

Z S i S)



Band 1 / 2022

- 1 Tobias Felix Rohner
Verkauf von eigenen Aktien – eine Leistung im Sinne
des MWSTG?
- 8 Olivier Margraf
Gemeinnützige Stiftungen – Brisantes
aus dem Steuerrecht
- 18 Britta Rehfisch, Olivia Schwarz
Selbständige Tätigkeit und Zuordnung von Leistungen
im MWST-Recht – Die Crux des Aussenauftritts
- 29 Toni Hess
Kollektive Kapitalanlagen mit Grundbesitz:
Ausgewählte Fragen in der Handänderungssteuer

- Private
- Selbständige
- Unternehmen
- Grundstücke
- MWST/Zoll
- IStR
- Sozialabgaben
- Reformen
- Sonstige



zsis)



Verkauf von eigenen Aktien – eine Leistung im Sinne des MWSTG?

QUICK READ Im Urteil 2C_891/2020 vom 5. Oktober 2021 erwog das Bundesgericht, dass eine Holdinggesellschaft, die eigene Aktien verkauft, keine Leistung im Mehrwertsteuerrechtlichen Sinne erbringe, denn der Mittelzufluss sei bei der verkaufenden Holdinggesellschaft gleich wie bei einer Kapitalerhöhung als Kapitaleinlage durch den Erwerber zu betrachten. Folglich falle die Veräusserung von eigenen Aktien nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer. Umgekehrt könne aber die Holdinggesellschaft auf den vorsteuerbelasteten Eingangsleistungen einen Vorsteuerabzug geltend machen, denn der Vorsteuerabzug setze nicht voraus, dass die Eingangsleistung mit einer steuerbaren Ausgangsleistung verknüpft sei. Es genüge, dass die vorsteuerbelastete Eingangsleistung innerhalb der unternehmerischen Tätigkeit verwendet werde, die vorliegend kraft Art. 10 Abs. 1^{ter} MWSTG gegeben sei. Der vorliegende Beitrag versucht die Aussagen des Urteils kritisch zu analysieren.



Tobias Felix ROHNER

Dr. iur, Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte
Partner | Baker McKenzie Zürich
tobias.rohner@bakermckenzie.com



QUICK READ 2**HAUPTTEIL** 3

1. Einleitung 3

2. Sachverhalt 3

3. Aus den Erwägungen des Bundesgerichts 4

4. Anmerkungen zum Urteil 4

1. Einleitung

Das Bundesgericht hat mit seinem Urteil 2C_891/2020 vom 5. Oktober 2021 das Bundesverwaltungsgericht geschützt und entgegen der Verwaltungspraxis entschieden, dass der Verkauf von eigenen Aktien keine Leistung im Sinne von Art. 18 Abs. 1 MWSTG begründe und deshalb ausserhalb des Anwendungsbereichs der Mehrwertsteuer liege. Dabei hat es die Frage explizit offengelassen, ob der Verkauf von fremden Aktien gleich zu behandeln sei. Der vorliegende Beitrag stellt das Urteil vor und versucht anhand diesem, die offene Frage zu beantworten sowie weitere Konsequenzen dieser Rechtsprechung zu ergründen.

2. Sachverhalt

Die seit dem 1. Januar 2008 im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen eingetragene A. AG bezweckt den Erwerb, die Gründung und die Finanzierung von Unternehmen. Anlässlich einer Kontrolle vor Ort stellte die ESTV im Wesentlichen fest, dass die A. AG in den Steuerperioden 2012 bis 2015 Vorsteuerabzüge auf Eingangsleistungen vorgenommen hatte, die im Zusammenhang mit dem Verkauf eigener Aktien gestanden hatten. Die ESTV kam zum Schluss, dass die A. AG mit dem Verkauf eigener Aktien von der Mehrwertsteuer ausgenommene Umsätze erzielt habe, weshalb kein Anspruch auf Abzug der damit zusammenhängenden Vorsteuern bestehe. Mit dem Einschätzungsentscheid vom 18. Dezember 2017 forderte sie von der A. AG für die Steuerperioden 2012 bis 2015 unter dem Titel «Vorsteuerkorrekturen» einen Betrag von insgesamt CHF 402'774 zuzüglich Verzugszinsen zurück. Der gegen den Einschätzungsentscheid erhobenen Einsprache war kein Erfolg beschieden.

Das Bundesverwaltungsgericht hiess die Beschwerde der A. AG gut und hob den Einspracheentscheid der ESTV auf. Die von der ESTV erhobene Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 26. Oktober 2020 wies das Bundesgericht mit Urteil vom 5. Oktober 2021 ab.



- 4 Das Bundesgericht hatte die Frage zu klären, ob der Verkauf von eigenen Aktien einen Umsatz im Sinne von Art. 18 Abs. 1 MWSTG darstellen könne oder ob der Erlös aus dem Verkauf von eigenen Aktien als Nicht-Entgelt im Sinne von Art. 18 Abs. 2 lit. e MWSTG zu qualifizieren sei und deshalb ausserhalb des Anwendungsbereichs der Mehrwertsteuer liege.

3. Aus den Erwägungen des Bundesgerichts

- 5 Das Bundesgericht erwog einleitend, dass zwischen Leistung und Entgelt ein hinreichender Konnex bzw. eine innere wirtschaftliche Verknüpfung bestehen müsse. Ob diese innere wirtschaftliche Verknüpfung bestehe, sei aus der Perspektive des Leistungsempfängers festzustellen. Hingegen beurteile sich die Frage, ob das Verhalten der Leistungserbringerin als Leistung zu qualifizieren sei, aus der Sicht der Leistungserbringerin (E. 3.1).
- 6 Das Bundesgericht gesteht der ESTV ein, dass mit der Übertragung von Aktien immaterielle Werte und Rechte überlassen werden können, sodass es sich grundsätzlich um eine Dienstleistung handeln könne. Dies treffe aber nicht zu, wenn die Übertragung von Aktien im Rahmen einer Gründung oder Kapitalerhöhung erfolge, weil dann der Emissionserlös unter Art. 18 Abs. 2 lit. e MWSTG falle. Aus der Sicht der Gesellschaft, welche neue Aktien herausgebe, werde keine Dienstleistung erbracht, sondern Kapital beschafft. Aus der Sicht des Anteilseigners stelle die Zahlung der zur Kapitalerhöhung erforderlichen Betrages keine Gegenleistung, sondern eine Investition oder Kapitalanlage dar.
- 7 Gleich verhalte es sich beim Verkauf eigener Aktien, denn dies sei der Neuausgabe von Aktien gleichzustellen. Zwischen der Neuausgabe von Aktien und dem Verkauf zurückgekaufter eigener Aktien bestünden zwar in vertrags- und gesellschaftsrechtlicher Hinsicht gewisse Unterschiede formeller Natur, doch wirtschaftlich sei der Erlös aus der Veräusserung eigener Aktien als Kapitaleinlage durch den Erwerber zu

sehen. Dies ergebe sich auch aus dem neuen Rechnungslegungsrecht, wonach der Rückkauf eigener Aktien als Minus-Reserve in der Bilanz zu erfassen sei. Entsprechend diene der Verkauf von eigenen Aktien nicht der Erbringung einer Dienstleistung, sondern der Kapitalbeschaffung, weshalb kein Leistungsverhältnis vorliege.

Da das Vorsteuerabzugsrecht nicht voraussetze, dass die vorsteuerbelastete Eingangsleistung mit einer steuerbaren Ausgangsleistung verknüpft sein müsse, sondern es genüge, dass sie im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit bezogen worden sei, bestehe vorliegend das Vorsteuerabzugsrecht und es komme weder eine Vorsteuerkorrektur nach Art. 29 Abs. 1 MWSTG noch eine Vorsteuerkürzung nach Art. 33 Abs. 2 MWSTG in Betracht.

4. Anmerkungen zum Urteil

4.1 Verneinung eines Leistungsverhältnisses

Im Kern kommt das Bundesgericht zum Schluss, dass der Verkauf von eigenen Aktien nicht die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen bezwecke. Vielmehr stelle dieser eine Finanzierungsform dar, die wie eine Kapitaleinlage (in Geld) oder ein Forderungsverzicht unter Art. 18 Abs. 2 MWSTG falle und deshalb nicht als Entgelt zu qualifizieren sei.

Es stellt sich die Frage, weshalb Einlagen in Unternehmen (in Geld) gegen Herausgabe von Aktien nicht als Leistungen zu qualifizieren sind. Könnte nicht der Standpunkt vertreten werden, dass Aktien immaterielle Werte und Rechte verkörpern und diese als Dienstleistung im Sinne von Art. 3 lit. e Ziff. 1 MWSTG gelten? Wird für diese Dienstleistung nicht auch ein Entgelt geleistet, zumal die Aktien liberiert werden?

Gemäss der Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer können Einlagen in Unternehmen nicht der Mehrwertsteuer unterliegen; dies gehe bereits aus der Definition des Leistungsbegriffs hervor.⁰¹ Auch das Schrifttum vertritt die Auffassung, dass die Ein-

⁰¹ BBI 2008 6885, 6960.



lage (Geldeinlage)⁰² nicht als entgeltlicher Vorgang betrachtet werden kann. Das gilt selbst dann, wenn die Einlage gegen die Einräumung von Beteiligungsrechten erfolgt.⁰³ Die Ausgabe der Beteiligungspapire stellt nur die Verbriefung eines bereits bestehenden Rechts und keine Übertragung eines solchen an den Einleger dar.⁰⁴ Sodann kann gegen ein mehrwertsteuerrelevantes Leistungsverhältnis ins Feld geführt werden, dass Einlagen an die Gesellschaft aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Beteiligungsverhältnisse erbracht werden und nicht, um hierfür ein Entgelt zu erhalten. Einlagen werden getätigt, damit die Gesellschaft überhaupt eine wirtschaftliche Aktivität ausüben kann und nicht, um eine Gegenleistung zu erhalten.⁰⁵ Es handelt sich um Finanzierungsvorgänge, die nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung keinen Umsatz im mehrwertsteuerrechtlichen Sinn bewirken.⁰⁶ Sie fliessen weder direkt noch indirekt in die Leistungserstellung ein und stehen ausserhalb des Mehrwertsteuerrechts. Das gilt übrigens nicht nur für Einlagen ins Eigenkapital, sondern auch für die Finanzierung mittels Darlehen. Auch bei einem Darlehen überträgt die Schuldnerin regelmässig dem Gläubiger gewisse Sicherheiten. Dennoch fehlt es an einer Leistung seitens der Schuldnerin, denn die (Fremd-)finanzierung soll es der Schuldnerin erst ermöglichen, eine Mehrwert generierende Tätigkeit auszuüben.⁰⁷

- 12 Dass aus der Sicht des finanzierten (geldempfangenden) Unternehmens keine Leistung vorliegt, bedeutet aber nicht notwendigerweise, dass auch aus der Sicht des finanzierenden (geldgebenden) Unternehmens keine Leistung vorliegt. Verlangt der finanzierende Unternehmensträger einen Zins, ist im Zins das Entgelt für die Dienstleistung (Finanzierungstätigkeit) zu sehen. Diese Tätigkeit ist aber gemäss Art.21 Abs.2 Ziff.19 lit.a MWSTG von der Mehrwertsteuer befreit. Verlangt aber das finanzierende Unternehmen keinen Zins, sondern eine Dividende, liegt keine mehrwertsteuerrelevante Dienstleistung vor. Dividenden sind nicht das Entgelt der Finanzierungsleistung, sondern stellen Früchte des Eigentums an der Gesellschaft dar.⁰⁸

