

# Die Erbringung von Lieferungen und Dienstleistungen ohne Erwartung eines Entgelts. Ein Fall für die MWST?

Tobias F. Rohner



*Dr. iur. HSG Tobias F. Rohner, Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte, Partner bei Baker McKenzie, Zürich*

Die Inlandsteuer knüpft an das Steuerobjekt des Leistungsverhältnisses. Dieses setzt einerseits eine Lieferung und/oder Dienstleistung sowie andererseits die Erwartung eines Entgelts voraus. Der vorliegende Beitrag geht anhand von praxisrelevanten Beispielen von Lieferungen und Dienstleistungen der Frage nach, ob diese in Erwartung eines Entgelts erbracht wurden und zeigt auf, dass die Verwaltungs- und Gerichtspraxis teilweise ein Entgelt fingiert, ohne dass hierfür eine gesetzliche Grundlage bestehen würde.

*La taxe intérieure se base sur l'objet de l'impôt du rapport de prestation qui suppose, d'une part, une livraison et/ou un service et, d'autre part, l'attente d'un paiement. La contribution examine, par des exemples de livraisons et de services tirés de la pratique, si ceux-ci ont été fournis dans l'attente d'une rémunération et montre que la pratique administrative et judiciaire fait partiellement semblant de considérer qu'il y a rémunération, sans pour autant se baser sur un fondement juridique.*

## Inhalt

1	Einleitung . . . . .	513
2	Besteuerungsziel der MWST . . . . .	514
3	Steuerobjekt der MWST: Das Leistungsverhältnis . . . . .	516
3.1	Leistung . . . . .	516
3.2	Entgelt . . . . .	516
3.3	Innere wirtschaftliche Verknüpfung . . . . .	517
3.3.1	Rechtsgrundlage . . . . .	517
3.3.2	Rechtsprechung . . . . .	517
3.3.3	Würdigung . . . . .	519
4	Lieferungen und Dienstleistungen ohne Erwartung eines Entgelts . . . . .	524

4.1	Allgemeines . . . . .	524
4.2	Lieferungen und Dienstleistungen an eng verbundene Personen (Nicht-Personal) . . . . .	525
4.3	Naturaldividenden . . . . .	528
4.4	Beistellung von Material zwecks Veredelung . . . . .	531
4.5	Zustellung unbestellter Ware . . . . .	533
4.6	Sacheinlagen . . . . .	534
4.7	Austauschreparaturen . . . . .	536
4.8	Zwischenfazit und Ausblick . . . . .	538
5	Keine Beschränkung des Vorsteuerabzugsrechts . . . . .	538
6	Kein Eigenverbrauch . . . . .	540
7	Fazit . . . . .	541

## 1. Einleitung<sup>1</sup>

Die Inlandsteuer knüpft an das Steuerobjekt des Leistungsverhältnisses.<sup>2</sup> Dieses setzt einerseits eine Lieferung und/oder Dienstleistung sowie andererseits die Erwartung eines Entgelts voraus.<sup>3</sup> Mangelt es an einer Lieferung bzw. Dienstleistung und/oder am Entgelt, fehlt es grundsätzlich an einem Steuerobjekt bei der Inlandsteuer nach Art. 10 ff. MWSTG.

Liegt eine Lieferung oder Dienstleistung vor, tendiert die Verwaltungspraxis teilweise dazu, ein Entgelt zu fingieren und kreiert dadurch ein neues Steuerobjekt.

Der folgende Beitrag geht zuerst auf das Besteuerungsziel (Ziffer 2) und das Steuerobjekt (Ziffer 3) der MWST ein, welches eine Lieferung und/oder Dienstleistung in Erwartung eines Entgelts umfasst.

In einem weiteren Teil (Ziffer 4) wird anhand von praxisrelevanten Beispielen von Lieferungen und Dienstleistungen der Frage nachgegangen, ob das Fehlen eines tatsächlichen

<sup>1</sup> Der Autor bedankt sich bei RA Dr. iur. Martina Isler und MLaw and Economics David Staehelin für ihre kritische Durchsicht des Manuskripts.

<sup>2</sup> Vgl. zum Begriff des Leistungsverhältnisses FISCHER CLAUDIO/GROSJEAN CLAUDE, Der Leistungsbegriff, in: ASA 78 (2009/2010), S. 701 ff., S. 705; BOSSHART/CLAVADETSCHER, in: ZWEIFEL MARTIN/BEUSCH MICHAEL/GLAUSER PIERRE-MARIE/ROBINSON PHILIPP (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2015 (zit. Komm. MWSTG-AUTOR, Art. N), Art. 18 N 12; vgl. auch den Titel des ersten Abschnitts der Mehrwertsteuerverordnung (MWSTV, SR 641.201), wo der Begriff des Leistungsverhältnisses als Steuerobjekt verwendet wird. Unter dem aMWSTG, Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer, AS 2000 1300, wurde noch der Begriff «Leistungsaustausch» verwendet, der aber ersetzt wurde, weil kein Tausch von zwei Leistungen stattfindet, sondern ein Tausch von Leistungen gegen Entgelt, welches selbst keine Leistung ist.

<sup>3</sup> Art. 3 lit. c, d, e MWSTG.

Entgelts durch eine Fiktion ersetzt werden kann und ob eine solche Fiktion gesetzeskonform ist. Mit anderen Worten wird nicht wie sonst üblich vom Geldfluss ausgegangen, und danach gefragt, ob diesem eine Lieferung und/oder Dienstleistung gegenübersteht, sondern Ausgangspunkt ist die unternehmerische Erbringung einer Lieferung und/oder Dienstleistung.

## 2. Besteuerungsziel der MWST

Gemäss Art. 1 Abs. 1 MWSTG bezweckt die MWST die Besteuerung des nicht unternehmerischen Endverbrauchs im Inland. Besteuert werden soll die Tatsache, dass ein Privater konsumiert, d.h. Werte verbraucht.<sup>4</sup> Dieses Ziel lässt sich allerdings schwer erfassen, weil die Feststellung, ob und wann etwas tatsächlich verbraucht wird, häufig nicht möglich ist.

Um dennoch dem gesetzgeberischen Ziel möglichst nahe zu kommen, arbeitet das MWSTG mit Fiktionen. Eine Fiktion ist, dass ein nicht unternehmerischer Endverbrauch im Inland nur – aber immerhin – dann vorliegt, wenn er eine private Einkommens- oder Vermögensverwendung bedingt.<sup>5</sup> Folglich unterliegt der Konsum von geschenktem oder aus dem eigenen Garten gewonnenem Obst und Gemüse nicht der MWST. Entsprechend wird die MWST auch als Einkommensverwendungssteuer verstanden.<sup>6</sup>

Eine zweite Fiktion ist, dass die durch private Einkommens- oder Vermögensverwendung bezogene Leistung als konsumiert gilt, auch wenn ein Konsum letztlich nicht stattfindet, weil z.B. der Leistungsempfänger die erworbene Sache verliert.

Von einer den Konsum belastenden Steuer wäre eigentlich zu erwarten, dass sie von den Konsumenten nicht nur zu tragen, sondern auch zu entrichten ist und die Unternehmen nicht tangiert. Da aber die Erhebung der Steuer bei jedem einzelnen Konsumenten, welcher Einkommen oder Vermögen für den Konsum verwendet, praktisch sehr aufwändig ist, knüpft der Gesetzgeber bei denjenigen Personen (Unternehmensträger) an, welche die von den Privatpersonen aufgewendeten Vermögenswerte erhalten.<sup>7</sup> Deshalb setzt die MWST am Zahlungsfluss an. Ohne Zahlungsfluss ist die MWST grundsätzlich nicht

---

<sup>4</sup> FISCHER/GROSJEAN (Fn. 2), S. 702.

<sup>5</sup> Vgl. Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer vom 25. Juni 2008 (BBl 2008 6885, 6910); FISCHER CLAUDIO, Die Neuerungen im revidierten Mehrwertsteuergesetz, in: ASA 78 (2009/2010), S. 185 ff., S. 187 f.; FISCHER/GROSJEAN (Fn. 2), S. 702.

<sup>6</sup> Vgl. BAUMGARTNER IVO P., Kapitaleinlagen, Subventionen und andere Zuschüsse im Mehrwertsteuerrecht, Anmerkungen zur neueren Verwaltungspraxis, in: FStR 2003, S. 258 ff., S. 261.

<sup>7</sup> FISCHER/GROSJEAN (Fn. 2), S. 703; ROHNER TOBIAS F., Der nachträgliche Vorsteuerabzug (Einlageentsteuerung) im schweizerischen MWSTG und nach der 6. MwSt.-Richtlinie der EU, Diss. Nr. 3358, St. Gallen 2007, S. 21.

geschuldet.<sup>8</sup> Entsprechend wird das Steuerobjekt der MWST als Erbringung von Leistungen durch eine steuerpflichtige Person gegen Entgelt definiert. Auf dieses sog. Leistungsverhältnis wird unter Ziffer 3 vertieft eingegangen.

Anders ist die Rechtslage bei der Einfuhrsteuer (Art. 50 ff. MWSTG). Bei ihr ist das Steuerobjekt die Einfuhr von Gegenständen einschliesslich der darin enthaltenen Dienstleistungen und Rechte.<sup>9</sup> Im Unterschied zur Inlandsteuer muss die Einfuhr von Gegenständen nicht notwendigerweise mit der privaten Einkommens- oder Vermögensverwendung verknüpft sein. Folglich unterliegt auch ein geschenkter oder der importierenden Person bereits gehörender Gegenstand der Einfuhrsteuer, während bei der Inlandsteuer ein geschenkter oder zumindest unentgeltlich überlassener Gegenstand mangels Leistungsverhältnisses nicht von der MWST erfasst ist.<sup>10</sup>

Die unterschiedliche Konzeption der Inlandsteuer und der Bezugssteuer einerseits und der Einfuhrsteuer andererseits liegt an der vom Gesetzgeber verlangten Wettbewerbsneutralität.<sup>11</sup> Diese setzt voraus, dass die Einfuhrsteuer unabhängig davon, ob ein Entgelt bezahlt wird oder nicht, erhoben wird. Denn wer Gegenstände einführt, soll dies nicht steuerfrei tun können, wenn die Inlandlieferung desselben Gegenstandes vorsteuerbelastet wäre.

### **3. Steuerobjekt der MWST: Das Leistungsverhältnis**

#### **3.1. Leistung**

Das Steuerobjekt (Art. 18 Abs. 1 MWSTG) der Inlandsteuer (Art. 10 ff. MWSTG) ist ein Leistungsverhältnis.<sup>12</sup> Dieses setzt, wie eingangs erwähnt, einerseits eine Lieferung<sup>13</sup> und/

---

<sup>8</sup> FISCHER (Fn. 5), S. 187; FISCHER/GROSJEAN (Fn. 2), S. 702.

<sup>9</sup> Art. 52 Abs. 1 lit. a MWSTG.

<sup>10</sup> MOLLARD PASCAL/OBERSON XAVIER/TISSOT BENEDETTO ANNE, *Traité TVA*, Basel 2009, S. 423.

<sup>11</sup> Art. 1 Abs. 3 lit. a MWSTG.

<sup>12</sup> Vgl. weitergehend auch FISCHER/GROSJEAN (Fn. 2), S. 705.

<sup>13</sup> Die Lieferung ist in Art. 3 lit. d MWSTG definiert.

oder Dienstleistung<sup>14</sup> und andererseits die Erwartung eines Entgelts voraus.<sup>15</sup> Eine Lieferung und/oder Dienstleistung ohne Erwartung eines Entgelts ist keine Leistung, sondern eine Nicht-Leistung im mehrwertsteuerrechtlichen Sinne und stellt deshalb eine Aktivität dar, die mehrwertsteuerrechtlich irrelevant ist.<sup>16</sup> So ist die Abgabe einer Gratiszeitung an die Leser keine Leistung im mehrwertsteuerlichen Sinn, weil von ihnen kein Entgelt dafür erwartet wird.<sup>17</sup> Umgekehrt ist ein Entgelt ohne Leistung ein Nicht-Entgelt.<sup>18</sup>

### 3.2. Entgelt

Die Entgeltlichkeit stellt ein unabdingbares Tatbestandselement für die Begründung eines steuerbaren Leistungsverhältnisses dar.<sup>19</sup> Entgelt wird nach Art. 3 lit. f MWSTG als Vermögenswert definiert, den der Empfänger oder an seiner Stelle eine Drittperson für den Erhalt der Leistung aufwendet. Im Normalfall wird das Entgelt in Geldform geleistet.

