

Aus der Rechtsprechung

# Aus der Rechtsprechung zur Mehrwertsteuer im Jahr 2021

Clara Bodemann



*Clara Bodemann,  
MLaw Universität Zürich,  
dipl. Steuerexpertin,  
Wenger Vieli, Zürich*

## Inhalt

<b>1</b>	<b>BGer vom 22.3.2021 (Liquidatorenhaftung)</b>	<b>278</b>	<b>3</b>	<b>BGer vom 05.10.2021 (Eigene Aktien)</b>	<b>289</b>
1.1	Sachverhalt	278	3.1	Sachverhalt	289
1.2	Aus den Erwägungen	278	3.2	Aus den Erwägungen	289
1.3	Bemerkungen	279	3.3	Bemerkungen	290
<b>2</b>	<b>BGer vom 21.5.2021 (Betriebsstätte, Leistungserbringerin, Versicherungsleistungen)</b>	<b>281</b>	<b>4</b>	<b>BGer vom 10.12.2021 (Steuerumgehung, Vertrauensschutz, Unterstellungserklärung)</b>	<b>292</b>
2.1	Sachverhalt	281	4.1	Sachverhalt	292
2.2	Aus den Erwägungen	284	4.2	Aus den Erwägungen	293
2.3	Bemerkungen	285	4.3	Bemerkungen	294
				Literatur	298
				Materialien	300

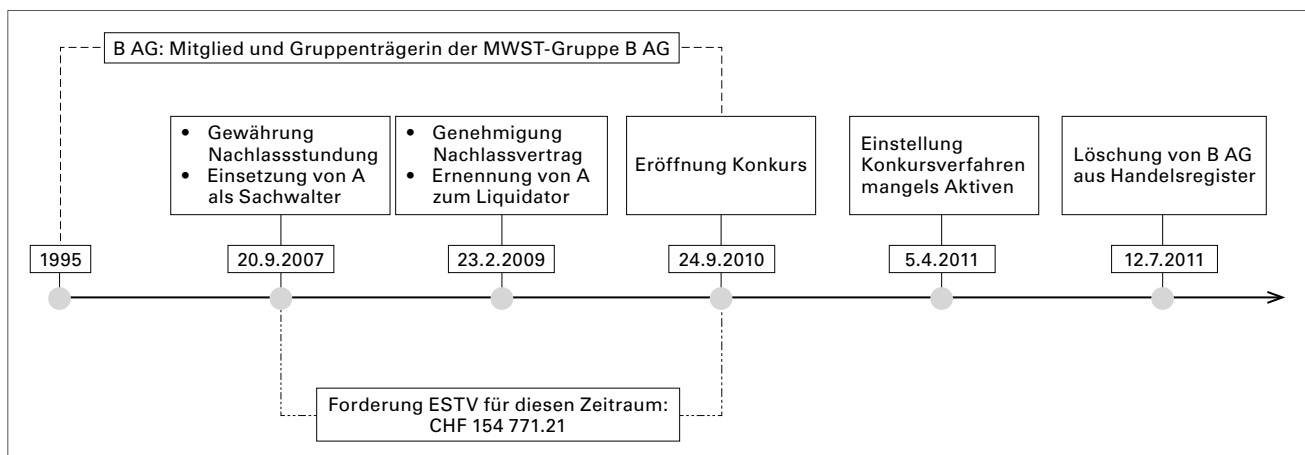
## 1 BGer vom 22.3.2021<sup>1</sup> (Liquidatorenhaftung)

### 1.1 Sachverhalt

Die B AG war zwischen 1995 und 2010 Mitglied und Gruppenträgerin der Mehrwertsteuergruppe B AG. Am 20.9.2007 hatte das zuständige Gericht der B AG die Nachlassstundung gewährt und A als Sachwalter eingesetzt. Am 23.2.2009 genehmigte das Gericht einen Nachlassvertrag mit Vermögensabtretung und ernannte A zum Liquidator mit Einzelunterschrift. Am 24.9.2010 kam es zur Konkurseröffnung über die B AG. Die ESTV gab Forderungen von insgesamt CHF 154 771.21 für den Zeitraum September 2007 bis Dezember 2009 und für die Steuerperiode 2010 ein. Am 5.4.2011 wurde der Konkurs mangels Aktiven eingestellt. Die ESTV stellte sich auf den Standpunkt, dass es sich bei der von ihr eingegebenen Forderung um eine Masseverbindlichkeit handle, für welche A als Liquidator solidarisch hafte. Diese Ansicht bestätigte die ESTV in ihrem Einspracheentscheid. Das

Bundesverwaltungsgericht hiess jedoch die hiergegen erhobene Beschwerde von A (Beschwerdeführerin) gut und erkannte im Wesentlichen, dass die formelle Liquidation am 23.2.2009 mit der Genehmigung des Nachlassvertrages eingesetzt habe. Für eine bereits früher durchgeführte faktische Liquidation bestünden keine hinreichenden Anzeichen. Eine Voraussetzung der Liquidatorenhaftung sei in Analogie zur Rechtsprechung bei der Verrechnungssteuer, dass bei Beginn der Liquidation – als Differenz zwischen den Aktiven zum einen und den Schulden sowie Liquidationskosten zum anderen – ein positives Liquidationsergebnis verbleibe. Vorliegend sei im massgebenden Zeitpunkt kein positives Liquidationsergebnis vorhanden gewesen, weshalb das Vorliegen einer Solidarhaftung des Liquidators ausgeschlossen sei und die weiteren Haftungsvoraussetzungen nicht zu prüfen seien. Die ESTV erhob gegen dieses Urteil Beschwerde ans Bundesgericht. Das Bundesgericht wies die Beschwerde der ESTV ab und bestätigte das Urteil der Vorinstanz.

Grafik 1: BGer 22.3.2021, 2C\_964/2019 – zeitlicher Ablauf (vereinfachte Darstellung)



### 1.2 Aus den Erwägungen

Das Bundesgericht hält vorliegend fest, dass die Liquidatorenhaftung gemäss Art. 15 Abs. 1 lit. e MWSTG den gleichen Wortlaut aufweist wie die relevanten Bestimmungen unter dem aMWSTG<sup>2</sup> und dass die alt- und neu-rechtlichen Regelungen – soweit einschlägig – identisch sind. Gemäss Art. 15 Abs. 1 lit. e MWSTG haften bei Beendigung der Steuerpflicht einer aufgelösten juristischen Person, Handelsgesellschaft oder Personengemeinschaft ohne Rechtspersönlichkeit die mit der Liquidation betrauten Personen solidarisch bis zum Betrag des Liquidationsergebnisses.

In zeitlicher Hinsicht ist gemäss Bundesgericht bei Anwendung des Art. 15 Abs. 1 lit. e MWSTG auf den Beginn der formellen Liquidation abzustellen.<sup>3</sup> Im vorliegenden Fall begann diese mit der Genehmigung des Nachlassvertrages am 23.2.2009. Ob die aus dem Verrechnungssteuerrecht bekannte faktische Liquidation bereits genügt, um die solidarische Haftung auszulösen, lässt das Bundesgericht im vorliegenden Fall offen.<sup>4</sup> Es führt im Sinne der Ausführungen der Vorinstanz aus, dass vor der Genehmigung des Nachlassvertrags keine faktischen Liquidationshandlungen stattgefunden hätten.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> BGer 22.3.2021, 2C\_964/2019.

<sup>2</sup> Bundesgesetz vom 2.9.1999 über die Mehrwertsteuer (AS 2000 1300) (aMWSTG), in Kraft bis 31.12.2009.

<sup>3</sup> BGer 22.3.2021, 2C\_964/2019, E. 4.3.

<sup>4</sup> BGer 22.3.2021, 2C\_964/2019, E. 4.2.

<sup>5</sup> BGer 22.3.2021, 2C\_964/2019, E. 4.2.

Zur Eigenschaft eines Liquidators hält Art. 15 Abs. 1 lit. e MWSTG fest, dass als solcher «die mit der Liquidation betraute Person» gilt. Erst ab dem Zeitpunkt der formellen Liquidation existiere in einer solchen Konstellation eine «mit der Liquidation betraute Person» im Sinne von Art. 15 Abs. 1 lit. e MWSTG, während deren Geschäftsführung im Sinne von Art. 15 Abs. 2 Halbs. 1 MWSTG die Forderungen entstehen oder fällig werden können.<sup>6</sup> Würde im erwähnten Sinne angenommen, dass das Gesetz die Haftung auf Forderungen beschränkt, die während der Geschäftsführung als Liquidator entstehen oder fällig werden, käme gemäss Bundesgericht vorliegend von vornherein nur eine solidarische Mithaftung von A für Steuer-, Zins- und Kostenforderungen in Frage, die ab dem 23.2.2009 entstanden oder fällig geworden sind.<sup>7</sup> Denn A war bis zum Beginn der massgebenden formellen Liquidation der B AG (23.2.2009), welcher keine faktische Liquidation vorangegangen war, nur als Sachwalter tätig.<sup>8</sup> Ob als massgebliche Geschäftsführung im Sinne von Art. 15 Abs. 2 MWSTG in einer Konstellation wie der vorliegenden auch die Geschäftsführung vor dem Zeitpunkt der Bestellung als formeller Liquidator betrachtet werden kann (d. h. vorliegend die Tätigkeit von A als Sachwalter ab dem 20.9.2007 bis zur Ernennung als Liquidator per 23.2.2009), lässt das Bundesgericht offen – dies mit der Begründung, dass es bereits an einer Haftungsvoraussetzung fehle (in Form des positiven Liquidationsergebnisses).<sup>9</sup>

Das Bundesgericht führt aus, dass die Mithaftung des Liquidators zum einen betragsmässig bis zum Betrag des Liquidationsergebnisses begrenzt wird und ein positives Liquidationsergebnis zum anderen materielle Haftungsvoraussetzung ist.<sup>10</sup> Gemäss seiner Auslegung handelt es sich beim «Liquidationsergebnis» dementsprechend um das Resultat, das nach der Liquidation übrig bleibt. Auch die Gesetzesmaterialien würden zu keinem anderen Ergebnis führen und würden auch keinen Aufschluss über die Tragweite des Begriffs des Liquidationsergebnisses geben. Den Gesetzesmaterialien lässt sich zum Normsinn von Art. 15 Abs. 1 lit. e MWSTG einzig entnehmen, dass der Liquidator von einer zweckwidrigen, d. h. nicht auf die Erfüllung der Steuerforderungen der Gesellschaft gerichteten Verwendung von Mitteln der Gesellschaft abgehalten werden soll.<sup>11</sup> Wäre als Liquidationsergebnis hingegen die Gesamtsumme der während der Liquidation erzielten Entgelte aus Leistungen zu betrachten, müsste der Liquidator im Ergebnis aus eigener Tasche für Steu-

erforderungen der Gesellschaft aufkommen.<sup>12</sup> Die ESTV vertritt die Ansicht, dass ein Abstellen auf ein positives Liquidationsergebnis im Sinne der Differenz zwischen Aktiven und Schulden (inkl. Liquidationskosten) dazu führen würde, dass die solidarische Mithaftung des Liquidators nie greifen würde. Dies unter anderem mit der Begründung, dass die Mehrwertsteuer zu den Schulden der Gesellschaft zähle und damit bei einem solchen positiven Liquidationsergebnis gar keine offenen Mehrwertsteuerschulden bestehen könnten.<sup>13</sup> Das Bundesgericht lässt diese Argumentation vorliegend nicht gelten. Es verweist auf die Relevanz in Konstellationen, in denen die Mehrwertsteuer nicht korrekt abgewickelt wurde, und führt als Beispiel jenen Fall auf, in dem eine Steuerforderung erst nachträglich festgestellt wurde.<sup>14</sup> Das Bundesgericht bestätigt die Ausführungen der Vorinstanz, dass die Haftungsbestimmungen des Mehrwertsteuerrechts und des Verrechnungssteuerrechts identisch sind. Der übereinstimmende Wortlaut sowie der Sinn und Zweck dieser Bestimmungen legen eine einheitliche Auslegung nahe. Nach der damit heranzuziehenden verrechnungssteuerlichen Rechtsprechung ist als Liquidationsergebnis der Betrag zu qualifizieren, der nach Tilgung der Schulden und der Liquidationskosten verbleibt.<sup>15</sup> Im Ergebnis fehlt es somit an der Haftungsvoraussetzung des positiven Liquidationsergebnisses im Sinne von Art. 15 Abs. 1 lit. e MWSTG, weshalb das Bundesgericht die Liquidatorenhaftung verneint.<sup>16</sup>

### 1.3 Bemerkungen

Das MWSTG sieht Vorschriften zur Sicherstellung der Mehrwertsteuerforderung in Form der Mithaftung (Art. 15 MWSTG), der Steuernachfolge (Art. 16 MWSTG) und der Steuersubstitution (Art. 17 MWSTG) vor.<sup>17</sup> Eine Form der solidarischen Haftung wird in Art. 15 Abs. 1 lit. e MWSTG für Liquidatoren vorgesehen. Hiernach haften

- bei Beendigung der Steuerpflicht einer aufgelösten juristischen Person, Handelsgesellschaft oder Personengesamtheit ohne Rechtspersönlichkeit
- die mit der Liquidation betrauten Personen
- bis zum Betrag des Liquidationsergebnisses

mit der steuerpflichtigen Person solidarisch. Die Haftung gilt hierbei gemäss Art. 15 Abs. 2 Halbs. 1 MWSTG nur für Steuer-, Zins- und Kostenforderungen, die während der Geschäftsführung der mit der Liquidation betrauten

6 BGer 22.3.2021, 2C\_964/2019, E. 5.1.

7 BGer 22.3.2021, 2C\_964/2019, E. 5.1.

8 BGer 22.3.2021, 2C\_964/2019, E. 5.1.

9 BGer 22.3.2021, 2C\_964/2019, E. 5.2.

10 BGer 22.3.2021, 2C\_964/2019, E. 6.

11 BGer 22.3.2021, 2C\_964/2019, E. 8.2.1.

12 BGer 22.3.2021, 2C\_964/2019, E. 8.2.2.

13 BGer 22.3.2021, 2C\_964/2019, E. 8.2.2.

14 BGer 22.3.2021, 2C\_964/2019, E. 8.2.2.

15 BGer 22.3.2021, 2C\_964/2019, E. 8.2.3.

16 BGer 22.3.2021, 2C\_964/2019, E. 9.

17 Siehe hierzu auch ANTONINI, IVA: Responsabilità solidale, successione e sostituzione fiscali, 612.

Person (Liquidator) entstehen oder fällig werden. Die Haftung des Liquidators entfällt nach Art. 15 Abs. 2 Halbs. 2 MWSTG, soweit er nachweist, dass er alles ihm Zumutbare zur Feststellung und Erfüllung der Steuerforderung getan hat. Diese Haftungsbestimmung des MWSTG knüpft an die identische Regelung des Verrechnungssteuerrechts nach Art. 15 Abs. 1 lit. a VStG<sup>18</sup> an. Nachfolgend wird auf ausgewählte Kriterien für die Liquidatorenhaftung gemäss MWSTG im Sinne der vorliegenden bundesgerichtlichen Auseinandersetzung eingegangen.

#### a) Beendigung der Steuerpflicht einer aufgelösten juristischen Person

Das Bundesgericht prüfte vorliegend, unter welchen Umständen die Voraussetzungen gemäss Art. 15 Abs. 1 lit. e MWSTG für die «Beendigung der Steuerpflicht einer aufgelösten juristischen Person, Handelsgesellschaft oder Personengesamtheit ohne Rechtspersönlichkeit» als objektiver Tatbestand für die Liquidatorenhaftung erfüllt sind. Diese Voraussetzungen scheinen nicht selbsterklärend, da insbesondere nicht geklärt ist, ob eine Löschung des Unternehmens im Handels- und Mehrwertsteuerregister erforderlich ist, damit die solidarische Haftung des Liquidators zum Tragen kommt.<sup>19</sup> Unzweifelhaft scheint es in diesem Sinne, dass eine Liquidation für die Anwendung der entsprechenden Haftungsbestimmung gegeben sein muss. Während im Verrechnungssteuerrecht die solidarische Haftung des Liquidators gemäss Art. 15 Abs. 1 VStG auch bei einer «faktischen Liquidation» als Auflösungsgrund greift, bleibt die in der Literatur diskutierte Frage, ob auch im Bereich der Mehrwertsteuer eine «faktische Liquidation» ausreichend ist für die Anwendung der Haftungsbestimmungen,<sup>20</sup> im Nachgang an das vorliegende Urteil des Bundesgerichts weiterhin offen. Nach ständiger Praxis zum Verrechnungssteuerrecht liegt eine faktische Liquidation vor, wenn die Gesellschaft durch Aufgabe ihrer Aktiven faktisch liquidiert wird.<sup>21</sup> Eine Gesellschaft wird faktisch liquidiert, indem ihre Aktiven veräussert oder verwertet werden und der Erlös nicht wieder investiert, sondern verteilt wird. Dies kann der Fall sein, wenn ihr sämtliche Aktiven entzogen werden, aber auch dann, wenn ihr zwar einige Aktiven (wie Bankguthaben, flüssige Mittel, Buchforderungen gegen ihre Aktionäre u. Ä.) verbleiben, ansonsten jedoch die

wirtschaftliche Substanz entzogen wird.<sup>22</sup> Im Unterschied zum Bundesgericht äusserte sich das Bundesverwaltungsgericht hierzu positiv mit dem Argument, dass eine faktische Liquidation die Bezahlung der Mehrwertsteuer genauso gefährden könne wie die Bezahlung anderer Steuern, weshalb die faktische Liquidation auch bei der Mehrwertsteuer als haftungsauslösender Tatbestand anzusehen ist.<sup>23</sup> Beide Instanzen kommen allerdings für den vorliegenden Fall zum Schluss, dass keine faktischen Liquidationshandlungen stattgefunden haben.<sup>24</sup> Der Vollständigkeit halber sei festgehalten, dass bei der Auflösung einer juristischen Person ohne Liquidation, wie namentlich bei einer Fusion, für die Mehrwertsteuer in Konsequenz nicht die Haftung des Liquidators greift, sondern die Regelungen der Steuernachfolge nach Art. 16 MWSTG zum Tragen kommen sollten.<sup>25</sup> Abschliessend sei für diesen Punkt erwähnt, dass sich die direktsteuerliche Haftungsregelung nach Art. 55 Abs. 1 DBG ebenfalls an jene des Verrechnungssteuerrechts nach Art. 15 Abs. 1 VStG anlehnt.<sup>26</sup> Auch im Bereich der direkten Bundessteuer ist die Frage, ob eine faktische Liquidation für die Haftung des Liquidators ausreichend ist, noch offen.<sup>27</sup>

#### b) Zeitpunkt des Liquidationsbeginns

Die formelle Liquidation beginnt mit dem Auflösungsgrund der Gesellschaft, der beispielsweise bei der Aktiengesellschaft gemäss Art. 736 OR unter anderem durch Eröffnung des Konkurses besteht.<sup>28</sup> Wird – wie vorliegend, unter Berücksichtigung einer fehlenden vorangegangenen faktischen Liquidation – an die formelle Liquidation angeknüpft, kommen für den Beginn der mehrwertsteuerlichen Haftungsregelungen die Bestimmungen des Obligationenrechts zur Anwendung. Durch die Konkurseröffnung tritt die Gesellschaft unmittelbar ins Stadium der Liquidation und diese erfolgt durch die Konkursverwaltung oder im Falle des Nachlassvertrags mit Vermögensabtretung durch den bestellten Liquidator.<sup>29</sup> Im Unterschied zum Beginn bei der formellen Liquidation wird der Beginn der faktischen Liquidation dann an-

18 Verrechnungssteuergesetz vom 13.10.1965 (VStG, SR 642.21).

19 BOSSART MEIER/CLAVADETSCHER (OFK), Art. 15 MWSTG N 40; IMSTEFF/ROHNER, Auswirkungen aus der aktuellen Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, 4.