Beim Verkauf von eigenen Aktien kann man sich fragen, ob aus der Sicht des geldempfangenden Unternehmens eine Finanzierungsleistung vorliegt. Das Bundesgericht erwägt, dass der Verkauf von eigenen Aktien handelsrechtlich wie eine Kapitaleinlage zu verbuchen sei, und deshalb als Einlage in Unternehmen gemäss Art.18 Abs.2 lit. e MWSTG gelte. Die Ausgabe neuer Aktien durch eine Kapitalgesellschaft stelle keine Dienstleistung (und keine Lieferung) dar. Vom Standpunkt der ausgebenden Gesellschaft

- ⁰² M.E. sollte auch die Sacheinlage als reiner Finanzierungsvorgang qualifizieren und deshalb ausserhalb des Anwendungsbereichs der Mehrwertsteuer liegen. Vgl. zur ganzen Diskussion: Rohner Tobias F., Meldeverfahren bei der MWST unter besonderer Berücksichtigung von Umstrukturierungen, in: IFF Forum für Steuerrecht FSr 2019, S.10.
- ⁰³ Rohner Tobias F., Die Erbringung von Lieferungen und Dienstleistung ohne Erwartung eines Entgelts. Ein Fall für die MWST, in: ASA 86 (2017/2018), S.536 mit Hinweis auf Van Doesum Ad, Contributions to Partnerships from a European VAT Law Perspective, in: EC Tax Review 2010/6, S.259 ff.
- ⁰⁴ Baumgartner Ivo P., Kapitaleinlagen, Subventionen und andere Zuschüsse im Mehrwertsteuerrecht, Anmerkungen zur neueren Verwaltungspraxis, in: IFF Forum für Steuerrecht FSr 2003, S.268.
- ⁰⁵ Rohner Tobias F., Meldeverfahren bei der MWST unter besonderer Berücksichtigung von Umstrukturierungen, in: IFF Forum für Steuerrecht 2019, S.7 f. Derselbe, Die Erbringung von Lieferungen und Dienstleistung ohne Erwartung eines Entgelts. Ein Fall für die MWST, in: ASA 86 (2017/2018), S.536; BGE 132 II 353, E.71.
- ⁰⁶ Urteil des Bundesgerichts 2C_229/2008 vom 13. Oktober 2008, E.5.4.
- ⁰⁷ Urteil des Bundesgerichts 2C_229/2008 vom 13. Oktober 2008, E.5.4.
- ⁰⁸ Rohner Tobias F., Die Erbringung von Lieferungen und Dienstleistung ohne Erwartung eines Entgelts. Ein Fall für die MWST, in: ASA 86 (2017/2018), S.531; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1496/2006 vom 27. Oktober 2008, E.51.



aus bestehe das Ziel der Ausgabe der Aktien im Erwerb von Kapital und nicht in der Erbringung einer Dienstleistung. Aus der Sicht des Anteilseigners stelle die Zahlung der zur Kapitalerhöhung erforderlichen Beträge keine Gegenleistung dar, sondern eine Investition oder Kapitalanlage. Der Rückkauf eigener Aktien sei finanz- und betriebswirtschaftlich nicht als Erwerb eines Aktivums, sondern als Kapitalentnahme (Auszahlung von Eigenkapital) zu verstehen. Wenn eigene Aktien in den Händen der Aktiengesellschaft also keinen Vermögenswert darstellen, ist folgerichtig auch die Wiederveräusserung dieser Aktien nicht als Übertragung eines Vermögenswerts, sondern als Mittelzufluss bei der Gesellschaft gleich wie bei einer Kapitalerhöhung als Kapitaleinlage durch die Erwerberin zu betrachten.

36

- 14 Diese höchstrichterlichen Erwägungen sind betreffend den konkreten Fall nachvollziehbar. Insbesondere verdient das Urteil insofern Zustimmung, als wiederholt festgehalten wird, dass der Begriff der Einlagen weit zu verstehen ist. Jedoch ist der Schluss, dass der Verkauf von eigenen Aktien eine Finanzierungstransaktion sei, nicht zwingend. Das Gericht hat dem Rechnungslegungsrecht⁹⁹, das den Verkauf von eigenen Aktien nicht als Veräusserungs-, sondern als Finanzierungsvorgang behandelt, offensichtlich mehr Bedeutung zugemessen als dem Gesellschafts-, Vertrags- und wohl auch dem Gewinnsteuerrecht¹⁰, welche den Verkauf von eigenen Aktien als Veräusserungsvorgang und damit als Umsatz qualifizieren. Dies macht es schwierig, mehrwertsteuerneutrale Finanzierungsvorgänge von mehrwertsteuerwirksamen Veräusserungsvorgängen abzugrenzen. Zusätzliche Unsicherheit stiftet die folgende Aussage des Bundesgerichts:

«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.»

Da sowohl das Gesellschafts-, das Vertrags-, das Gewinnsteuerrecht und auch das Rechnungslegungsrecht den Verkauf von fremden Aktien als Veräusserungsvorgang behandelt, erschliesst sich dem Autoren nicht, wie der Verkauf von fremden Aktien aus der Perspektive des verkaufenden Steuersubjekts als mehrwertsteuerirrelevanter Finanzierungsvorgang betrachtet werden könnte.

4.2 Frage des Vorsteuerabzugs

Nach Art. 28 Abs. 1 lit. a MWSTG können steuerpflichtige Personen im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit unter anderem die ihnen in Rechnung gestellte Inlandsteuer als Vorsteuer abziehen. Nach geltendem Recht setzt der Vorsteuerabzug im Unterschied zum alten MWSTG nicht mehr voraus, dass die vorsteuerbelastete Eingangsleistung mit einer steuerbaren Ausgangsleistung verknüpft ist. Der Vorsteuerabzug setzt lediglich voraus, dass die Eingangsleistungen im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit bezogen wurden.

Das Bundesgericht hält in E. 3.6.2 fest, dass die Gesellschaft kraft Art. 10 Abs. 1^{er} MWSTG unternehmerisch tätig sei und deshalb weder eine Vorsteuerkorrektur nach Art. 29 Abs. 1 MWSTG noch eine Vorsteuerkürzung nach Art. 33 Abs. 2 MWSTG in Betracht komme.

Diese Erwägung könnte die Lesenden zum Schluss verleiten, dass das Vorsteuerabzugsrecht stets dann geltend gemacht werden könne, wenn der Unternehmensträger eine unternehmerische Tätigkeit ausübe. Dem ist aber nicht so. Gemäss Rechtsprechung kann ein Unternehmensträger nebst seinem unternehmerischen auch einen nicht-unternehmerischen Bereich unterhalten.¹¹ Im nicht-unternehmerischen Bereich, zu dem der private Bereich und der hoheitliche Bereich zu zählen ist, besteht nie ein Vorsteuerabzugsrecht. Grund dafür ist, dass der private Bereich (der Konsum) mit der Mehrwertsteuer belastet und nicht entlastet werden soll. Dem gegenüber wird der ho-

⁹⁹ Vgl. Art. 959a Abs. 2 Ziff. 3 lit. e OR.

¹⁰ Vgl. Art. 58 Abs. 1 lit. c DBG, wonach auch der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebene Erträge mit Einschluss der Kapitalgewinne steuerbar sind.

¹¹ BGE 142 II 488, E. 3.3.2.



heitliche Bereich nicht belastet, weshalb es keiner Entlastung durch ein Vorsteuerabzugsrecht bedarf.

- 19 Es stellt sich die Frage, ob ein Unternehmensträger, der nebst einer unternehmerischen Tätigkeit (z.B. dem Betreiben einer Bank) einen nicht-unternehmerischen Bereich unterhält, wenn er mit eigenen Aktien handelt und diese Tätigkeit, wie oben ausgeführt, nicht als Leistung im Mehrwertsteuerrechtlichen Sinn qualifiziert.
- 20 Gemäss Art.10 Abs.1^{bis} MWSTG betreibt ein Unternehmensträger dann ein Unternehmen, wenn eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbständig ausgeübt wird. Folglich liegt kein Unternehmen vor, das keine Leistungen erbringt. Daraus könnte abgeleitet werden, dass ein Unternehmensträger, der Leistungen erbringt, einen unternehmerischen Bereich und, sofern er auch Nicht-Leistungen erbringt, einen nicht-unternehmerischen Bereich unterhält. Eine solche Differenzierung würde aber gemäss Art.28 Abs.1 MWSTG zur Folge haben, dass im nicht-unternehmerischen Bereich kein Vorsteuerabzugsrecht bestehen würde.
- 21 Das Bundesgericht nahm diese Differenzierung aber nicht vor. Es stellte lediglich fest, dass das Erwerben, Halten und Veräussern von Beteiligungen nach Art.10 Abs.1^{ter} MWSTG eine unternehmerische Tätigkeit darstelle, weshalb das Vorsteuerabzugsrecht gegeben sei. Mit anderen Worten verknüpfte das Bundesgericht die vorsteuerbelasteten Eingangsleistungen, die unbestrittenermassen im Zusammenhang mit dem Verkauf eigener Aktien standen, nicht mit der Finanzierung (als Nicht-Leistung), sondern mit der eigentlichen Geschäftstätigkeit der Unternehmensträgerin, nämlich dem Betrieb einer Holdinggesellschaft. Die bewusste Ignorierung der Verknüpfung zwischen vorsteuerbelasteten Eingangsleistungen und einer Tätigkeit (Finanzierung), die nicht als Leistung qualifiziert und deshalb keine unternehmerische Tätigkeit darstellt, bedarf der Klärung.
- 22 Hinter der sehr knapp gefassten E.3.6.3 dürfte der Gedanke der Einheit des Unternehmens stehen. Gemäss dem in Art.10 Abs.3 MWSTG verankerten und von der

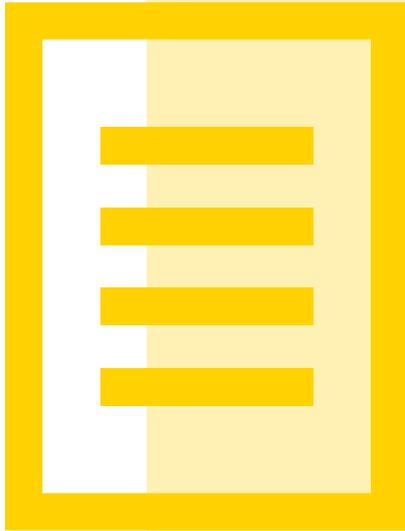
Rechtsprechung und Lehre anerkannten Grundsatz der «Einheit des Unternehmens» sind alle unternehmerischen Tätigkeiten eines steuerpflichtigen Unternehmensträgers für mehrwertsteuerliche Belange als Einheit zu betrachten. Davon ausgenommen sind nach der Auffassung von einem Teil des Schrifttums lediglich die privaten und hoheitlichen Bereiche.¹² Das Bundesgericht nimmt zusätzlich weitere Unternehmenseinheiten vom unternehmerischen Bereich aus, nämlich solche, die überhaupt keine Einnahmen aus Leistungen erzielen.¹³ Dabei ist aber gemäss Bundesgericht eine solche eigenständige, nicht-unternehmerische Unternehmenseinheit nicht leichtthin anzunehmen. Von einer eigenständigen, nicht-unternehmerischen Unternehmenseinheit darf gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung erst dann ausgegangen werden, wenn die Trennung ausreichend klar vollzogen werden kann, sei dies aufgrund einer nach aussen deutlich erkennbaren separaten Tätigkeit oder einer klaren Zweckbestimmung, die von jener der unternehmerischen Tätigkeit abweicht. Fehlt es daran, bleibt es nach dem Grundsatz bei einem einzigen und zwar unternehmerischen Bereich.