Gemäss Art. 24 Abs. 1 MWSTG wird die Inlandsteuer vom empfangenen Entgelt berechnet.<sup>20</sup> Zum Entgelt gehören namentlich auch der Ersatz aller Kosten, selbst wenn diese gesondert in Rechnung gestellt werden, sowie die von der steuerpflichtigen Person ge-

<sup>14</sup> Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist (Art. 3 lit. e MWSTG). Zu den steuerbaren Dienstleistungen zählen unter anderem auch die Einräumung von immateriellen Werten und Rechten oder das Unterlassen einer Handlung oder Dulden einer Handlung bzw. eines Zustandes (Art. 3 lit. 3 Ziff. 1 und 2 MWSTG). Doch nicht jedes Dulden oder Unterlassen ist von vornherein für die MWST von Bedeutung. Gemäss Rechtsprechung, siehe u.a. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6831/2013 vom 8. Juli 2015 E. 3.1.4, müssen sie das Resultat eines eigentlichen Engagements des Leistenden sein, durch welches dieser seinen Willen manifestiert, sich zu enthalten oder ein Verhalten zu tolerieren und so bewusst einem Dritten einen wirtschaftlichen Vorteil zu verschaffen. Die blosser Tatsache, jemanden machen zu lassen oder eine Situation zu ertragen, ohne sich auch nur irgendwie verpflichtet zu haben, kann keine Dienstleistung im Sinne des MWSTG darstellen.

<sup>15</sup> Art. 3 lit. c, d, e MWSTG. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass der Begriff der Leistung das Tatbestandselement der Entgeltlichkeit nicht voraussetzt, denn Entgeltlichkeit ist gerade keine Voraussetzung der Leistung. Der Leistungsbegriff verlangt lediglich die Erwartung eines Entgelts, siehe CAMENZIND ALOIS/HONAUER NIKLAUS/VALLENDER KLAUS A./JUNG MARCEL R./PROBST SIMEON L., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 3. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2012, Rz. 616.

<sup>16</sup> Vgl. BBl 2008 6885, 6940 ff.; Urteil des Bundesgerichts 2C\_711/2013 vom 7. Januar 2014 E. 5.2.

<sup>17</sup> Vgl. BBl 2008 6885, 6941; CAMENZIND ET AL. (Fn. 15), Rz. 620.

<sup>18</sup> GLAUSER PIERRE-MARIE, Subventions, dons et sponsoring, in: ASA 79 (2010/2011), S. 1 ff., S. 8.

<sup>19</sup> Urteil des Bundesgerichts 2A.264/2006 vom 3. September 2008 E. 3.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4118/2015 vom 10. November 2015 E. 2.2.1; A-6831/2013 vom 8. Juli 2015 E. 3.1.5; A-6001/2011 vom 21. Mai 2013 E. 2.1.2; BAUMGARTNER IVO P./CLAVADETSCHER DIEGO/KOCHER MARTIN, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, Einführung in die neue Mehrwertsteuerordnung, Langenthal 2010, § 4 N 3; RIEDO DANIEL, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 143 und 228 ff.; FISCHER/GROSJEAN (Fn. 2), S. 707; BBl 2008 6885, 6940.

<sup>20</sup> Mithin ist die Lieferung oder Dienstleistung gegen Entgelt nicht nur Steuerobjekt, sondern auch Bemessungsgrundlage der MWST.

schuldeten öffentlichen Abgaben. Folglich ist das Entgelt nicht nur Voraussetzung für den steuerbaren Umsatz, sondern auch Grundlage für die Berechnung der MWST.<sup>21</sup>

### **3.3. Innere wirtschaftliche Verknüpfung**

#### **3.3.1. Rechtsgrundlage**

Vor Inkraftsetzung des MWSTG per 1. Januar 2010 wurde das Steuerobjekt der MWST unter Art. 5 aMWSTG<sup>22</sup> wie folgt definiert:

*«Der Steuer unterliegen folgende durch steuerpflichtige Personen getätigte Umsätze, sofern diese nicht ausdrücklich von der Steuer ausgenommen sind (Art. 18 [aMWSTG]):*

- a. *im Inland gegen Entgelt erbrachte Lieferungen von Gegenständen;*
- b. *im Inland gegen Entgelt erbrachte Dienstleistungen;*
- c. *Eigenverbrauch im Inland;*
- d. *Bezug von Dienstleistungen gegen Entgelt von Unternehmen mit Sitz im Ausland.»*

Gleich lautete die Bestimmung von Art. 4 aMWSTV<sup>23</sup>, welche am 1. Januar 2001 durch das aMWSTG ersetzt wurde.

Da diese Bestimmungen zum Steuerobjekt die Verknüpfung zwischen Lieferung bzw. Dienstleistung und Entgelt nicht näher charakterisierten, entwickelte sich eine reichhaltige Rechtsprechung.

#### **3.3.2. Rechtsprechung**

Nach dem BGE 126 II 443 E 6., der noch unter der Geltung der aMWSTV gefällt wurde, muss zwischen Leistung und Gegenleistung eine innere wirtschaftliche Verknüpfung bestehen, damit ein Leistungsaustausch vorliegt. Schon unter der Warenumsatzsteuer musste zwischen der Lieferung und der geldwerten Gegenleistung ein ursächlicher Zusammenhang bestehen. Das Bundesgericht verwies für das Verständnis des Begriffes der inneren wirtschaftlichen Verknüpfung auf die deutsche Lehre. Diese setzt für die Annahme eines Leistungsaustausches voraus, dass das Unternehmen tätig wird, um eine Gegenleistung zu erhalten (Aspekt der Finalität), und seine Leistung die Gegenleistung auslöst oder auslösen soll (Aspekt der Kausalität), während es auf Seiten des Leistungsempfängers genügt, dass eine Gegenleistung durch die Leistung bedingt ist.

Das Bundesgericht zitierte alsdann anderweitige Schweizer Literaturstellen, denen zufolge aus der Sicht des Leistungsempfängers zu beurteilen ist, ob dieser mit der Gegen-

---

<sup>21</sup> BGE 126 II 451.

<sup>22</sup> Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer, AS 2000 1300.

<sup>23</sup> Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer, AS 1994 1464.

leistung eine innere Verknüpfung zur entsprechenden Leistung herzustellen versuche.<sup>24</sup> Eine Auseinandersetzung mit der Frage, welchem der genannten Prinzipien (Kausalität oder Finalität) zu folgen ist, fand aber nicht statt.<sup>25</sup>

Bei genauerer Analyse verschiedener Bundesgerichtsentscheide lässt sich erahnen, dass das Bundesgericht die Kausalität für genügend erachtet. Das heisst, dass es für einen steuerbaren Umsatz genügt, wenn die Lieferung oder Dienstleistung ein Entgelt auslöst. So wird etwa im BGE 138 II 239 E. 3.2 erwogen, dass eine innere wirtschaftliche Verknüpfung gegeben sei, wenn die Leistung eine Gegenleistung auslöse.<sup>26</sup> An anderer Stelle wird festgehalten, dass es genüge, wenn das steuerpflichtige Unternehmen tätig werde und seine Leistung eine Gegenleistung auslöse.<sup>27</sup> Insbesondere im Zusammenhang mit Urteilen zur Qualifikation von Vereinsmitgliedbeiträgen zeigt sich, dass das Bundesgericht vorwiegend auf die Sichtweise des Leistungsempfängers abstellt. Massgebend ist gemäss Bundesgericht, für welche konkrete Leistung das Vereinsmitglied als Leistungsempfänger bezahlt. Erhält das einzelne Mitglied für den von ihm geleisteten Beitrag eine konkrete und individuelle Gegenleistung, handelt es sich um sogenannte «unechte» Vereinsbeiträge, die gemäss Bundesgericht grundsätzlich von der MWST erfasst werden, jedoch gegebenenfalls von der Steuer ausgenommen sind (vgl. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 13 MWSTG).<sup>28</sup> Werden dagegen statutarisch festgelegte Beiträge dem Vereinszweck entsprechend eingesetzt und kommen damit verbundene Leistungen allen Mitgliedern zugute, liegen «echte» und demzufolge nicht steuerbare Mitgliederbeiträge vor. Massgebend ist, ob das Mitglied eine Gegenleistung für eine im eigenen individuellen Interesse – oder gegebenenfalls im Interesse eines Dritten – stehende Leistung erbringt. Sofern die Vereinigung tätig wird, um den statutengemässen Zweck umzusetzen, leistet sie nicht an ein einzelnes Mitglied. Ein Indiz, das gegen ein Leistungsverhältnis spricht, ist der Umstand, dass die Beiträge der Vereinsmitglieder gleich hoch sind oder nach einem für alle Mitglieder gültigen und allgemein verbindlichen Bemessungsschema erhoben werden.<sup>29</sup>

---

<sup>24</sup> BGE 126 II 443 E. 6 mit Verweis auf CAMENZIND ALOIS/HONAUER NIKLAUS/VALLENDER KLAUS A., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 1. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2000, Rz. 111 und RIEDO (Fn. 19), S. 230; vgl. u.a. auch FISCHER/GROSJEAN (Fn. 2), S. 711, welche festhalten, dass das MWSTG von einem kausalen wirtschaftlichen Zusammenhang ausgehe. Umgekehrt anerkennen sie, dass die «Entgeltserwartung» gebietet, auch die Sichtweise des Leistungserbringers einzunehmen; JANSEN LOTHAR, Mitarbeitervergütungen und Mehrwertsteuer, in: StR 69/2014, S. 668 ff., S. 670 m.w.H.

<sup>25</sup> CAMENZIND ET AL. (Fn. 15), Rz. 643.

<sup>26</sup> Vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 2.2.2.

<sup>27</sup> Vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.175/2002 vom 23. Dezember 2002 E. 3.2.

<sup>28</sup> Urteil des Bundesgerichts 2C\_1104/2015 vom 2. Mai 2017 E. 2.3.

<sup>29</sup> Urteil des Bundesgerichts 2C\_59/2009 vom 3. September 2009 E. 5.3.

Auch der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts zufolge ist primär aus der Sicht des Leistungsempfängers zu beurteilen, ob ein Leistungsverhältnis vorliegt.<sup>30</sup> Zwar erfordert das Leistungsverhältnis unabdingbar eine Leistung des Leistungserbringers, doch entscheidend ist, dass der Leistungsempfänger einen Aufwand betrieben hat, weil er die Leistung empfangen will bzw. hat (Aspekt der Kausalität). Grundsätzlich ohne Belang ist deshalb die Sichtweise des Leistungserbringers.<sup>31</sup> Demnach muss nach der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts die Leistung des Steuerpflichtigen, damit sie steuerbar ist, nicht zwingend auf den Erhalt eines Entgelts gerichtet sein.<sup>32</sup>

### 3.3.3. Würdigung

Die unter dem alten Recht entwickelte Rechtsprechung des Bundes- und des Bundesverwaltungsgerichts, soweit sie sich auf die Sichtweise des Leistungsempfängers beschränkt oder ihr zumindest Priorität einräumt, hält vor dem Wortlaut des neuen MWSTG nicht mehr Stand.<sup>33</sup>

In Art. 3 lit. c MWSTG, der seit dem 1. Januar 2010 in Kraft ist, wird klar definiert, was unter einer Leistung zu verstehen ist: «[...] die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts, auch wenn sie von Gesetzes wegen oder aufgrund behördlicher Anordnung erfolgt.»

Darin kommt explizit das Prinzip der Finalität zum Ausdruck, welches besagt, dass der Leistende eine Lieferung und/oder Dienstleistung mit dem Ziel erbringt, ein Entgelt zu erhalten. Mit anderen Worten verlangt das Prinzip der Finalität ein finales, zielgerichtetes Handeln des Leistungserbringers.<sup>34</sup> Ob dieses gegeben ist, kann lediglich aus der

<sup>30</sup> Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-3497/2015 vom 25. Februar 2016 E. 2.3; A-6831/2013 vom 8. Juli 2015 E. 3.1.7; A-544/2013 vom 30. Oktober 2013 E. 2.1.4; A-6001/2011 vom 21. Mai 2013 E. 2.1.4 mit Verweis auf Urteil des Bundesgerichts 2C\_928/2010 vom 28. Juni 2011 E. 3; A-1596/2006 vom 27. Oktober 2008 E. 2.3.3. Teilweise verwechselt das Bundesverwaltungsgericht den Begriff der Kausalität mit der Finalität. So führte es in seinem Urteil A-6831/2013 vom 8. Juli 2015 E. 3.1.7 aus, dass zu prüfen sei, ob der Aufwand vom Leistungsempfänger erbracht wird, um die Leistung des Leistungserbringers zu erhalten. Die Kausalität fragt aber nicht nach dem «um», sondern nach dem «weil». Mithin wäre zu prüfen, ob der Aufwand des Leistungsempfängers erbracht wurde, weil der Leistungserbringer eine Leistung erbracht hat.

<sup>31</sup> Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-3497/2015 vom 25. Februar 2016 E. 2.3; A-544/2013 vom 30. Oktober 2013 E. 2.1.4; A-6001/2011 vom 21. Mai 2013 E. 2.1.4.