20 Vgl. WENK, Art. 32 aMWSTG N 18; GANTENBEIN, Art. 15 MWSTG N 24.

21 BGE 115 Ib 274, E. 14b.

22 BGE 115 Ib 274, E. 9c, 10a; BGer 24.3.2014, 2C\_806/2013, E. 3.2, in: ASA 82 (2013/2014), 741; BGer 14.11.2008, 2C\_349/2008, E. 2.3, in: ASA 79 (2010/2011), 391; BGer 4.5.1999, 2A.259/1997, E. 4, in: ASA 68 (1999/2000), 739, je mit Hinweisen.

23 BVer 14.10.2019, A-5205/2018/A-5206/2018, E. 2.4.3.

24 BGer 22.3.2021, 2C\_964/2019, E. 4.2; BVer 14.10.2019, A-5205/2018/A-5206/2018, E. 3.7.2.2, 3.7.2.4.

25 Siehe zur Auseinandersetzung mit dem Verhältnis von Steuernachfolge und Liquidatorenhaftung im Rahmen des DBG: HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, Art. 55 DBG N 3.

26 HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, Art. 55 DBG N 1; BGer 14.9.2016, 2C\_472/2015/2C\_473/2015, E. 3.3.1; LOCHER, Art. 55 DBG N 13.

27 BGer 14.9.2016, 2C\_472/2015/2C\_473/2015, E. 3.3.1.

28 ECKERT, Art. 939 OR N 2 ff.; STÄUBLI, Art. 736 OR N 3 ff.; HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, Art. 55 DBG N 2.

29 STÄUBLI, Art. 736 OR N 15 f.

genommen, wenn die Gesellschaftsaktiven versilbert werden und die Aktionäre bzw. die ihnen nahestehenden Personen den Verwertungserlös erhalten, wobei eine Abgrenzung zur ordentlichen Geschäftstätigkeit erforderlich bleibt.<sup>30</sup> Der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass im Unterschied zum Mehrwertsteuer- und Verrechnungssteuerrecht die Haftungsbestimmung nach Art. 55 Abs. 1 DBG nur das *Ende der Steuerpflicht* einer juristischen Person vorsieht, weshalb für die direkten Bundessteuern postuliert wird, eine Haftung greife erst nach Beendigung der Liquidation.<sup>31</sup>

### c) Liquidationsergebnis

Gemäss Art. 15 Abs. 1 lit. e iVm Abs. 2 MWSTG haftet der Liquidator nur für jene Steuer-, Zins- und Kostenforderungen, die während seiner Geschäftsführung entstehen oder fällig werden. Art. 15 Abs. 1 lit. e MWSTG sieht zudem vor, dass der Liquidator nur bis zum Liquidationsergebnis haftet. Das Bundesgericht leitet hieraus ab, dass es sich nicht nur um eine doppelte Haftungsbeschränkung für den Liquidator handle, sondern dass bei Beginn der Liquidation ein positives Liquidationsergebnis als Differenz zwischen Aktiven und Schulden inklusive Liquidationskosten auch Voraussetzung sei, damit die Haftungsbestimmung überhaupt zum Tragen komme.<sup>32</sup> Das Bundesgericht knüpft damit für die Bestimmung des Liquidationsergebnisses an das verrechnungssteuerliche Verständnis an, welches als Liquidationsergebnis das Vermögen, das nach Abzug von Schulden und Liquidationskosten verbleibt, versteht.<sup>33</sup> Das vom Bundesgericht vorliegend angewandte Verständnis könnte im Ergebnis dazu führen, dass die Steuerforderungen sowie die Zins- und Kostenforderungen, die nach dem Zeitpunkt des Liquidationsbeginns (in dem ein positives Liquidationsergebnis Voraussetzung ist) entstehen, allenfalls nicht mehr in den Anwendungsbereich der Liquidatorenhaftung fallen und somit im luftleeren Raum stünden.<sup>34</sup> Dies, da sie auch von keiner anderen Norm zur Sicherstellung der Mehrwertsteuerforderung erfasst werden. Allerdings scheint das Bundesgericht einen

gewissen Spielraum bei der Festlegung des Liquidationsergebnisses zu bieten, indem es offen lässt, ob mehrwertsteuerrechtlich für die Berechnung des mutmasslichen Liquidationsergebnisses allein auf die letzte, vor Beginn der Liquidationshandlungen eingereichte Bilanz abzustellen ist oder ob ausgehend von dieser Bilanz der im Rahmen der Geschäftstätigkeit nach Einleitung der formellen Liquidation erzielte Erlös miteinzubeziehen ist.<sup>35</sup> Dies könnte je nach Lesart im Ergebnis dazu führen, dass die ab formeller Liquidation entstehenden Steuerforderungen doch auch in Übereinstimmung mit dem Verständnis des Bundesgerichts zum Liquidationsergebnis berücksichtigt werden könnten. Die effektive Umsetzung des bundesgerichtlichen Verständnisses in der Praxis wird sich auch diesbezüglich erst zeigen müssen. Zudem sollte gemäss Bundesgericht jene Konstellation aufgefangen werden – wie es vorliegend den diesbezüglichen Vorbringen der ESTV entgegenhält –, in welcher die Liquidation hinsichtlich der Mehrwertsteuer nicht korrekt abgewickelt und die Steuerforderung deshalb trotz eines positiven Liquidationsergebnisses in Form der Differenz zwischen den Aktiven und den übrigen Schulden (inkl. Liquidationskosten) nicht beglichen wurde.<sup>36</sup>

Es wird zwar vorliegend nicht angezweifelt, dass Sinn und Zweck der Liquidatorenhaftung der verschiedenen Steuerarten – das heisst im Verrechnungssteuerrecht und im Mehrwertsteuerrecht – übereinstimmen und im Sinne der Einheit der Rechtsordnung insbesondere eine Einheit der verschiedenen Steuerarten erstrebenswert ist.<sup>37</sup> Ob diese hierdurch angestrebte einheitliche Auslegung und Anwendung des Instituts der Liquidatorenhaftung in dieser absoluten Form ohne Berücksichtigung der Eigenheiten der jeweiligen Steuerarten sinnvoll ist, darf vor dem Hintergrund des hiesigen Ergebnisses infrage gestellt werden. Inwiefern die praktische Relevanz der gesetzlichen Mehrwertsteuerregelung somit bleibt, ist im Lichte der Umsetzung des vorliegenden Urteils abzuwarten.

## 2 BGer vom 21.5.2021<sup>38</sup> (Betriebsstätte, Leistungserbringerin, Versicherungsleistungen)

### 2.1 Sachverhalt

Die Gesellschaft A mit Sitz in Belgien (nachfolgend Stammhaus A) verfügt über eine Zweigniederlassung V in der Schweiz (nachfolgend V oder Beschwerdeführe-

30 STÄUBLI, Vor Art. 736 – 747 OR N 3 ff.; BGer 14.9.2016, 2C\_472/2015/2C\_473/2015, E. 3.3.3; BGer 24.3.2014, 2C\_806/2013, E. 3.3, in: ASA 82 (2013/2014), 741; BGer 3.2.2010, 2C\_695/2009, E. 2.1, in: StR 65/2010, 579; so bereits BVGer 17.2.1978, A.335/1976, E. 8c, in: ASA 47 (1978/79), 541.

31 HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, Art. 55 DBG N 2.

32 BGer 22.3.2021, 2C\_964/2019, E. 6, 8.1, 8.2.1 f.; so auch die Vorinstanz (BVGer 14.10.2019, A-5205/2018/A-5206/2018, E. 2.5).

33 BGer 22.3.2021, 2C\_964/2019, E. 8.1.; vgl. BGer 24.3.2014, 2C\_806/2013, E. 3.5.1, in: ASA 82 (2013/2014), 741; BGer 19.4.2011, 2C\_868/2010, E. 4.1, in: StR 66/2011, 686 = RDAF 2012 II 152; GANTENBEIN, Art. 15 MWSTG N 25.

34 Siehe auch den Standpunkt der ESTV (Beschwerdegegnerin) in BGer 22.3.2021, 2C\_964/2019, E. 6, 8.1 (als Liquidationsergebnis seien sämtliche Entgelte zu betrachten, welche durch die von der Gesellschaft während der Liquidation erbrachten Leistungen erzielt werden).

35 BGer 22.3.2021, 2C\_964/2019, E. 9.

36 BGer 22.3.2021, 2C\_964/2019, E. 8.2.2.

37 Ebenso MÜLLER, Die solidarische Mithaftung im Bundessteuerrecht, 150 f.; DANON, La responsabilité fiscale solidaire des organes en cas de liquidation d'une société de capitaux, 222.

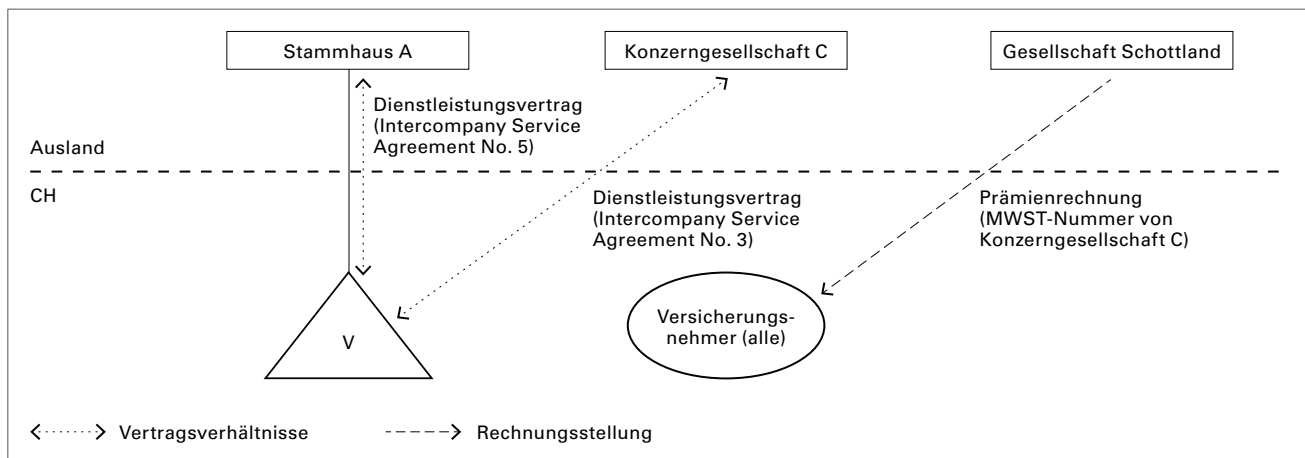
rin). V ist in der Schweiz für die Bereiche Krankheits- und Unfallversicherung versicherungsrechtlich registriert und zugelassen. Stammhaus A und V gehören zusammen mit der Gesellschaft C mit Sitz in Grossbritannien (nachfolgend Konzerngesellschaft C) zum global tätigen Versicherungskonzern B.

Die Geschäftstätigkeit der V umfasst zwei Bereiche: vorwiegend das Angebot von Versicherungslösungen an Unternehmen mit international tätigen Mitarbeitern (CGHB-Geschäft) und nachrangig auch das Angebot von

internationalen Versicherungspolicen an Privatkunden (IPMI-Geschäft).

Zwischen V und der Konzerngesellschaft C besteht eine Dienstleistungsvereinbarung (Intercompany Service Agreement No. 3), die unter anderem Inkassotätigkeiten umfasst. Ferner besteht zwischen Stammhaus A und V ein Dienstleistungsvertrag (Intercompany Service Agreement No. 5), gemäss welchem Stammhaus A einen Teil seiner Verwaltungskosten der V zuweist.

Grafik 2: Sachverhalt Ausgangslage (vereinfacht)



V reichte im Dezember 2013 ein als Selbstanzeige bezeichnetes Schreiben bei der ESTV ein. Gemäss Ausführungen von V würden die Dienstleistungen von der Konzerngesellschaft C gemäss Intercompany Service Agreement No. 3 teilweise der Bezugsteuer unterliegen. Ferner wären auch die Dienstleistungen von Stammhaus A gemäss Intercompany Service Agreement No. 5 Gegenstand der Bezugsteuer.

Die ESTV stellte sich auf den Standpunkt, dass sämtliche Dienstleistungen, die V von Stammhaus A und Konzerngesellschaft C bezogen hatte, bezugsteuerpflichtig seien.

Im Einspracheverfahren legte V – entgegen den ursprünglichen Erklärungen in der Selbstanzeige – dar, dass zwischen ihr und der Konzerngesellschaft C kein Leistungsfluss stattfindet, sondern die Konzerngesellschaft C ihre Leistungen an Stammhaus A erbringen würde und V lediglich von der Steuer ausgenommene Leistungen von Stammhaus A beziehen würde.<sup>39</sup> Stammhaus A sei wirtschaftlicher und faktischer Versicherer der Schweizer Versicherungsnehmer und somit Leistungserbringerin.<sup>40</sup>

V handle auf Rechnung von Stammhaus A, weshalb ein indirektes Stellvertretungsverhältnis vorliege, was sich wiederum auf die Qualifikation der Leistungen von Stammhaus A als von der Steuer ausgenommene Versicherungsleistungen auswirke.<sup>41</sup> Aufgrund der Stellung von Stammhaus A als Versicherer seien die Dienstleistungen von Konzerngesellschaft C auch dem Stammhaus A zuzuordnen.<sup>42</sup>

umentation der Beschwerdeführerin widersprüchlich ist. Entweder tritt die Beschwerdeführerin gegenüber den Versicherungsnehmern in eigenem Namen nach aussen auf und ist Erbringerin der Versicherungsleistungen – was an sich unbestritten ist (auch bei Vorliegen einer indirekten Stellvertretung) – oder eben nicht. Träte hingegen das Stammhaus A gegenüber den Versicherungsnehmern als Leistungserbringerin auf – wie seitens der Beschwerdeführerin vorgehend argumentiert –, würden die Schweizer Kunden die Versicherungsleistungen direkt aus dem Ausland beziehen, womit die Argumentation, es liege hinsichtlich der Versicherungsleistungen eine indirekte Stellvertretung vor, dahinfiel (E. 3.3.2.2).

38 BGer 21.5.2021, 2C\_562/2020.

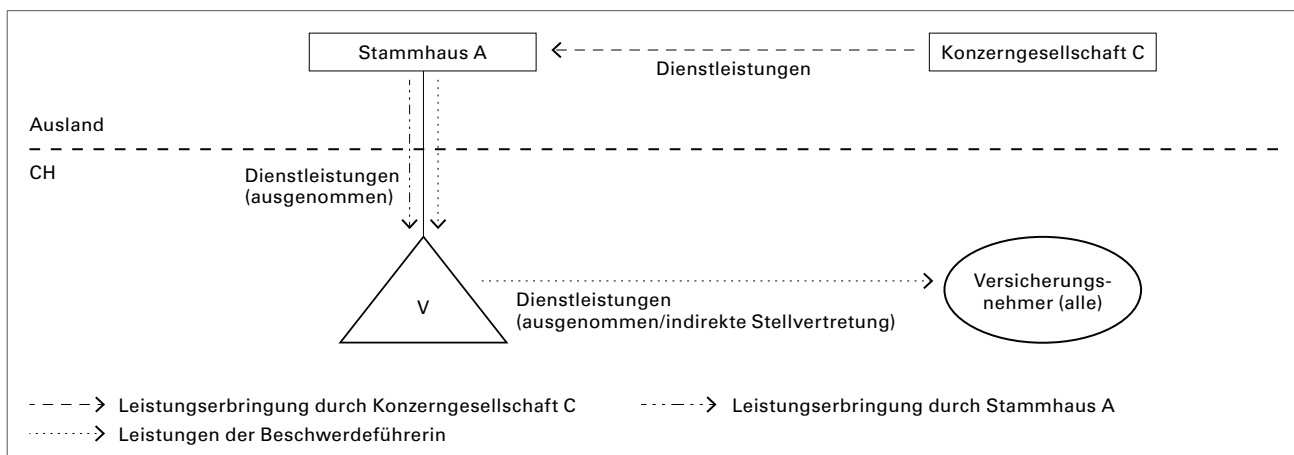
39 BVGer 27.5.2020, A-5789/2018, Sachverhalt Ziff. F.