Der Verkauf von eigenen Aktien als Finanzierungsvorgang lässt sich kaum als separate Tätigkeit von der sonstigen unternehmerischen Tätigkeit abgrenzen. Vielmehr ist die Finanzierung notwendige Voraussetzung, damit überhaupt ein Unternehmen im Sinne von Art.10 Abs.1^{bis} MWSTG betrieben werden kann. Ein Unternehmen ohne Finanzierung ist gar nicht vorstellbar. Würde die Finanzierungstätigkeit als eigenen nicht-unternehmerischen Bereich betrachtet werden, könnte jedes Unternehmen, auch wenn es ausschliesslich der Mehrwertsteuer unterliegende Umsätze erzielen würde, keine Vorsteuern auf den mit der Finanzierung verbundenen Eingangsleistungen in Abzug bringen. Dies würde dem Prinzip der internationalen Wettbewerbsneutralität und dem Prinzip der Überwälzbarkeit widersprechen.

¹² Weidmann Markus/Bader Daniel, Die mehrwertsteuerliche Stellung der Betriebsstätten, Die Einheit des Unternehmens im nationalen und internationalen Verhältnis, in: ASA (2009/2010), S. 809.

¹³ BGE 142 II 488, E. 3.3.3.





zsis)



Gemeinnützige Stiftungen – Brisantes aus dem Steuerrecht

QUICK READ In der Lehre und Praxis besteht Uneinigkeit in Bezug auf die Frage, inwieweit eine Holdingstiftung Einfluss auf ihre Beteiligung nehmen kann. Verlangt doch Art. 56 lit. g letzter Satz DBG für die subjektive Steuerbefreiung, dass das Interesse an der Unternehmenserhaltung dem gemeinnützigen Zweck untergeordnet sein muss und keine geschäftsleitenden Tätigkeiten ausgeübt werden dürfen. Das Bundesgericht hat in einem aktuellen Entscheid betreffend eine Holdingstiftung, die an einer operativen Gesellschaft beteiligt war, festgehalten, dass das Interesse an der Unternehmenserhaltung dem steuerbefreiten Zweck untergeordnet sein muss. Dies ist nicht der Fall, wenn fast das ganze Stiftungsvermögen in der entsprechenden Beteiligung verkörpert ist und starke gegenseitige finanzielle und wirtschaftliche Verflechtungen bestehen. Ein so begründetes «Klumpenrisiko» steht einer subjektiven Steuerbefreiung entgegen. Das Bundesgericht hat allerdings offengelassen, ob es die relativ starke Einflussnahme der Stiftung auf das Unternehmen als «geschäftsführende Tätigkeit» qualifiziert. Es ist damit zu rechnen, dass dieses Urteil zu einer Überprüfung und gegebenenfalls einer Verschärfung der Steuerbefreiungspraxis in den Kantonen führen wird.

Steuroptimierungen sind auch im Verhältnis Stifter/Stiftung denkbar. Im zweiten Schwerpunkt des Beitrages wird auf die Einräumung von Nutzniessungen an Liegenschaften gegenüber der Stiftung eingegangen. Solche Konstrukte führen nicht per se zur Annahme einer steuerlich verpönten Steuerumgehung, auch wenn ihnen aus steuerlicher Sicht relativ enge Grenzen gesetzt sind.



Olivier MARGRAF
Abteilungsleiter Rechtsdienst | Steuer-
verwaltung des Kantons Thurgau
olivier.margraf@tg.ch



QUICK READ 9**HAUPTTEIL** 10

- | | |
|---|----|
| 1. Allgemeine Vorbemerkungen | 10 |
| 2. Gemeinnützige juristische Personen | 10 |
| 3. Einräumung von beschränkt dinglichen Rechten | 14 |

1. Allgemeine Vorbemerkungen⁰¹

Juristische Personen, welche die jeweiligen Voraussetzungen von Art. 56 lit. e, g und h des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) erfüllen, gelangen grundsätzlich in den Genuss einer subjektiven Steuerbefreiung. Werden juristische Personen wegen der Verfolgung gemeinnütziger Zwecke subjektiv steuerbefreit, sind gemäss Art. 56 lit. g DBG der Erwerb und die Verwaltung von *«wesentlichen Kapitalbeteiligungen an Unternehmen»* nur unter restriktiven Voraussetzungen zulässig. Das Bundesgericht hatte neulich die Frage, unter welchen Umständen das Halten einer massgebenden Beteiligung an einer operativen Gesellschaft durch eine gemeinnützige Stiftung einer subjektiven Steuerbefreiung entgegensteht, zu beurteilen.⁰² Zudem soll auch der Frage nachgegangen werden, ob subjektiv steuerbefreiten Stiftungen Nutzniessungen an Grundstücken des Stifters eingeräumt werden können.⁰³

⁰¹ Der Verfasser äussert seine persönliche Meinung.

⁰² Urteil des Bundesgerichts 2C_166/2020 vom 10. Mai 2021 bzw. BGE 147 II 287, Übersetzung in Praxis 1/2022, 14 ff.; vgl. auch Hainaut Jean-Marie / Ebener Jean, *Philanthropie et entreprises: le jeu trouble de la fiscalité*, Expert Focus 2/2022, S. 50 ff.; Greter Marco / Dietschi Marc, *Analyse der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur Gewinnbesteuerung juristischer Personen aus dem ersten Halbjahr 2021*, ASA 90 (2021/2022), 339 ff.; Koller Thomas, BGE 147 II 287: Keine Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit für die Holdingsstiftung im Bereich der Gemeinschaftsgastronomie, AJP 1/2022, 47 ff.; siehe Ausführungen unter Ziffer 2.2.

⁰³ Siehe Ziffer 3.

⁰⁴ Kreisschreiben Nr. 12 der Eidg. Steuerverwaltung (ESTV) vom 8. Juli 1994 betreffend Steuerbefreiung juristischer Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke (Art. 56 Bst. g DBG) oder Kultuszwecke (Art. 56 Bst. h DBG) verfolgen; Abzugsfähigkeit von Zuwendungen (Art. 33 Abs. 1 Bst. i und Art. 59 Bst. c DBG), Ziff. 2 (zit. KS ESTV, Steuerbefreiung jur. Personen).

2. Gemeinnützige juristische Personen**2.1 Allgemeine Voraussetzungen für die subjektive Steuerbefreiung**

Die Steuerbefreiung gemäss Art. 56 lit. g DBG ist an folgende allgemeine Voraussetzungen geknüpft:

- Rechtsform der juristischen Person;
- Ausschliesslichkeit der Mittelverwendung für einen steuerbefreiten Zweck;
- Unwiderruflichkeit der Zweckbindung;
- tatsächliche Verwirklichung der vorgegebenen Zwecksetzung.⁰⁴

Bei juristischen Personen mit gemeinnütziger Zwecksetzung wird zudem verlangt, dass die Zweckverfolgung im Allgemeininteresse liegt. Der Kreis der Destinatäre muss also grundsätzlich offen sein. Zudem sind gemäss Art. 56 lit. g DBG *«unternehmerische Zwecke»* nicht gemeinnützig. Die Verfolgung von sog. Erwerbs- oder Selbsthilfzwecken oder unmittelbarer Eigeninteressen der juristischen Person oder ihrer Mitglieder qualifiziert nicht als Uneigennützigkeit und schliesst



eine subjektive Steuerbefreiung aus.⁰⁵ Eine Erwerbstätigkeit ist zulässig, wenn sie «*Mittel zum Zweck*» bildet und im Verhältnis zum altruistischen Zweck untergeordneter Natur ist.⁰⁶

- 4 Der Erwerb und die Verwaltung von «*wesentlichen Kapitalbeteiligungen an Unternehmen*» sind allerdings gemäss Art. 56 lit.g Satz 3 DBG unschädlich, wenn zum einen das Interesse an der Unternehmenserhaltung dem gemeinnützigen Zweck untergeordnet ist und zum anderen keine geschäftsleitenden Tätigkeiten ausgeübt werden.

2.2 Aktuelle bundesgerichtliche Rechtsprechung⁰⁷

2.2.1 Sachverhalt, der dem Urteil zu Grunde lag

- 5 Eine im Kanton Waadt domizilierte und 1919 gegründete Stiftung verfolgt das Ziel, ohne konfessionelle oder politische Vorbehalte, aber auf der Grundlage einer breiten christlichen Geisteshaltung, für ein besseres Verständnis unter den Menschen zusammenzuarbeiten. Als Nebenzweck betrieb sie anfänglich «*Soldatenstuben*», was sich im Lauf der Jahre zu einer wichtigen wirtschaftlichen Tätigkeit in der sog. Gemeinschaftsgastronomie (Kantinen, Mensen etc.) weiterentwickelte.
- 6 Die Stiftung stand im Genuss einer subjektiven Steuerbefreiung, wobei per 1.1.1999 die Aktivitäten im Gastronomiebereich davon ausgenommen wurden. Im Jahr 2015 übertrug die Stiftung sämtliche Aktivitäten in der Gemeinschaftsgastronomie mit Wirkung per 1.1.2015 auf eine 100%-Tochter- bzw. Enkelgesellschaft. Zu einem späteren Zeitpunkt wurde zwischen der Tochtergesellschaft und der Stiftung ein langfristiger und verzinslicher Darlehensvertrag geschlossen. Dieser belief sich auf rund CHF 25 Mio. (Saldo der Vermögensübertragung) und entsprach einer an die Stiftung ausgeschütteten Sonderdividende im gleichen Betrag. Die Stiftung gab ihrer Tochtergesellschaft einen Handlungsrahmen vor, der sich zu organisatorischen, finanziellen und strategischen Gesichtspunkten äussert und entsprechende Vorgaben an die operative Ebene umfasst.

In der Folge verweigerte die kantonale Steuerverwaltung Waadt eine subjektive Steuerbefreiung wegen gemeinnütziger Zwecksetzung. Das Kantonsgericht des Kantons Waadt hiess die von der Stiftung dagegen angehobene Beschwerde gut. Daraufhin gelangte die kantonale Steuerverwaltung Waadt an das Bundesgericht, welche die Voraussetzungen für eine subjektive Steuerbefreiung infolge des beherrschenden Einflusses der Stiftung auf ihre AG als nicht gegeben betrachtete.

2.2.2 Bundesgerichtliche Erwägungen

Das Bundesgericht hält unter Berücksichtigung seiner bisherigen Rechtsprechung fest, dass «*unternehmerische Zwecke*» dem gemeinnützigen Zweck untergeordnet sein müssen, wobei eine subjektive Steuerbefreiung ohnehin ausgeschlossen sei, sofern die geschäftlichen Aktivitäten ein gewisses Mass übersteigen, da damit das Prinzip der Wettbewerbsneutralität verletzt werde.⁰⁸

Gemäss der im Urteil des Bundesgerichts Juni 2020⁰⁹ ergangenen Rechtsprechung sei es einer (gemeinnützigen) Stiftung nicht verwehrt, einen Teil ihres nicht benötigten Stiftungsvermögens drittmarktkonform, im Sinne einer langfristigen Sicherung des Stiftungszweckes, anzulegen, solange zur Verfolgung des im Allgemeininteresse liegenden Zweckes ausreichend Mittel vorhanden sind.¹⁰ Der Darlehensvergabe an Dritte, selbst an Mitglieder des Stiftungsrates, stehe einer subjektiven Steuerbefreiung solange nichts entgegen, als dass kein Konflikt zwischen den Eigeninteressen der Mitglieder des Stiftungsrates und der

⁰⁵ Urteil des Bundesgerichts 2C_835/2016 vom 21. März 2017 E. 2.3.1.