<sup>32</sup> Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-3497/2015 vom 25. Februar 2016 E. 2.3; A-1591/2014 vom 25. November 2014 E. 4.2.1; A-544/2013 vom 30. Oktober 2013; A-6001/2011 vom 21. Mai 2013 E. 2.1.4.

<sup>33</sup> Gl. A. wohl auch CAMENZIND ET AL. (Fn. 15), Rz. 650; a. A. GLAUSER (Fn. 18), S. 7, der die Meinung vertritt, dass die Verbindung zwischen Leistung und Entgelt gleich wie unter dem alten Recht zu beurteilen ist.

<sup>34</sup> Komm. MWSTG-BOSSART/CLAVADETSCHER, Art. 18 N 58.

Sicht des Leistungserbringers und nicht aus derjenigen des Leistungsempfängers beurteilt werden.<sup>35</sup>

Eine Lieferung oder Dienstleistung ohne Erwartung eines Entgelts kann demgemäss keine Leistung im mehrwertsteuerlichen Sinne begründen. Der Leistungserbringer darf das Entgelt erwarten, wenn er einen schuldrechtlichen Anspruch darauf hat oder ihm auf andere Weise<sup>36</sup> eine Entschädigung zusteht. Mithin ist es für den Leistungsbegriff entscheidend, dass der Leistungserbringer einen konkreten Leistungswillen hat und dass er diese Leistung nur deshalb erbringt, weil er mit einem Entgelt rechnet.<sup>37</sup> Erbringt der Leistungserbringer die Lieferung und/oder Dienstleistung unentgeltlich oder nicht an einen eindeutig identifizierbaren Leistungsempfänger, unterliegen diese nicht der MWST.<sup>38</sup> Nach der vorliegenden Auffassung müssen der Adressatenkreis und die Höhe des Entgelts genügend konkret sein, damit von einer Entgeltserwartung ausgegangen werden kann. Ist der Leistungsempfänger oder die Höhe des Entgelts demgegenüber nicht genügend bestimmt und auch nicht bestimmbar, liegt keine Entgeltserwartung im Sinne des MWSTG vor.<sup>39</sup>

In Art. 3 lit. f MWSTG wird ebenso klar definiert, was unter Entgelt zu verstehen ist: ein Vermögenswert, den der Empfänger oder an seiner Stelle eine Drittperson für den Erhalt einer Leistung aufwendet. Darin kommt die Kausalität zum Ausdruck. Diese ist, weil die Definition der Leistung die Erwartung eines Entgelts voraussetzt, lediglich dann gegeben, wenn der Leistungsempfänger bezahlt, weil er eine kostenpflichtige Leistung erhält oder zumindest erwarten darf.<sup>40</sup> Mit anderen Worten muss die erbrachte oder zu erwartende Leistung ursächlich für das Entgelt sein.<sup>41</sup> Zuwendungen, die nicht in einem ursächlichen Zusammenhang mit der steuerbaren Leistung stehen, stellen kein Entgelt

<sup>35</sup> Komm. MWSTG–BOSSART/CLAVADETSCHER, Art. 18 N 45.

<sup>36</sup> Auf andere Weise bedeutet nicht unbedingt, dass zwischen Leistendem und Leistungsempfänger ein bestimmtes Rechtsverhältnis bestehen muss. Vielmehr wird vorausgesetzt, dass zwischen Leistung und Entgelt ein unmittelbarer Zusammenhang besteht. So können selbst illegale Geschäfte, die nicht rechtlich einklagbar sind, ein steuerbares Leistungsverhältnis begründen. Vgl. hierzu auch Urteil des EuGH vom 17. September 2002, Rs. C-497/99 (Town & County Factors), Rz. 19 ff.

<sup>37</sup> Vgl. auch Komm. MWSTG–FISCHER, Art. 10 N 28; FISCHER/GROSJEAN (Fn. 2), S. 707; CAMENZIND ET AL. (Fn. 15), Rz. 602.

<sup>38</sup> BBl 2008 6885, 6940; LOOKS NICOLE/BERGAU BENJAMIN, Tauschähnlicher Umsatz mit Nutzerdaten – Kein Stück vom Kuchen, in: MwStR 2016, S. 863 ff., S. 867.

<sup>39</sup> Gl. A. wohl Komm. MWSTG–BOSSART/CLAVADETSCHER, Art. 18 N 52; LOOKS/BERGAU (Fn. 38), S. 868.

<sup>40</sup> Das Bundesgericht (Urteil 2C\_202/2011 vom 28. November 2011) bejahte eine steuerbare Leistung bei Gönnerbeiträgen an die REGA mit der Begründung, dass die Gönner mit den Geldzahlungen von der REGA eine Leistung erwarten, nämlich die Übernahme von Kosten für Notfälle. Dieses Urteil war Anlass für die parlamentarische Initiative Frick (11.440), welche zu einer Änderung der Legaldefinition der Spende führte (vgl. neue, am 1. Januar 2018 in Kraft getretene Formulierung von Art. 3 lit. i MWSTG).

<sup>41</sup> BGE 126 II 249 E. 4a; Urteil des Bundesgerichts 2A.369/2005 vom 24. August 2007 E. 4.3.

dar.<sup>42</sup> Ob dies der Fall ist, kann lediglich aus der Optik des Leistungsempfängers beurteilt werden.

Gleich wie die Finalität ist auch die Kausalität nicht leichthin anzunehmen, was sich auch aus der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ableiten lässt. Indem das Bundesgericht festhält, dass bei Lieferungen und/oder Dienstleistungen eines Vereins an seine Mitglieder, die durch statutarisch festgelegte Beiträge finanziert wurden, keine mehrwertsteuerrelevante Leistung vorliegt, bringt es zum Ausdruck, dass die erforderliche Kausalität selbst dann zu verneinen ist, wenn lediglich ein kausaler Zusammenhang zwischen der Gesamtheit aller vom Verein erbrachten Leistungen und der Summe der Mitgliederbeiträge erkennbar ist.<sup>43</sup> Mit anderen Worten muss die Verknüpfung zwischen Leistung und Entgelt auf einem Austauschverhältnis (Synallagma) beruhen.

Vor dem Hintergrund dieser klaren Legaldefinitionen setzt das Leistungsverhältnis sowohl die Finalität als auch die Kausalität voraus. Dass diese beiden Kriterien kumulativ vorliegen müssen, um die MWST auszulösen, soll anhand der folgenden Beispiele verdeutlicht werden.

Beispiel 1:

*Ein Rechtsanwalt erteilt seinem Nachbarn einen privaten Ratschlag, den der Nachbar in der Folge mit einem Geschenk an den Rechtsanwalt honoriert.*

Da der Rechtsanwalt nicht in Erwartung eines Entgelts leistet, fehlt es an der finalen Handlung. Würde auf das Erfordernis der Finalität verzichtet, würde der private Ratschlag an den Nachbarn eine Leistung im mehrwertsteuerrechtlichen Sinne begründen. Dass nicht auf die Finalität verzichtet werden darf, geht klar aus der Legaldefinition der Leistung gemäss Art. 3 lit. c MWSTG hervor.

Beispiel 2:

*Das Opernhaus erhält Spendengelder von Donatoren. Es verdankt die empfangenen Spenden und nennt die Donatoren in seinem Programmheft, ohne dass es zur Nennung irgendwie verpflichtet wäre.*

Auch wenn in der Nennung der Donatoren im Programmheft ein gewisser Marketingeffekt zum Nutzen der Donatoren zu sehen ist, fehlt es am Kriterium der Finalität, denn das Opernhaus nennt die Donatoren nicht im Programmheft, um einen Geldfluss aus-

---

<sup>42</sup> Urteil des Bundesgerichts 2A.369/2005 vom 24. August 2007 E. 6.1.

<sup>43</sup> Urteil des Bundesgerichts 2C\_1104/2015 vom 2. Mai 2017 E. 3.3.3.

zulösen, sondern die Nennung ist Folge dieser Spende.<sup>44</sup> Die Leistung im mehrwertsteuerlichen Sinne verlangt aber eine Lieferung oder Dienstleistung in Erwartung eines Entgelts. Ferner mangelt es diesbezüglich auch am Aspekt der Kausalität, da zwischen der Leistung (Spende) und der Gegenleistung (Nennung im Programmheft) aus Sicht des Leistungserbringers kein genügend konkreter Zusammenhang besteht, falls im Vorfeld der Spende die Nennung nicht explizit zugesichert wurde.

Der ursprüngliche Geldfluss der Donatoren kann auch nicht als Vorauszahlung für eine durch das Opernhaus zu erbringenden Leistung betrachtet werden, weil das Opernhaus ursprünglich kein Entgelt erwartet hat (fehlende Finalität). Sodann bezahlen die Donatoren wohl kaum deshalb, weil sie damit rechnen und auch nicht erwarten dürfen, im Programmheft genannt zu werden, sondern weil die Gelder der Unterstützung des Opernhauses im Interesse der Allgemeinheit dienen sollen.

Beispiel 3:

*Ein Strassenmusikant musiziert auf einem belebten Platz, weil er sich erhofft, hierfür Geld zu erhalten. Ein Passant bezahlt, weil er die Musik mag. Ein anderer bezahlt nicht der Musik wegen, sondern weil er den Musikanten für bedürftig hält und ihm daher Geld schenken möchte.*<sup>45</sup>

Auch wenn auf den ersten Blick vorliegend das Prinzip der Finalität der Leistungserbringung als erfüllt angesehen werden könnte, stellt sich doch die Frage, ob der Strassenmusikant tatsächlich in Erwartung eines Entgelts i.S. des Gesetzes handelt. Vergleichbar ist dieser Sachverhalt mit der Erbringung von Dienstleistungen durch einen Verein an seine Vereinsmitglieder. In beiden Fällen ist ein mehrwertsteuerrelevantes Leistungsverhältnis

---

<sup>44</sup> Dieser Auffassung folgte das Bundesgericht nicht, vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.43/2002 vom 8. Januar 2003 E. 3.2. Die Rechtsprechung stiess entsprechend im Schrifttum auf Kritik, siehe hierzu anstatt vieler HÜGLI OLIVER, Sponsoring und Spenden bei der Mehrwertsteuern, in: ST 04/2004, S. 351 ff. Allerdings ist zu berücksichtigen, dass dieser Entscheid unter der Geltung der aMWSTV vom 22. Juni 1994 gefällt wurde. Unter der Geltung der aMWSTV bestand noch eine Legaldefinition der Leistung. Unter Art. 4 aMWSTV wurde lediglich statuiert, dass Lieferungen und Dienstleistungen der MWST unterliegen, wenn sie gegen Entgelt erbracht werden. Ob die Leistung des Entgelts willen erbracht wird oder nicht, darüber legifizierte der Gesetzgeber nicht.

<sup>45</sup> Dieser Sachverhalt wurde auch vom EuGH beurteilt (vgl. Urteil des EuGH vom 3. März 1994, Rs. C-16/93 [Tolsma], Rz. 16 ff.). Der EuGH hat dabei die Sicht des Leistungsempfängers eingenommen und festgehalten, dass es hier am unmittelbaren Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt fehle. Dieses Urteil stiess auf breiter Front auf Kritik, weil der Gerichtshof eine zu enge Interpretation des Entgeltlichkeitsbegriffes praktizierte, indem er ein schuldrechtliches Gegenseitigkeitsverhältnis voraussetzte (vgl. ROHNER, Einlagesteuerung [Fn. 7], S. 92).

nis zu verneinen.<sup>46</sup> Gleich wie der Verein erbringt der Strassenmusikant eine Dienstleistung, die nicht einer einzelnen Person zugute kommt. Doch im Unterschied zum Verein ist die Dienstleistung des Strassenmusikanten nicht an eine Anzahl bestimmter Personen (Total aller Vereinsmitglieder), sondern an einen unbestimmten Adressatenkreis gerichtet.

Sodann unterscheidet sich der Auftritt des Strassenmusikanten auch darin vom Verein, dass er keinen festen Betrag (Summe aller Mitgliederbeiträge) erhält, sondern einen Betrag, dessen Höhe er weder im Voraus bestimmen kann, noch letztlich weiss, von wem er ihn erhält. Mithin kann der Strassenmusikant – im Unterschied zum Verein – kein näher bestimmbares «finales» Entgelt kalkulieren. In der Summe aller Passanten ist ein gewisses Zahlungspotential zu erblicken, was aber nicht zu einer Erwartung im Sinne des MWSTG führen darf, sondern lediglich bei einer Hoffnung bleibt. Folglich ist die Leistung des Strassenmusikanten klarerweise weniger zielgerichtet als jene des Vereins. Wenn aber die Finalität der Leistung des Vereins gegenüber seinen Mitgliedern vom Bundesgericht zumindest im Resultat verneint wird, so muss dies erst recht für den Strassenmusikanten gelten.