40 BVGer 27.5.2020, A-5789/2018, Sachverhalt Ziff. H. Zutreffend weist das Bundesverwaltungsgericht darauf hin, dass die Ar-

41 BVGer 27.5.2020, A-5789/2018, Sachverhalt Ziff. F.

42 BVGer 27.5.2020, A-5789/2018, Sachverhalt Ziff. H.

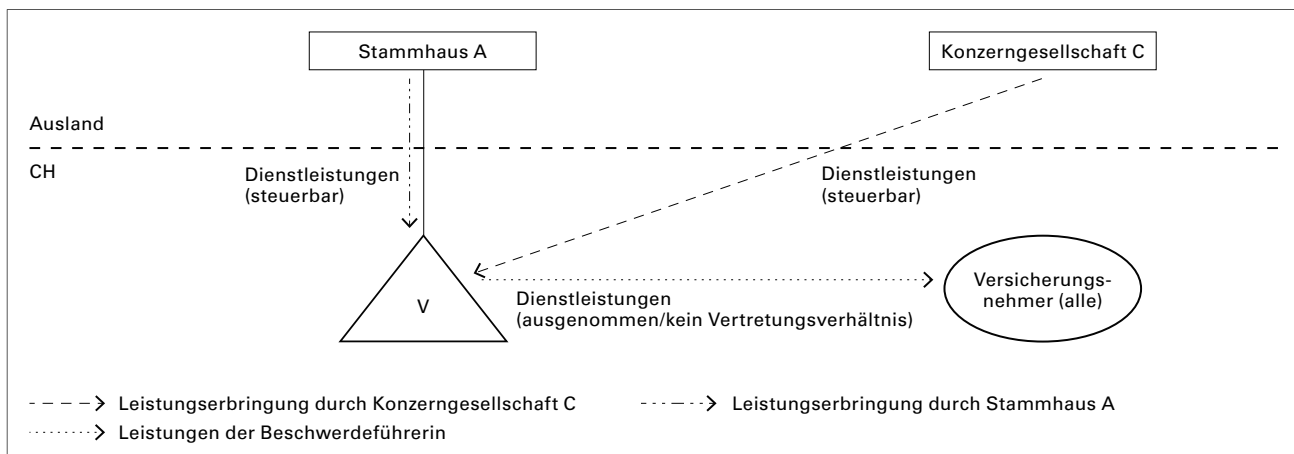
Grafik 3: Rechtlicher Standpunkt Beschwerdeführerin



Die ESTV hielt fest, dass V sich in eigenem Namen verpflichtet, ein Risiko der Versicherungsnehmer zu decken, und dass V als Leistungserbringerin auftritt. Hieran ändere auch die Tatsache nichts, dass V nur aus regulatori-

schen Gründen gegründet worden sei. Zudem sei V demnach als Empfängerin der als steuerbar zu qualifizierenden Dienstleistungen der Konzerngesellschaft C gemäss Service Agreement No. 3 zu betrachten.<sup>43</sup>

Grafik 4: Rechtlicher Standpunkt ESTV



Das Bundesverwaltungsgericht wies die gegen die Verfügungen (für die Steuerperioden 2008 – 2009 und 2010 – 2012) erhobene Beschwerde ab. Es bestätigte, dass die Beschwerdeführerin Leistungserbringerin der Versicherungsleistungen an die Schweizer Versicherungsnehmer sei, kein Mehrparteienverhältnis vorliege und die Dienstleistungen der Konzerngesellschaft C nicht dem Stammhaus A (als vermeintlich faktischer Versicherer) zuzuordnen seien, sondern die Beschwerdeführerin als Empfängerin dieser als steuerbar zu qualifizierenden Dienstleistungen anzusehen sei.<sup>44</sup>

Das Bundesgericht hiess die Beschwerde der V nur mit Blick auf die im Verfahren vor Bundesgericht eingetretene und von Amtes wegen zu berücksichtigende absolute Verjährung<sup>45</sup> für das Jahr 2010 gut. Im Übrigen wies das Bundesgericht die Beschwerde der V ab.

43 BVer 27.5.2020, A-5789/2018, Sachverhalt Ziff. G.

44 BVer 27.5.2020, A-5789/2018, E. 3.3.2.5, 3.3.3.

45 Auf die Verjährungsthematik wird im Rahmen der Kommentierung von BVer 10.12.2021, 2C\_263/2020 eingegangen (siehe nachfolgend Abschn. 4).

## 2.2 Aus den Erwägungen

### a) Rügen

Das Bundesgericht prüft in diesem Urteil vor allem die nachfolgenden Rügen:

- Verletzung des Beschleunigungsgebots,
- das Stammhaus A und nicht V sei in Wirklichkeit Leistungserbringerin der Versicherungsleistungen gegenüber den Versicherungsnehmern,
- das Stammhaus A und nicht V sei in Wirklichkeit Leistungsempfängerin der Leistungen der Konzerngesellschaft C,
- die Leistungen der Konzerngesellschaft C seien von der Steuer ausgenommen (und dies gelte auch für die Leistungen von Stammhaus A an V).

### b) Beschleunigungsgebot

Die Beschwerdeführerin rügte die Verfahrensdauer auf Stufe ESTV von beinahe fünf Jahren bis zum Erlass der Einspracheentscheide und machte eine Verletzung des Beschleunigungsgebots gemäss Art. 29 Abs. 1 BV geltend.

Das Bundesgericht prüft, ob diese Rüge treuwidrig erst im Verfahren vor Bundesgericht geltend gemacht wurde. Ein solches treuwidriges Verhalten läge insbesondere dann vor, wenn eine Beschwerdeführerin vor Bundesgericht erstmals die Verletzung von Verfahrensgarantien rüge, die sie bereits bei der Vorinstanz hätte geltend machen können. Das Bundesgericht führt aus, dass diese kritisierte Verfahrensdauer im Zeitpunkt des vorinstanzlichen Verfahrens bereits abgelaufen sei und daher auch bereits auf Stufe der Vorinstanz hätte vorgebracht werden können.<sup>46</sup> Es verzichtet jedoch auf eine abschliessende Beurteilung eines allfällig treuwidrigen Verhaltens, da vorliegend die komplexen Sachverhalts- und Rechtsfragen einen erhöhten Abklärungsbedarf ausgelöst hätten und somit die Verfahrensdauer keinen Verstoß gegen das Beschleunigungsgebot darstelle.

### c) Leistungserbringerin gegenüber den Versicherungsnehmern

Gemäss Bundesgericht ergibt sich aus dem Versicherungsaufsichtsrecht, dass V auf eigene Rechnung handle, und es bestehe kein Hinweis darauf, dass V auf Rechnung von Stammhaus A tätig sei.<sup>47</sup> Die Sachverhaltsdarstellung der Vorinstanz, wonach gegenüber den Versicherungsnehmern in der Schweiz für alle Geschäftsbereiche (CGHB- oder IPMI-Geschäft) die Beschwerdeführerin in eigenem Namen und auf eigene Rechnung aufträte und damit Erbringerin der Versicherungsleistung sei, wird

nicht nur als willkürfrei, sondern als eine Folge der zwingenden Rahmenbedingungen des schweizerischen Versicherungsaufsichtsrechts angesehen.<sup>48</sup>

Das Bundesgericht stützt sich bei seiner Beurteilung zudem auf zwei weitere wesentliche Indizien: Bei den entsprechenden Versicherungsverträgen sei V als Vertragspartei aufgeführt gewesen (zumindest bezüglich des CGHB-Geschäfts).<sup>49</sup> In der Selbstanzeige an die ESTV vom 23.12.2013 habe die Beschwerdeführerin zudem als Grund für die fehlende Mehrwertsteuerregistrierung der Zweigniederlassung in der Schweiz angegeben, dass diese ausschliesslich Versicherungsprämien erwirtschaftete, welche von der MWST ausgenommen seien.<sup>50</sup>

### d) Empfängerin der Leistungen der Konzerngesellschaft C

Das Bundesgericht verweist für die Frage, ob das Stammhaus A oder V Empfängerin der Leistungen der Konzerngesellschaft C gewesen sei, auf die Beweiswürdigung der Vorinstanz. Diese stellte fest, dass die Beschwerdeführerin – und nicht das Stammhaus A – im Service Agreement No. 3 explizit als Vertragspartnerin und Leistungsempfängerin aufgeführt worden sei und die betroffenen Dienstleistungsbezüge unbestrittenermassen für den Schweizer Markt bestimmt gewesen seien. Daraus folge, dass die Beschwerdeführerin die Dienstleistungen direkt – ohne Umweg über den Hauptsitz – von der Konzerngesellschaft C empfangen habe.<sup>51</sup>

Selbst wenn V «nur» aus regulatorischen Gründen als Vertragspartnerin der Konzerngesellschaft C aufgeführt wäre, würde dies entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin nicht dafürsprechen, dass die Dienstleistungen gegenüber dem Stammhaus A statt gegenüber der Zweigniederlassung erbracht wurden. Die Zweigniederlassung trete gegenüber Versicherungsnehmern in der Schweiz versicherungsaufsichtsrechtlich als Versicherer auf, weshalb es nur folgerichtig sei, dass sie auch die dazu nötigen Dienstleistungen, welche sie nicht mit eigenem Personal vor Ort erbringen könne, von der Konzerngesellschaft C beziehe.<sup>52</sup>

### e) Beweislast und Beweisforderungen bei Sachverhalt mit Auslandsbezug

Mit Blick auf den Untersuchungsgrundsatz hält das Bundesgericht fest, dass die Steuerpflichtige aufgrund der modifizierten Selbstveranlagung für die Veranlagung und Entrichtung der MWST grundsätzlich selbst verantwort-

46 BGer 21.5.2021, 2C\_562/2020, E. 3.2 f.

47 BGer 21.5.2021, 2C\_562/2020, E. 5.2.3.

48 BGer 21.5.2021, 2C\_562/2020, E. 5.2.9.

49 BGer 21.5.2021, 2C\_562/2020, E. 5.2.3.

50 BGer 21.5.2021, 2C\_562/2020, E. 5.2.5.

51 BGer 21.5.2021, 2C\_562/2020, E. 5.4.2.

52 BGer 21.5.2021, 2C\_562/2020, E. 5.4.3.



lich sei und in diesem Zusammenhang bereits die Faktenbasis für die Besteuerung liefern müsse. Gerade im Hinblick auf die Beweislastverteilung gemäss Art. 8 ZGB im Falle der Beweislosigkeit sei zudem von der Steuerpflichtigen zu erwarten, dass sie aufgrund ihrer Mitwirkungspflicht für sie günstige Sachverhaltselemente, welche zu einer Minderung der Steuerlast führen, von sich aus vorbringe. Die Mitwirkungspflicht diene in diesem Sinne der Verwirklichung des Untersuchungsgrundsatzes und relativiere diesen gleichzeitig.<sup>53</sup> In der vorliegenden Konstellation des Auslandsbezugs wäre es Sache der V gewesen, spätestens vor Bundesverwaltungsgericht eindeutige Beweismittel vorzulegen, wonach das Stammhaus A gegen aussen als Versicherer gegenüber schweizerischen Versicherungsnehmern aufgetreten sei.<sup>54</sup>

#### f) Von der Steuer ausgenommene Leistungen im Versicherungsbereich

Bezüglich der mehrwertsteuerlichen Qualifikation der betreffenden Dienstleistungen der Konzerngesellschaft C nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 18 MWSTG knüpft das Bundesgericht an das Begriffsverständnis im Versicherungsrecht an.<sup>55</sup> Gemäss den dortigen Regelungen sind Versicherungsvermittler unabhängig von ihrer Bezeichnung Personen, die im Interesse von Versicherungsunternehmen oder Versicherungsnehmern Versicherungsverträge anbieten oder abschliessen. Zur Unterscheidung der Begrifflichkeiten führt das Bundesgericht aus, dass der Versicherungsvertreter und der Versicherungsagent grundsätzlich gleichzusetzen sind und der Versicherungsvermittler häufig als Oberbegriff verwendet wird. Massgebend sei für alle verwendeten Begrifflichkeiten, dass der Kern der Tätigkeit darin bestehe, den Abschluss eines konkreten Versicherungsvertrags zu vermitteln.<sup>56</sup> Die Steuerausnahme greife nicht, wenn mit der Tätigkeit nicht der Abschluss eines konkreten Versicherungsvertrags angestrebt werde.<sup>57</sup> Andernfalls liegen gemäss Bundesgericht lediglich berufstypische Dienstleistungen vor, die für sich alleine noch nicht für die Anwendung der Steuerausnahme genügen. Dieses Verständnis reflektiere auch die MWST-Branchen-Info 16, Versicherungswesen.<sup>58</sup> Das Bundesgericht führt aus, dass der Begriff der Versicherungsvertreterin nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 18 MWSTG nicht einschränkender sei als der geltende Vermittlungsbegriff im Finanzbereich nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 MWSTG, da für Erstgenannten schon bis anhin

kein Abschluss des Versicherungsvertrags durch die Versicherungsvertreterin erforderlich war.<sup>59</sup>

Im Ergebnis bestätigt das Bundesgericht den Schluss der Vorinstanz, dass die Konzerngesellschaft C nicht als Versicherungsvertreterin der Beschwerdeführerin agierte.<sup>60</sup> Zudem ging es davon aus, dass die Beschwerdeführerin nicht genügend begründet habe, warum die Leistungen von Stammhaus A von der Steuer ausgenommen sein sollen.<sup>61</sup> Aus diesem Grund sei die Steuerausnahme gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 18 MWSTG vorliegend nicht einschlägig.

### 2.3 Bemerkungen

#### a) Leistungserbringerin gegenüber den Versicherungsnehmern

Zunächst ist auf die Frage einzugehen, wer als Leistungserbringerin für die Leistungen an die Schweizer Versicherungsnehmer zu gelten hat. Hierfür ist zum einen die Stellung der Betriebsstätte im Schweizer Mehrwertsteuerrecht zu betrachten sowie zum anderen die Zuordnung von Leistungen.

Unter schweizerischem Mehrwertsteuerrecht bilden nach Art. 10 Abs. 3 MWSTG nur die inländischen Betriebsstätten und das inländische Stammhaus ein Steuersubjekt. Im grenzüberschreitenden Verhältnis gilt wiederum das sog. Dual-Entity-Prinzip. Dies hat zur Folge, dass sowohl das im Ausland ansässige Stammhaus als auch die im Inland ansässige(n) Betriebsstätte(n) separate Steuersubjekte der Mehrwertsteuer sein können und sich damit bei gegebenen Voraussetzungen einzeln im Schweizer Mehrwertsteuerregister eintragen lassen müssen.<sup>62</sup> Gemäss Art. 5 Abs. 1 MWSTV gilt als Betriebsstätte eine feste Geschäftseinrichtung, durch welche die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Diese Voraussetzung wird namentlich bei einer Zweigniederlassung gemäss Art. 5 Abs. 2 MWSTV bejaht. Die Definition der Betriebsstätte gemäss MWSTV stimmt im Wesentlichen mit jener der direkten Bundessteuer nach Art. 51 Abs. 2 DBG und jener von Art. 5 Abs. 1 OECD-MA überein.<sup>63</sup>

53 BGer 21.5.2021, 2C\_562/2020, E. 5.2.4.1.

54 BGer 21.5.2021, 2C\_562/2020, E. 5.2.4.2.

55 BGer 21.5.2021, 2C\_562/2020, E. 10.3.1.

56 BGer 21.5.2021, 2C\_562/2020, E. 10.3.1.

57 BGer 21.5.2021, 2C\_562/2020, E. 10.3.1.

58 BGer 21.5.2021, 2C\_562/2020, E. 10.3.3.

59 BGer 21.5.2021, 2C\_562/2020, E. 10.3.2.

60 BGer 21.5.2021, 2C\_562/2020, E. 10.4.3 f. und 10.5.1.

61 BGer 21.5.2021, 2C\_562/2020, E. 10.1.

62 Vgl. MWST-Info 02 Steuerpflicht, Ziff. 4; MUTOMBO, *Taxe sur la valeur ajoutée*, 142.

63 BGE 139 II 78, E. 2.4.3; MUTOMBO, *Taxe sur la valeur ajoutée*, 135; GEIGER (OFK), Art. 8 MWSTG N 17; WEIDMANN/BADER, *Die mehrwertsteuerliche Stellung der Betriebsstätten*, 818. Gemäss Rechtsprechung des EuGH verlangt eine mehrwertsteuerliche Betriebsstätte im Sinne einer «festen Niederlassung» einen durch das ständige Zusammenwirken der für die Erbringung bestimmter Dienstleistungen (und gleichgeltend für Lieferungen) erforderlichen Personal- und Sachmittel gebil-

Gemäss Art. 20 Abs. 1 MWSTG gilt eine Leistung als von derjenigen Person erbracht, die nach aussen als Leistungserbringerin auftritt. Dem in Art. 20 Abs. 1 MWSTG verankerten Grundsatz, nach dem der Person die Leistung zugerechnet wird, die gegenüber der leistungsempfangenden Person als Leistungserbringerin auftritt, kommt damit im Bereich der mehrwertsteuerlichen Stellvertretung grundlegende Bedeutung zu.<sup>64</sup> Die mehrwertsteuerliche Stellvertretung ist ein Zuordnungskonzept, das sich an die zivilrechtliche Stellvertretung nach Art. 32 ff. OR anlehnt, von dieser aber «klar» zu unterscheiden ist.<sup>65</sup> Erforderlich für die Qualifikation des Ausenauftritts im Sinne von Art. 20 Abs. 1 MWSTG ist eine Gesamtwürdigung aller Umstände und nicht die Berücksichtigung einzelner Kriterien wie etwa der Rechnungsstellung.<sup>66</sup> Allerdings ist festzuhalten, dass zumindest die Indizwirkung der Rechnungsstellung für die Stellung der Leistungserbringerin in der bisherigen Rechtsprechung berücksichtigt wurde.<sup>67</sup> Diese Indizwirkung wird dahingehend etwas präzisiert – zumindest für den vorliegenden Fall –, dass sich gemäss Bundesgericht aus der Rechnungsstellung nicht ableiten lässt, wer mit der Zahlung begünstigt wird, und dieses Indiz somit in einer solchen Konstellation für die Feststellung der Leistungserbringerin nicht dienlich ist.

Handelt die stellvertretende Person in eigenem Namen, wird aber auf Rechnung der vertretenen Person tätig, liegt eine indirekte Stellvertretung vor. In diesem Fall wird in Anwendung des Grundsatzes von Art. 20 Abs. 1 MWSTG die mehrwertsteuerliche Leistung der Stellvertreterin als nach aussen auftretende Person zugerechnet.<sup>68</sup> Das mehrwertsteuerliche Verhältnis zwischen der nach

aussen auftretenden Stellvertreterin und der die eigentliche Leistung erbringenden, vertretenen Person (mehrwertsteuerliches Innenverhältnis) wird im Sinne von Art. 20 Abs. 3 MWSTG gleich qualifiziert wie das Leistungsverhältnis zwischen der nach aussen auftretenden Person und der leistungsempfangenden Person (mehrwertsteuerliches Aussenverhältnis).<sup>69</sup> Die Beschwerdeführerin macht vorliegend geltend, dass sie als indirekte Stellvertreterin von Stammhaus A handle. Im Ergebnis dieser Behauptung tritt die Beschwerdeführerin so (als indirekte Stellvertreterin) oder anders (handelnd in eigenem Namen und auf eigene Rechnung) als Leistungserbringerin auf.<sup>70</sup>

Gemäss Bundesgericht folgt aus den zwingenden Rahmenbedingungen des schweizerischen Versicherungsaufsichtsrechts, dass V in eigenem Namen und auf eigene Rechnung gegenüber Kunden in der Schweiz auftritt, und zwar sowohl für das CGHB- als auch für das IPMI-Geschäft.<sup>71</sup> Daraus folgt, dass das Bundesgericht den regulatorischen Vorgaben als Grundlage für die vorliegende Vertragsgestaltung und für die Bestimmung der Leistungserbringerin folgt. Damit setzt das Bundesgericht in seiner Argumentation letztlich voraus, dass die Stellung von V auch der für die Zuordnung einer Tätigkeit massgebenden Wahrnehmung eines Dritten entspricht.<sup>72</sup> Ob und inwiefern auch der Auftritt von Stammhaus A wahrgenommen wird, tritt hierbei in den Hintergrund.