⁰⁶ KS ESTV, Steuerbefreiung jur. Personen, Ziff. 3b.

⁰⁷ BGE 147 II 287.

⁰⁸ BGE 147 II 287 E. 6.1.

⁰⁹ Urteil des Bundesgerichts 2C_385/2020 vom 25. Juni 2020.

¹⁰ BGE 147 II 287 E. 6.3 mit Hinweis auf das Urteil des Bundesgerichts 2C_385/2020 vom 25. Juni 2020 E. 5.3.1.



Verfolgung des im Allgemeininteresse liegenden Stiftungszwecks entstehen, wobei sich ein solcher nach dem aussen erkennbaren objektive Anschein beurteilen müsse.¹¹ Ein solcher Interessenskonflikt sei gegeben, wenn rund 57 % des Stiftungsvermögens in Form von Darlehen an zwei Stiftungsratsmitglieder gebunden sind.¹² Das Bundesgericht verdeutlicht auch, dass bloss die potentielle Möglichkeit einer «*geschäftsführenden Aktivität*» nicht genüge, sondern dass eine solche auch tatsächlich ausgeübt werden müsse.¹³

- 10 Auch wenn im vorliegenden Fall eine sehr enge finanzielle, organisatorische, strategische und personelle Verflechtung der Stiftung mit «*ihrer*» AG vorgelegen hat, liess das Bundesgericht letztlich offen, ob damit ein schädlicher beherrschender Einfluss vorliegt.¹⁴ Es sah jedoch das Erfordernis, dass das Interesse an der Unternehmenserhaltung dem eigentlichen gemeinnützigen Zweck untergeordnet sein muss, als nicht eingehalten.¹⁵ Dies auch vor dem Hintergrund, dass fast das ganze Stiftungsvermögen in der entsprechenden Beteiligung verkörpert ist und sich ihre Ertragslage fast ausschliesslich aus Einkünften aus der Beteiligung ergibt (Zins- und Beteiligungserträge).¹⁶
- 11 Diese Situation führe unweigerlich zu einer gegenseitigen finanziellen Abhängigkeit zwischen der Stiftung und dem Unternehmen. Die Erträge, die die Stiftung aus ihrem Vermögen zu erwarten habe, sowie die Werthaltigkeit dieses Vermögens seien eng mit dem erfolgreichen Betrieb der AG bzw. der Unternehmensgruppe verbunden. Aus ihrer Doppelrolle als Aktionärin und Hauptgläubigerin der AG ergebe sich ein Interessenskonflikt. Dieser laufe darauf hinaus, dass entweder die strikte Einhaltung des Darlehensvertrags verlangt werden müsse, oder dass vorübergehend oder dauerhaft auf die vollständige oder teilweise Darlehensrückzahlung bzw. auf die laufenden Zinsen verzichtet werden müsse. Die Einhaltung des Darlehensvertrags erfolge auf die Gefahr hin, die Schuldnerin in ernste finanzielle Schwierigkeiten zu bringen und damit den Wert ihrer Aktien zu schädigen, die auch einen wesentlichen Teil ihres Vermögens ausmachen. Demgegenüber betrifft die teilweise

Rückzahlung des Darlehens bzw. der Verzicht auf die Zinsen eine ihrer wichtigsten Liquiditätsquellen und folglich das wesentliche Element für die Verfolgung ihrer Ziele von öffentlichem Interesse.¹⁷

Die Fähigkeit der Stiftung, den gemeinnützigen Zweck längerfristig verfolgen zu können, hänge fast ausschliesslich von der Entwicklung und dem Überleben der Unternehmung ab.¹⁸ Das Bundesgericht deutet an, dass bei einer anderen Vermögensstrukturierung bzw. bei breiterer Diversifikation der Investments der Stiftung allenfalls auch ein anderes Ergebnis – d.h. eine subjektive Steuerbefreiung – denkbar wäre.¹⁹

2.3 Unterordnung der Unternehmenserhaltung unter gemeinnützigen Zweck

Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) postuliert, dass bei wesentlichen Beteiligungen die Unternehmenserhaltung dem gemeinnützigen Zweck untergeordnet sein muss. Das heisst, die gehaltene Gesellschaft hat regelmässige und wesentliche Gewinnausschüttungen vorzunehmen, welche wiederum dem steuerbefreiten Zweck zufließen müssen.²⁰

¹¹ BGE 147 II 287 E. 6.3 mit Hinweis auf das Urteil des Bundesgerichts 2C_385/2020 vo 25. Juni 2020 E. 5.3.2.

¹² BGE 147 II 287 E. 6.3 mit Hinweis auf das Urteil des Bundesgerichts 2C_385/2020 vo 25. Juni 2020 E. 5.3.3.

¹³ BGE 147 II 287 E. 8.2. Die Beweislast liegt in Bezug auf diese steuerbegründende Tatsache bei der Veranlagungsbehörde.

¹⁴ BGE 147 II 287 E. 8.3.

¹⁵ BGE 147 II 287 E. 8.3. Das Bundesgericht hält allerdings fest, dass im vorliegenden Fall bei der Stiftung eine gewisse Tendenz («*une certaine tendance*») bestehe, sich in die Belange ihrer AG einzumischen, was sich insbesondere in den Stiftungsratsprotokollen der gegenüber der AG kommunizierten Eigentümerstrategie und auch aufgrund der Höhe des gewährten Darlehens manifestiere.

¹⁶ BGE 147 II 287 E. 8.4.

¹⁷ BGE 147 II 287 E. 8.5.

¹⁸ BGE 147 II 287 E. 8.6.

¹⁹ BGE 147 II 287 E. 8.6.

²⁰ KS ESTV, Steuerbefreiung jur. Personen, Ziff. 3c.



- 14 Es ist Opel zuzustimmen, wenn sie feststellt, dass es im «*ureigenen Interesse*» der Stiftung liege, dass sich ihre Beteiligung bzw. das darin verkörperte Unternehmen positiv entwickelt. Nur dann kann gewährleistet werden, dass die im Unternehmen erwirtschafteten Mittel auch der Stiftung zugänglich werden.²¹ Opel fordert daher, dass die Steuerbehörden nicht durch Ausschüttungsauflagen in Form von betraglich fixierten oder bestimmaren Gewinnausschüttungen in das Geschäftsgebaren der gehaltenen Unternehmung eingreifen, sondern eine vernünftige Geschäftspolitik sicherstellen sollten.²² Trotz der nachvollziehbaren Kritik werden aber die vollziehenden Steuer- oder Aufsichtsbehörden nicht umhinkommen, das Erfordernis der Unterordnung des Interesses an der Unternehmenserhaltung im Steuerbefreiungs- oder im Aufsichtsprozess auch entsprechend zu fordern und zu prüfen. Nach Auffassung des Verfassers sollte aber auf eine betragliche Fixierung der Gewinnausschüttungen verzichtet werden.
- 15 Ist die gemeinnützige Stiftung aber in ihrer Existenz ausschliesslich vom gedeihlichen Fortbestand «*ihrer*» Unternehmung abhängig, so dürfte aufgrund der aktuellsten bundesgerichtlichen Rechtsprechung das Interesse an der Unternehmenserhaltung dem gemeinnützigen Zweck nicht mehr untergeordnet sein.²³ Hält die Stiftung daher eine einzige Beteiligung an der Tochtergesellschaft, welche ihrerseits die Stiftung mit ihren Gewinnausschüttungen alimentiert, besteht ein grosses Risiko dafür, dass der Holdingstiftung keine subjektive Steuerbefreiung gewährt werden kann.
- die Unternehmensführung setzt eine klare organisatorische und personelle Trennung von Stiftungsrat und Verwaltungsrat der Tochtergesellschaft voraus, wobei eine Verbindungsperson, die in beiden Gremien Einsitz nimmt, als nicht schädlich betrachtet wird.
- Offenbar liess sich der Gesetzgeber dabei von Missbrauchsüberlegungen leiten.²⁴ Damit sollte der Versuch angestellt werden, die Bestrebungen der Stiftungsorgane auf die Entfaltung des gemeinnützigen Zweckes und nicht nur auf die Unternehmenserhaltung zu konzentrieren.²⁵
- Das Bundesgericht hat bedauerlicherweise die Frage offengelassen, ob die Einflussnahme der Stiftungsholding auf die geschäftlichen und operativen Belange «*ihrer*» AG einer geschäftsleitenden Tätigkeit entspricht.²⁶ Wie Opel aber zu Recht ausführt, besteht zwischen dem Gesetzeswortlaut und der «*Präzisierung*» im einschlägigen Kreisschreiben ein kleiner, aber feiner Unterschied: Während die gesetzliche
- 21 Opel Andrea, Steuerbefreiung von Holdingstiftungen, FSTR 2021, S. 341 ff., S. 351 (zit. Opel, Steuerbefreiung).
- 22 Opel, Steuerbefreiung, S. 351 f.; so auch Richner Felix / Frei Walter / Kaufmann Stefan / Meuter Hans (Hrsg.), Handkommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 3. Aufl., Zürich 2016, Art. 56 N 4.
- 23 BGE 147 II 287; siehe auch Ziffer 3.
- 24 Opel, Steuerbefreiung, S. 348 m.w.H.
- 25 Opel, Steuerbefreiung, S. 349.
- 26 BGE 147 II 287 E. 8.3; Opel, Steuerbefreiung, S. 349; Opel zieht den Schluss, dass das Bundesgericht den Umstand, dass im beurteilten Fall eine solche Einflussnahme durch die Eigentümerstrategie («*cadre actionnarial*») erfolgt sei, nicht bereits zum Anlass genommen habe, der Stiftung die Steuerbefreiung zu versagen. Das Bundesgericht hat jedoch diese Frage offengelassen, da die subjektive Steuerbefreiung bereits aufgrund der fehlenden Unterordnung des Interesses an der Unternehmenserhaltung zum gemeinnützigen Zweck zu verweigern war.

2.4 Keine Ausübung von geschäftsleitenden Tätigkeiten

- 16 Gemäss Art. 56 lit. g DBG steht die Wahrnehmung von geschäftsleitenden Tätigkeiten der Stiftung gegenüber der von ihr gehaltenen Unternehmung einer subjektiven Steuerbefreiung entgegen. Gemäss Auffassung der ESTV erweisen sich sodann reine Kapitalanlagen – auch Mehrheitsbeteiligungen – als nicht schädlich für die Steuerbefreiung, sofern damit keine Einflussnahme auf die Unternehmensführung möglich ist. Das Erfordernis der fehlenden Einflussnahme auf



Ausgestaltung die Ausübung von «*geschäftsführenden Tätigkeiten*» als schädlich für die subjektive Steuerbefreiung bezeichnet, schliesst das ESTV-Kreisschreiben die subjektive Steuerbefreiung bei Einflussnahme der Stiftung auf die Unternehmensführung aus.²⁷ Die geforderte Unterlassung jeglicher Einflussnahme auf das gehaltene Unternehmen gehe über den Gesetzeswortlaut hinaus.²⁸ Dieser Auffassung ist zuzustimmen. Es muss einer gemeinnützigen Stiftung gestattet sein, auf die von ihr gehaltene Unternehmen insofern Einfluss, z.B. durch eine verbindliche Eigentümerstrategie, zu nehmen, als dass eine nachhaltige Entwicklung desselben gewährleistet ist, ohne aber in Form einer geschäftsleitenden Funktion ihrer Organe in die operative Ebene einzugreifen.