Im obigen Fall des Strassenmusikanten fehlt es zudem an der Kausalität, weil die Passanten freiwillig einen Betrag entrichten, dessen Höhe sie auch selbst bestimmen. Die Passanten haben nicht darum gebeten, dass ihnen Musik zu Gehör gebracht wird; ausserdem zahlen sie die Beträge teilweise nicht aufgrund der musikalischen Darbietung, sondern aus persönlichen Motiven, wobei gefühlsmässige Erwägungen eine Rolle spielen können. So legen manche Personen zum Teil erhebliche Beträge in die Sammelbüchse des Musikanten, ohne zu verweilen, während sich andere die Musik für geraume Zeit anhören, ohne irgendeine Vergütung zu leisten.<sup>47</sup>

Vor diesem Hintergrund fragt sich, was gilt, wenn eine Drittperson ins Bild rückt, die nebst dem Leistungsempfänger oder an seiner statt Geld entrichtet.

Beispiel 4:

*Die Klimastiftung zahlt dem Hersteller von Elektroautos für jedes in der Schweiz verkaufte Elektroauto einen Beitrag von CHF 5'000, um dadurch die Elektromobilität zu fördern. Als Folge davon senkt der Hersteller seinen Verkaufspreis von CHF 40'000 auf CHF 35'000.*

---

<sup>46</sup> A.M. SCHÄRER CHRISTOPH/BRUNNER ROMAN, Der Begriff der Leistung im schweizerischen Mehrwertsteuerrecht, in: StR 63/2008, S. 154 ff., S. 164, wobei anzufügen ist, dass deren Beitrag noch unter dem aMWSTG verfasst und publiziert wurde. Damals bestand noch keine Legaldefinition der Leistung.

<sup>47</sup> Dies entspricht auch der Rechtsprechung des EuGH; vgl. Urteil des EuGH vom 3. März 1994, Rs. C-16/93 (Tolsma), Rz. 16 ff.

*Es stellt sich die Frage, ob zwischen der Lieferung des Elektroautos zum Preis von CHF 35'000 einerseits und dem Betrag von CHF 5'000 andererseits eine innere wirtschaftliche Verknüpfung gegeben ist.*<sup>48</sup>

Nach der Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer ist eine innere wirtschaftliche Verknüpfung und nach dem hiesigen Verständnis Finalität und Kausalität gegeben, wenn die Zahlungen von Drittpersonen im überwiegenden Interesse des Leistungsempfängers ausgerichtet werden.<sup>49</sup> Das Interesse des Leistungsempfängers überwiegt, wenn er eine bestimmte Art von Leistung zu einem generell günstigeren Preis beziehen kann oder überhaupt eine bestimmte Art von Leistung dadurch erst angeboten werden kann.

Hingegen überwiegt das Interesse des Leistenden an der Zahlung, wenn er dadurch erst in die Lage versetzt wird, eine bestimmte Art von Leistung zu marktfähigen Preisen anzubieten, die der Leistungsempfänger grundsätzlich zu denselben Marktpreisen anderweitig auch ohne die Zahlung der Drittperson erhalten hätte. In diesem Fall fehlt es an der inneren wirtschaftlichen Verknüpfung der Zahlung mit einer konkreten Leistung, weshalb es sich nicht um ein Entgelt, sondern um eine Subvention oder Spende handelt.<sup>50</sup>

Die Ausführungen in der Botschaft widerspiegeln nichts anderes als die beiden Voraussetzungen der Kausalität und Finalität. Um beim obigen Beispiel zu bleiben, erwartet der Hersteller von Elektroautos pro verkauftes Fahrzeug ein Entgelt von CHF 40'000 (Aspekt der Finalität). Der Käufer erwartet die Lieferung eines Fahrzeuges und zahlt CHF 35'000 und die Dritte (die Klimastiftung) zahlt an Stelle des Käufers die restlichen CHF 5'000. Daraus resultiert, dass im obigen Fall das gesamte Entgelt von CHF 40'000 mit der Lieferung des Elektroautos in einer inneren Verbindung steht und folglich der Mehrwertsteuer unterliegt.

## **4. Lieferungen und Dienstleistungen ohne Erwartung eines Entgelts**

### **4.1. Allgemeines**

Wie bereits eingangs erwähnt, setzt das Steuerobjekt der MWST neben einer Leistung mit kausaler und finaler wirtschaftlicher Verknüpfung auch ein Entgelt voraus. Demgemäss sind Verkehrsvorgänge, die nicht auf einem Leistungsverhältnis beruhen (sog. Nicht-Umsätze), nicht Bestandteil des Geltungsbereichs des MWSTG.<sup>51</sup> Dieser Umstand soll im Folgenden genauer betrachtet werden.

---

<sup>48</sup> Eine innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen dem Elektroauto und dem Entgelt von CHF 39'000 steht ausser Zweifel.

<sup>49</sup> BBl 2008 6885, 6941; CAMENZIND ET AL. (Fn. 15), Rz. 636.

<sup>50</sup> BBl 2008 6885, 6941 f.

<sup>51</sup> Urteil des Bundesgerichts 2C\_1104/2015 vom 2. Mai 2017 E. 2.1.

In Art. 18 Abs. 2 MWSTG werden in nicht abschliessender Weise Mittelflüsse aufgezählt, die mangels Leistung nicht als Entgelte gelten. Diese Bestimmung kann lediglich präzisierender Natur sein; denn mangelt es an einer Leistung, d.h. der Einräumung eines verbrauchsfähigen<sup>52</sup> wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts, fehlt es grundsätzlich am Tatbestandselement des Steuerobjekts. Umgekehrt setzt ein Entgelt klausal die Erbringung einer Leistung voraus.<sup>53</sup> Ein Entgelt ohne Leistung ist kein Entgelt, sondern ein Nicht-Entgelt. Deshalb muss bei Fehlen einer Leistung (d.h. bei einer Nicht-Leistung) nicht mehr untersucht werden, ob der Mittelfluss als Entgelt oder als Nicht-Entgelt zu qualifizieren ist, weshalb es der Bestimmung von Art. 18 Abs. 2 MWSTG eigentlich nicht bedarf. Dennoch hat die Bestimmung ihre Daseinsberechtigung. Sie trägt dazu bei, die Frage zu klären, ob zwischen Leistung und Entgelt die notwendige wirtschaftliche Verknüpfung im Sinne der Kriterien der Kausalität und Finalität gegeben ist, die unter altem Recht zu vielen Rechtsstreitigkeiten führte, aber auch unter dem neuen Recht zu Kontroversen führen kann.<sup>54</sup>

#### 4.2. Lieferungen und Dienstleistungen an eng verbundene Personen (Nicht-Personal)

Art. 26 MWSTV lautet wie folgt: «Das Erbringen von Leistungen an eng verbundene Personen gilt als Leistungsverhältnis. Die Bemessung richtet sich nach Art. 24 Abs. 2 MWSTG.» Letztere Bestimmung statuiert, dass bei Leistungen an eng verbundene Personen der Wert als Entgelt gilt, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde.

Art. 26 MWSTV verweist explizit auf Art. 18 Abs. 1 MWSTG. Diese Gesetzesbestimmung definiert das Leistungsverhältnis als Steuerobjekt. Das bedeutet, dass die Verordnungsbestimmung von Art. 26 MWSTV lediglich dann Anwendung finden kann, wenn ein Leistungsverhältnis vorliegt, d.h. wenn eine Leistung in Erwartung eines Entgelts erbracht wird. Fehlt es gänzlich an einem Entgelt bzw. wurde ohne Erwartung eines Entgelts geleistet, darf dieses nicht fingiert werden, weshalb weder Art. 26 MWSTV noch Art. 24 Abs. 2 MWSTG angewendet werden dürfen.<sup>55</sup> Vielmehr ist die Leistung, da sie unentgeltlich erbracht wurde, mehrwertsteuerlich irrelevant.

<sup>52</sup> Das Tatbestandselement der Verbrauchsfähigkeit des wirtschaftlichen Werts ist nicht nur in Art. 3 lit. c MWSTG statuiert, sondern auch zentrales Element der MWST, hängt es doch mit dem Besteuerungsziel der MWST zusammen, welche die private Einkommens- und Vermögensverwendung für Konsumzwecke anvisiert; vgl. hierzu auch ROHNER TOBIAS F., Mehrwertsteuerliche Aspekte des Inkassogeschäfts und des Forderungskaufs, in: FStR 2017, S. 31 ff., S. 40. Als nicht verbrauchsfähig im mehrwertsteuerlichen Sinn gelten der Boden und Geld; siehe u.a. BBl 2008 6885, 6940.

<sup>53</sup> Vgl. auch die Legaldefinition des Entgelts in Art. 3 lit. f MWSTG.

<sup>54</sup> Komm. MWSTG-BOSSART/CLAVADETSCHER, Art. 18 MWSTG N 134.

<sup>55</sup> A.M. CAMENZIND ET AL. (Fn. 15), Rz. 613.

Diesem Resultat folgt die Rechtsprechung nicht. Das Bundesgericht führte aus, dass von Entgeltlichkeit beziehungsweise von einem Austauschverhältnis auch dann auszugehen sei, wenn zwar überhaupt kein Entgelt bezeichnet und bezahlt wird, jedoch die Leistung, die dem nahestehenden Dritten erbracht wird, üblicherweise nur gegen Entgelt erhältlich ist.<sup>56</sup> Dass dieser Drittvergleich angestellt werden muss – so das Bundesgericht –, ergibt sich schon aus den Bemessungsregeln des Art. 26 Abs. 2 MWSTV.<sup>57</sup> Dieser Rechtsprechung folgt auch das Bundesverwaltungsgericht.<sup>58</sup> Es hält ohne Begründung fest, dass das Erbringen von Leistungen an eng verbundene Personen als Leistungsverhältnis gelte und verweist dabei auf Art. 26 Satz 1 MWSTV in Verbindung mit Art. 24 Abs. 2 MWSTG.

Diese Rechtsprechung lässt ausser Acht, dass Art. 24 MWSTG lediglich die Bemessungsgrundlage regelt. Folglich kann Art. 24 MWSTG nur – aber immerhin – dann zur Anwendung gelangen, wenn feststeht, dass ein Leistungsverhältnis vorliegt.<sup>59</sup> Die Anrufung einer Bestimmung über die Bemessung einer Steuer, ohne dass überhaupt ein Steuerobjekt vorliegt, ist wenig sinnvoll, es sei denn, Art. 24 Abs. 2 MWSTG fingierte ein Entgelt bei Leistungen an eng verbundene Personen.

Gegen eine solche Fiktion spricht, wie bereits oben angeschnitten, die systematische Einordnung von Art. 24 Abs. 2 MWSTG im 3. Kapitel unter der Marginalie «Bemessungsgrundlage und Steuersätze». Wollte der Gesetzgeber bei unentgeltlichen Leistungen an eng verbundene Personen ein Entgelt und damit ein Steuerobjekt fingieren, hätte er dies unter Art. 18 Abs. 1 MWSTG klarstellen müssen. Ein möglicher Wortlaut hätte wie folgt lauten können: «*Der Inlandsteuer unterliegen die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen sowie unentgeltlich erbrachte Leistungen an eng verbundene Personen (Art. 3 lit. h); sie sind steuerbar, soweit dieses Gesetz keine Ausnahme vorsieht.*»

<sup>56</sup> BGE 138 II 239 E. 3.3; Urteil des Bundesgerichts 2A.264/2006 vom 3. September 2008 E. 5.3. Das letztere Urteil wurde unter der Geltung der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV) gefällt. Art. 4 aMWSTV lautete damals wie folgt: «*Der Steuer unterliegen folgende durch Steuerpflichtige getätigte Umsätze, sofern sie nicht ausdrücklich von der Steuer ausgenommen sind (Art. 14 aMWSTV): a. die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen; b. die im Inland gegen Entgelt erbrachten Dienstleistungen; c. der Eigenverbrauch, d. der Bezug von Dienstleistungen gegen Entgelt aus dem Ausland.*»

<sup>57</sup> Art. 26 Abs. 2 der aMWSTV lautete wie folgt: «*Zum Entgelt gehört alles, was der Empfänger oder an seiner Stelle ein Dritter als Gegenleistung für die Lieferung oder Dienstleistung aufwendet. Die Gegenleistung umfasst auch den Ersatz aller Kosten, selbst wenn diese gesondert in Rechnung gestellt werden. Im Falle einer Lieferung oder Dienstleistung an eine nahestehende Person gilt als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde.*»

<sup>58</sup> Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6831/2013 vom 8. Juli 2015 E. 3.1.6.