Im Ergebnis ist festzuhalten, dass das Bundesgericht den im Schnittstellenbereich verschiedenartiger Rechtsgebiete geltenden Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung mit dieser Argumentation zur Anwendung bringt. Die Anknüpfung des Vertragsrechts an das Versicherungsaufsichtsrecht und wiederum auch jene der Mehrwertsteuer an das Versicherungsaufsichtsrecht sollten zu einer systematischen, einheitlichen und – soweit möglich – widerspruchsfreien Rechtsprechung führen. Für eine Abweichung, die eine unterschiedliche Behandlung des gleichen Sachverhalts unter den verschiedenen Rechtsgebieten durch das Bundesgericht nahegelegt hätte, sind vorliegend keine Gründe ersichtlich.<sup>73</sup>

deten Mindestbestand (EuGH 3.6.2021, C-931/19, Titanium Ltd, Rz 42 f.). Daher setzt der EuGH einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur voraus, deren personelle und technische Ausstattung eine autonome Erbringung der betreffenden Dienstleistungen ermöglicht (EuGH 28.6.2007, C-73/06, Planzer Luxembourg, Rz 54 und die dort angeführte Rechtsprechung). Fehlt es an eigenem Personal, ist keine Definition als feste Niederlassung möglich (vgl. in diesem Sinne EuGH 17.7.1997, C-190/95, ARO Lease, Rz 19). Diese Rechtsprechung widerspiegelt sich auch in Art. 11 der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011, wonach eine feste Niederlassung u. a. eine «von der personellen und technischen Ausstattung her» geeignete Struktur aufweist.

64 Botschaft zur Vereinfachung der MWST, 6962; BGer 8.5.2019, 2C\_767/2018, E. 2.1. und E. 2.1.2.

65 Botschaft zur Vereinfachung der MWST, 6962; vgl. auch BGer 8.5.2019, 2C\_767/2018, E. 3.1; BGer 11.5.2022, 2C\_727/2021, E. 4.1.1 ff.

66 IMSTEFF, Die Zuordnung von Leistungen gemäss Art. 20 des neuen MWSTG, 771; BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, § 4 N 43 f.; siehe auch BODEMANN, Aus der Rechtsprechung zur Mehrwertsteuer in den Jahren 2018/2019, 264 ff., 272 f.

67 BGer 25.2.2022, 2C\_492/2020, E. 4.1; BGer 15.9.2014, 2C\_411/2014, E. 2.2.2.

68 Vgl. Botschaft zur Vereinfachung der MWST, 6962.

69 Vgl. BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, § 4 N 46.

70 Siehe den Hinweis der Vorinstanz zur widersprüchlichen Argumentation, vgl. Fn 40 oben.

71 BGer 21.5.2021, 2C\_562/2020, E. 5.2.9 f.

72 SCHLUCKEBIER (OFK), Art. 10 MWSTG N 71, mit Verweis auf die Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts; GLAUSER, Art. 20 MWSTG N 17 ff.

73 BGer 27.11.2013, 2C\_628/2013, E. 2.2.2, 3.4.1.

## b) Empfängerin der Leistungen der Konzerngesellschaft C

Als Konsequenz der Qualifikation von V als Leistungserbringerin in Kombination mit dem Umstand, dass die betroffenen Dienstleistungen für den Schweizer Markt bestimmt waren, schützt das Bundesgericht den Schluss der Vorinstanz, dass V zugleich auch Leistungsempfängerin der Dienstleistungen von Konzerngesellschaft C ist.<sup>74</sup> Diese Herleitung mag vorliegend zu einem schlüssigen Ergebnis führen, könnte aber bei Anwendung als Grundsatz zu vorschnellen Schlüssen verleiten. Im Prinzip sollte zwischen der Bestimmung der Leistungsempfängerin und einer Zuordnung von Leistungen differenziert werden, auch wenn die beiden Fragestellungen unbestrittenmassen ineinander übergreifen. Das Zuordnungskonzept von Art. 20 MWSTG ist bei sinngemässer Anwendung für die Zuordnung einer Leistung auch auf Seiten der Leistungsempfängerin sachdienlich. So hatte das Bundesverwaltungsgericht in seiner bisherigen Rechtsprechung mehrfach festgehalten, dass das Handeln in eigenem Namen mutatis mutandis ebenso entscheidend für die Bestimmung der Leistungsempfängerin ist.<sup>75</sup> Allerdings sind für die Stellung der Leistungsempfängerin zusätzlich auch die vertraglichen Verhältnisse sowie die Interessenlage und Zweckbestimmung, welche sich aufgrund der Art und Verwendung der Leistungen ermitteln lässt, zu berücksichtigen.<sup>76</sup> Liegen schriftliche Verträge zwischen den Vertragsparteien vor, gilt grundsätzlich, dass die Vertragspartei, die sich eine Leistung versprechen lässt, als Leistungsempfängerin zu betrachten ist, weil es diejenige Person ist, die nach aussen als Leistungsempfängerin auftritt.<sup>77</sup> Das vorliegende Urteil zeigt, dass das Bundesgericht auf dieser Linie entschieden hat.

## c) Beweislast und Beweisanforderungen bei Sachverhalt mit Auslandsbezug

Einzugehen ist des Weiteren auf die Ausführungen des Bundesgerichts, dass es aufgrund des Auslandsbezugs des Sachverhalts spätestens vor Bundesverwaltungsgericht Sache von V als Beschwerdeführerin gewesen wäre, eindeutige Beweismittel beizubringen, die belegen, dass das Stammhaus A gegen aussen als Versicherer gegenüber schweizerischen Versicherungsnehmern aufgetreten ist.<sup>78</sup>

Aufgrund des Untersuchungsgrundsatzes ist die ESTV verpflichtet, nach dem ganzen für die Rechtsanwendung massgebenden Sachverhalt in der sich in Wirklichkeit zutragenden Form zu forschen.<sup>79</sup> Dies umfasst sowohl für den Steuerpflichtigen belastende als auch für ihn vorteilhafte Tatsachen.<sup>80</sup> Dem Steuerpflichtigen obliegt es wiederum aufgrund seiner Mitwirkungspflicht, bei der Ermittlung des Sachverhalts mitzuwirken, ausser eine Mitwirkungshandlung wäre für ihn im Sinne der Verhältnismässigkeit unmöglich oder unzumutbar.<sup>81</sup> Eine strengere Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten hatte das Bundesgericht bereits anderweitig postuliert.<sup>82</sup> Wie in der Literatur festgehalten, findet sich für eine solche erhöhte Mitwirkungspflicht keine Grundlage und die Ausführungen sind wohl eher dahingehend zu verstehen, dass die Steuerbehörde bei Auslandssachverhalten in ihrer Beweisführung vermehrt auf Indizien zurückgreifen darf.<sup>83</sup> Dass das Bundesgericht auch bei anderen Themen für Auslandssachverhalte andere Anforderungen stellt als bei inländischen Sachverhalten, zeigt sich (auch) bei Betriebsstätten thematik. So erfordert die Anerkennung einer ausländischen Betriebsstätte im Sinne des DBG als zusätzliche Voraussetzung, dass in der Einrichtung eine wesentliche Geschäftstätigkeit ausgeübt wird.<sup>84</sup> Eine recht-

74 BGer 21.5.2021, 2C\_562/2020, E. 6.4; siehe zur differenzierten Auseinandersetzung des Bundesverwaltungsgerichts im vorinstanzlichen Verfahren mit der Position des Leistungsempfängers: BVGer 27.5.2020, A-5789/2018, E. 2.3.4.

75 Vgl. BVGer 9.8.2016, A-6671/2015, E. 2.2.1.3; BVGer 25.11.2014, A-1591/2014, E. 4.2.2; BVGer 14.8.2012, A-6367/2011, E. 2.2.4 (zum früheren Recht); so beispielsweise für die Bestimmung des Leistungsorts nach Art. 8 Abs. 1 MWSTG bei Truststrukturen (siehe CAMENZIND U. A., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Rz 391).

76 BVGer 27.5.2020, A-5789/2018, E. 2.3.4; BAUMGARTNER, Die Entgeltlichkeit bei der schweizerischen Mehrwertsteuer, 266; zur Berücksichtigung der zivilrechtlichen Gestaltung als Indiz für die wirtschaftliche Realität vgl. BGer 5.10.2021, 2C\_891/2020, E. 3.1.3; BEUSCH, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht (MWSTG), N 26 zur Auslegung; BOSSART/CLAVADETSCHER, Art. 18 MWSTG N 15.

77 Interessant ist für die vorliegende Konstellation ferner die zivilrechtliche Stellung einer Zweigniederlassung. Während regulatorisch alle Verträge gemäss Versicherungsaufsichtsrecht namentlich von einer Schweizer Zweigniederlassung abgeschlossen werden müssen, bindet der Vertragsschluss mit einer Zweigniederlassung rechtlich das Stammhaus. Aus vertragsrechtlicher Sicht kann die Zweigniederlassung selbst nicht

Vertragspartei sein (vgl. CRAMER, Zweigniederlassungen in der Schweiz, 243, 248).

78 BGer 21.5.2021, 2C\_562/2020, E. 5.2.4.2.

79 IMSTEFF/SEILER, Untersuchung, Mitwirkung und Beweislast in Steuerverfahren der ESTV, 229.

80 IMSTEFF/SEILER, Untersuchung, Mitwirkung und Beweislast in Steuerverfahren der ESTV, 230.

81 IMSTEFF/SEILER, Untersuchung, Mitwirkung und Beweislast in Steuerverfahren der ESTV, 233.

82 BGE 144 II 427, E. 2.3.2; BGer 6.5.2015, 2C\_16/2015, E. 2.5.2, in welchem das Bundesgericht von einer «besonders qualifizierten» Mitwirkungspflicht bei grenzüberschreitenden Rechtsbeziehungen ausgeht; IMSTEFF/SEILER, Untersuchung, Mitwirkung und Beweislast in Steuerverfahren der ESTV, 233.

83 IMSTEFF/SEILER, Untersuchung, Mitwirkung und Beweislast in Steuerverfahren der ESTV, 233; vgl. hierzu auch BGer 21.9.2021, 2C\_759/2020, 2C\_760/2020, E. 3.2.

84 BGer 28.2.2019, 2C\_110/2018, E. 3.3; BGE 139 II 78, E. 3.2; BGer 14.11.2016, 2C\_396/2016, E. 8.3; MUTOMBO, Taxe sur la valeur ajoutée, 137, 146; BGE 139 II 78, E. 3.2, in welchem die Unternehmung mit Sitz in der Schweiz beweismässig nicht genügend darlegen konnte, dass ihre angebliche Betriebsstätte auf

liche Grundlage für eine solche materielle Abweichung von den Kriterien für inländische Betriebsstätten ist nicht ersichtlich.<sup>85</sup>

Die Behauptung des Bundesgerichts<sup>86</sup>, dass der Aussenaustritt des Hauptsitzes eine steueraufhebende Tatsache sei, ist diskussionswürdig. Für Art. 45 Abs. 1 lit. a MWSTG ist als steuerbegründende Tatsache nachzuweisen, dass eine Dienstleistung nach Art. 8 Abs. 1 MWSTG an einen Empfänger im Inland erbracht worden ist.<sup>87</sup> Mit ihrer Behauptung, dass die betreffende Dienstleistung an ein ausländisches Stammhaus erbracht worden sei, sagt die Beschwerdeführerin nichts anderes aus, als dass nicht nachgewiesen ist, dass eine Dienstleistung von einer schweizerischen Zweigniederlassung bezogen wurde. Damit sollte eigentlich die ESTV die Beweislast für die Behauptung tragen, dass V als inländische Empfängerin eine Leistung von der Konzerngesellschaft C bezogen hat.

Es zeigt sich bei Betrachtung der obigen Ausführungen und der Erwägungen des Bundesgerichts, dass bei Sachverhalten mit Auslandsbezug teilweise etwas vorschnell angenommen wird, dass die steuerpflichtige Person für jede Behauptung auch die Beweislast trage. Die Beweislast sollte jedoch aufgrund der anwendbaren Normen verteilt werden.<sup>88</sup>

#### d) Von der Steuer ausgenommene Leistungen im Versicherungsbereich

Abschliessend sind die Erwägungen des Bundesgerichts zur Frage zu betrachten, ob die Dienstleistungen der Konzerngesellschaft C von der Steuer ausgenommen sind.

Gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 18 MWSTG sind Versicherungs- und Rückversicherungsumsätze einschliesslich der Umsätze aus der Tätigkeit als Versicherungsvertreter und als Versicherungsmakler von der Mehrwertsteuer ausgenommen.<sup>89</sup> Den Erläuterungen des Bundesgerichts folgend wird nachfolgend die Begrifflichkeit *Versicherungsvermittler bzw. -vermittlung* als Oberbegriff verwendet.<sup>90</sup> Voraussetzung für die Steuerausnahme der Tätigkeit als Versicherungsvertreter ist zum einen, dass die Leistungserbringerin als Versicherungsvertreterin quali-

fiziert (subjektive Voraussetzung). Zum anderen muss der Versicherungsvertreter sog. berufstypische Leistungen erbringen (objektive Voraussetzung).<sup>91</sup> Um eine Tätigkeit als Versicherungsvertreter handelt es sich in der Praxis dann, wenn jemand im Auftrag von Versicherern Abschlüsse von Versicherungsverträgen (regelmässig gegen Provision) vermittelt, wobei zwischen den berufstypischen Leistungen und den vermittelten Verträgen ein unmittelbarer Zusammenhang gegeben sein muss.<sup>92</sup> Das Bundesgericht erläutert vorliegend, dass die Ausrichtung der Tätigkeit des Versicherungsvertreeters darin bestehen muss, dass er kausal auf einen konkreten Vertragsabschluss hinwirkt.<sup>93</sup> Damit bestätigt das Bundesgericht indirekt die Praxis der ESTV, dass der regulatorische Status des Versicherungsvertreeters nicht ausschlaggebend, sondern nur indiziell zu berücksichtigen ist.<sup>94</sup> Die bedingte Aussagekraft des regulatorischen Status des Versicherungsvertreeters ist sinnvoll, da dieser u. a. auf die Versicherungszweige abstellt, für die der Vermittler agiert.<sup>95</sup> Das Bundesgericht bestätigt vorliegend ferner die grundsätzlich bereits anerkannte Praxis der ESTV einmal mehr dahingehend, dass auch berufstypische Dienstleistungen, wie beispielsweise Prämieninkasso oder Schadenregulierung, dann nicht in den Anwendungsbereich der Steuerausnahme fallen, wenn sie nicht von einem Versicherungsvertreter erbracht werden, sondern von einem Dritten oder auch der Muttergesellschaft, die selber nicht Versicherungsvertreterin ist.<sup>96</sup>

In seinen Erläuterungen zur Steuerausnahme der Versicherungsvermittlung wirft das Bundesgericht auch einen Seitenblick auf die Vermittlung im Geld- und Kapitalverkehr nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 lit. a – e MWSTG (Vermittlung im Finanzbereich). Seit der geänderten und zwischenzeitlich bestätigten Praxis der ESTV zur Vermittlungstätigkeit im Finanzbereich ist auch für diese Vermittlungstätigkeit – gleich wie für die Steuerausnahme der Versicherungsvermittlung – keine direkte Stellvertretung mehr erforderlich.<sup>97</sup> Beiden Tätigkeiten ist für die

den Cayman Islands eine relevante Geschäftstätigkeit entfalte.

85 MUTOMBO, *Taxe sur la valeur ajoutée*, 137.

86 BGer 21.5.2021, 2C\_562/2020, E. 5.2.6.2.

87 Vgl. bezüglich Beweislast auch BGer 21.9.2021, 2C\_759/2020, 2C\_760/2020, E. 3.5 mwH.

88 Siehe hierzu BGE 142 II 488, E. 3.8.2; BGE 144 II 427, E. 8.3.1.

89 Diese Bestimmung wurde inhaltlich unverändert von Art. 18 Ziff. 18 aMWSTG ins geltende Recht übernommen; vgl. Botschaft zur Vereinfachung der MWST, 6963.

90 Vgl. BGer 21.5.2021, 2C\_562/2020, E. 10.3.1.

91 Siehe hierzu BVGer 9.8.2016, A-6671/2015, E. 2.3.4; BGer 17.6.2010, 2C\_434/2009, E. 2.3.1; BGer 7.4.2008, 2C\_612/2007, E. 6.6.

92 BGer 17.6.2010, 2C\_434/2009, E. 2.4; BVGer 9.8.2016, A-6671/2015, E. 2.3.4.1, 4.2.

93 BGer 21.5.2021, 2C\_562/2020, E. 10.3.1 f.

94 MWST-Branchen-Info 16 Versicherungswesen, Ziff. 1.5.1.

95 LANG, *Aspekte der Versicherung im schweizerischen Mehrwertsteuerrecht*, 134; siehe auch MWST-Branchen-Info 16 Versicherungswesen, Ziff 1.5.1; vgl. Art. 187 Abs. 2 AVO Verordnung über die Beaufsichtigung von privaten Versicherungsunternehmen (Aufsichtsverordnung, AVO) vom 9.11.2005, SR 961.011.

96 BGer 21.5.2021, 2C\_562/2020, E. 10.3.3; siehe bereits BGer 23.9.2008, 2C\_284/2008, E. 3.2; BGer 7.4.2008, 2C\_612/2007, E. 6.3.

97 BGE 145 II 270; siehe hierzu auch BODEMANN, *Aus der Rechtsprechung zur Mehrwertsteuer in den Jahren 2019/2020*, 263 ff.