2.5 Konsequenzen

- 19 Aus den neueren Urteilen des Bundesgerichts ist ersichtlich, dass eine subjektive Steuerbefreiung bei einem «*Klumpenrisiko*» ausgeschlossen erscheint. Ein solches Klumpenrisiko liegt vor, wenn sich die Stiftung in einem Interessenskonflikt befindet, der bspw. darin besteht, dass ein Grossteil ihres Vermögens in Darlehen an Stiftungsratsmitglieder gebunden ist.²⁹ Ebenso, wenn sie ultimativ auf die gedeihliche Entwicklung ihrer Beteiligung angewiesen ist³⁰, was das Interesse an der (für die Stiftung existenziellen) Unternehmenserhaltung gegenüber der Verfolgung des gemeinnützigen Zweckes stark in den Vordergrund schiebt.
- 20 Die bundesgerichtliche Rechtsprechung dürfte auch zu einer Neubewertung der Frage, ob Förderstiftungen subjektive Steuerbefreiung zu gewähren ist, führen. Förderstiftungen investieren in Unternehmungen und unterstützen diese neben dem finanziellen Engagement auch in strategischer und operativer Hinsicht.³¹ Die dabei allenfalls erzielten Gewinne fliessen in Form von Beteiligungserträgen an die Stiftung zurück, welche diese wiederum für den gemeinnützigen Zweck verwenden kann.³² Hält die Förderstiftung ausschliesslich eine Beteiligung, auf welche sich ihre Fördertätigkeiten fokussieren, und sind gegenseitige finanzielle Verflechtungen (Darlehen, Beteiligungserträge etc.) vorhanden, dürfte es schwer fallen, eine

subjektive Steuerbefreiung zu gewähren, da nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung in solchen Konstellationen das Interesse an der Unternehmenserhaltung überwiegen dürfte.

3. Einräumung von beschränkt dinglichen Rechten

Die Steuerbehörden werden immer wieder mit der Fragestellung konfrontiert, ob einer im Sinn von Art.23 Abs.1 lit. f oder g des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) subjektiv steuerbefreite Stiftung die Nutzniessung an einem im Eigentum des Stifters stehenden Grundstück eingeräumt werden kann. Es wird nachfolgend daher der Versuch unternommen,

²⁷ Opel, Steuerbefreiung, S. 349.

²⁸ Opel, Steuerbefreiung, S. 349; Auch andere Lehrmeinungen vertreten diese Auffassung, indem beispielsweise ins Feld geführt wird, dass die Holdingstiftung die ihr zustehenden aktienrechtlichen Rechte wahrnehmen könne, auch wenn damit eine gewisse Einflussnahme verbunden sei, die aber als Vermögensverwaltung zu qualifizieren sei (Frei Walter, Die Unternehmensstiftung im Steuerrecht, ZStP 2008, S. 191 ff., S. 204; der im Übrigen darauf hinweist, dass das Ausüben der aktienrechtlichen Stimmrechte an der Generalversammlung noch keine geschäftsleitende Tätigkeit darstelle; Landolf Urs, Die Unternehmensstiftung im schweizerischen Steuerrecht, St. Gallen / Bern 1987, S. 69; Reich Markus, Gemeinnützigkeit als Steuerbefreiungsgrund, ASA 58 (1989/90), S. 465ff., S. 491).

²⁹ Urteil des Bundesgerichts 2C_385/2020 vom 25. Juni 2020.

³⁰ BGE 147 II 287.

³¹ Rechtsteiner Cristoph / Peyer Carola / Beck-Ulmer Kerstin, Steuerbefreiung von Förderstiftungen, EF 2016, S. 246 ff., S. 246; Sprecher Thomas, Zur Steuerlichen Behandlung von neuen Förder- und Finanzierungsmodellen, Stiftungsreport 2013, S. 19 ff., S. 19.

³² Opel, Steuerbefreiung, S. 355.



einige Überlegungen zur zivil- und steuerrechtlichen Zulässigkeit eines solchen Einsatzszenarios darzulegen.

3.1 Fiktiver Sachverhalt

- 22 Frau Anna-Sophia Bach ist Liebhaberin und Mäzenin der klassischen Musik. Einen Teil ihres beträchtlichen geerbten Vermögens hat sie auf eine subjektiv steuerbefreite Stiftung übertragen. Diese widmet sich der Nachwuchsförderung von Musikerinnen und Musikern und der Wiederaufführung vergessen gegangener oder unbeachteter Werke der klassischen Musik. Insbesondere soll die Stiftung dafür besorgt sein, eine Plattform zu bieten, auf der in- und ausländische Nachwuchsmusiker ihre Künste einem interessierten Publikum darbieten können. Ebenso können Stipendien an talentierte Musiker ausgerichtet werden. Frau Bach ist vorsitzendes Mitglied des Stiftungsrates.
- 23 Sie stellt der Stiftung seit der Gründung eine in ihrem Wohnsitzkanton gelegene geräumige Jugendstilvilla unentgeltlich zur Verfügung, in der sich Übungsräumlichkeiten und ein mittelgrosser Aufführungsraum befinden. Frau Bach ist es aber zunehmend ein Dorn im Auge, dass sie für das entsprechende Grundstück hohe Vermögens- und Einkommenssteuern auf dem ihr zugerechneten Eigenmietwert zahlen muss. Ihre Steuerberaterin rät ihr daher, der Stiftung eine Nutzniessung im Sinn von Art. 745 ff. des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (ZGB) am fraglichen Grundstück einzuräumen.

3.2 Nutzniessung

3.2.1 Sachenrechtliche Eckpunkte

- 24 Die Nutzniessung im Sinn von Art. 745 ZGB ist als beschränkt dingliches Recht ausgestaltet und zwar als persönliche, d.h. auf die berechtigte Person bezogene, Dienstbarkeit.³³ Sie verleiht der berechtigten Person eine quasiaigentümerähnliche Stellung in Bezug auf das belastete Grundstück, indem nur das sog. «*nackte*» Eigentum beim Grundeigentümer verbleibt. Der «*volle Genuss*» fällt hingegen gemäss Art. 745 Abs. 2 ZGB ohne davon abweichende Vereinbarung der berechtigten Person zu. Bei der Nutzniessung an

einem Grundstück kann das Nutzungsrecht allerdings auf einen bestimmten Teil des Gebäudes oder auf einen bestimmten Teil des Grundstücks eingeschränkt werden.³⁴ Der volle Genuss umfasst gemäss Art. 755 Abs. 1 ZGB den Besitz, den Gebrauch und die Nutzung der Sache, wobei das in Art. 755 Abs. 3 ZGB verankerte und zwingend zu beachtende Gebot der schonenden Ausübung der Dienstbarkeit zu beachten ist.³⁵ Die Nutzniessung umfasst bei einem Grundstück die damit verbundene Nutzung bzw. die Vereinnahmung der daraus erzielbaren Mieterträge.³⁶

Der Errichtungsvertrag (Verpflichtungsgeschäft) ist öffentlich zu beurkunden. Danach kann die Nutzniessung im Grundbuch eingetragen werden (Verfügungsgeschäft).³⁷

Die Nutzniessung kann in zeitlicher Hinsicht nicht unbefristet ausgestaltet werden. Sie endet mit dem Tod des Berechtigten bzw. bei juristischen Personen mit deren Auflösung.³⁸ Ihre maximale Höchstdauer ist zudem auf 100 Jahre begrenzt.³⁹

3.2.2 Stiftungsrechtliche Rahmenbedingungen

Beim Stiftungsvermögen gemäss Art. 80 ZGB handelt es sich um ein rechtlich verselbständigtetes Zweck- oder Sondervermögen.⁴⁰ Es umfasst sämtliche Mittel,

³³ Ernst Wolfgang / Zogg Samuel, Sachenrecht in a nutshell, Zürich 2020, S. 118 (zit. Ernst / Zogg, Sachenrecht).

³⁴ Art. 745 Abs. 3 ZGB.

³⁵ Müller Roland M., in: Geiser Thomas / Wolf Stephan (Hrsg.), Basler Kommentar zum Zivilgesetzbuch II, 6. Aufl., Basel 2019, Art. 755 N 2 (zit. Autor in: Geiser / Wolf, Komm. ZGB II).

³⁶ Müller Roland M., in: Geiser/Wolf, Komm. ZGB II, Art. 755 N 7.

³⁷ Art. 746 Abs. 2 ZGB i.V.m. Art. 657 ZGB; Ernst / Zogg, Sachenrecht, S. 120.

³⁸ Art. 749 Abs. 1 ZGB.

³⁹ Art. 749 Abs. 2 ZGB.

⁴⁰ Grüninger Harold, in: Geiser Thomas / Fountoulakis Christiana (Hrsg.), Basler Kommentar zum Zivilgesetzbuch I, 6. Aufl., Basel 2018, Art. 80 N 1 (Autor in: Geiser / Fountoulakis, Komm. ZGB I).



mit deren Einsatz und Hilfe der Stiftungszweck verfolgt wird.⁴¹ Insbesondere können «*vermögenswerte Rechte jeglicher Art*», d.h. dingliche oder obligatorische Rechte, gewidmet werden.⁴² Die entsprechenden Vermögenswerte müssen die Voraussetzungen der Zweckeignung und –tauglichkeit erfüllen, wobei diesbezüglich kein allzu strenger Massstab anzusetzen ist.⁴³ Es gilt der sog. Trennungsgrundsatz, wonach sich der Stifter endgültig vom gewidmeten Vermögen zu entledigen hat.⁴⁴

3.2.3 Steuerrechtliche Rahmenbedingungen

- 28 Als allgemeine Voraussetzungen für die subjektive Steuerbefreiung gilt u.a. auch die Unwiderruflichkeit der Verhaftung, der dem steuerbefreiten Zweck gewidmeten Vermögenswerte mit dem steuerbefreiten Zweck.⁴⁵

3.3 Steuerliche Beurteilung

- 29 Im vorliegenden Fall führt die Einräumung der Nutzniessung dazu, dass Frau Anna-Sophia Bach keinen Eigenmiet- und Vermögenssteuerwert des belasteten Grundstücks versteuern muss.⁴⁶ Da die berechnete Stiftung subjektive Steuerbefreiung genießt und der fragliche Vermögenswert (unmittelbar) dem steuerbefreiten Zweck dient, fällt eine Besteuerung des Grundstücks auf Ebene der Stiftung ebenfalls ausser Betracht.
- 30 Die Nutzniessung an einem für den Stiftungszweck geeigneten Grundstück dürfte den (stiftungsrechtlichen) Anforderungen an Zweckeignung und –tauglichkeit nachkommen. Daher spricht aus stiftungsrechtlicher Sicht nichts gegen die Einräumung einer Nutzniessung an einem Grundstück gegenüber einer bereits bestehenden Stiftung.⁴⁷
- 31 Aufgrund der zeitlichen Befristung einer Nutzniessung ist der davon betroffene Vermögenswert nur zeitlich begrenzt der unwiderruflichen Zweckverhaftung unterworfen, was mit dem Erfordernis der Unwiderruflichkeit der Zweckbindung kollidiert. Daher ist fraglich, ob die Nutzniessungseinräumung steuerlich zulässig erscheint. Andererseits ist der Stiftung eine

gewisse Dynamisierung in Bezug auf ihre Vermögensstruktur und –entwicklung zuzugestehen, was die an sich nur vorübergehende Berechtigung aufgrund der Nutzniessung als unproblematisch erscheinen lässt. Ein höchstrichterliches Verdikt dazu besteht (noch) nicht, weshalb die Beantwortung dieser grundsätzlichen Fragestellung dem Ermessenspielraum der Entscheidbehörden zu überlassen ist.