<sup>59</sup> Komm. MWSTG-BOSSART/CLAVADETSCHER, Art. 24 MWSTG N 53; Urteil des Bundesgerichts 2A.264/2006 vom 3. September 2008 E. 3.3 und E. 5.3.

Hingegen spricht der Wortlaut von Art. 24 Abs. 2 MWSTG, insbesondere der Ausdruck «gilt», für eine solche Fiktion.<sup>60</sup> In die gleiche Richtung gehen die Gesetzesmaterialien. So wird in der Botschaft pauschal auf Art. 72 ff. MwStSystRL<sup>61</sup> hingewiesen, die gleich wie das MWSTG eine Fiktion des Entgelts bei unentgeltlicher Leistung an verbundene Personen kennt und diese Fiktion ebenfalls unter dem Titel «Steuerbemessungsgrundlage» statuiert.<sup>62</sup>

Es fragt sich aber, ob sich eine derartige Fiktion mit dem Wesen und Zweck der MWST vereinbaren lässt. Das Gesetz ist in erster Linie auf Basis einer teleologischen Verständnismethode auszulegen. Die Gesetzesauslegung hat sich vom Gedanken leiten zu lassen, dass nicht schon der Wortlaut die Norm darstellt, sondern erst das an Sachverhalten verstandene und konkretisierte Gesetz.

Die Inlandsteuer hat zum Ziel, den nicht unternehmerischen Endverbrauch im Inland (Konsum) zu besteuern, sofern dieser eine private Einkommens- und Vermögensverwendung bedingt.<sup>63</sup> Erhält der Leistungsempfänger eine Leistung unentgeltlich, fehlt es an der privaten Einkommens- und Vermögensverwendung, weshalb auch kein Anlass zur Besteuerung besteht. Entsprechend ist unbestritten, dass Schenkungen, Erbschaften, Schadenersatzleistungen, Garantieleistungen, Konventionalstrafen, Subventionen und Spenden ausserhalb des Geltungsbereichs des MWSTG liegen.<sup>64</sup> Ebenso unbestritten ist, wie unten zu zeigen sein wird, dass eine Dividende vom MWSTG nicht erfasst ist.

Die Bestimmung von Art. 24 Abs. 2 MWSTG bringt ein direktsteuerliches Prinzip (dealing at arm's length principle) in das System der MWST, obwohl das Mehrwertsteuerrecht wenig mit direktsteuerlichen Prinzipien zu tun hat.<sup>65</sup> Auch wenn direktsteuerliche Prinzipien im Bereich der MWST zu einem an sich wünschenswerten Einklang zwischen Gewinn- und Mehrwertsteuerrecht führen, dürfen sie nicht so weit greifen, dass sie grundlegende Prinzipien des Mehrwertsteuerrechts aushebeln. Dies geschieht aber mit der Bestimmung von Art. 24 Abs. 2 MWSTG.<sup>66</sup> Sie steht dem gesetzgeberischen Ziel und dem Steuerobjekt der MWST diametral entgegen, denn der Konsum von unentgeltlich erlangten Leistungen soll von der MWST gerade nicht erfasst werden. Der Konsument darf nicht mehrwertsteuerlich belastet werden, wenn er ohne Aufwand zu

---

<sup>60</sup> Gl. A. CAMENZIND ET AL. (Fn. 15), Rz. 614.

<sup>61</sup> Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. 2006 L 347/1.

<sup>62</sup> BBl 2008 6885, 6932.

<sup>63</sup> RIEDO (Fn. 19), S. 230.

<sup>64</sup> Urteil des Bundesgerichts 2C\_1104/2015 vom 2. Mai 2017 E. 2.2.

<sup>65</sup> Vgl. BGE 138 II 251 E. 2.4.2.

<sup>66</sup> Vgl. zur Kritik auch RIEDO (Fn. 19), S. 229.

betreiben, also ohne Gegenleistung eine Zuwendung erhält.<sup>67</sup> Gleichweise ist der Konsument mit einer verhältnismässig geringen MWST zu belasten, wenn er eine Leistung vergleichsweise günstig bezieht.<sup>68</sup> In der zentralen Bedeutung des Entgelts kommt auch der Charakter der MWST als Verbrauchssteuer (Anknüpfung an die Aufwendungen des Leistungsempfängers) zum Ausdruck.<sup>69</sup> Fehlt es am Zahlungsfluss, mangelt es an der Einkommens- oder Vermögensverwendung, weshalb eine Besteuerung nicht mit dem Ziel der MWST und dem Grundsatz der Steuerneutralität in Einklang zu bringen wäre.

Nebst dieser Systemwidrigkeit kann die Anwendung von Art. 24 Abs. 2 MWSTG zu willkürlichen Resultaten führen, wie das folgende Beispiele verdeutlichen soll:<sup>70</sup>

Beispiel 5:

*Die Gesellschaft feiert ihr 100-jähriges Bestehen und möchte deshalb allen 20 Aktionären, die teilweise auch Kunden sind, und den treuen Kunden (Nicht-Aktionäre, vorwiegend mehrwertsteuerpflichtige Unternehmen) ein Treuegeschenk in Form einer Uhr im Wert von CHF 500 ausrichten.*

*Bei den Aktionären, die mindestens zu 10 % an der Gesellschaft beteiligt sind oder deren Beteiligungsrechte einen Verkehrswert von mindestens einer Million Franken haben, wird ein Umsatz fingiert, der entsprechend der MWST unterliegt (Art. 24 Abs. 2 i.V.m. Art. 3 lit. h MWSTG). Bei den Treuegeschenken an die Nicht-Aktionäre wird kein Umsatz fingiert. Ebenso wenig bedarfes einer Vorsteuerkürzung, weil Geschenke bis zu CHF 500 pro Person und Jahr keinen Eigenverbrauchstatbestand auslösen (Art. 31 Abs. 2 lit. c MWSTG).*

Vor diesem Hintergrund ist die Anwendung von Art. 24 Abs. 2 MWSTG auf unentgeltliche Leistungen an nahestehende Personen ungerechtfertigt.<sup>71</sup> Eine steuerliche Erfassung des unentgeltlichen Umsatzes hat allenfalls über den Eigenverbrauch zu geschehen.<sup>72</sup> Darauf wird weiter unten unter Ziffer 6 eingegangen.

### **4.3. Naturaldividenden**

Dividenden sind nach Art. 18 Abs. 2 lit. f MWSTG Mittelflüsse, die mangels Gegenleistung seitens des Aktionärs nicht als Entgelt gelten. Diese Bestimmung basiert auf dem Gedanken, dass Dividenden kein Entgelt für irgendeine wirtschaftliche Tätigkeit darstellen, sondern Ausfluss des blossen Eigentums an Beteiligungspapieren sind.<sup>73</sup>

---

<sup>67</sup> RIEDO (Fn. 19), S. 227.

<sup>68</sup> RIEDO (Fn. 19), S. 227.

<sup>69</sup> BGE 141 II 199 E. 4.1.

<sup>70</sup> Komm. MWSTG-BOSSART/CLAVADETSCHER, Art. 3 MWSTG N 164.

<sup>71</sup> Gl. A. RIEDO (Fn. 19), S. 229.

<sup>72</sup> RIEDO (Fn. 19), S. 229.

<sup>73</sup> Urteil des EuGH vom 22. Juni 1993, Rs. C-333/91 (Satam SA), Rz. 12 ff.

Anders ist die Rechtslage nach der Auffassung der ESTV bei Sach- oder Naturaldividenden.<sup>74</sup> Gemäss Verwaltungspraxis sind Naturaldividenden Beteiligungserträge in Naturalien, die bei ihrer Ausschüttung der Verrechnungssteuer unterliegen. Naturaldividenden unterliegen bei der ausschüttenden Unternehmung der MWST, wenn sie eine steuerbare Leistung darstellen. Folgende in der MWST-Info 08 erwähnten Beispiele illustrieren diese Praxis:

Beispiel 6:

*Die Aktionäre einer Bergbahn erhalten eine Saisonkarte als Naturaldividende. Werden solche Karten von der Bergbahn auch an Dritte verkauft, unterliegt das Entgelt der Steuer zum Normalsatz. Folglich unterliegt die ausgerichtete Naturaldividende ebenfalls der MWST zum Normalsatz.*

Beispiel 7:

*Die Aktionäre einer Bergbahn erhalten REKA-Checks als Naturaldividende. Bei Verkäufen von REKA-Checks an Dritte handelt es sich um eine von der MWST ausgenommene Leistung, weshalb auch die ausgerichtete Naturaldividende ausgenommen ist.*

Ein möglicher Erklärungsansatz für diese teilweise widersprüchliche Praxis könnte sein,<sup>75</sup> dass der Fiskus mit der Leistungserbringung stets ein Entgelt fingiert, das letztlich mit dem Dividendenanspruch verrechnet wird.<sup>76</sup> Ein anderer Gedanke hinter dieser Praxis dürfte sein, dass bei Naturaldividenden Geschäftsvermögen für Zwecke ausserhalb des Betriebs entnommen wird.<sup>77</sup> Sofern der Steuerpflichtige auf den entnommenen Gegenständen oder Dienstleistungen seinerzeit Vorsteuern geltend machen durfte, soll dieser Vorsteuerabzug gemäss Art. 31 Abs. 2 lit. a MWSTG korrigiert werden. Damit soll verhindert werden, dass steuerpflichtige Unternehmen, die Gegenstände oder Dienstleistungen für nicht unternehmerische Zwecke verwenden, gegenüber Nichtsteuerpflichtigen steuerlich bevorzugt werden. Da aber der Eigenverbrauch lediglich die Vorsteuern rückgängig macht, erfasst der Eigenverbrauch die eigene Wertschöpfung (d.h. der selbst geschaffene Mehrwert) des Unternehmens nicht, weshalb die Leistung, die via Dividende bezogen wird, geringer besteuert wird, als jene, für die ein Entgelt in Geldform geleistet wird. Dies soll anhand des folgenden Beispiels illustriert werden:

---

<sup>74</sup> ESTV, MWST-Info 08 «Privatanteile», Ziff. 6. Naturaldividenden sind alle Beteiligungserträge, die keine Geldeinkünfte sind, z.B. Sachen, Rechte oder Dienstleistungen.

<sup>75</sup> Widersprüchlich ist diese Praxis deshalb, weil in ESTV, MWST-Info 04 «Steuerobjekt», Ziff. 3.5, pauschal festgehalten wird, dass Dividenden und andere Gewinnanteile (z.B. von Personengesellschaften) keine Entgelte darstellen können.

<sup>76</sup> Komm. MWSTG-BOSSART/CLAVADETSCHER, Art. 18 MWSTG N 111 und 112.

<sup>77</sup> Vgl. auch die Kritik an der Verwaltungspraxis von JANSEN (Fn. 24), S. 752 f.

### Beispiel 8:

*Ein Fährbetrieb richtet seinen Aktionären nebst einer Dividende in Geldform zwei Fährrillette aus. Die Fährrillette haben einen Verkaufswert von CHF 10. Da die Leistung (Fahrt mit der Fähre) keine Lieferung ist und somit als Dienstleistung im Sinne von Art. 3 lit. e MWSTG zu qualifizieren ist und diese Dienstleistungen nicht von Dritten bezogen wurde, sind die Tatbestandsvoraussetzungen für die Anwendung des Eigenverbrauchs nicht gegeben. Folglich unterliegt das Fährrillett nicht der MWST. Dies gilt selbst dann, wenn der Aktionär die Fährrillette weiterveräussert, es sei denn, dass er mehrwertsteuerpflichtig wäre.*

Beide Erklärungsversuche, eine Naturaldividende als mehrwertsteuerrelevantes Leistungsverhältnis zu qualifizieren, überzeugen nicht und halten vor dem Wortlaut von Art. 18 Abs. 2 lit. f und Art. 3 lit. c MWSTG nicht stand. Die Gesellschaft setzt mit dem Dividendenbeschluss weder die Ursache für eine Gegenleistung, noch besteht die Intention der Gesellschaft, sich für die Naturaldividende entschädigen zu lassen. Folglich fehlt es an der Finalität. Dividenden, in welcher Form sie auch immer ausgerichtet werden, stellen die Früchte des Eigentums an der Gesellschaft dar.<sup>78</sup> Entsprechend kann eine Naturaldividende – in welcher Form auch immer (z.B. als Stockdividende) sie erfolgt – kein Leistungsverhältnis begründen und eine Korrektur des Vorsteuerabzugs könnte allenfalls lediglich im Rahmen des Eigenverbrauchs erfolgen.<sup>79</sup> Die Ausschüttung einer Naturaldividende darf auch deshalb nicht als Steuerobjekt der MWST gelten, weil die Dividende als unentgeltliche Leistung nicht vom Konsumenten getragen werden kann, mithin eine Überwälzung der MWST auf den Konsumenten gar nicht möglich ist. Die Tatsache, dass der Aktionär und Konsument in den Genuss einer Leistung kommt, die nicht der MWST unterliegt, darf nicht dadurch korrigiert werden, dass diese Leistung als entgeltlich fingiert wird. Dieses Resultat würde zu einer zusätzlichen steuerlichen Belastung des Unternehmens führen, was sich aber mit dem Charakter der MWST als Verbrauchssteuer<sup>80</sup> nicht vereinbaren lässt. Schliesslich spricht gegen eine Besteuerung der Sachdividende der Umstand, dass die leistende Unternehmung keinen Umsatz verbucht.<sup>81</sup>

---

<sup>78</sup> Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1496/2006 vom 27. Oktober 2008 E. 5.1.