Qualifikation mit Blick auf die Steuerausnahme gemeinsam, dass sie kausal auf den Abschluss eines konkreten Vertrags hinwirken müssen.<sup>98</sup> Dieses gemeinsame Kausalitätskriterium ist zu beleuchten. Das Bundesgericht hatte in einem jüngeren Urteil zur Vermittlung im Finanzbereich in Übereinstimmung mit der Auffassung der ESTV eine ausgenommene Vermittlung angenommen, obwohl der Vermittler den Inhalt des vermittelten Vertrags bzw. das sog. «Term Sheet» nicht kannte.<sup>99</sup> Hierin kann für diese Zwecke ein etwas weiteres Verständnis des Kausalitätskriteriums erblickt werden.<sup>100</sup> Das Bundesgericht hält vorliegend für die Vermittlung im Versicherungsbereich fest, dass ein direkter Kontakt des Versicherungsververtreters mit dem Versicherungsnehmer nicht erforderlich ist und die reine Entgegennahme von Anträgen für den Abschluss von Versicherungsverträgen ausreichend ist, solange die Tätigkeit auf den Abschluss eines konkreten Versicherungsvertrags ausgerichtet ist.<sup>101</sup> Damit soll im Sinne der Praxis der ESTV der vorgesehenen Anwendung der Steuerausnahme für alle Leistungserbringerinnen in der Vertriebskette Rechnung getragen werden.<sup>102</sup> Gleichzeitig kann die erforderliche Ausrichtung der Tätigkeit auf einen konkreten Vertragsabschluss zur Verneinung der Anwendung der Steuerausnahme führen, sofern zwar berufstypische Dienstleistungen vorliegen, aber der zugrunde liegende Zweck dieser Dienstleistung des Versicherungsvermittlers nicht kausal auf einen konkreten Vertragsabschluss ausgerichtet ist. Bei Gegenüberstellung der aktuellen Rechtsprechung zur Vermittlung im Finanz- und Versicherungsbereich lässt sich neben dem fehlenden Erfordernis des Stellvertretungsverhältnisses durchaus eine weitere Parallele in Form des Kausalitätskriteriums feststellen; diese wird allerdings eher durch eine Erweiterung des Kausalitätskriteriums für den Vermittlungsbegriff im Finanzbereich begründet.<sup>103</sup> Inwieweit sich die Vermittlungsbegriffe weiter annähern werden, muss die Rechtsprechung noch zeigen.

### 3 BGer vom 05.10.2021<sup>104</sup> (Eigene Aktien)

#### 3.1 Sachverhalt

Die seit dem 1.12.2008 mehrwertsteuerpflichtige A AG bezweckt gemäss Handelsregistereintrag die Beteiligung, den Erwerb sowie die Gründung von Unternehmungen und deren Finanzierung und ist an mehreren operativ tätigen Unternehmen beteiligt. Im Rahmen einer Kontrolle der ESTV im Jahr 2017, betreffend die Steuerperioden 2012 bis 2015, stellte die ESTV im Wesentlichen fest, dass die A AG in den betreffenden Steuerperioden Vorsteuerabzüge auf Aufwendungen geltend gemacht hatte, die im Zusammenhang mit dem Verkauf von eigenen Aktien standen. Nach Ansicht der ESTV habe die A AG hingegen mit dem Verkauf von eigenen Aktien steuerausgenommene Leistungen erbracht und somit von der MWST ausgenommene Umsätze erzielt, weshalb kein Anspruch auf Abzug der damit zusammenhängenden Vorsteuern bestehe. Die ESTV bestätigte ihre Einschätzung im Einspracheverfahren mit Entscheid im Februar 2018. Die hiergegen erhobene Beschwerde der A AG ans Bundesverwaltungsgericht wurde hingegen gutgeheissen. Das Bundesverwaltungsgericht urteilte, dass der Verkauf eigener Aktien als Einlage ins Unternehmen und entsprechend als Nichtentgelt zu qualifizieren sei. Die ESTV erhob gegen dieses Urteil des Bundesverwaltungsgerichts Beschwerde ans Bundesgericht. Das Bundesgericht erachtet das Urteil der Vorinstanz im Ergebnis als korrekt und wies die Beschwerde der ESTV als unbegründet ab.

#### 3.2 Aus den Erwägungen

Das Bundesgericht hatte sich mit der Fragestellung auseinanderzusetzen, ob der Erwerb respektive der Verkauf eigener Aktien ein mehrwertsteuerlich relevanter Vorgang ist und somit ein Steuerobjekt in Form eines Leistungsverhältnisses für die Zwecke der Mehrwertsteuer vorliegt. Die ESTV bestritt, dass der Verkauf von eigenen Aktien mehrwertsteuerlich zum gleichen Ergebnis führen könne wie die Neuausgabe von Aktien. Beim Verkauf eigener Aktien handle es sich um eine von der MWST ausgenommene Leistung in Form eines Verkaufs von Wertpapieren und Beteiligungsrechten nach Art. 21 Abs. 1 Ziff. 19 lit. e MWSTG. Das Bundesgericht strich im vorliegenden Urteil explizit heraus, was sich bereits aus der geltenden Gesetzeslage ergibt: Sofern auf einer ersten Stufe kein Steuerobjekt gemäss Art. 18 Abs. 1 MWSTG in Form eines Leistungsverhältnisses vorliegt, erübrigt sich auf einer zweiten Stufe die Prüfung, ob überhaupt eine Steuerausnahme greifen könnte. Die Qualifikation als von der Steuer ausgenommene Leistung setzt voraus,

98 BGer 21.5.2021, 2C\_562/2020, E. 10.3.2; MWST-Branchen-Info 14 Finanzbereich, Ziff. 5.10.1; MWST-Branchen-Info 16 Versicherungswesen, Ziff. 1.5.1.

99 BGer 30.6.2020, 2C\_996/2019, E. 5.6 ff.

100 BGer 30.6.2020, 2C\_996/2019, E. 5.6 ff.; siehe hierzu BODEMANN, Aus der Rechtsprechung zur Mehrwertsteuer im Jahr 2020, 279 ff.

101 BGer 21.5.2021, 2C\_562/2020, E. 10.3.1.

102 Vgl. BGer 21.5.2021, 2C\_562/2020, E. 10.3.1; MWST-Branchen-Info 16 Versicherungswesen, Ziff. 1.5.1.

103 BGer 21.5.2021, 2C\_562/2020, E. 10.3.2. Zum (restriktiven) Anwendungsbereich der Steuerausnahme gemäss Lehre und Rechtsprechung siehe: BGer 19.3.2003, 2A.292/2002, insb. E. 2; LANG, Aspekte der Versicherung im schweizerischen Mehrwertsteuerrecht, 138; ROHNER (OFK), Art. 21 Ziff. 18 MWSTG N 107.

104 BGer 5.10.2021, 2C\_891/2020.

dass überhaupt ein mehrwertsteuerliches Leistungsverhältnis – und damit ein Steuerobjekt – vorliegt.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung, dass aufgrund der gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Mehrwertsteuerrecht einer zweckgerichteten Auslegung der Rechtsnormen grosse Bedeutung zukommt. Es hält fest, dass es sich bei Aktien zwar grundsätzlich um einen immateriellen Wert handelt und die Übertragung daher eine mehrwertsteuerliche Leistung nach Art. 3 lit. c MWSTG im Sinne der Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes in Form einer Dienstleistung bedeuten würde.<sup>105</sup> Allerdings seien Mittel, die einer Aktiengesellschaft von Aktionären für neu ausgegebene Aktien im Rahmen der Gründung oder einer Kapitalerhöhung zufließen würden, als Kapitaleinlage gemäss Art. 18 Abs. 2 lit. e MWSTG zu qualifizieren.<sup>106</sup> Im Ergebnis sei somit ein mehrwertsteuerliches Leistungsverhältnis zu verneinen: Da sich die Veräusserung eigener Aktien «nicht nennenswert» von der Ausgabe neuer Aktien im Rahmen einer Kapitalerhöhung unterscheidet, müsse auch für diesen Sachverhalt das gleiche Ergebnis eintreten.<sup>107</sup> Das Bundesgericht stützt seine Begründung auf die buchhalterische Erfassung von eigenen Aktien. Es bestätigt die Schlussfolgerungen der Vorinstanz, dass, wenn eigene Aktien aus Sicht der haltenden Gesellschaft keine Vermögenswerte darstellen (buchhalterische Erfassung als negativer Eigenkapitalposten), die Übertragung dieser Aktien auch nicht als Übertragung eines Vermögenswerts behandelt werden könne.<sup>108</sup> Das Bundesgericht folgert, dass vor diesem Hintergrund der Erlös aus der Veräusserung eigener Aktien, wirtschaftlich und auch rechnungslegungsrechtlich, als Kapitaleinlage durch den Erwerber zu betrachten und einer Kapitalerhöhung grundsätzlich gleichzustellen sei.<sup>109</sup>

### 3.3 Bemerkungen

Gemäss Art. 620 Abs. 1 OR handelt es sich bei einer Aktie um einen summenmässigen Anteil am Aktienkapital, der eine bestimmte Teilsumme am Aktienkapital repräsentiert und einen Nennwert von mind. 1 Rappen aufweisen muss (Art. 622 Abs. 4 OR). Die wertpapiermässige Verbriefung als Aktie stellt keine Voraussetzung für die Entstehung, Geltendmachung oder Übertragung der Mitgliedschaft dar, auch wenn die Mitgliedschaft in einer Aktiengesellschaft regelmässig durch eine entsprechende Aktie in Form einer Urkunde verkörpert wird.<sup>110</sup> Eigene

Aktien stellen keine eigene Aktienkategorie dar (wie zum Beispiel Inhaberaktien), sondern es handelt sich um von der Gesellschaft selbst gehaltene Aktien.<sup>111</sup> D. h., dass die Besonderheit von eigenen Aktien aus Sicht der Gesellschaft namentlich darin gesehen werden kann, dass mittels Erwerb und Veräusserung von eigenen Aktien das Eigenkapital gesteuert werden kann – mit den entsprechenden Auswirkungen auf Liquidation, Steuern und weitere Themen.<sup>112</sup> Diese Besonderheit wirkt sich auf die Qualifikation von eigenen Aktien und auf ihre Erfassung gemäss Rechnungslegungsrecht aus.<sup>113</sup>

In Betrachtung der bundesgerichtlichen Erwägungen und aufgrund der verschiedenen in Erwägung gezogenen Argumentationslinien tritt die grundsätzliche Frage in den Vordergrund, auf welche Grundlage das Bundesgericht seine Beurteilung stützt. Gemäss Bundesgericht ist im vorliegenden Fall ausschlaggebend, dass die Zwecksetzung des Verkaufs sowohl von originär als auch von derivativ erworbenen eigenen Aktien in der Beschaffung von Eigenkapital besteht (Finanzierungsvorgang).<sup>114</sup> Gleichzeitig hält es mit Hinweis auf die konstante Rechtsprechung fest, dass die zivilrechtlichen Gegebenheiten trotz des Gebots einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise als «Indiz für die wirtschaftliche Realität»<sup>115</sup> zu berücksichtigen seien. In diesem Sinne begibt sich das Bundesgericht regelmässig in einen Balanceakt zwischen zweckgerichteter Auslegung des Mehrwertsteuerrechts (wirtschaftliche Betrachtungsweise) und Berücksichtigung der zivilrechtlichen Verhältnisse, d. h. der formellen Gestaltung der Vorgänge, als Indiz für die wirtschaftliche Realität.<sup>116</sup> Bei Betrachtung der vorliegenden Erwägungen des Bundesgerichts kommt ein weiteres Beurteilungsargument zum Tragen: die buchhalterische Behandlung der eigenen Aktien auf Grundlage des Rechnungslegungsrechts. Das Bundesgericht rechtfertigt dies damit, dass die handelsrechtliche Sichtweise auch für die Verrechnungssteuer und für die Kapitalsteuer als massgebend erachtet wird.<sup>117</sup> Dies ist im Lichte des Grundsatzes

111 HANDSCHIN, Art. 659 – 659b OR N 2.

112 HANDSCHIN, Art. 659 – 659b OR N 5.

113 Siehe hierzu HANDSCHIN, Art. 659 – 659b OR N 5.

114 BVGer 18.9.2020, A-7028/2018, E. 3.3, 3.3.4; BGer 5.10.2021, 2C\_891/2020, E. 3.2.

115 BGer 5.10.2021, 2C\_891/2020, E. 3.1.3.

116 Vgl. BGer 27.11.2013, 2C\_628/2013, E. 2.6.1.

117 Dass die Anwendung der zivilrechtlichen und wirtschaftlichen Betrachtungsweise auf die gleiche Rechtsfrage zu unterschiedlichen Beantwortungen führen kann, zeigt sich im BGer 3.9.2021, 2C\_414/2021, insb. E. 3.3.6: «Direkt- wie mehrwertsteuerlich gilt, dass die subjektive Zuordnung sich grundsätzlich aus dem Zivilrecht herleitet [...]. Anders kann es sich nur verhalten, soweit das Steuerrecht eine eigenständige steuerrechtliche Zurechnungsregel vorsieht oder klarerweise eine wirtschaftliche Betrachtungsweise verfolgt [...]. Vorliegend ist die eine Behörde [Verwaltungsgericht des Kantons Aargau bzgl. Staats- und Gemeindesteuern und Bundesgericht] eher

105 BGer 5.10.2021, 2C\_891/2020, E. 3.2.

106 BGer 5.10.2021, 2C\_891/2020, E. 3.2.

107 BGer 5.10.2021, 2C\_891/2020, E. 3.3.2.

108 BGer 5.10.2021, 2C\_891/2020, E. 3.3.2.

109 BGer 5.10.2021, 2C\_891/2020, E. 3.3.3.

110 BAUDENBACHER, Art. 620 OR N 20 f.; Art. 622 OR N 1 f.

der Einheit der Rechtsordnung erstrebenswert, obgleich festzuhalten ist, dass eine eigentliche Koordination (zumindest) zwischen den harmonisierten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden einerseits und der Mehrwertsteuer andererseits weiterhin nicht besteht.<sup>118</sup>

Die Erwägungen des Bundesgerichts zum Rechnungslegungsrecht sollen im Detail betrachtet und eingeordnet werden: Das heute geltende MWSTG trat am 1.1.2010 in Kraft. Die Bestimmungen zur Steuerausnahme im Geld- und Kapitalverkehr gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 lit. e MWSTG, die Leistungen im Zusammenhang mit Wertpapieren, Wertrechten und Anteilen an Gesellschaften umfasst, wurden materiellrechtlich aus dem aMWSTG übernommen und auch im Rahmen der Teilrevision des MWSTG (in Kraft seit 1.1.2018) nicht angepasst. Im Jahr 2010 galt noch das alte Rechnungslegungsrecht, unter dem Art. 671a aOR statuierte, dass die erworbenen eigenen Aktien als Vermögenswert unter den Aktiven zu bilanzieren waren und gleichzeitig auf der Passivseite eine dem Anschaffungswert der Aktien entsprechende Reserve für eigene Aktien zu bilden war. Im Jahr 2013 trat das revidierte Rechnungslegungsrecht in Kraft. Gemäss diesem sollten eigene Aktien neu im Umfang ihres Anschaffungswerts vom Eigenkapital in Abzug gebracht werden.<sup>119</sup> Begründet wurde die Anpassung gemäss Botschaft zur Änderung des OR damit, dass eigene Aktien keine Vermögenswerte darstellen, die wie Forderungen oder Waren im normalen Geschäftsverkehr veräussert werden können.<sup>120</sup> Das Bundesgericht urteilt im vorliegenden Fall gestützt auf dieses revidierte und heute geltende Rechnungslegungsrecht: Bei einem Verkauf von eigenen Aktien könne es sich, mangels deren Qualifikation als Vermögenswert (gemäss geltendem Rechnungslegungsrecht), nicht um einen Vorgang handeln, der zu einem mehrwertsteuerlich relevanten Leistungsverhältnis führe. Im Ergebnis liege somit auch keine von der Steuer ausgenommene Leistung vor. Eine konsequente Umsetzung dieser Argumentationslinie, gestützt auf das Rechnungslegungsrecht, führt dazu, dass der Verkauf von eigenen Aktien unter dem geltenden MWSTG und bis zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des geltenden Rechnungslegungsrechts (d. h. zwischen 2010 und 2013) als Verkauf eines Vermögenswertes zu beurteilen wäre. Dies, da zu diesem Zeitpunkt noch das alte Rechnungslegungsrecht in Kraft war, gemäss welchem, wie oben erläutert, eigene Aktien noch als Vermögenswert behandelt wurden.

Mehrwertsteuerlich wäre ein solcher Verkauf eines Vermögenswertes demnach als eine von der MWST ausgenommene Leistung nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 lit. e MWSTG zu behandeln; dies, obwohl wirtschaftlich betrachtet die eigenen Aktien auch bereits vor der Revision des Aktienrechts keine Vermögenswerte darstellten, was unter anderem zur Gesetzesanpassung führte. Anhand dieser Überlegung lässt sich veranschaulichen, dass die Anknüpfung an die geltenden Bestimmungen des Rechnungslegungsrechts zu einer Beurteilung anhand eines formellen Kriteriums führt. Die wirtschaftliche Betrachtung des Vorgangs tritt hierbei in den Hintergrund. Dies ist für das Ergebnis des vorliegenden Urteils unschädlich, da mit der Anknüpfung an das Rechnungslegungsrecht gleichzeitig der wirtschaftlichen Zwecksetzung (Kapitalbeschaffung) Rechnung getragen wird. Allerdings sind auch andere Konstellationen denkbar, wie oben anhand der hypothetischen Überlegung für den Zeitraum 2010 – 2013 veranschaulicht, in denen die Anknüpfung an ein formelles Kriterium wie das Rechnungslegungsrecht nicht zu einer solch stimmigen Umsetzung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise führen kann.

Obgleich das Ergebnis des vorliegenden Bundesgerichtsurteils überzeugt, bleiben die mehrwertsteuerlichen Implikationen von Spezialfragen noch offen. Hierzu zählt namentlich die praktische Umsetzung des bereits von Bundesverwaltungsgericht und Bundesgericht aufgegriffenen Wertschriftenhandels, welcher gemäss Bundesgericht als nicht ausschlaggebender Nebenzweck den wirtschaftlichen Gehalt des Verkaufs von eigenen Aktien grundsätzlich nicht zu ändern vermag. Zu denken ist des Weiteren an Konstellationen, in denen eine Tochtergesellschaft eigene Aktien der Muttergesellschaft erwirbt und veräussert<sup>121</sup>, oder Situationen, in denen eigene Aktien an Arbeitnehmer bei Mitarbeiterbeteiligungsplänen oder im Rahmen der Ausübung von Wandel- oder Optionsanleihen abgegeben werden. Etwas aufgefangen werden die offenen Fragen durch die Formulierung des Bundesgerichts, dass es «gute Gründe [bräuchte], um einen Mittelzufluss aus der Veräusserung eigener Aktien nicht als Kapitaleinlage nach Art. 18 Abs. 2 lit. e MWSTG zu sehen». Im Ergebnis spricht das Bundesgericht der Qualifikation der Verkäufe eigener Aktien als mehrwertsteuerlich nicht relevantes Nicht-Entgelt damit einen eher weiten Anwendungsbereich zu. In diesem Sinne könnten

*der zivilrechtlichen Sichtweise, die andere [ESTV] eher der wirtschaftlichen Betrachtungsweise gefolgt, wie auch die Inhaberin zutreffend feststellt. Die Rechtsfrage der subjektiven Zuordnung wurde unterschiedlich beantwortet.»*

118 BGer 3.9.2021, 2C\_414/2021, E. 3.2.

119 Vgl. Art. 959a Abs. 2 Ziff. 3 lit. e OR.

120 Botschaft zur Änderung des OR, 1660.

121 Gemäss herrschender Lehre muss die Tochtergesellschaft für die Aktien der Muttergesellschaft keine Minusposition bilden, sondern verbucht diese als Aktivum in ihrer Bilanz; dies, während die Muttergesellschaft auch in dieser Konstellation eine Minusposition bilden muss, wie wenn sie selbst eigene Aktien gezeichnet hätte. Siehe Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung (HWP), 243; Böckli, Schweizer Aktienrecht, § 4 N 353; Feusi, Der originäre Erwerb eigener Aktien durch die Aktiengesellschaft, 419.

auch die Spezialfragen mehrwertsteuerlich als Nicht-Entgelt nach Art. 18 Abs. 2 MWSTG erfasst werden.