Da Frau Bach mit der Transaktion eine Steuerersparnisse erzielt, ist ihre steuerliche Situation auch unter dem Aspekt einer allfälligen Steuerumgehung zu beurteilen. Dabei sind sämtliche Entscheidungsfaktoren einzubeziehen. So sind mögliche Handlungsvarianten (Gebrauchslleihe, Miete, schenkungsweise Übertragung), aber auch die persönlichen Motive der Stifterin in Betracht zu ziehen. Je länger die Dauer der Nutzniessung vereinbart wird, desto eher ist davon auszugehen, dass mit der Nutzniessung auch ein substan-

⁴¹ Grüniger Harold, in: Geiser / Fountoulakis, Komm. ZGB I, Art. 80 N 6.

⁴² Grüniger Harold, in: Geiser / Fountoulakis, Komm. ZGB I, Art. 80 N 6; Opel Andrea, Steuerliche Behandlung von Familienstiftungen, Stiftern und Begünstigten – in nationalen und internationalen Verhältnissen, Basel 2009, S.82 (zit. Opel, Familienstiftungen, Stiftern und Begünstigten).

⁴³ Opel, Familienstiftungen, Stiftern und Begünstigten, S.82.

⁴⁴ Grüniger Harold, in: Geiser/Fountoulakis, Komm. ZGB I, Art. 80 N 6.

⁴⁵ KS ESTV, Steuerbefreiung jur. Personen, Ziff. 2c.

⁴⁶ Eine allfällige Grundstückgewinnsteuerpflicht im Sinn von Art. 12 Abs. 2 lit. c StHG entfällt, da die Nutzniessung nicht als «*dauernde*» Beeinträchtigung des davon belasteten Grundstücks gilt; siehe Zweifel Martin / Hunziker Silvia / Margraf Olivier / Oesterheld Stefan, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, Zürich 2021, § 6 N 109.

⁴⁷ Die Stiftungserrichtung durch Nutzniessung dürfte demgegenüber aber wohl nicht zulässig sein.



zieller Förderbeitrag an die Stiftung einhergeht und keine Risiken oder übermässigen Pflichten überbunden werden. Sprechen allerdings objektive Gründe gegen eine längere Nutzniessungsdauer, so steht dies der steuerlichen Zulässigkeit nicht entgegen.⁴⁸

- 33** Liegen objektive und nachvollziehbare Gründe für die Nutzniessungseinräumung vor, so dürfte der Tatbestand der Steuerumgehung, der u.a. auf der Ungeöhnlichkeit der Ausgestaltung der Rechtsgeschäfte aufsetzt, nur schwerlich erfüllt sein, auch wenn damit eine Steuerersparnis bei der Stifterin verbunden ist. Bei der Frage, ob die Nutzniessungseinräumung an eine subjektiv steuerbefreite Stiftung von der Veranlagungsbehörde anerkannt wird sind somit die konkreten Verhältnisse des Einzelfalls massgebend. Als entscheidrelevante Eckwerte sind somit die Länge der Nutzniessungsdauer sowie der Umstand, dass keine übermässigen Risiken und Kosten auf die Stiftung überwältzt werden, anzuführen.
- 34** Die subjektive Steuerbefreiung der Stiftung ist durch die Nutzniessungseinräumung nicht tangiert.

⁴⁸ So z.B. der Umstand, dass die Stiftung auf der Suche nach einem eigenen Gebäude noch nicht fündig geworden ist und die Nutzniessung die Zwischenzeit überbrückt.





zsis)



Selbständige Tätigkeit und Zuordnung von Leistungen im MWST-Recht – Die Crux des Aussenauftritts

QUICK READ Ausgehend von Urteilen, die sich zu Beginn mehrheitlich auf Fälle im Rotlichtgewerbe konzentrierten, umfasst die Rechtsprechung zum Aussenauftritt eine ganze Palette von Fällen, in denen der Aussenauftritt im Hinblick auf das Kriterium der Selbständigkeit, der Zuordnung von Leistungen wie auch betreffend Haftungsfragen untersucht wurde. Die Vielzahl der Fälle zeigt die Bedeutung des Aussenauftritts im MWST-Recht sowie die Divergenzen in seiner Beurteilung auf Seiten der (potenziell) steuerpflichtigen Personen einerseits und der Verwaltungspraxis andererseits.

Die Zusammenfassung der beiden hier besprochenen Urteile vom August 2021 legt dar, dass beide Urteile die Frage der Zuordnung von Umsätzen allein auf Grundlage der Beurteilung der Selbständigkeit der involvierten Parteien lösen. Im Wirtschaftsleben zeigen sich jedoch vielfältigere Facetten der Leistungserbringung, wie z.B. selbständig Erwerbende als Angestellte in Nebentätigkeit bzw. vice versa Unselbständige, die im Aussenverhältnis einer selbständigen (Neben-) Erwerbstätigkeit nachgehen.

Mit Hilfe einer systematischen Einordnung wird nachstehend eine Auslegung für den unbestimmten Rechtsbegriff des Aussenauftritts diskutiert, die eine Risikoanalyse für weitere Lebenssachverhalte ermöglicht.



Britta REHFISCH
Dipl. Steuerexpertin, Diplom-Kauffrau,
Steuerberaterin (DE)
Direktorin | ADB, Zürich
britta.rehfish@adb.ch



Olivia SCHWARZ
MAS in MWST, lic. in Internationalen
Beziehungen
MWST-Expertin | ADB, Zürich
olivia.schwarz@adb.ch



QUICK READ 19**HAUPTTEIL** 20

- 1. Einführung 20
- 2. Zusammenfassung der Urteile 20
- 3. Selbständigkeit und Zuordnung von Leistungen 21
- 4. Einordnung der aktuellen Rechtsprechung 24
- 5. Ausblick 28

1. Einführung

Das Bundesverwaltungsgericht beurteilte im August 2021 in zwei Fällen die Frage, ob der Tatbestand der Selbständigkeit als ausdrückliches Erfordernis für eine subjektive Steuerpflicht erfüllt sei. Mit der Frage der Selbständigkeit unmittelbar verbunden ist die Beurteilung des Aussenauftritts, d.h. eines nach aussen wahrnehmbaren, eigenständigen Auftritts als Leistungserbringer. Gleichzeitig knüpft das MWSTG an den Aussenauftritt die Beurteilung, welchem Steuersubjekt der objektive Tatbestand der Leistungserbringung, kurz wem der erzielte Umsatz zuzuweisen ist. Die für die Steuerpflicht erforderliche Selbständigkeit sowie die Zuordnung von Leistungen sind somit aufgrund des Aussenauftritts als gemeinsames Kriterium miteinander verzahnt.

Dennoch zeigt sich in einer vertieften Auseinandersetzung mit den beiden Urteilen, dass eine saubere Trennung der Prüfung der Steuersubjektfähigkeit einerseits und der Zuordnung von Leistungen andererseits nicht nur aufgrund der Regelungen des MWSTG geboten, sondern auch zur Beurteilung der verschiedenen Facetten von Kooperationen erforderlich ist.

Neben der Gewichtung der einzelnen von der Rechtsprechung entwickelten Kriterien für den Aussenauftritt wird im nachfolgenden Artikel die Zuordnung von Leistungen vor dem Hintergrund des mehrwertsteuerlichen Leistungsbegriffs und der Grundprinzipien der Mehrwertsteuer, wie der Überwälzbarkeit, analysiert.

2. Zusammenfassung der Urteile

In den Urteilen des Bundesverwaltungsgerichts vom 6. August 2021 (Apothekerfall)⁰¹ respektive vom 18. August 2021 (Handelsvertreterfall)⁰² geht es um

⁰¹ Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5196/2020 vom 6. August 2021.

⁰² Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5736/2019 vom 18. August 2021.



Fragestellungen rund um die selbständige Tätigkeit im Sinne der Mehrwertsteuer (MWST) und den für eine selbständige Tätigkeit erforderlichen Aussenauftritt in eigenem Namen. Während im ersten Fall die Beschwerdeführerin eine selbständige Tätigkeit der in ihren Räumlichkeiten tätigen Therapeuten annahm und die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) sowie das Gericht zu einem gegenteiligen Schluss kommen, sind die Ansichten im zweiten Fall entgegengesetzt. Die ESTV geht hier von einer selbständigen Tätigkeit aus, während der Beschwerdeführer dafür plädiert, dass er in einem Angestelltenverhältnis tätig gewesen sei.

2.1 «Apothekerfall»

- 5 Im ersten Fall war die Frage zu klären, ob die in den Räumlichkeiten, welche eine Apotheke an Therapeutinnen und Therapeuten vermietet, erzielten Umsätze im mehrwertsteuerrechtlichen Sinne der Apotheke als Abgabepflichtigen oder den einzelnen Therapeuten als selbständig Erwerbenden zuzuordnen seien. Obwohl die Therapeuten selbständig mit ihren Kunden abrechnen, in ihrer Funktion als Therapeuten auch ausserhalb des Therapiezentrums tätig sind, eigenständig Buch führen, Sozialversicherungsbeiträge abrechnen und unternehmerisches Risiko i.S. des Ausfall- bzw. Inkassorisikos tragen, überwiegen für das Bundesverwaltungsgericht die Indizien, welche für eine Eingebundenheit der Therapeuten in den Apothekenbetrieb sprechen. Damit wird letztlich eine Qualifikation der Therapeuten als Unternehmer i.S. des Art.10 Abs. 1 i.V.m. Abs. 1^{bis} des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer (MWSTG) verneint.⁰³
- 6 Die Steuerpflicht der Beschwerdeführerin erstreckte sich folglich auch auf die von den einzelnen Therapeutinnen und Therapeuten erzielten Umsätze. Seine Schlussfolgerung begründet das Bundesverwaltungsgericht damit, dass die Handlungen der Apotheke in Bezug auf das Therapiezentrum aus mehrwertsteuerrechtlicher Sicht weit über diejenigen einer reinen Vermietung von Geschäftsräumlichkeiten hinausgehen. Beleg hierfür sei, dass die Apotheke in ihrem Internetauftritt damit wirbt, ein Therapiezentrum zu betrei-

ben, in welchem die Behandlungen der verschiedenen Therapeutinnen und Therapeuten angeboten werden. Ebenso sei es möglich, in der Apotheke Termine bei den verschiedenen Therapeutinnen und Therapeuten zu buchen. Die Apotheke trete somit gegen aussen als Anbieterin der verschiedenen Behandlungen auf und es sei für einen neutralen Dritten nicht eindeutig klar, dass die Therapien nicht zum Angebot der Apotheke gehören. Mithin sei «von unselbständigen Therapeutinnen und Therapeuten auszugehen».⁰⁴

2.2 «Handelsvertreterfall»

7 Im Handelsvertreterfall überwiegen hingegen laut Bundesverwaltungsgericht diejenigen Indizien, nach denen die vom Beschwerdeführer unter einem Agenturvertrag erbrachten Leistungen als selbständige Erwerbstätigkeit qualifizieren. So sei der Beschwerdeführer weitaus frei in der Gestaltung und Organisation seiner Arbeit, zudem habe er eine Betriebshaftpflichtversicherung abgeschlossen, trage die Kosten, welche durch seine Tätigkeit als Vertreter anfallen, selbst und habe ein eigenes Büro gemietet. Mit grosser Wahrscheinlichkeit seien all diese Punkte in einem Angestelltenverhältnis anders geregelt. Schliesslich habe ihm die Gesellschaft, die er vertritt, keinen Lohnausweis ausgestellt, sondern seine Dienstleistungen bezahlt und er sei auch gegenüber dieser in eigenem Namen aufgetreten. Entsprechend habe die ESTV zu Recht eine selbständige unternehmerische Tätigkeit angenommen und damit eine rückwirkende Eintragung ins MWST-Register vorgenommen.⁰⁵

3. Selbständigkeit und Zuordnung von Leistungen

8 Die Regelungen zur Steuerpflicht wie auch die Feststellung, ob einer Person eine Leistung zuzuordnen

⁰³ Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5196/2020 vom 6. August 2021 E. 5.3.3 f.