<sup>79</sup> Urteil des Bundesgerichts 2A.369/2005 vom 24. August 2007 E. 4.3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1630/2006 und A-1631/2006 vom 13. August 2008 E. 2.3; A-1496/2006 vom 27. Oktober 2008 E. 5.1; A-6854/2008 vom 25. November 2010 E. 3.4.

<sup>80</sup> Art. 1 Abs. 1 MWSTG.

<sup>81</sup> MOLLARD/OBERSON/TISSOT (Fn. 10), S. 186.

#### 4.4. Beistellung von Material zwecks Veredelung

Wie verhält es sich, wenn steuerpflichtige Unternehmen anderen steuerpflichtigen Unternehmen Rohmaterialien oder Halbfertigfabrikate mit dem Auftrag liefern, diese dergestalt zu bearbeiten bzw. zu verarbeiten, dass daraus ein neues Halb- oder Fertigfabrikat entsteht. Die ESTV fingiert in solchen Fällen eine Lieferung gegen Entgelt, obwohl das einliefernde Unternehmen kein Entgelt erwartet, sondern lediglich eine Werkleistung der anderen Vertragspartei.<sup>82</sup> Diese Fiktion hält vor dem Gesetz nicht stand, es sei denn, dass dieses Geschäft als Tausch qualifiziert würde, was in der Folge geprüft wird.

Beim Tausch erbringen zwei Parteien einander gegenseitig eine Leistung, die wiederum in einem ursächlichen und engem Zusammenhang stehen. Im Unterschied zum Kauf wird beim reinen Tausch die Gegenleistung nicht in Geldform erbracht, sondern durch einen anderen Gegenstand.<sup>83</sup> Ein Beispiel eines reinen Tausches:

Beispiel 9:

*Der steuerpflichtige Schreiner vereinbart mit dem steuerpflichtigen TV-Verkäufer, dass der Schreiner einen Tisch (Preis CHF 3'000) und hierfür der TV-Verkäufer dem Schreiner als Gegenleistung ein Fernsehgerät (Preis CHF 3'000) zu liefern habe.*

Nach Art. 237 OR finden auf den Tauschvertrag die Vorschriften des Kaufvertrages dergestalt Anwendung, dass jede Verkaufspartei mit Bezug auf die von ihr versprochene Sache als Verkäufer und mit Bezug auf die ihr zugesagte Sache als Käufer behandelt wird. Mithin wird obligationenrechtlich jede Partei jeweils als Leistungserbringerin und -empfängerin behandelt. Folglich geht das Zivilrecht von zwei Leistungsströmen aus, bei denen – zumindest im obigen Beispiel 9 – jeweils das Eigentum und der Besitz der zu tauschenden Sachen auf die andere Partei übergeht.<sup>84</sup>

Da beim reinen Tausch ein Entgelt in Geldform nicht oder zumindest nicht sichtbar in Erscheinung tritt, kann man sich fragen, ob überhaupt eine Leistung gegen Entgelt vorliegt.<sup>85</sup> Die Rechtsprechung geht beim Tausch von zwei selbständigen Leistungen aus,

---

<sup>82</sup> ROHNER TOBIAS F., Beistellung von Material als mehrwertsteuerrelevante Lieferung?, in: Expert Focus 9/2017, S. 639 ff., S. 639 mit Beispielen zur Praxis.

<sup>83</sup> Wird die Gegenleistung zur Lieferung nicht in Form eines Gegenstands, sondern als Dienstleistung erbracht, handelt es sich um einen tauschähnlichen Umsatz, siehe Urteil des Bundesgerichts 2A.150/2001 vom 13. Februar 2002 E. 7a.

<sup>84</sup> ROHNER, Beistellung von Materialien (Fn. 82), S. 643.

<sup>85</sup> Kritische Stimmen vertreten die Auffassung, dass sich der Tausch nicht mit dem Zweck der Umsatzsteuer als indirekte Steuer und der Funktion des Unternehmers, die Steuer beim Leistungsempfänger einzuziehen und dem Staat abzuführen, vereinbaren lässt, vgl. hierzu STADIE HOLGER, Tauschvorgänge und Umsatzsteuer, in: Umsatzsteuer-Rundschau 2009, S. 745.

für die wiederum je ein Entgelt zu entrichten ist.<sup>86</sup> Folglich kann ein reiner Tausch im Sinne von Art. 237 OR auch als zwei Kaufverträge mit Verrechnungsabrede betrachtet werden.<sup>87</sup> Ein Entgelt wird nicht fingiert, vielmehr haben beide Parteien jeweils eine Entgeltserwartung, die aber nicht in Geldform besteht.<sup>88</sup> Jede Leistung muss für sich selbst beurteilt werden (z.B. Steuerbarkeit, Steuerbefreiung, anwendbarer Steuersatz). Art. 24 Abs. 3 MWSTG bestimmt, dass bei Tauschverhältnissen der Marktwert jeder Leistung das Entgelt für die andere Leistung ist. Das heisst, um beim obigen Beispiel zu bleiben, dass das Fernsehgerät (Lieferung) den Marktwert des Tisches (Entgelt) und der Tisch (Lieferung) den Marktwert des Fernsehgeräts (Entgelt) hat. Im obigen Fall sind die beiden Marktwerte deckungsgleich, weshalb eine gänzliche Verrechnung der beiden Entgelte (inkl. der beiden MWST-Beträge) stattfindet. Obwohl überhaupt kein Geld fliesst, ist die MWST geschuldet. Sowohl der TV-Verkäufer als auch der Schreiner haben als Mehrwertsteuersubjekte auf dem Marktwert ihrer Leistung MWST gegenüber dem Fiskus abzurechnen und müssen entsprechend für genügend Liquidität sorgen. Umgekehrt sind sie als Steuersubjekte grundsätzlich vorsteuerabzugsberechtigt.

Doch nicht jede vermeintliche Gegenleistung in Form einer Sachleistung ist als Tausch zu qualifizieren: Das Vorhandensein von zwei voneinander losgelösten Leistungsverhältnissen zwischen den gleichen Parteien mit blosser Verrechnung der beiden Entgelte begründet keinen Tausch, weil es an der erforderlichen inneren Verknüpfung fehlt.<sup>89</sup> Deshalb liegt beim folgenden Beispiel kein Tausch vor:

Beispiel 10:

*Der steuerpflichtige Schreiner kauft beim steuerpflichtigen TV-Verkäufer einen Fernseher. Umgekehrt bestellt der TV-Verkäufer beim Schreiner einen Tisch. Später einigen sich die Parteien, dass die beiden gegenseitigen Forderungen verrechnet werden sollen.*

Ebenso wenig kann die Lieferung von Rohmaterialien oder Halbfertigfabrikaten mit dem Auftrag, diese zu bearbeiten bzw. zu verarbeiten und zu retournieren, einen Tausch begründen, obwohl beide Parteien eine Lieferung im Sinne von Art. 3 lit. d MWSTG erbringen.

<sup>86</sup> Urteile des Bundesgerichts 2A.150/2001 vom 13. Februar 2002 E. 7a; 2C\_100/2016 vom 9. August 2016 E. 3.3.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6001/2011 vom 21. Mai 2013 E. 3.2.1.

<sup>87</sup> GIGER, in: Honsell Heinrich/Vogt Nedim Peter/Wiegand Wolfgang (Hrsg.), Basler Kommentar, Obligationenrecht I, Art. 1–529 OR, 6. Aufl., Basel 2015, Art. 237 OR N 1.

<sup>88</sup> FISCHER CLAUDIO/ROHNER ROGER, Tausch, Leistung an Zahlung statt oder Rabatt bei Eintauschgeschäften, in: zsis 2011, BestCase Nr. 7, Ziff. 3.3.2.

<sup>89</sup> ROHNER, Beistellung von Materialien (Fn. 82), S. 642.

Da die Lieferung der Rohmaterialien oder Halbfertigfabrikate durch den Auftraggeber nicht in Erwartung eines Entgelts erfolgt, sondern in Erwartung, dass die andere Partei (der Auftragnehmer) Leistung erbringt, fehlt es an der Finalität und damit am mehrwertsteuerrelevanten Leistungsverhältnis. Dies gilt auch aus Sicht des Auftragnehmers: Dieser nimmt die Rohmaterialien oder Halbfertigfabrikate nicht als Entgelt für seine Leistungen entgegen, weshalb auch aus seiner Optik die Lieferung an ihn mehrwertsteuerrechtlich irrelevant ist.

Anders wäre die Situation zu beurteilen, wenn der Auftraggeber dem Auftragnehmer Rohmaterialien und Halbfertigfabrikate liefern und der Auftraggeber damit entschädigt würde, dass der Auftraggeber einen Teil der Rohmaterialien oder Halbfertigfabrikate behalten dürfte.

Es stellt sich die Frage, ob sich an diesem Resultat etwas ändern würde, wenn die vom Auftraggeber gelieferten Rohmaterialien und Halbfertigfabrikate ins Eigentum des Auftragnehmers übergängen.<sup>90</sup> Diese Frage ist zu verneinen, denn für ein mehrwertsteuerrelevantes Leistungsverhältnisses bedarf es nicht nur der Einräumung eines verbrauchs-fähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson, sondern auch der Erwartung eines Entgelts. Die Antwort auf die Frage, ob Eigentum derivativ übertragen wird oder originär entsteht, kann lediglich dazu dienen, die Frage betreffend die Einräumung eines verbrauchs-fähigen wirtschaftlichen Werts zu beantworten.

#### **4.5. Zustellung unbestellter Ware**

Beispiel 11:

*Eine karitative Institution stellt gewissen Haushalten unbestellt ein Kinderbuch zu und bittet die Empfänger, hierfür einen gewissen Betrag zu bezahlen.*

Es fragt sich, ob das Zustellen des unbestellten Kinderbuches zu einer Leistung wird, falls der Empfänger hierfür etwas bezahlt. Für eine Leistung könnte die Tatsache sprechen, dass die karitative Institution davon ausgeht oder zumindest hofft, dass sie von den Empfängern des Kinderbuches Gelder erhält. Doch dies ist für den Leistungsbegriff nach Art. 3 lit. c MWSTG nicht genügend. Vielmehr müssen für die Annahme einer Leistung nicht nur die Lieferung bzw. Dienstleistung, sondern auch das erwartete Entgelt

---

<sup>90</sup> Eine gültige Eigentumsübertragung setzt grundsätzlich einen gültigen Erwerbsgrund und einen Erwerbsakt voraus. Sofern die Parteien nicht explizit vereinbaren, dass mit der Beistellung von Material zur Verarbeitung das Eigentum übertragen werden soll, kann auch grundsätzlich kein Eigentumswechsel erfolgen. Hingegen kann ein Eigentumswechsel auch ohne Vereinbarung stattfinden, wenn die Voraussetzungen von Art. 726 Abs. 1 ZGB erfüllt sind. Nach dieser Bestimmung geht das Eigentum auf den Verarbeiter über, wenn dieser eine fremde Sache verarbeitet oder umgewandelt hat und die vom Verarbeiter geleistete Arbeit kostbarer als der Stoff ist.

dergestalt miteinander wirtschaftlich verbunden sein, dass für jede einzelne spezifische Lieferung oder Dienstleistung an eine Person ein konkretes Entgelt von dieser Person erwartet wird und der Empfänger nur deshalb leistet, weil er eine Leistung erhalten hat.<sup>91</sup>

Im Falle der Zustellung von mehreren Kinderbüchern an mehrere Haushalte ist diese Erwartung eines Entgelts gewöhnlicherweise nicht gegeben, weil die wohltätige Institution nicht davon ausgehen darf, dass jeder belieferte Haushalt das Kinderbuch auch bezahlen wird, zumal nach Art. 6a OR auch keine Verpflichtung besteht, dieses zu bezahlen, zurückzusenden oder aufzubewahren. Weiter spricht gegen eine Leistung die Tatsache, dass es den Empfängern üblicherweise freisteht, wieviel sie für das Buch bezahlen möchten. Mithin erfolgen die Zahlungen der Empfänger der Kinderbücher freiwillig, damit die karitative Institution ihre Aufgaben wahrnehmen kann oder um deren wirtschaftliche Tätigkeit zu fördern. Die Zahlungen sind nicht durch eine Leistung bedingt, sondern die Lieferung des Kinderbuchs ist lediglich der Anstoss für die Zahlung. Mit anderen Worten ist die Zahlung des Kinderbuches nicht direkte kausale Folge der Lieferung. Entsprechend kann die Lieferung des Kinderbuches nicht als Leistung qualifiziert werden. Das für diese Nicht-Leistung bezahlte Geld gilt als Spende und damit als Nicht-Entgelt im Sinne von Art. 18 Abs. 2 lit. d MWSTG.<sup>92</sup>

#### **4.6. Sacheinlagen**

Gemäss Art. 18 Abs. 2 lit. e MWSTG gelten Einlagen in Unternehmen, insbesondere zinslose Darlehen, Sanierungsleistungen und Forderungsverzichte mangels Leistung nicht als Entgelte. Diese Bestimmung bezieht sich ohne Zweifel auf Einlagen in Geldform.

