dass das dispositive Recht nur Vorrang genießt, wenn es geeignet ist, die privatautonome Regelung der Parteien sinnvoll zu ergänzen. Gl. M. Schwenzer Ingeborg/Fountoulakis Christiana, Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil, 8. Aufl., Bern 2020, Rz. 34.05; Koller Alfred, Vertragslücken und deren Füllung, in: AJP 2019, S. 1112 ff., S. 1112 f.). 28) Gauch/Schluep/Schmid/Emmenegger (Fn. 24), Rz. 1249. 29) Müller Christoph, Berner Kommentar, Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht, Allgemeine Bestimmungen, Art. 1–18 OR mit allgemeiner Einleitung in das Schweizerische Obligationenrecht, Bern 2018, Art. 18 N 482. 30) Koller (Fn. 27), S. 1115. 31) Vgl. Art. 1 Abs. 2 ZGB. 32) So ein Formulierungsvorschlag von Can (Fn. 4), S. 61, leicht abgeändert (Anpassung des Mehrwertsteuersatzes von 7,7% auf die heute geltenden 8,1%). 33) Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV, Aktuelle Schweizer Mehrwertsteuersätze, <https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/mehrwertsteuer/mwst-steuersaetze.html>, abgerufen am 3. März 2025. 34) So ist vermutlich der Grossteil der Vertragsklauseln, welche noch den älteren Mehrwertsteuersatz von 7,7% nennen, nicht auf den neuen Satz von 8,1% angepasst worden. 35) Vgl. für eine exemplarische Auslegung unten, Titel 3.3.3. Fehlende Regelung zur Mehrwertsteuerverteilung. 36) Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2 und 3 MWSTG. 37) Vgl. Art. 20 Abs. 1 MWSTG. 38) Abgesehen von einer möglichen analogen Anwendung anderer gesetzlicher Bestimmungen oder Verordnungen. 39) Vgl. auch Geiger/Schluckebier (Fn. 5), Art. 6 N 6.