Das Bundesgericht orientiert sich in seinen Erwägungen ferner auch an der Rechtslage in der Europäischen Union.<sup>122</sup> Es hält fest, dass gemäss Rechtsprechung des EuGH bei der Ausgabe von neuen Aktien durch eine Kapitalgesellschaft keine Dienstleistung (und keine Lieferung) vorliegt.<sup>123</sup> Das Bundesgericht führt ferner aus, dass gemäss Rechtsprechung des EuGH der Rückkauf von eigenen Kapitalanteilen keine wirtschaftliche (d. h. unternehmerische) Tätigkeit darstellt.<sup>124</sup> Das Bundesgericht erläutert im vorliegenden Urteil zum Verkauf von fremden Aktien (im Unterschied zu eigenen Aktien):

«Ob es sich für das schweizerische Recht rechtfertigt, in der Veräusserung von fremden Aktien analog zum europäischen Mehrwertsteuerrecht nur ausnahmsweise einen Vorgang zu sehen, der nach Art. 18 Abs. 1 MWSTG in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fällt, kann an dieser Stelle dahingestellt bleiben.»<sup>125</sup>

Diese Erwägung ist unter Berücksichtigung der unterschiedlichen rechtlichen Ausgangslage zu würdigen, welche unabhängig von der Thematik der eigenen Kapitalanteile in der Schweiz und in der EU gilt.<sup>126</sup> Während iSv Art. 9 Abs. 1 Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL)<sup>127</sup> das blosser Erwerben und Halten von Beteiligungen keine wirtschaftliche Tätigkeit darstellt, weshalb reine Holdinggesellschaften grundsätzlich nicht mehrwertsteuerpflichtig sein können und somit auch kein Vorsteuerabzugsrecht haben, sieht das Schweizer Recht eine andere Regelung vor.<sup>128</sup> Gemäss MWSTG besteht die gesetzliche Fiktion der unternehmerischen Tätigkeit nach Art. 10 Abs. 1<sup>ter</sup> MWSTG für Unternehmen, die Beteiligungen (> 10 %) erwerben, halten und veräussern. Die Veräusserungen von Aktien gegen Entgelt (d. h. nicht von eigenen Aktien) zwischen zwei Vertragsparteien sind im Grundsatz als mehrwertsteuerliches Leistungsverhältnis zu qualifizieren und unterliegen der Steuerausnahme nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 lit. e MWSTG. An diesem Er-

gebnis, gestützt auf die Gesetzeslage, ändert auch die etwas unklare Erwägung des Bundesgerichts nichts.

## 4 BGer vom 10.12.2021<sup>129</sup> (Steuerumgehung, Vertrauensschutz, Unterstellungserklärung)

### 4.1 Sachverhalt

Die Gesellschaft A mit Sitz auf den britischen Kanalinseln (nachfolgend A oder Beschwerdeführerin) wurde per 1.10.2002 im Schweizer Mehrwertsteuerregister eingetragen und verfügte über eine Bewilligung der ESTV, die Einfuhr in eigenem Namen vorzunehmen («Unterstellungserklärung Ausland»). A hat weder einen Geschäftssitz noch eine Betriebsstätte in der Schweiz. Nach eigenen Angaben besteht die Geschäftstätigkeit von A darin, Kunstwerke zu halten, zu handeln, zu vermieten und zu verleihen, wobei A Trägerin einer Sammlung von über tausend Werken ist. Wirtschaftlich Berechtigter von A ist B, der im massgeblichen Zeitraum Wohnsitz in der Schweiz hatte. Im Jahr 2004 führte die ESTV aufgrund erheblicher Vorsteuerüberschüsse eine Mehrwertsteuerkontrolle für die Steuerperioden 4. Quartal 2002 bis 3. Quartal 2004 durch. Mit Blick auf die Vermietung der Kunstgegenstände an B als Geschäftstätigkeit hielt die ESTV fest, dass das Mietentgelt dem Drittvergleich nicht standhielt, weshalb sie dieses von 4 % auf 5 % des Wertes der Kunstwerke erhöhte und es umsatzseitig zu einer Korrektur kam. A importierte auch in den Jahren 2009 bis 2015 mehrere Kunstwerke in die Schweiz, die sie B gegen ein Mietentgelt von 5 % des Wertes des Kunstwerkes für die Ausstattung von dessen Liegenschaft zur Verfügung stellte. Für die Einfuhr hatte die ESTV von A die «Unterstellungserklärung Ausland» und das Verlagerungsverfahren bewilligt. Im November 2014 führte die ESTV bei der Steuervertreterin von A eine Mehrwertsteuerkontrolle für die Jahre 2009 bis 2013 durch. Die ESTV kam zum Ergebnis – und bestätigte dieses auch im Einspracheverfahren –, dass die subjektive Steuerpflicht von A zu verneinen sei, da die Voraussetzungen für eine Steuerumgehung erfüllt seien. Während die ursprünglich im Jahr 2014 durchgeführte Mehrwertsteuerkontrolle der ESTV die Steuerperioden 2009 bis 2013 betraf, bestätigte die ESTV ein Fehlen der subjektiven Steuerpflicht von A für einen Zeitraum einschliesslich der (ursprünglich nicht kontrollierten) Steuerperioden bis zum 1. Quartal 2015. Die Beschwerde von A ans Bundesverwaltungsgericht wurde abgewiesen. Das Bundesverwaltungsgericht bejahte zwar grundsätzlich die unternehmerische Tätig-

122 Zum Recht der Europäischen Union als Erkenntnisquelle siehe BGer 27.11.2013, 2C\_628/2013, E. 2.2.3.

123 BGer 5.10.2021, 2C\_891/2020, E. 3.2 mwH.

124 BGer 5.10.2021, 2C\_891/2020, E. 3.3.1; siehe Urteile im Zusammenhang mit Vorsteuerabzug bei Holdinggesellschaften EuGH 16.7.2015, C-108/14/C-109/14, Larentia + Minerva; EuGH 5.7.2018, C-320/17, Marle Participations. Bzgl. Vorsteuerabzug bei Abbruch von Vertragsverhandlungen EuGH 8.11.2018, C-502/17, C&D Foods, und EuGH 17.10.2018, C-249/17, Ryanair Ltd.

125 BGer 5.10.2021, 2C\_891/2020, E. 3.4.3.

126 Siehe auch ROHNER, Verkauf von eigenen Aktien – eine Leistung im Sinne des MWSTG?, inbs. Rz 14 f.

127 Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL), Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (vom 28.11.2006), ABl. L 347 vom 11.12.2006, 1.

128 Siehe zum Ganzen: SEILER, Vorsteuerabzug für gescheiterte Akquisitionen, 16.

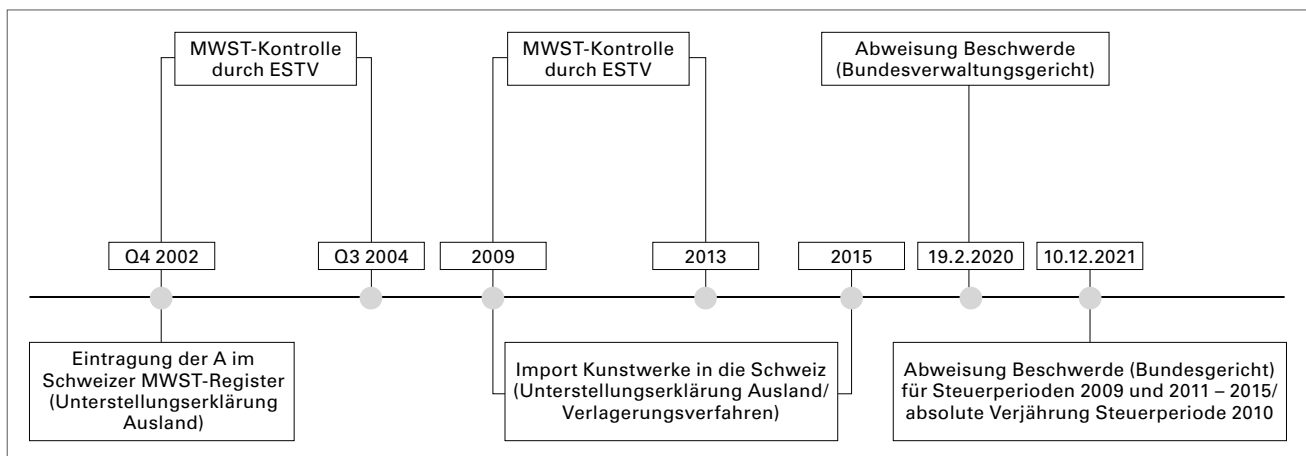
129 BGer 10.12.2021, 2C\_263/2020.



keit, da der Umstand, dass es sich beim Leistungsempfänger der Vermietungsleistungen um den wirtschaftlich Berechtigten handle, gemäss Rechtsprechung der Qualifikation der Tätigkeit als unternehmerisch nicht per se entgegenstehe.<sup>130</sup> Allerdings verneinte es die subjektive Steuerpflicht auch aufgrund Steuerumgehung. Das Bun-

desgericht wies die Beschwerde von A für die Steuerperioden 2009 und 2011 bis 2015 als unbegründet ab. In Bezug auf die Steuerperiode 2010 hiess es die Beschwerde aufgrund des Eintritts der absoluten Verjährung der Steuerforderung gut.

Grafik 5: BGer 10.12.2021, 2C\_263/2020 – Darstellung Sachverhalt/Zeitablauf (vereinfacht)



## 4.2 Aus den Erwägungen

Vor Bundesgericht war umstritten, ob die Beschwerdeführerin in den Jahren 2009 bis 2015 ein Unternehmen betrieb, das Leistungen in der Schweiz erbrachte, ob sie in diesem Zeitraum mehrwertsteuerpflichtig war und ob sie deshalb Anspruch auf den Vorsteuerabzug der Einfuhrsteuern hatte oder ihr die Steuerpflicht und die Berechtigung zum Vorsteuerabzug wegen Steuerumgehung zu versagen waren.<sup>131</sup> Für die Beurteilung der Steuerperiode 2009 wendet das Bundesgericht die frühere Gesetzgebung<sup>132</sup> an, während für die Steuerperioden 2010 bis 2015 die geltende Rechtslage<sup>133</sup>, allerdings ohne die zwischenzeitlich erfolgte Teilrevision des MWSTG, zur Anwendung gelangt.<sup>134</sup> Das Bundesgericht folgert, dass der Leistungscharakter der entgeltlichen Vermietung sowie die unternehmerische Tätigkeit vorliegend nicht infrage gestellt würden. Allerdings hätte unter normalen Umständen – d. h. ohne die beantragte «Unterstellungserklärung Ausland», wodurch die subjektive Mehrwertsteuerpflicht der Beschwerdeführerin begründet werden konnte – die

Leistung ihren Ort im Ausland gehabt.<sup>135</sup> Wirtschaftliche Gründe für die Beantragung der «Unterstellungserklärung Ausland» durch die A seien gemäss Bundesgericht nicht ersichtlich.<sup>136</sup> Gestützt auf seine Rechtsprechung zu den sog. «Flugzeugfällen» folgerte das Bundesgericht für den vorliegenden Fall, dass die Gestaltung von A zu erheblichen Steuerersparnissen führen würde bzw. geführt habe (Abzug der Einfuhrsteuer als Vorsteuer), sofern die ESTV die Rechtsgestaltung akzeptieren würde. Eine Steuerumgehung ist somit gemäss Bundesgericht zu bejahen.<sup>137</sup>

Das Bundesgericht hält weiter fest, dass die Mehrwertsteuerkontrolle im Jahr 2004 keine Grundlage für ein begründetes Vertrauen in die Rechtmässigkeit der Gestaltung bilden würde. Der blosse Umstand, dass die Steuerbehörde eine Gestaltung im Rahmen einer Kontrolle nicht beanstandet, ohne aber dabei der Steuerpflichtigen konkrete Aussagen oder Zusicherungen betreffend die künftige steuerliche Behandlung der Gestaltung zu machen, begründe noch kein schutzwürdiges Vertrauen darauf, dass die Gestaltung auch in Zukunft nicht hinterfragt werde. Andernfalls würde gemäss Bundesgericht eine vergangenheitsorientierte Kontrolle die Steuerbehörde stärker binden als eine rechtskräftige Veranlagung.<sup>138</sup> Das Bundesgericht bestätigt mit Verweis auf die

130 BVer 19.2.2020, A-601/2019/A-606/2019, E. 3.1 f.

131 BGer 10.12.2021, 2C\_263/2020, E. 3.1.

132 Bundesgesetz vom 2.9.1999 über die Mehrwertsteuer (AS 2000 1300) (aMWSTG) sowie Verordnung vom 29.3.2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (AS 2000 1347) (aMWSTV).

133 Bundesgesetz vom 12.6.2009 über die Mehrwertsteuer (SR 641.20) und Verordnung vom 27.11.2009 über die Mehrwertsteuer (SR 641.201).

134 BGer 10.12.2021, 2C\_263/2020, E. 3.2.

135 BGer 10.12.2021, 2C\_263/2020, E. 5.4.

136 BGer 10.12.2021, 2C\_263/2020, E. 5.4.

137 BGer 10.12.2021, 2C\_263/2020, E. 5.4.

138 BGer 10.12.2021, 2C\_263/2020, E. 5.5.1 f.

ständige Praxis, dass die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, auf denen eine rechtskräftige Veranlagung beruht, an sich in einer späteren Periode abweichend beurteilt werden können.<sup>139</sup>

Mit Blick auf die «Unterstellungserklärung Ausland» und das Argument von A, dass diese durch die ESTV «bewilligt» wurde, hält das Bundesgericht fest, dass sich die Vergabe («Bewilligung») der «Unterstellungserklärung Ausland» auf die (im Rahmen der anwendbaren Rechtslage geltende) Verwaltungspraxis gestützt habe. Es hält fest, dass die Prüfung der tatsächlichen Verhältnisse durch die ESTV zwar «wünschenswert» gewesen wäre, jedoch für die A erkennbar gewesen sei, dass eine solche Prüfung der Bewilligungsvoraussetzungen durch die ESTV nicht stattgefunden habe.<sup>140</sup>

Bezüglich der Verjährung erläutert das Bundesgericht, dass unter der geltenden Rechtslage nach Art. 42 Abs. 6 MWSTG eine absolute Festsetzungsverjährung von zehn Jahren gelte, welche von Amtes wegen zu berücksichtigen sei. Für die alte Rechtslage gelte hingegen eine absolute Verjährungsfrist von 15 Jahren. Vor diesem Hintergrund sei die im Verfahren vor Bundesgericht eingetretene absolute Verjährung der Steuerperiode 2010 zu berücksichtigen, während die Steuerperiode 2009 (neben den weiteren Steuerperioden) noch nicht verjährt sei.<sup>141</sup>

### 4.3 Bemerkungen

Neben der Auseinandersetzung mit der bundesgerichtlichen Würdigung des Sachverhalts der Steuerumgehung ist nachfolgend auch auf die bundesgerichtlichen Erwägungen und die sich hieraus ergebenden Fragestellungen zur rechtlichen Einordnung der Unterstellungserklärung sowie auf die Verjährung einzugehen.

#### a) Unternehmerische Tätigkeit und Steuerumgehung

Leistungsverhältnisse können im Sinne der geltenden Rechtslage nach Art. 26 MWSTV zwischen eng verbundenen Personen bestehen und die vielfältigen wirtschaftlichen Gründe für solche Leistungsverhältnisse werden vermehrt anerkannt.<sup>142</sup> Liegen keine wirtschaftlichen Gründe für eine Gestaltung vor, sondern resultiert aus einer Gestaltung einzig ein Steuervorteil, ist eine Steuerumgehung zu prüfen. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung wird eine Steuerumgehung angenommen, wenn (1.) eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich («insolite»), sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegeben-

heiten völlig unangemessen erscheint, (2.) anzunehmen ist, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären, und (3.) das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von den Steuerbehörden hingenommen würde.<sup>143</sup> Vorliegend war der unternehmerische Charakter der Vermietung der Kunstwerke von A an B nicht per se bestritten.<sup>144</sup> Vielmehr anerkennt das Bundesgericht, dass es – ähnlich wie bei den «Flugzeugfällen»<sup>145</sup> – legitime Gründe dafür geben kann, Kunstsammlungen über Kapitalgesellschaften zu halten.<sup>146</sup> Somit reicht vorliegend der Umstand, dass A ihrem wirtschaftlich Berechtigten hauptsächlich dazu gedient hat, ihm Kunstwerke aus seiner Sammlung zum Gebrauch zu überlassen und so seine privaten Lebensbedürfnisse zu befriedigen, nicht dazu aus, den Leistungs- bzw. Leistungsaustauschcharakter der entgeltlichen Vermietung von Kunstwerken oder die unternehmerische Tätigkeit von A infrage zu stellen.<sup>147</sup> Vielmehr bildet im vorliegenden Fall die auf die damalige Verwaltungspraxis gestützte und unter dem heutigen MWSTG in Art. 7 Abs. 3 lit. a MWSTG geregelte Unterstellungserklärung die Kernproblematik. Hierdurch konnte der für die Steuerpflicht eines ausländischen Unternehmens erforderliche Inlandsbezug von A hergestellt werden.<sup>148</sup> Im Umkehrschluss dieser Argumentation sollte hingegen nicht gefolgert werden, dass sich die Steuerumgehungsthematik nicht stellen würde, wenn der Sachverhalt etwas anders gelagert wäre und es sich bei A um eine inländische Gesellschaft handeln würde. In diesem Fall könnte sich nämlich die (inländische Gesellschaft) A im Sinne der vorliegenden Argumentation des Bundesgerichts – aufgrund der nicht in Zweifel gezogenen unternehmerischen Tätigkeit und dem Gesetzeswortlaut folgend – für die Mehrwertsteuer registrieren und den Vorsteuerabzug im Rahmen von Art. 28 MWSTG geltend machen. In Anlehnung an die Rechtsprechung des Bundesgerichts können allerdings in einem solchen Fall auch die unternehmerische Tätigkeit im Sinne der Mehrwertsteuer und die Leistungserbringung von der Gesellschaft an ihren wirtschaftlich Berechtigten einen Anknüpfungs-

139 BGer 10.12.2021, 2C\_263/2020, E. 5.5.2.

140 BGer 10.12.2021, 2C\_263/2020, E. 5.5.3.

141 BGer 10.12.2021, 2C\_263/2020, E. 6.

142 Vgl. BGE 138 II 239, E. 4.1 f.; BGE 131 II 627, E. 5.2, je mwH; BGer 5.10.2018, 2C\_119/2017, E. 3.3.3.

143 BGer 10.12.2021, 2C\_263/2020, E. 5.2 mwH; BGE 138 II 239, E. 4.1; BGE 131 II 627, E. 5.2; BGer 22.10.2002, 2A.470/2002, E. 4.1, 5.1, in: StR 59/2004, 127; BGer 12.7.2001, 2A.580/2000, E. 2c, in: StE 2001 A 12 Nr. 10 mwH.