Unklar ist, ob auch Sacheinlagen darunter fallen, zumal in Art. 38 Abs. 1 lit. b MWSTG statuiert wird, dass bei der Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens auf eine andere steuerpflichtige Person im Rahmen einer Gründung das Meldeverfahren zur Anwendung gelangt.<sup>93</sup> Da das Meldeverfahren lediglich eine Abrechnungsmethode darstellt und entsprechend einen steuerbaren Umsatz voraussetzt, könnte abgeleitet werden, dass Sacheinlagen (z.B. im Rahmen einer Gründung) einen grundsätzlich steuerbaren Vorgang darstellen.<sup>94</sup> Ein solcher Schluss ist nicht zulässig, weil die Frage, ob ein Leistungsverhältnis besteht, für das Mehrwertsteuerrecht absolut zentral ist und beantwortet werden muss, bevor die Frage der Abrechnungsart gestellt werden darf.

---

<sup>91</sup> Vgl. hierzu die Ausführungen oben unter Abschnitt 3.3.

<sup>92</sup> Dies entspricht auch der Verwaltungspraxis, vgl. ESTV, MWST-Branchen-Info 22 «Hilfsorganisationen, sozialtätige und karitative Einrichtungen», Ziff. 8.6. Zu den Eigenschaften von Spenden vgl. ESTV, MWST-Info 05 «Subventionen und Spenden», Ziff. 2.1.1.

<sup>93</sup> Komm. MWSTG-GEIGER, Art. 18 N 28.

<sup>94</sup> Diese Meinung vertritt wohl Komm. MWSTG-GEIGER, Art. 18 N 28.

In der Botschaft wird festgehalten, dass Einlagen im Unternehmen weit zu verstehen sind.<sup>95</sup> Darunter fallen Gesellschafterbeiträge, also insbesondere Kapitaleinlagen, Aufgelder, Zuschüsse und Beiträge à-fonds-perdu, Forderungsverzichte im Zusammenhang mit Darlehen, Zinsverzichte, Zinsreduktionen auf gewährten Darlehen und die Einräumung von Baurechten ohne oder mit reduziertem Baurechtszins, die von direkt beteiligten Gesellschaftern an Gesellschaften geleistet werden. Darunter können aber auch Einlagen in Einzelfirmen und Personengesellschaften sowie Beiträge an übrige Gesellschaftsformen fallen.<sup>96</sup> Entsprechend sollten auch Sacheinlagen unter dem Oberbegriff «Einlagen» subsumiert werden, zumal sich eine Sacheinlage nicht substantiell von einer Geldeinlage unterscheidet.<sup>97</sup>

Dass die Einlage, in welcher Form sie auch immer geleistet wird, als kein entgeltlicher Vorgang betrachtet wird, gilt selbst dann, wenn die Einlage gegen die Einräumung von Beteiligungsrechten erfolgt.<sup>98</sup> Die Ausgabe der Beteiligungspapiere stellt nur die Verbriefung eines bereits bestehenden Rechts und keine Übertragung eines solchen an den Einleger dar.<sup>99</sup> Sodann kann gegen ein mehrwertsteuerrelevantes Leistungsverhältnis ins Feld geführt werden, dass Einlagen an die Gesellschaft aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Beteiligungsverhältnisse erbracht werden und nicht, um hierfür ein Entgelt zu erhalten.<sup>100</sup> Einlagen werden getätigt, damit die Gesellschaft überhaupt eine wirtschaftliche Aktivität ausüben kann und nicht, um eine Gegenleistung zu erhalten.<sup>101</sup> Es handelt sich um Finanzierungsvorgänge – Einlagen in das Eigenkapital oder Darlehen –, die nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung keinen Umsatz im mehrwertsteuerrechtlichen Sinn bewirken.<sup>102</sup> Sie fliessen weder direkt noch indirekt in die Leistungserstellung ein und stehen ausserhalb des Mehrwertsteuerrechts.<sup>103</sup> Letztlich ist zu gewärtigen,

<sup>95</sup> BBl 2008 6885, 6960.

<sup>96</sup> BBl 2008 6885, 6960.

<sup>97</sup> Vgl. den Entscheid der Eidg. Steuerrekurskommission vom 12. Oktober 2001 i.S. Z (VPB 66/2002 Nr. 66.42 E. 7b und /dd). Darin ging es um das Zurverfügungstellen eines Spielautomaten eines Gesellschafters einer einfachen Gesellschaft an die Gesellschaft. Die Steuerrekurskommission brachte zum Ausdruck, dass die Gegenleistung (d.h. das Partizipieren am Gewinn der Gesellschaft) keine Gegenleistung im Sinne des Mehrwertsteuerrechts begründe. Vgl. auch die Hinweise auf diese Rechtsprechung im Urteil des Bundesgerichts 2A.269/2006 vom 20. Juni 2008 E. 4.2. Gleicher Ansicht auch VAN DOESUM AD, Contributions to Partnerships from a European VAT Law Perspective, in: EC Tax Review 2010/6, S. 259 ff., S. 267.

<sup>98</sup> VAN DOESUM (Fn. 97), S. 265.

<sup>99</sup> BAUMGARTNER (Fn. 6), S. 2; VAN DOESUM (Fn. 97), S. 268.

<sup>100</sup> Vgl. auch Urteil des EuGH vom 6. September 2012, Rs. C-496/11 (Portugal Telecom), Rz. 32; Urteil des EuGH vom 23. Juni 2003, Rs. C-442/01 (KapHag Renditefonds), Rz. 38.

<sup>101</sup> BGE 132 II 353 E. 7.1.

<sup>102</sup> Urteil des Bundesgerichts 2C\_229/2008 vom 13. Oktober 2008 E. 5.4; vgl. auch MOLLARD/OBERSON/ TISSOT (Fn. 10), S. 187.

<sup>103</sup> Urteil des Bundesgerichts 2C\_229/2008 vom 13. Oktober 2008 E. 5.4.

dass die Diskussion, ob bei Sacheinlagen ein steuerbarer Umsatz vorliegt oder nicht, nur deshalb geführt wird, weil die Steuererhebung aus Effizienzüberlegung beim steuerpflichtigen Unternehmen erfolgt. Würde die MWST direkt beim Konsumenten erhoben werden, wäre diese Diskussion obsolet. Schliesslich ist nicht ersichtlich, inwiefern eine Sacheinlage zu einem Verbrauch führen könnte.

Weil durch Sacheinlagen kein Leistungsverhältnis begründet wird, kann auch kein Meldeverfahren nach Art. 38 MWSTG Anwendung finden, selbst wenn eine Umstrukturierung nach Art. 19 oder 21 DBG oder die Übertragung eines Teil- oder Gesamtvermögens nach dem FusG vorliegt. Nichtsdestotrotz wird in der Praxis bei Sacheinlagen (z.B. im Rahmen von Umstrukturierungen) von den Parteien oft das Meldeverfahren angewendet, obwohl kein Leistungsverhältnis vorliegt.

#### **4.7. Austauschreparaturen**

Gemäss der Verwaltungspraxis ist unter einer Austauschreparatur nach Art. 24 Abs. 4 MWSTG der Vorgang zu verstehen, bei dem der Besteller dem Unternehmer einen Altstoff oder einen defekten oder abgenutzten Gegenstand für die Reparatur oder für die Umarbeitung übergibt und dem Besteller anstelle des aus diesem Stoff herzustellenden oder des zu reparierenden Gegenstandes ein gleichartiger revidierter Gegenstand geliefert oder eingebaut wird.<sup>104</sup> Gestützt auf die Praxis wäre die Bestimmung von Art. 24 Abs. 4 MWSTG aber nicht anwendbar, falls der Unternehmer anstelle von «revidierten» Gegenständen neue liefern würde.<sup>105</sup>

Bei Austauschreparaturen gemäss Art. 24 Abs. 4 MWSTG ist nur der vom Besteller zu bezahlende Werklohn zu versteuern. Der Wert des reparierten oder ausgetauschten Gegenstands ist folglich irrelevant. Entsprechend werden in Bezug auf die ausgetauschten Teile kein Tausch und auch keine Leistung angenommen.<sup>106</sup>

Die ESTV verlangt nun aber, dass auch effektiv nur der Werklohn in Rechnung gestellt wird und auf der Rechnung der Wert für den eingetauschten Gegenstand nicht «erwähnt» wird.<sup>107</sup> Diese Praxis ist nicht gesetzeskonform, weil die blosser «Erwähnung» des Werts des Gegenstands auf der Rechnung nicht die Anwendung von Art. 24 Abs. 4 MWSTG auszuschliessen vermag.<sup>108</sup>

---

<sup>104</sup> ESTV, Wegleitung 2008 zur Mehrwertsteuer, N 286; ESTV, MWST-Branchen-Info 05 «Motorfahrzeuggewerbe», Ziff. 1.1.3.

<sup>105</sup> Deshalb kritisch Komm. MWSTG-BOSSART/CLAVADETSCHER, Art. 24 MWSTG N 85.

<sup>106</sup> Komm. MWSTG-BOSSART/CLAVADETSCHER, Art. 24 MWSTG N 87.

<sup>107</sup> ESTV, MWST-Branchen-Info 05 «Motorfahrzeuggewerbe», Ziff. 1.1.3.

<sup>108</sup> Vgl. auch die Kritik von Komm. MWSTG-BOSSART/CLAVADETSCHER, Art. 24 MWSTG N 87.

Die Bestimmung von Art. 24 MWSTG regelt lediglich die Bemessung der MWST auf der Leistung. Sie ist folglich nur dann anwendbar, wenn ein Leistungsverhältnis besteht.<sup>109</sup> Entsprechend kann die Bestimmung von Art. 24 MWSTG weder ein Leistungsverhältnis begründen noch eines in Abrede stellen.

Vor diesem Hintergrund muss bei einer Austauschreparatur zuerst geprüft werden, ob der Kunde, welcher den Gegenstand zur Reparatur oder zum Ersatz liefert, überhaupt eine Lieferung erbringt. Ob diese Einlieferung als Lieferung im Sinne von Art. 3 lit. d MWSTG zu qualifizieren ist, ist fragwürdig, denn mit der Einlieferung räumt der Kunde dem Unternehmen nicht oder lediglich ausnahmsweise das Recht ein, dass es im eigenen Namen über den eingelieferten Gegenstand frei verfügen kann (Art. 3 lit. d Ziff. 1 MWSTG). Ebenso wenig erfolgt eine Lieferung eines Gegenstands, an dem Arbeiten besorgt worden sind (Art. 3 lit. d Ziff. 2 MWSTG). Vielmehr erfolgt die Lieferung, damit eine Arbeit besorgt wird. Schliesslich kann die Einlieferung eines Gegenstands zur Reparatur oder zum Ersatz m.E. nicht unter Art. 3 lit. d Ziff. 3 MWSTG («*Überlassen eines Gegenstands zum Gebrauch oder zur Nutzung*») subsumiert werden, denn der Empfänger des Gegenstands soll diesen weder gebrauchen noch nutzen, sondern verarbeiten oder ersetzen. Doch selbst wenn die Einlieferung als Lieferung im Sinne von Art. 3 lit. d MWSTG zu qualifizieren wäre, kann nicht behauptet werden, dass der Einlieferer in Erwartung eines Entgelts liefert und auch nicht den Grund für eine Gegenleistung setzt. Vielmehr wird der Gegenstand nur deshalb geliefert, damit das Unternehmen diesen bearbeitet, ersetzt, entsorgt oder bloss aufbewahrt. Folglich fehlt es in Bezug auf den eingelieferten Gegenstand an einer Leistung nach Art. 3 lit. c MWSTG.