⁰⁴ Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5196/2020 vom 6. August 2021 E. 5.3.4.

⁰⁵ Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5736/2019 vom 18. August 2021 E. 5.4.



ist, knüpfen an den Aussenaustritt dieser Person an. Zunächst ist zu klären, ob aufgrund der selbständigen Tätigkeit mit einem Aussenaustritt im eigenen Namen ein Unternehmen betrieben wird (Art.10 Abs.1 und Abs.1^{bis} MWST). Im nächsten Schritt ist zu untersuchen, ob aufgrund des Auftritts im Hinblick auf die Erbringung einer konkreten Leistung, diese Leistung dem betreffenden Unternehmen nach Art.20 MWSTG zuzurechnen ist. Das Gesetz definiert in beiden Regelungen den Begriff des Aussenaustritts mit Ausnahme der Feststellung, dass dieser in eigenem Namen zu erfolgen hat, nicht weiter.

- 9 Die Frage der Selbständigkeit stellt sich einzig bei natürlichen Personen,⁰⁶ wohingegen sich die Frage der Zuordnung von Leistungen auch bei juristischen Personen ergeben kann.

3.1 Selbständigkeit

- 10 Die Mehrwertsteuerpflicht setzt den Betrieb eines Unternehmens voraus. Ein solches betreibt «*wer eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbständig ausübt, unabhängig von der Höhe des Zuflusses von Mitteln, die nach Art. 18 Abs. 2 MWSTG nicht als Entgelt gelten; und unter eigenem Namen nach aussen auftritt*».⁰⁷ Diese Person wird als Unternehmensträger bezeichnet. Die Rechtsform, der Zweck oder eine Gewinnabsicht spielen keine Rolle.⁰⁸ Der Auftritt nach aussen wird in Art.10 Abs.1^{bis} lit. b MWSTG explizit erwähnt, war aber auch unter altem Recht bereits bedeutsam für die Frage, ob eine Tätigkeit selbständig ausgeübt wird.⁰⁹

- 11 Ein Blick in die Rechtsprechung und die Lehre zeigt, dass für die Beurteilung, ob eine selbständige Tätigkeit im Sinne der Mehrwertsteuer mit entsprechendem Aussenaustritt besteht, Kriterien und Indizien genannt werden, die sowohl formale bzw. zivilrechtliche Aspekte abdecken als auch das blosses Erscheinungsbild auf dem Markt einschliessen. Die Gewichtung der einzelnen Kriterien kann, wie im Folgenden anhand der beiden Urteile des Bundesverwaltungsgerichts aus dem August 2021 dargelegt, je nach Fallkonstellation jedoch unterschiedlich sein.

Ob eine Tätigkeit in mehrwertsteuerlicher Hinsicht als selbständig oder unselbständig zu qualifizieren ist, bestimmt sich gemäss der Rechtsprechung aufgrund einer umfassenden Würdigung sämtlicher einschlägiger Faktoren.¹⁰ Als Richtschnur können die direktsteuerlichen Indizien für eine selbständige Erwerbstätigkeit herangezogen werden, dies sind insbesondere:

- Handeln und Auftreten im eigenen Namen gegenüber Dritten
- Tragen des unternehmerischen Risikos (Gewinn und Verlust)
- Wahlfreiheit, eine Aufgabe anzunehmen oder nicht
- Freiheit, die Erfüllung der Aufgaben selbständig organisieren zu können

Des Weiteren können die Tatsachen, dass jemand Personal beschäftigt, erhebliche Investitionen tätigt, über eigene Geschäftsräumlichkeiten verfügt, verschiedene und wechselnde Auftraggeberinnen hat sowie betriebswirtschaftlich und arbeitsorganisatorisch unabhängig ist, weitere Indizien für eine Selbständigkeit darstellen. Das Bundesgericht führt aus: «*Insoweit besteht zwischen direkter Steuer und Mehrwertsteuer kein Anlass zur Differenzierung*»¹¹. Jedoch sind die unterschiedlichen Besteuerungsziele (Besteuerung des Einkommens bzw. Gewinn des Leistungserbrin-

⁰⁶ BGE 138 II 251 E. 2.4.2 S. 256 m.H.

⁰⁷ Art.10 Abs.1^{bis} Mehrwertsteuergesetz, Fassung gemäss Ziff. I des BG vom 30. September 2016, in Kraft seit 1. Januar 2018 – vormals Art.10 Abs.1 lit. b MWSTG (in Kraft seit 1.1.2010).

⁰⁸ Art.10 Abs.1 MWSTG.

⁰⁹ Imstepf Ralf, Der mehrwertsteuerliche Aussenaustritt, Konturen eines unbestimmten Rechtsbegriffs, ASA 82 (2013/2014), Rz. 4 (zit. Imstepf Ralf, mehrwertsteuerlicher Aussenaustritt).

¹⁰ BGE 138 II 251 E. 2.4.2; sowie Urteile des Bundesgerichts 2C_1001/2015 vom 5. Juli 2016 E. 3.3 f.; 2C_850/2014 vom 10. Juni 2016 E. 8.1.1 oder auch im hier besprochenen Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5196/2020 vom 6. August 2021 E. 2.2.

¹¹ BGE 138 II 251 E. 2.4.2.



gers vs. Besteuerung des Konsums der Leistungsempfängerin) bei der Auslegung des Begriffes für die jeweilige Steuerart zu berücksichtigen.¹²

- 14 Letztlich kommt es für den Aussenaustritt als eines der Kriterien der selbständigen Tätigkeit auf eine entsprechende Wahrnehmbarkeit von Handlungen in eigenem Namen an.¹³ Die arbeitsorganisatorische Abhängigkeit und eine allfällige Weisungsgebundenheit einer unselbständigen in Abgrenzung zu einer selbständigen Tätigkeit zeigen sich gemäss der Rechtsprechung zum Erotikgewerbe wie zur Coiffeurbranche bereits durch einheitliche Preisangaben, Bindung an Betriebs- und Öffnungszeiten sowie in beschränkten Zugangsmöglichkeiten zu Geschäftsräumen.¹⁴
- 15 Die rein formalen Aspekte treten hingegen bei der Beurteilung des Aussenaustritts im Zusammenhang mit Umstrukturierungsvorgängen in den Vordergrund, da diese erst mit Eintragung im Handelsregister rechtswirksam werden. In diesem speziellen Fall tritt die wirtschaftliche Betrachtungsweise in den Hintergrund, weil dem Mehrwertsteuerrecht – im Gegensatz zu den direkten Steuern – die Rückwirkung einer Umstrukturierung fremd ist.¹⁵ Eine durch Abspaltung entstandene juristische Person kann somit formell erst ab dem Handelsregistereintrag einen Aussenaustritt entfalten und Unternehmensträger bzw. Leistungserbringer sein.¹⁶

3.2 Zuordnung von Leistungen

- 16 Damit derjenige, der selbständig als Unternehmer bzw. MWST-Subjekt am Markt auftritt, auch den objektiven Steuertatbestand¹⁷ erfüllt, muss ihm die Leistung zugerechnet werden können. Art.20 Abs.1 MWSTG hält seit seinem Inkrafttreten am 1.Januar 2010 explizit fest, dass die Leistung als von derjenigen Person erbracht gilt, die nach aussen in eigenem Namen als Leistungserbringerin auftritt. Nach der Botschaft zum MWSTG sollte die Zuordnungsbestimmung in Art.20 MWSTG *«klar zum Ausdruck bringen, dass es hier nicht [nur] um die zivilrechtliche Frage der Stellvertretung geht, sondern um die mehrwert-*

*steuerrelevante Frage, wem eine Leistung zuzuordnen ist»*¹⁸. Im Rahmen der Einführung des neuen MWSTG per 1.Januar 2010 wurde in der Lehre in den Zuordnungsbestimmungen des Art.20 MWSTG eine Distanzierung von wirtschaftlichen Gesichtspunkten und eine Hinwendung zu streng formalen Kriterien gesehen, wobei der Rechnungstellung ausschlaggebende Bedeutung zukommen sollte. Zudem sei bei der Annahme eines Aussenaustritts Zurückhaltung zu üben. Damit einer Person eine Leistung überhaupt zuzuordnen sei, müsse die Person einen wesentlichen Beitrag im Rahmen des konkreten Leistungsverhältnisses erbringen.¹⁹

Die Rechtsprechung und die hierauf fussende Verwaltungspraxis belehrt uns eines *«Besseren»*: 17

¹² Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5196/2020 vom 6. August 2021 E. 2.2.2 bis E. 2.2.4; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5736/2019 vom 18. August 2021 E. 2.4, E. 4.7.

¹³ Imstepf Ralf, mehrwertsteuerlicher Aussenaustritt, Rz. 12 m.H. auf die Rechtsprechung.

¹⁴ Imstepf Ralf, mehrwertsteuerlicher Aussenaustritt, Rz. 5 und 9; Das Bundesverwaltungsgericht (mit Urteil A-5195/2020 vom 6. August 2021 E. 5.3.3) leitet aus einem Vorrecht des Apothekers zur Nutzung von Therapieräumen für Abendveranstaltungen bereits eine gewisse Weisungsgebundenheit ab.

¹⁵ Vgl. Rehfisch Britta / Rohner Roger, in: Zweifel / Beusch / Riedweg / Oesterhelt (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Umstrukturierungen, 2015, N. 99 f. zu § 15.

¹⁶ Urteil des Bundesgerichts 2C-255/2020 vom 18. August 2020 E. 5.1.2 ff.

¹⁷ Erbringen einer steuerbaren Leistung gegen Entgelt gemäss Art. 18 Abs. 1 MWSTG.

¹⁸ Botschaft vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer, BBl 2008, S. 6962.

¹⁹ Baumgartner Ivo P. / Clavadetscher Diego / Kocher Martin, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, § 4 Rn 43-45 (zit. Baumgartner / Clavadetscher / Kocher, Mehrwertsteuergesetz).