144 BGer 10.12.2021, 2C\_263/2020, E. 5.4.

145 Vgl. dazu BGE 138 II 239, E. 4.3.2.

146 BGer 10.12.2021, 2C\_263/2020, E. 5.4.

147 Vgl. BGer 10.12.2021, 2C\_263/2020, E. 5.4.

148 Vgl. Art. 8 Abs. 2 MWSTV in der bis zum 31.12.2017 gültigen Fassung, aufgehoben per 1.1.2018 (AS 2017 6307). Der früher in Art. 8 MWSTV erforderte Inlandsbezug als Voraussetzung für die subjektive Steuerpflicht ist heute im geltenden Art. 10 MWSTG aufgenommen worden.

punkt für die Feststellung der Steuerumgehung bieten, sofern die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt sind.<sup>149</sup> Allerdings zeigt es sich im Lichte der vorliegenden bundesgerichtlichen Erwägungen, dass das Bundesgericht eine gewisse Zurückhaltung übt, wenn es um die Verneinung einer mit den gesetzlichen Vorgaben übereinstimmenden unternehmerischen Tätigkeit mit dem Argument der Steuerumgehung geht. Damit trägt das Bundesgericht der geltenden Rechtslage sowie dem Grundsatz der Allgemeinheit der Mehrwertsteuer und der hieraus folgenden weiten Auslegung des Tatbestandes der subjektiven Mehrwertsteuerpflicht Rechnung.<sup>150</sup> Unbestrittenermassen wird eine Steuerumgehung allerdings meist bei ähnlich gelagerten Sachverhalten im Bereich von Luxusgütern angenommen, bei denen die gesetzlichen Bestimmungen zwar vollumfänglich eingehalten werden, allerdings keine anderen Motive als blosser Steuerersparnisgründe bei der Rechtsgestaltung eine relevante Rolle spielen.<sup>151</sup>

#### b) Bewilligung – «Unterstellungserklärung Ausland»

Einzugehen ist vorliegend des Weiteren auf die rechtliche Einordnung der Bewilligung der ESTV, dass A die Einfuhr in eigenem Namen vornehmen kann («Unterstellungserklärung Ausland»). Das Bundesgericht führt vorliegend aus, dass die «Unterstellungserklärung Ausland» nicht im Rahmen eines gesetzlich geregelten Verfahrens erlassen wurde, sondern sich auf die damalige Verwaltungspraxis stützt und daher nicht als Verfügung nach Art. 5 VwVG erlassen wurde.<sup>152</sup>

Die «Unterstellungserklärung Ausland» war bereits in der Verwaltungsverordnung zum aMWSTG vorgesehen und wurde bis zur Teilrevision des MWSTG in Art. 3 Abs. 1 MWSTV<sup>153</sup> geregelt. Per 1.1.2018 trat dann die gesetzliche Regelung in Art. 7 Abs. 3 lit. a MWSTG in Kraft. Voraussetzung für die Bewilligung der «Unterstellungserklärung Ausland» ist, dass sich das Unternehmen für die Schweizer Mehrwertsteuer registriert und die Lieferung als Inlandlieferung seinerseits mit Mehrwertsteuer fakturiert.<sup>154</sup> Weitere Voraussetzungen werden für

die Bewilligung der «Unterstellungserklärung Ausland» weder auf Gesetzes- noch auf Verordnungsstufe oder in der Praxis der ESTV vorgegeben. Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, wie die «Unterstellungserklärung Ausland» aufgrund der heutigen gesetzlichen Regelung in Art. 7 Abs. 3 lit. a MWSTG rechtlich eingeordnet werden könnte.

Hierfür sind die im MWSTG verwendeten Begrifflichkeiten der Verfügung, der Einschätzungsmittelung und der Bewilligung zu beleuchten, welche die ESTV erlässt.<sup>155</sup> Bei Verfügungen handelt es sich um einen individuellen, an den Einzelnen gerichteten Hoheitsakt, durch den eine konkrete verwaltungsrechtliche Rechtsbeziehung in verbindlicher und erzwingbarer Weise geregelt wird.<sup>156</sup> Die Formvorschriften für eine Verfügung, wie beispielsweise die Rechtsmittelbelehrung, sind nicht Voraussetzung, weshalb Formfehler nicht per se zum Wegfall des Verfügungscharakters führen.<sup>157</sup> Vielmehr ist massgebend, dass die Verfügung auf Rechtswirkungen ausgerichtet ist, d. h., dass die Behörde mit einer Anordnung im Einzelfall gegenüber jemand anderem Rechte oder Pflichten begründet, ändert oder aufhebt (Art. 5 Abs. 1 lit. a VwVG), darüber eine Feststellung trifft (Art. 5 Abs. 1 lit. b VwVG) oder Begehren auf Begründung, Änderung, Aufhebung oder Feststellung von Rechten oder Pflichten abweist oder nicht auf solche Begehren eintritt (Art. 5 Abs. 1 lit. c VwVG). Für die Abgrenzung namentlich zum informellen Verwaltungshandeln dient das Handlungsziel als Kriterium, d. h., dass das Handlungsziel der Behörden in der bewussten, ausdrücklichen und verbindlichen Gestaltung der Rechtsstellung des Adressaten bestehen muss.<sup>158</sup> Die Rechtswirkung gilt unmittelbar, und zwar sowohl für die die Verfügung erlassende Behörde als auch für den Verfügungsadressaten.<sup>159</sup> Gemäss Art. 65 Abs. 2 MWSTG erlässt die ESTV alle für eine gesetzeskonforme Erhebung und den gesetzeskonformen Einzug der Steuer erforderlichen Verfügungen, deren Erlass nicht ausdrücklich einer anderen Behörde vorbehalten ist. Gemäss Art. 82 Abs. 1 MWSTG trifft die ESTV von Amtes wegen oder auf Verlangen der steuerpflichtigen Person alle für die Steuererhebung erforderlichen Verfügungen.<sup>160</sup> Im Unterschied zu Einschätzungsmittelungen als Ergebnis von Mehrwertsteuerkontrollen

149 Siehe beispielsweise die Beurteilung des Bundesgerichts in BGer 5.10.2018, 2C\_119/2017, insb. E. 3.3.3 (Ferienhaus durch Gesellschaft gehalten und exklusive Vermietung an den wirtschaftlich Berechtigten).

150 BGE 138 II 251, E. 2.3.4 mwH.

151 Vgl. BGE 138 II 239, E. 4.3.2 f.; BGer 5.10.2018, 2C\_119/2017, insb. E. 3.3.1 f.; BGer 13.2.2013, 2C\_487/2011, E. 3.7; zu denken ist an Fahrzeuge, Flugzeuge/Helikopter, Kunst und Immobilien.

152 BGer 10.12.2021, 2C\_263/2020, E. 5.5.3.

153 D. h. in der bis zum 31.12.2017 gültigen Fassung (AS 2009 6743 ff.).

154 Botschaft zur Teilrevision des MWSTG, 2629; GEIGER (OFK), Art. 7 MWSTG N 23; MOLNAR/ROHNER, Unterstellungserklärung bei der Einfuhr eines Gegenstandes, 267.

155 Vgl. Art. 65 Abs. 2, Art. 78 Abs. 5 und Art. 82 MWSTG.

156 HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, Rz 849 ff.; BGE 139 V 143, E. 1.2; vgl. Art. 5 Abs. 1 VwVG; BVGer 13.8.2018, A-2323/2018, E. 3.1.

157 BVGer 13.8.2018, A-2323/2018, E. 3.2; BVGer 15.5.2012, A-6037/2011, E. 5.3.2.1; BVGer 28.7.2010, A-6800/2009, E. 3.2.

158 HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, Rz 867, 963; BVGer 13.8.2018, A-2323/2018, E. 3.3.

159 BVGer 13.8.2018, A-2323/2018, E. 3.3.

160 Siehe auch GEIGER (OFK), Art. 82 MWSTG N 7.

können Verfügungen der ESTV innert 30 Tagen nach Eröffnung mit Einsprache angefochten werden.<sup>161</sup>

Die Begrifflichkeit «Bewilligung» findet sich auf Stufe des MWSTG an verschiedenen Stellen wieder. Neben der Bewilligung für die Zwecke der «Unterstellungserklärung Ausland» nach Art. 7 Abs. 3 lit. a MWSTG wird für die Anwendung der Saldosteuerersatzmethode nach Art. 37 Abs. 2 MWSTG eine Bewilligung gefordert sowie für die Anwendung des Verlagerungsverfahrens nach Art. 63 MWSTG. Zudem knüpfen gewisse Steuerausnahmen<sup>162</sup> namentlich an Berufsausübungsbewilligungen an und Bewilligungen des Bundesamts für Zoll und Grenzsicherheit (BAZG) sind für die Steuerbefreiung im Zusammenhang mit gewissen Zollverfahren<sup>163</sup> vorgesehen. Im Verwaltungsrecht wird eine Bewilligung grundsätzlich als eine staatliche Erlaubnis zur Ausübung einer bestimmten Tätigkeit gesehen, deren Zweck darin besteht, diese Tätigkeit oder ein bestimmtes Vorhaben präventiv auf die Übereinstimmung mit dem geltenden Recht zu überprüfen.<sup>164</sup> Die Erteilung der Bewilligung wird im Rahmen des Bewilligungsverfahrens auf Gesuch durch die Behörden geprüft und mittels Verfügung abgeschlossen.<sup>165</sup> Die Anforderungen an die Vergabe der an den diversen Stellen im MWSTG genannten Bewilligungen sind sehr unterschiedlich und eine einheitliche Verwendung der Begrifflichkeit, die beispielsweise dazu führen könnte, dass es sich bei Bewilligungen im Anwendungsbereich des MWSTG grundsätzlich um Verfügungen nach Art. 5 VwVG handelt, drängt sich schon vor diesem Hintergrund nicht auf. So besteht für die Bewilligung der Saldosteuerersatzmethode ein Rechtsanspruch auf die Erteilung der Bewilligung, sofern die Voraussetzungen des Art. 37 Abs. 2 MWSTG erfüllt sind.<sup>166</sup> Dieser wird gemäss Lehre und Rechtsprechung auch die Stellung einer (mitwirkungsbedürftigen) Verfügung zugesprochen.<sup>167</sup>

Eine entsprechende Qualifikation für die Bewilligung im Sinne der «Unterstellungserklärung Ausland» scheint nicht angezeigt. Zum einen gibt es neben dem Erfordernis der Mehrwertsteuerregistrierung letztlich keine prüfbaren Voraussetzungen, sondern das Unternehmen, welches die Voraussetzungen für eine Steuerpflicht in der Schweiz erfüllt, beantragt diese mit Blick auf die Verlegung des Leistungsorts und die ESTV erteilt die Bewilligung basierend auf diesen Informationen. Des Weiteren stehen bei der «Unterstellungserklärung Ausland» insbesondere die Interessen der Steuerpflichtigen bezüglich operativer Abwicklung ihrer Geschäftstätigkeit im Vordergrund und öffentliche Interessen, die beispielsweise dem Schutz vor Steuerausfall dienen, stehen – mit Ausnahme der vorliegend gegebenen Steuerumgehung – bei legitimen Gestaltungen nicht im Vordergrund; die Einfuhrsteuer und die Inlandsteuer werden so oder anders von einem steuerpflichtigen Unternehmen abgeliefert.<sup>168</sup> Zudem bleibt zu berücksichtigen, dass im Mehrwertsteuerrecht das modifizierte Selbstveranlagungsprinzip gilt, weshalb die Veranlagung und Entrichtung der Steuer grundsätzlich durch die steuerpflichtige Person selbst erfolgen.<sup>169</sup> Deshalb kommt der Praktikabilität des Verfahrens in der Mehrwertsteuer einige Bedeutung zu.<sup>170</sup> Würde die Bewilligung für die «Unterstellungserklärung Ausland» als Verfügung qualifizieren, müsste die ESTV den zugrunde liegenden Sachverhalt für jede Vergabe prüfen, mit der entsprechenden Bindungswirkung der Verfügung sowohl für die ESTV als auch für den Steuerpflichtigen. Dies ist in einem Massenverfahren wie der Mehrwertsteuer mit dem (modifizierten) Selbstveranlagungsprinzip weder zweckmässig noch umsetzbar.

161 Vgl. Art. 83 Abs. 1 MWSTG; Art. 78 Abs. 5 MWSTG; BGE 140 II 202.

162 Vgl. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3, Ziff. 15 MWSTG; ferner auch Art. 53 Abs. 1 lit. b MWSTG (Befreiung bei der Einfuhrsteuer).

163 Vgl. Art. 23 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG.

164 GRIFFEL, Allgemeines Verwaltungsrecht im Spiegel der Rechtsprechung, § 16 Rz 315 f.

165 GRIFFEL, Allgemeines Verwaltungsrecht im Spiegel der Rechtsprechung, § 16 Rz 317.

166 BEUSCH (OFK), Art. 37 MWSTG N 4; MAY CANELLAS, Art. 37 MWSTG N 25. Das Gleiche gilt grundsätzlich auch für das Verlagerungsverfahren nach Art. 63 Abs. 1 MWSTG iVm Art. 118 MWSTV (vgl. BEUSCH [OFK], Art. 63 MWSTG N 14; MOLNAR/SCHWALLER, Das Verlagerungsverfahren, 22).

167 BEUSCH (OFK), Art. 37 MWSTG N 18; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, Rz 892 ff.; BVerG 13.8.2018, A-2323/2018, E. 3.3. Bei der (mitwirkungsbedürftigen) Verfügung erstreckt sich das Mitwirkungsrecht des Adressaten nicht auf den Inhalt der Verfügung, sondern auf das Ingangsetzen des Verfahrens; das Verwaltungsverfahren wird nur auf Gesuch oder Antrag des Adressaten hin eingeleitet (MÜLLER, Art. 5 VwVG N 36). Etwas anders gelagert ist der Sachverhalt im

Zusammenhang mit einer Bewilligung für die Saldosteuerersatzmethode allerdings in BVerG 13.8.2018, A-2323/2018, da hier seitens der ESTV in ihrem Schreiben ein Vorbehalt angebracht wurde, die Richtigkeit des Saldosteuerersatzes (SSS) zu prüfen und im Falle von Fehlern die ESTV zu kontaktieren, weshalb gemäss gerichtlichen Erwägungen das besagte Schreiben nicht zum Ziel hatte, die Rechtsstellung des Betroffenen verbindlich und unmittelbar festzulegen. Vielmehr handelte es sich gemäss Urteil um ein Informationsschreiben, das die Steuerpflichtigen darauf aufmerksam machen sollte, dass mit der Einführung des MWSTG zum Teil neue SSS festgelegt worden waren, womit einzelne Steuerpflichtige per 2010 möglicherweise nach neuen SSS abzurechnen hatten (E. 4.2.2).

168 Vgl. GRIFFEL, Allgemeines Verwaltungsrecht im Spiegel der Rechtsprechung, § 16 Rz 319; MOLNAR/ROHNER, Unterstellungserklärung bei der Einfuhr eines Gegenstandes, 270.

169 BVerG 23.10.2013, 2C\_353/2013, E. 3.3, in: ASA 82 (2013/2014), 369; BVerG 24.11.2016, 2C\_326/2015, E. 3.2; KOCHER, Art. 65 MWSTG N 20 ff.

170 Das Bundesgericht hat in seiner Rechtsprechung mehrfach erläutert, dass «[...] der Praktikabilität in einem Massenverfahren, das auf dem Prinzip der (modifizierten) Selbstveranlagung beruht, naturgemäss einige Bedeutung zu[kommt].» Vgl. BVerG 9.12.2016, 2C\_1076/2015, E. 4.5.3, mit Verweis auf BVerG 24.11.2016, 2C\_326/2015, E. 3.2, mit Hinweisen, in: ASA 85 (2016/2017), 393.

### c) Vertrauensschutz iZm Mehrwertsteuerkontrollen und Bewilligungen

Nachfolgend soll auf die Ausführungen des Bundesgerichts zur Wirkung von Mehrwertsteuerkontrollen eingegangen werden und im Lichte dieser Ausführungen auch auf die Frage, ob die Vergabe der Bewilligung der «Unterstellungserklärung Ausland» als Grundlage für den Vertrauensschutz verstanden werden könnte. Grundsätzlich gilt, dass staatliche Informationen wie beispielsweise Empfehlungen und Auskünfte – namentlich in Form von Informationsschreiben – oder andere Realakte trotz fehlender Rechtswirkung im Sinne von Art. 5 VwVG ebenfalls unter bestimmten Voraussetzungen Wirkung entfalten können.<sup>171</sup> Durch das Instrument des Vertrauensschutzes als Ausfluss von Art. 9 BV kann dem Betroffenen eine vom materiellen Recht abweichende Behandlung zuteil werden, sofern ein Anspruch auf Schutz des Vertrauens auf die Richtigkeit behördlicher Handlungen, die sich auf eine konkrete, den Rechtssuchenden berührende Angelegenheit beziehen und von einer zuständigen Behörde ausgehen, besteht und auf dieser Grundlage nicht ohne Nachteil wieder rückgängig zu machende Dispositionen getroffen wurden.<sup>172</sup> Zu diesen Verwaltungsakten zählen typischerweise individuelle Auskünfte und Zusicherungen.<sup>173</sup> Das Bundesgericht argumentiert vorliegend, dass die Nichtbeanstandung eines Sachverhalts bzw. einer Gestaltung im Rahmen einer Mehrwertsteuerkontrolle – vorliegend der Vermietungsleistung als zum Vorsteuerabzug berechtigende Tätigkeit mit vorgängiger Einfuhr durch A (Vorsteuerabzug)<sup>174</sup> – grundsätzlich kein schützenswertes Interesse begründet, da die Steuerverwaltung andernfalls stärker gebunden wäre als mit einer rechtskräftigen Veranlagung.<sup>175</sup> Den Überlegungen des Bundesgerichts ist zu folgen. Gleichzeitig ist allerdings hervorzuheben, dass diese Würdigung insofern weitgreifende Wirkung für den Steuerpflichtigen hat, als sie – zumindest im vorliegenden Fall – die grundsätzliche Frage betrifft, ob A überhaupt als Steuersubjekt besteht, im Unterschied zu selektiven einzelnen Mehrwertsteuerfra-

gen.<sup>176</sup> Damit wird der Umfang der Verantwortung der Steuerpflichtigen im Rahmen der Mehrwertsteuer als (modifizierter) Selbstveranlagungssteuer verdeutlicht. In Anlehnung an die Argumentation des Bundesgerichts zur Wirkung der Mehrwertsteuerkontrolle würde die gleiche, nicht angestrebte Bindungswirkung durch eine «Unterstellungserklärung Ausland» entstehen, wenn dieser ein schutzwürdiges Interesse zugesprochen würde und sie als Grundlage für die Geltendmachung des Vertrauensschutzes dienen könnte. Damit würde der Bewilligung für die «Unterstellungserklärung Ausland» eine vergleichbare Wirkung wie einer Anfrage auf verbindliche Auskunft an die ESTV im Sinne von Art. 69 MWSTG (Ruling) zukommen, welche sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für die ESTV bindend ist und sich auf einen konkret umschriebenen Sachverhalt beziehen muss.<sup>177</sup> Auch dies wäre im Lichte des modifizierten Selbstveranlagungsprinzips mit einem Kontrollrecht der ESTV nicht dienlich. Im Ergebnis sollte die «Unterstellungserklärung Ausland» somit auch unter der heutigen Rechtslage, unabhängig von der effektiven Bezeichnung, als eine Art Bestätigung ohne die Rechtswirkung einer Verfügung und ohne Begründung eines schutzwürdigen Interesses betrachtet werden.