Der Unternehmer, der den defekten Gegenstand empfängt und repariert oder ersetzt und anschliessend dem Kunden überlässt, erbringt eine Lieferung im Sinne von Art. 3 lit. d MWSTG. Ob und in welchem Umfang der Unternehmer für seine Aufwendungen Rechnung stellt oder nicht, ist ihm freigestellt. Stellt er für seine Arbeitsleistung (z.B. Reparatur) Rechnung, d.h. verlangt er ein Entgelt, entsteht ein mehrwertsteuerpflichtiges Leistungsverhältnis, es sei denn, dass sich der Ort der Lieferung im Ausland befindet, das Leistungsverhältnis nach Art. 21 MWSTG ausgenommen oder nach Art. 23 MWSTG befreit ist. Verlangt der Unternehmer kein Entgelt, weil beispielsweise die Reparatur oder Ersatz des defekten Gegenstands unter Garantie erfolgt, kann kein mehrwertsteuerpflichtiges Leistungsverhältnis entstehen. Deshalb muss der Unternehmer in diesem Fall dem Fiskus auch keine MWST bezahlen. Vor diesem Hintergrund regelt Art. 24 Abs. 4 MWSTG nichts Neues, was nicht bereits in Art. 24 Abs. 1 MWSTG geregelt wird. Folglich darf nicht der Umkehrschluss gezogen werden, dass bei Nichtvorhandensein ei-

---

<sup>109</sup> Eine Ausnahme davon regelt Art. 24 Abs. 2 MWSTG. Gemäss dieser Bestimmung wird bei Leistungen an eng verbundene Personen ein Entgelt fingiert.

ner Austauschreparatur auf dem Werklohn für die ausgeführte Arbeit und auf dem Wert des eingelieferten Gegenstands MWST abzurechnen wäre. Der eingelieferte Gegenstand kann nicht Inhalt des Leistungsverhältnisses sein, denn es fehlt an der Kausalität und Finalität für die Annahme einer Gegenleistung.

#### **4.8. Zwischenfazit und Ausblick**

Wird eine Lieferung oder eine Dienstleistung ohne Erwartung eines Entgelts erbracht, ist die Fiktion eines Entgelts gesetzeswidrig und widerspricht dem Grundsatz der wirtschaftlichen Verknüpfung, da weder ein kausales noch ein finales Verhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung i.S. des MWSTG besteht. Dennoch fingiert die Verwaltungspraxis teilweise ein Entgelt, so etwa bei Sachdividenden und bei der Beistellung von Material zwecks Veredelung mit der Konsequenz, dass ein Leistungsverhältnis kreiert wird, auf dem MWST geschuldet sind.

In der Folge wird untersucht, ob ein Nicht-Umsatz eine Beschränkung des Vorsteuerabzugsrechts oder eine Eigenverbrauchsbesteuerung zur Folge hat.

### **5. Keine Beschränkung des Vorsteuerabzugsrechts**

Gemäss Art. 28 Abs. 1 MWSTG bedingt das Recht auf Vorsteuerabzug, dass der Steuerpflichtige die mit der Vorsteuer belasteten Gegenstände oder Dienstleistungen im Rahmen seiner unternehmerischen Tätigkeit verwendet. Vorbehalten bleibt Art. 33 MWSTG. Nach dieser Bestimmung führen Mittelflüsse, die nicht als Entgelt gelten (Art. 18 Abs. 2 MWSTG), unter Vorbehalt von Abs. 2 zu keiner Kürzung des Vorsteuerabzugs. In Art. 33 Abs. 2 MWSTG wird statuiert, dass die steuerpflichtige Person ihren Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen hat, wenn sie Gelder nach Art. 18 Abs. 2 lit. a bis c MWSTG erhält.<sup>110</sup>

Entscheidend für den Vorsteuerabzug ist demnach, dass die vorsteuerbelasteten Aufwände im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit anfallen.<sup>111</sup> Folglich können Vorsteuern selbst dann auf vorsteuerbelasteten Eingangsleistungen in Abzug gebracht werden, wenn diese nicht eindeutig einzelnen Umsätzen des Unternehmens zugeordnet werden können, die aber im Rahmen der allgemeinen unternehmerischen Tätigkeit der betreffenden steuerpflichtigen Person anfallen.<sup>112</sup> Hauptvoraussetzung für den Vorsteu-

---

<sup>110</sup> Dies war noch unter der alten, bis Ende 2009 geltenden Bestimmung von Art. 38 Abs. 4 MWSTG anders geregelt: Damals führte jeder Nichtumsatz zu einer Vorsteuerkürzung, sofern die Nichtumsätze auf steuerbelastet bezogenen Leistungen basierten. In BGE 132 II 353 wurde erkannt, dass die dort in Frage stehenden Gesellschaftereinlagen (egal, ob sie auf ausgenommenem Umsatz oder Nichtumsatz beruhen) zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs führten, wenn sie auf steuerbelastet bezogenen Leistungen basierten.

<sup>111</sup> BGE 142 II 488 E. 2.3.5.

<sup>112</sup> BGE 142 II 488 E. 2.3.4.

erabzug ist somit, dass die steuerbelasteten Eingangsleistung der unternehmerischen Tätigkeit zugeordnet werden kann.<sup>113</sup> Die unternehmerische Tätigkeit muss nach dem Gesagten insgesamt auf das nachhaltige Erzielen von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtet sein. Fallen neben den steuerbaren Entgelten auch Nichtentgelte oder Entgelte aus steuerausgenommenen Leistungen an, schliesst dies ein «Unternehmen» nicht aus, kann aber gegebenenfalls zur Kürzung oder Korrektur des Vorsteuerabzugs führen.<sup>114</sup>

Betreffend die dem steuerpflichtigen Unternehmen unentgeltlich erbrachten Güter und Dienstleistungen z.B. im Rahmen von Sacheinlagen oder Sachdividenden stellt sich die Frage des Vorsteuerabzugs für das empfangende Unternehmen nicht, da die empfangenen Güter und Dienstleistungen de facto nicht mit MWST belastet sein können, weil sie kostenlos erbracht werden.

Fraglich ist aber, ob der Leistende, welcher unentgeltlich Lieferungen und Dienstleistungen erbringt, auf seinen Eingangsleistungen ein Vorsteuerabzugsrecht hat. Kann z.B. die Bergbahn AG, welche ihren Aktionären eine Saisonkarte als Naturaldividende abgibt, auf den Eingangsleistungen, die sie für den Betrieb der Bergbahn bezog, die Vorsteuern in Abzug bringen?

Dies ist zu bejahen, denn das Ziel der MWST ist die Besteuerung der privaten Einkommens- und Vermögensverwendung für Konsumzwecke und sie darf daher grundsätzlich nicht das Unternehmen belasten. Bedarf der Konsum keiner Einkommens- und Vermögensverwendung, fehlt es am Steuerobjekt. Dessen Fehlen darf aber nicht dazu führen, dass dem Leistenden – hier der Bergbahn AG – im Umfange der nicht-entgeltlich erbrachten Dienstleistung automatisch ein nicht-unternehmerischer Bereich zugeordnet wird mit dem Resultat, dass auf den Eingangsleistungen, die dem nicht-unternehmerischen Bereich zugeordnet werden, der Vorsteuerabzug zu verwehren ist.

Dieses Resultat hat zur Folge, dass ein steuerpflichtiges Unternehmen, das aufgrund der Erzielung von steuerausgenommenen Umsätzen nach Art. 21 MWSTG eine Vorsteuerkürzung zu gewärtigen hat, mehrwertsteuerlich günstiger fährt, wenn es statt steuerbare Eingangsleistungen zu beziehen, diese auf dem Weg von Sacheinlagen erhält. Doch diese Ungereimtheit liegt nicht primär an der Mehrwertsteuerneutralität von Sacheinlagen, sondern an der Systemwidrigkeit steuerausgenommener Umsätze.<sup>115</sup>

---

<sup>113</sup> BGE 142 II 488 E. 2.3.5.

<sup>114</sup> So bei Nichtentgelten gemäss Art. 18 Abs. 2 lit. a bis c MWSTG; BGE 142 II 488 E. 2.3.5.

<sup>115</sup> VAN DOESUM (Fn. 97), S. 269.

## 6. Kein Eigenverbrauch

Abschliessend fragt sich, ob die Nicht-Leistung bzw. das Nicht-Entgelt den Steuertatbestand des Eigenverbrauchs erfüllen kann.

Art. 31 MWSTG regelt innerhalb des 5. Kapitels (Vorsteuerabzug) den Eigenverbrauch. Diese Bestimmung sieht vor, dass bei nachträglichem Wegfall des Vorsteuerabzugs der Vorsteuerabzug in demjenigen Zeitpunkt zu korrigieren ist, in welchem die Voraussetzungen hierfür weggefallen sind. Die früher in Abzug gebrachte Vorsteuer einschliesslich ihrer als Einlageentsteuerung korrigierten Anteile muss zurückerstattet werden. Ein Eigenverbrauch liegt gemäss Art. 31 Abs. 2 lit. c MWSTG namentlich dann vor, wenn ein Gegenstand oder eine Dienstleistung unentgeltlich abgegeben wird, ohne dass hierfür ein unternehmerischer Grund besteht. Bei Geschenken bis CHF 500 pro Person und Jahr sowie bei Werbegeschenken und Warenmustern zur Erzielung steuerbarer oder von der Steuer befreiter Umsätze wird der unternehmerische Grund ohne weiteres vermutet.

Die Frage ist, wie es sich in den obigen Fällen (alles Lieferungen und Dienstleistungen ohne Entgelt) verhält. Insbesondere stellt sich die Frage, ob die Lieferung oder die Erbringung einer Dienstleistung ohne Erwartung eines Entgelts ohne unternehmerischen Zweck erfolgt und damit unter 31 Abs. 2 lit. c MWSTG zu subsumieren ist. Ernsthaft kann aber diese Frage lediglich bei den Naturaldividenden und anderen Gewinnbeteiligungen gestellt werden.

Wie oben ausgeführt, ist eine Sacheinlage gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten eine reine Finanzierungstransaktion und führt zu keinem mehrwertsteuerrelevanten Umsatz. Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass eine Gesellschaft, die eine Lieferung oder Dienstleistung in Form einer Naturaldividende an die Gesellschafter erbringt, ebenso mehrwertsteuerrechtlich irrelevant sein muss. Dies sollte auch dann gelten, wenn der Naturaldividende an die Gesellschafter kein gültiger Ausschüttungsbeschluss der Generalversammlung zugrunde liegt, weil die wirtschaftliche Betrachtungsweise auf den von den Beteiligten verfolgten Zweck abstützt und nicht auf die formelle Rechtsgestaltung. Für diese Sichtweise spricht auch Art. 9 der MWSTV, wonach das Erwerben, Halten und Veräussern von Beteiligungen im Sinne von Art. 29 Abs. 2 und 3 MWSTG eine unternehmerische Tätigkeit im Sinne von Art. 10 Abs. 1 MWSTG darstellt. Würde die von der Gesellschaft ausgeschüttete Naturaldividende als nicht unternehmerisch im Sinne von Art. 31 Abs. 2 lit. c MWSTG gelten, würde Art. 9 MWSTV seines Sinngehalts entleert. Dieses Resultat entspricht auch dem Ziel und Zweck der Mehrwertsteuer, wonach das Unternehmen nicht mit MWST belastet werden soll. Lediglich die konsumtive Mittelverwendung soll besteuert werden, die aber nicht existiert, wenn die Naturalleistung unentgeltlich erbracht wurde. Die MWST will nicht die Tatsache besteuern, dass Leis-

tungen erbracht werden.<sup>116</sup> Vielmehr zieht die MWST die Leistung nur als Surrogat für das eigentliche Ziel heran, die Einkommensverwendung für konsumtive Zwecke zu erfassen, welche wiederum ein Surrogat für den Konsum darstellt.<sup>117</sup>

## 7. Fazit

Die Verwaltungspraxis fingiert bei Lieferungen und Dienstleistungen oftmals ein Entgelt, ohne dass hierfür eine genügende gesetzliche Grundlage besteht. Das Steuerobjekt gemäss Art. 3 lit. c MWSTG ist klar als die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts definiert. Die «Erwartung eines Entgelts», welche aus Sicht des Leistungserbringers zu beurteilen ist, ist nicht leichthin anzunehmen. Sie verlangt, dass sowohl der Adressatenkreis der Leistung als auch die Höhe des Entgelts genügend bestimmt oder zumindest bestimmbar sind. Raum für eine Fiktion des Entgelts besteht nicht.

Lieferungen und Dienstleistungen ohne Erwartung eines Entgelts sind mehrwertsteuerrechtlich irrelevant und sollten nach der hier vertretenen Auffassung weder eine Vorsteuerkürzung noch eine Eigenverbrauchsbesteuerung zur Folge haben.

---

<sup>116</sup> FISCHER/GROSJEAN (Fn. 2), S. 706.

<sup>117</sup> FISCHER/GROSJEAN (Fn. 2), S. 706.