### d) Verjährung

Abschliessend ist auf die Verjährung der Steuerforderung aus dem Jahr 2010 im Unterschied zur fehlenden Verjährung der Steuerperiode 2009 einzugehen. Diese Beurteilung ist im Lichte der bisherigen Rechtsprechung des Bundesgerichts zum Thema der Verjährung von Mehrwertsteuerforderungen zu betrachten. Hintergrund ist, dass es sich bei der Verjährung um materielles Recht handelt und aus diesem Grund intertemporalrechtlich bei einer Änderung der Verjährungsregeln die Regeln anwendbar sind, die im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerforderung Gültigkeit haben.<sup>178</sup> Die MWSTVO 1994<sup>179</sup> sah keine absolute Verjährungsregelung vor. Das Bundesgericht hatte hierzu bereits in seinem Urteil

171 BGer 13.8.2018, A-2323/2018, E. 3.5.

172 Vgl. BGE 137 II 182, E. 2.6.2; BVer 2.5.2016, A-3437/2015, E. 2.9.1; BVer 19.2.2020, A-601/2019/606/2019, E. 2.6.1; mit Blick auf die Bindungswirkung von Rulings iSv Art. 69 MWSTG ist zu ergänzen, dass sich das Ruling im Unterschied zu anderen Steuerarten bei der Mehrwertsteuer auch auf bereits verwirklichte Sachverhalte beziehen kann, weshalb keine Vermögensdisposition im Vertrauen auf das Ruling getroffen werden muss (siehe IMSTEFF/CLAVADETSCHER, Bindungswirkung von Rulings im Mehrwertsteuerrecht, 199; vgl. auch OESTERHELT, Rechtliche Einordnung von Steuerrulings, 432; BLUM [OFK], Art. 69 MWSTG N 8).

173 Vgl. BGer 10.12.2021, 2C\_263/2020, E. 5.5.1; OESTERHELT, Rechtliche Einordnung von Steuerrulings, 432.

174 BGer 10.12.2021, 2C\_263/2020, E. 5.5.2 f.

175 BGer 10.12.2021, 2C\_263/2020, E. 5.5.2.

176 Zu denken ist hier beispielsweise an die Konstellation, in der die mehrwertsteuerliche Behandlung einer Leistung als ausgenommene Leistung nach Art. 21 MWSTG im Rahmen einer Kontrolle nicht beanstandet wird und hierfür somit kein Vertrauensschutz besteht. Dies steht im Unterschied zu den potenziellen Folgen für das Unternehmen, dem trotz einer früheren Mehrwertsteuerkontrolle mit allfälligen Aufrechnungen aus anderen Gründen zu einem späteren Zeitpunkt die gesamte unternehmerische Tätigkeit und somit Steuersubjektivität abgesprochen werden kann.

177 Vgl. IMSTEFF/CLAVADETSCHER, Bindungswirkung von Rulings im Mehrwertsteuerrecht, 191, 198 f., 201 ff.; OESTERHELT, Rechtliche Einordnung von Steuerrulings, 432.

178 BEUSCH, Untergang der Steuerforderung, 282 f. mwH und 326; IMSTEFF/OESTERHELT, Die absolute Verjährung von Mehrwertsteuerforderungen aus den Jahren 1995 bis 2000, 597.

179 Mehrwertsteuerverordnung (vom 22.6.1994), AS 1994 1464.

BGE 144 II 273 bezüglich Übergang der MWSTVO 1994 zum aMWSTG, unter Berücksichtigung der Auseinandersetzung zu diesem Thema in der Lehre und gestützt auf seine Rechtsprechung zu den direkten Steuern<sup>180</sup>, postuliert, dass es «stossend und mit dem Rechtsgleichheitsgebot kaum vereinbar» wäre, wenn neurechtliche Steuerforderungen vor altrechtlichen absolut verjährt sind.<sup>181</sup> Mit Blick auf den Übergang vom aMWSTG zum geltenden MWSTG enthält das MWSTG eine intertemporale Regelung für die Verjährung in Art. 112 Abs. 1 Satz 1, wonach Steuerforderungen, die im Geltungsbereich des aMWSTG entstanden sind, auch unter diesen Bestimmungen verjähren.<sup>182</sup> Art. 112 Abs. 1 MWSTG hat zur Konsequenz, dass neurechtliche Steuerforderungen, für die gemäss Art. 42 Abs. 6 MWSTG 2009 die kürzere Frist von zehn Jahren gilt, vor altrechtlichen Steuerforderungen verjähren können. Vor dem Hintergrund der oben genannten Rechtsprechung des Bundesgerichts<sup>183</sup> wird in der Lehre – wohl im Unterschied zur ESTV – teilweise dafürgehalten, dass auch in Bezug auf den Übergang vom aMWSTG zum geltenden MWSTG altrechtliche Forderungen spätestens per 1.1.2021 als verjährt zu gelten haben.<sup>184</sup> Das Bundesgericht hat sich hierzu nochmals eingängig in einem Urteil aus dem Jahr 2021 geäussert.<sup>185</sup> Zum einen hielt es fest, dass der Gesetzeswortlaut von Art. 112 Abs. 1 MWSTG klar sei und aus diesem Grund das Gericht davon nur abweichen könne, wenn ein triftiger Grund für die Annahme besteht, der Wortlaut zielt am «wahren Sinn» der Regelung vorbei.<sup>186</sup> Zum anderen erläuterte es, dass in Anbetracht dessen, dass die ungleiche Behandlung alt- und neurechtlicher Steuerforderungen in Form der Verkürzung der absoluten Verjährungsfrist von fünfzehn auf zehn Jahre nur sehr wenige Steuerperioden betrifft<sup>187</sup>, ihr nicht das Gewicht eines triftigen Grunds zuzusprechen sei, der eine Abweichung vom klaren Wortlaut von Art. 112 Abs. 1 Satz 2 MWSTG auf dem Wege einer teleologischen Reduktion rechtfertigen könnte.<sup>188</sup> Dies, obgleich das Bundesgericht in seinem Urteil aus dem Jahr 2021 anerkennt, dass eine konsequente Anwendung der Regelungen zur Verjährung von altrechtli-

chen nach neurechtlichen Steuerforderungen führen kann und es sich nicht aus den Materialien ergibt, dass ein solches Ergebnis vom Gesetzgeber gewollt wurde.<sup>189</sup> Im Ergebnis führt diese Regelung zu einer Verletzung des Gleichbehandlungsgebots der Steuerpflichtigen im Sinne von Art. 8 BV unter Berücksichtigung des Rechtsanwendungsgebots von Art. 190 BV.<sup>190</sup> Mit seinem Urteil aus dem Jahr 2021 hat das Bundesgericht seine Erläuterungen zur Verjährung von Mehrwertsteuerforderungen im Verhältnis aMWSTG zum MWSTG dargelegt. Obwohl die Rechtslage bezüglich Übergang vom aMWSTG zum geltenden MWSTG eine andere ist als jene unter der MWSTVO 1994 und dem aMWSTG und sich das Bundesgericht zu diesem Thema in neueren Urteilen bereits geäussert hatte,<sup>191</sup> erachtete das Bundesgericht dies wohl aufgrund der Komplexität der Verjährungsthematik und vor dem Hintergrund der in der Lehre vertretenen Ansicht als erforderlich.

In seinem vorliegenden Urteil stützt sich das Bundesgericht auf die geltende Rechtslage und setzt seine Rechtsprechung weiter um.

## Literatur

ANTONINI ELISA, IVA: Responsabilità solidale, successione e sostituzione fiscali, NF 11/2021, 612

BAUDENBACHER CARL, in: Watter/Vogt (Hrsg.), Basler Kommentar. Obligationenrecht II, Basel 2012

BAUMGARTNER IVO P./CLAVADETSCHER DIEGO/KOCHER MARTIN, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz. Einführung in die neue Mehrwertsteuerordnung, Langenthal 2010

BAUMGARTNER IVO P., Die Entgeltlichkeit bei der schweizerischen Mehrwertsteuer, StR 51/1996, 255

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

– Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht. Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG), Basel 2015

180 BGE 126 II 1.

181 BGE 144 II 273, E. 2.2.9, mit Hinweis auf BGE 126 II 1, E. 3; IMSTEFF/OESTERHELT, Die absolute Verjährung von Mehrwertsteuerforderungen aus den Jahren 1995 bis 2000, 601 f., 607.

182 Vgl. Art. 49 f. aMWSTG.

183 BGE 144 II 273.

184 Vgl. OESTERHELT, Absolute Verjährung von Mehrwertsteuerforderungen, 822.

185 BGer 28.7.2021, 2C\_1021/2020.

186 BGer 28.7.2021, 2C\_1021/2020, E. 4.4, mit Verweis auf BGE 145 II 153, E. 4.3.1; BGE 145 II 119, E. 6.1; BGE 145 I 108, E. 4.4.2.

187 Im Zeitpunkt des Urteils altrechtliche Steuerschulden aus dem Zeitraum von 2006 bis 2009; im Jahr 2022 jene aus dem Zeitraum 2007 bis 2009.

188 Siehe hierzu BGE 145 II 153, E. 4.3.1; BGE 145 II 119, E. 6.1; BGE 145 I 108, E. 4.4.2.

189 BGer 28.7.2021, 2C\_1021/2020, E. 4.5; siehe auch IMSTEFF, Art. 112 MWSTG N 7 f.; BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, § 13 N 9.

190 Siehe hierzu auch OESTERHELT, Absolute Verjährung von Mehrwertsteuerforderungen, 822.

191 Siehe hierzu auch bereits BGer 20.2.2019, 2C\_833/2016, E. 1.4, 2.1 f.; BGer 21.5.2021, 2C\_562/2020, E. 4.2, 12.

- Der Untergang der Steuerforderung, Zürich/Basel/Genf 2012
- BLUM BEATRICE (OFK), in: Geiger/Schluckebier (Hrsg.), MWSTG. Kommentar. Schweizerisches Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer mit den Ausführungserlassen sowie Erlasse zum Zollwesen, 2. A., Zürich 2019
- BÖCKLI PETER, Schweizer Aktienrecht, Zürich 2009
- BODEMANN CLARA, Aus der Rechtsprechung zur Mehrwertsteuer in den Jahren 2018/2019, FStR 2019, 264
- Aus der Rechtsprechung zur Mehrwertsteuer in den Jahren 2019/2020, FStR 2020, 262
- Aus der Rechtsprechung zur Mehrwertsteuer im Jahr 2020, FStR 2021, 278
- BOSSART MEIER SONJA/CLAVADETSCHER DIEGO, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht. Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG), Basel 2015
- CAMENZIND ALOIS u. a., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG). Eine Wegleitung für Unternehmer, Steuerberater und Studierende, 3. A., Bern 2012
- CRAMER CONRADIN, Zweigniederlassungen in der Schweiz, GesKR 2015, 243
- DANON ROBERT, La responsabilité fiscale solidaire des organes en cas de liquidation d'une société de capitaux, Journée de formation continue pour les avocats magistrats et juristes de l'administration, 24.3.2008, 199
- ECKERT MARTIN K., in: Watter/Vogt (Hrsg.), Basler Kommentar. Obligationenrecht II, Basel 2012
- EXPERTSuisse, Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung (HWP), Band «Buchführung und Rechnungslegung», Zürich 2014
- FEUSI OLIVIA, Der originäre Erwerb eigener Aktien durch die Aktiengesellschaft. Die Möglichkeit der Gesellschaft, ihre eigenen Aktien zu zeichnen, Expert Focus 2020, 416
- GANTENBEIN SUSANNE, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht. Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG), Basel 2015
- GEIGER FELIX (OFK), in: Geiger/Schluckebier (Hrsg.), MWSTG. Kommentar. Schweizerisches Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer mit den Ausführungserlassen sowie Erlasse zum Zollwesen, 2. A., Zürich 2019
- GLAUSER PIERRE-MARIE, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht. Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG), Basel 2015
- GRIFFEL ALAIN, Allgemeines Verwaltungsrecht im Spiegel der Rechtsprechung, Zürich 2017
- HÄFELIN ULRICH/MÜLLER GEORG/UHLMANN FELIX, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. A., Zürich 2020
- HANDSCHIN LUKAS, in: Handschin (Hrsg.), ZK – Zürcher Kommentar. Art. 620 – 659b OR, Die Aktiengesellschaft, Allgemeine Bestimmungen, 2. A., Zürich 2016
- HUNZIKER SILVIA/MAYER-KNOBEL JSABELLE, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht. Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Basel 2017
- IMSTEPF RALF, Die Zuordnung von Leistungen gemäss Art. 20 des neuen MWSTG, ASA 78 (2009/2010), 757
- in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht. Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG), Basel 2015
- IMSTEPF RALF/CLAVADETSCHER DIEGO, Bindungswirkung von Rulings im Mehrwertsteuerrecht. Eine Auslegeordnung, ASA 89 (2020/2021), 183
- IMSTEPF RALF/OESTERHELT STEFAN, Die absolute Verjährung von Mehrwertsteuerforderungen aus den Jahren 1995 bis 2000, ASA 84 (2015/2016), 591
- IMSTEPF RALF/ROHNER ROGER, Auswirkungen aus der aktuellen Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, MWST-Netzwerk Tagesseminar, Skript, Zürich 24.9.2021
- IMSTEPF RALF/SEILER MORITZ, Untersuchung, Mitwirkung und Beweislast in Steuerverfahren der ESTV, FStR 2019, 227
- KOCHER MARTIN, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht. Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG), Basel 2015
- LANG PETER, Aspekte der Versicherung im schweizerischen Mehrwertsteuerrecht, ASA 77 (2008/2009), 121
- LOCHER PETER, Kommentar zum DBG. Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, II. Teil: Art. 49 – 101 DBG, Therwil 2004

- MAY CANELLAS MARIE-CHANTAL, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht. Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG), Basel 2015
- MOLNAR MONIKA/ROHNER MARYANN, Unterstellungserklärung bei der Einfuhr eines Gegenstandes, ST 4/12, 268
- MOLNAR MONIKA/SCHWALLER STEFAN, Das Verlagerungsverfahren, Zoll Revue 4/2018, 20
- MÜLLER MARKUS, in: Auer/Müller/Schindler (Hrsg.), VwVG. Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, 2. A., Zürich/St.Gallen 2019
- MÜLLER THOMAS A., Die solidarische Mithaftung im Bundessteuerrecht, Bern 1999
- MUTOMBO KEITA, Taxe sur la valeur ajoutée/Der Begriff der Betriebsstätte im In- und Ausland aus schweizerischer Sicht und seine Bedeutung in der Mehrwertsteuer: In dubio pro fisco?, in: Raphael Gani/Anni Rochat Pauchard (Hrsg.), Au carrefour des contributions, Bern 2020
- OESTERHELT STEFAN, Absolute Verjährung von Mehrwertsteuerforderungen, EF 10/18, 818
- Rechtliche Einordnung von Steurrulings, SJZ 9/2021, 431
- ROHNER ROGER (OFK), in: Geiger/Schluckebier (Hrsg.), MWSTG. Kommentar. Schweizerisches Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer mit den Ausführungserlassen sowie Erlasse zum Zollwesen, 2. A., Zürich 2019
- ROHNER TOBIAS F., Verkauf von eigenen Aktien – eine Leistung im Sinne des MWSTG?, zsis) 1/2022
- SCHLUCKEBIER REGINE (OFK), in: Geiger/Schluckebier (Hrsg.), MWSTG. Kommentar. Schweizerisches Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer mit den Ausführungserlassen sowie Erlasse zum Zollwesen, 2. A., Zürich 2019
- SEILER MORITZ, Vorsteuerabzug für gescheiterte Akquisitionen, Zoll+MWST Revue 1/2021, 16
- STÄUBLI CHRISTOPH, in: Watter/Vogt (Hrsg.), Basler Kommentar. Obligationenrecht II, Basel 2012
- WEIDMANN MARKUS/BADER DANIEL, Die mehrwertsteuerliche Stellung der Betriebsstätten. Die Einheit des Unternehmens im nationalen und internationalen Verhältnis, ASA 78 (2009/2010), 801
- WENK THOMAS P., in: Clavadetscher/Glauser/Schafroth (Hrsg.), mwst.com. Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000

## Materialien

- Botschaft zur Teilrevision des MWSTG, Botschaft zur Teilrevision des Mehrwertsteuergesetzes (MWSTG) (vom 25.2.2015), BBl 2015, 2615
- Botschaft zur Vereinfachung der MWST, Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer (vom 25.6.2008), BBl 2008, 6885
- Botschaft zur Änderung des OR, Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts (vom 21.12.2007), BBl 08.011, 1589
- MWST-Info 02 Steuerpflicht, MWST-Info 02 der ESTV betr. Steuerobjekt (Stand Juni 2022)
- MWST-Branchen-Info 14 Finanzbereich, MWST-Branchen-Info 14 der ESTV betr. Finanzbereich (Stand Juni 2022)
- MWST-Branchen-Info 16 Versicherungswesen, MWST-Branchen-Info 16 der ESTV betr. Versicherungswesen (Stand Juni 2022)