18 Massgebend sei die Frage, wie die angebotene Leistung für die Allgemeinheit bzw. für den neutralen Dritten objektiv erkennbar in Erscheinung tritt. Neben den Verträgen und der Rechnungsstellung werden somit die Wahrnehmbarkeit als Leistungserbringerin z.B. durch das Angebot von Leistungen auf einer Webseite, Gebäudeanschriften usw. beurteilt. Das Handeln im eigenen Namen ist ebenso bei der Zuordnung von Leistungen entscheidend.²⁰ Imstefp räumt ein, dass die Vertragsgestaltung und Rechnungsstellung wohl in den meisten Fällen gewichtige Kriterien bilden, insbesondere wenn diese im Nachhinein als einzige Nachweise zur Beurteilung des Sachverhalts zur Verfügung stehen.²¹ Dennoch hat die Ausgestaltung der zivilrechtlichen Verträge nur Indizwirkung für die Beurteilung nach tatsächlichen, wirtschaftlichen Kriterien.²² In der Rechtsprechung rückt damit die Frage in den Vordergrund, wer die Leistung erkennbar für die Leistungsempfängerinnen anbietet. Werbung, Online-Auftritt, Firmenschild und Telefonanschluss sind gemäss Rechtsprechung (auch) für die Zuordnung der Leistung von grosser Relevanz. Wer die Leistung physisch erbringt, ist nicht entscheidend.²³ Leistungserbringerin kann somit auch werden, wer eine Leistung lediglich in eigenem Namen weiterfakturiert.²⁴

4. Einordnung der aktuellen Rechtsprechung

4.1 Selbständigkeit als Voraussetzung für die MWST-Pflicht

4.1.1 Fehlende Selbständigkeit als Ausschlusskriterium

19 Beide Urteile aus dem August 2021 stellen das Kriterium der selbständigen unternehmerischen Tätigkeit in den Vordergrund. Mangels eigenständigem Aussenauftritt können demnach die Therapeuten bzw. Therapeutinnen keine unabhängigen Unternehmen darstellen, so dass von unselbständigen Therapeuten und Therapeutinnen auszugehen sei – dies trotz ihrer eigenen Webseiten, eigener Rechnungsstellung und Buchhaltung, eigener Abrechnung der So-

zialversicherung, Vereinnahmung der Honorare und weiteren Therapietätigkeiten ausserhalb des Therapiezentrums der Apotheke.²⁵

Diese absolute Verneinung der Unternehmereigen- 20
schaft mutet vor dem Hintergrund der klar erfüllten Kriterien einer selbständigen Erwerbstätigkeit im Sinne der oben genannten direktsteuerlichen Kriterien irritierend und vor dem Hintergrund der gerichtlichen Beurteilung im Handelsvertreterfall widersprüchlich an. Denn im letztgenannten Fall wird eine selbständige unternehmerische Tätigkeit gerade auch für MWST-Zwecke aufgrund eben dieser Kriterien der Honorarvereinnahmung, Kostentragung, Haftung für die Tätigkeit, Freiheit im Angebot an andere Marktteilnehmende und der eigenständigen Regelung von Preis-, Zahlungs-, und Lieferbedingungen bejaht.²⁶ Auch die allgemeine Feststellung im Handelsvertreterfall, dass der Begriff der Selbständigkeit eher weit auszulegen sei, würde ebenso bei den Therapeuten für eine Beurteilung als selbständige Unternehmens- 21
träger im mehrwertsteuerlichen Sinn sprechen.²⁷

²⁰ Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2859/2019 vom 5. Dezember 2019 E. 2.3.4 mit Verweis auf Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6198/2012 vom 3. September 2013 E. 3.1.1 und A-1591/2014 vom 25. November 2014 E. 4.2.2.

²¹ Imstefp Ralf, mehrwertsteuerlicher Aussenauftritt, Rz. 14 f.; vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2859/2019 vom 5. Dezember 2019 E. 3.2.1.3.

²² Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5736/2019 vom 18. August 2021 E. 4.8.

²³ Urteil des Bundesgerichts 2C_1001/2015 vom 5. Juli 2016 E. 4.2.

²⁴ Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-713/2017 vom 2. Juli 2018 E. 3.1.2.

²⁵ Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5196/2020 vom 6. August 2021 E. 5.2.3, E. 5.3.1, E. 5.3.4.

²⁶ Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5736/2019 vom 18. August 2021 E. 4.1.

²⁷ Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5736/2019 vom 18. August 2021 E. 2.4.



21 Jedoch wurden im Apothekerfall andere Facetten des Aussenauftritts, wie beispielsweise die Webseite der Apotheke²⁸, die fehlende ausdrückliche Unterteilung von Räumlichkeiten²⁹, die Eingebundenheit in die Organisation der Apotheke durch gemeinsame Werbung und Terminvereinbarung sowie die fehlende ausschliessliche Verfügungsberechtigung über die Therapieräume³⁰ stärker gewichtet als die zivilrechtliche Ausgestaltung. Eine unterschiedliche Gewichtung der gleichen Kriterien in den beiden Fällen kann aber nicht mit der unterschiedlichen Zwecksetzung der MWST im Vergleich zu den direkten Steuern begründet werden. Die Annahme einer gewissen Weisungsgebundenheit aufgrund der Tatsache, dass die Therapeuten trotz Mietvertrag nicht uneingeschränkt über die Räumlichkeiten verfügen können, erstaunt ausserdem vor dem Hintergrund von Coworking- und Shared-Office-Konzepten.

4.1.2 Plädoyer für eine systemgerechte, zweistufige Betrachtungsweise

22 Die Begründung einer Zuordnung der Umsätze zum Apothekenbetrieb allein aufgrund des Kriteriums der selbständigen unternehmerischen Tätigkeit, d.h. der Steuersubjektfähigkeit, erscheint des Weiteren verkürzt. Vielmehr ist unseres Erachtens vorliegend in einem ersten Schritt auch im Apothekerfall aus MWST-Sicht nach Art.10 Abs.1^{bis} MWSTG grundsätzlich eine selbständige, unternehmerische Tätigkeit der Therapeutinnen und Therapeuten aufgrund ihres Aussenauftritts – auch ausserhalb des Therapiezentrums in der Apotheke – zu bejahen. Erst in einem zweiten Schritt wäre eine Zuordnung der Umsätze zum Unternehmen «Apotheke» für einzelne Umsätze nach Art.20 Abs.1 MWSTG zu prüfen. Kurz gesagt, geht es im vorliegenden Fall nicht um die Selbständigkeit der Therapeuten als solche, sondern um die Frage, ob ein Teil ihrer Umsätze nicht ihrer eigenen selbständigen Tätigkeit, sondern nach Art.20 Abs.1 MWSTG der Apotheke als (weiterem) Unternehmensesträger zuzurechnen sind.

Man mag nun anführen, dass die unmittelbare Prüfung der Selbständigkeit und des diesbezüglichen Aussenauftritts in Einzelfällen, wenn eine Tätigkeit vollumfänglich unter dem Aussenauftritt einer anderen Partei ausgeübt wird, zum gleichen Ergebnis führt, wie eine zweistufige Prüfung.³¹ Jedoch hat eine differenzierte, systemgerechte, zweistufige Betrachtung³² selbstredend Auswirkung auf die Höhe der zuzuordnenden und zu versteuernden Umsätze. Eine Zurechnung von Therapie-Umsätzen bei der Apotheke kann sich – wenn überhaupt – nach pflichtgemäßem Ermessen (Art.79 Abs.1 MWSTG) nur auf die tatsächlich unter dem Aussenauftritt der Apotheke vollzogenen Leistungen beschränken. Neben dem Umfang der zuzurechnenden Umsätze beeinflusst dieses zweistufige Vorgehen zudem die Frage, ob die Umsatzgrenze für die Steuerpflicht überschritten wird.

Auch in den Regelungen zur Leistungszuordnung bei direkter Stellvertretung (Art.20 Abs.2 MWSTG) und im Dreiparteienverhältnis (Art.20 Abs.3 MWSTG) liegen mehrere Unternehmensträger vor, die nach aussen auftreten, d.h. selbständig sind. Die Frage der Leistungszuordnung erfolgt auch hier erst nach der

²⁸ Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5196/2020 vom 6. August 2021 E.5.3.1.

²⁹ Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5196/2020 vom 6. August 2021 E.5.3.2.

³⁰ Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5196/2020 vom 6. August 2021 E.5.3.3.

³¹ Vgl. z. B. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6188/2012 und A-6198/2021 vom 3. September 2012 E.3.3.2. bzw. E.3.1.2. (Erotikdienstleistungen); Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6367/2011 vom 14. August 2012 (Coiffeursalon mit Vermietung zur Mitbenützung an Dritte).

³² Vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2C_345/2020 vom 14. April 2021 E.71., wonach die Steuerpflicht einer Gesellschaft nicht ausschliesst, dass der Gesellschafter allein ihm zuzuordnende der MWST-Pflicht unterliegende Umsätze tätigt, so dass die Sache zur Feststellung der Zuordnung von Leistungen an die Vorinstanz zurückzuweisen ist.



Bestimmung der Steuersubjektfähigkeit gemäss den Zuordnungsregelungen für den jeweiligen Leistungsaustausch nach Art. 20 MWSTG.³³

4.2 Zuordnung von Leistungen

25 Der Apothekerfall zeigt, dass dem Internetauftritt sowie der Beschilderung von Geschäftsräumen mit gemeinsamer Nutzung seitens der Verwaltung und Rechtsprechung sehr grosse Bedeutung bei der Beurteilung des Aussenauftritts zugemessen wird. Zivilrechtliche Fakten wie die Rechnungsstellung und Vereinnahmung des Entgelts erscheinen dem Gericht als vernachlässigbar. In der Rechtsprechung scheint diesbezüglich eine gewisse Tendenz erkennbar, wenn auch beispielsweise bei der Rechtsprechung im Erotikgewerbe der Internetauftritt und die Räumlichkeiten oftmals die einzigen Anhaltspunkte für eine Zuordnung darstellten, so dass gar nicht auf zivilrechtliche Kriterien zurückgegriffen werden konnte.³⁴ Im Apothekerfall ist dies jedoch anders. Während die zivilrechtlichen Aspekte für einen selbständigen Aussenauftritt im eigenen Namen durch die Therapeutinnen und Therapeuten sprechen, scheinen Online-Auftritt und Gebäudeanschriften eher auf ein Angebot seitens der Apotheke hinzuweisen.

26 Mithin ist in diesem Fall die Gewichtung der Aspekte entscheidend. In Online-Auftritten wird zu Werbezwecken oder zur Schaffung von Synergieeffekten für das Kerngeschäft oft etwas mehr als Leistungsangebot versprochen, als man tatsächlich selbst als Unternehmensträger erbringt. Hierin liegt ein gewisses Risiko. Denn in der gerichtlichen Beurteilung wird deutlich, dass das Angebot der Leistung stärker gewichtet wird als die eigentliche Leistungserbringung. Bei der Gewichtung sollten jedoch die folgenden Punkte beachtet werden.

4.2.1 Leistungsbegriff

27 In Art. 20 Abs. 1 MWSTG geht es um die Zuordnung von Leistungen i.S. des Art. 3 lit. c MWSTG. Eine Leistung besteht in der Einräumung – und nicht lediglich im Angebot – eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts. Dem Gesetzeswortlauf folgend ist somit

festzulegen, wer willentlich einen wirtschaftlichen Wert einräumt, damit für die Marktteilnehmenden erkennbar die Leistung erbringt und wen diese folglich als Leistungserbringer entschädigen.

«Als Zurechnungssubjekt [muss] offenbar derjenige angesehen werden, der über den Leistungswillen disponieren kann, d.h. die Möglichkeit hat, Leistungen anzubieten, zu variieren oder auch zu verweigern.»³⁵

In Anwendung der stärkeren Gewichtung des Leistungswillens wäre es durchaus vertretbar gewesen, aufgrund der tatsächlichen Leistungserbringung, der Rechnungsstellung und direkten Vereinnahmung der

³³ Imstepf Ralf, Mehrwertsteuerlicher Aussenauftritt, Rz. 29 sieht in der Erwähnung des Aussenauftritts des indirekten Stellvertreters in Art. 20 Abs. 3 MWSTG eine Unvereinbarkeit mit dem Begriff des Aussenauftritts nach Art. 10 Abs. 1^{bis} lit. b MWSTG und Art. 20 Abs. 1 und 2 MWSTG. U.E. ist jedoch zu beachten, dass nicht nur im Rahmen der indirekten Stellvertretung, sondern auch bei der direkten Stellvertretung (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5736/2019 vom 18. August 2021 E. 5.3) wie auch im vorliegend erörterten Apothekerfall zwei Parteien als Unternehmensträger nach aussen auftreten. Somit ist tatsächlich zwischen dem Aussenauftritt, der eine selbständige Tätigkeit manifestiert, und jenem, der in einem konkreten Leistungsverhältnis die Zuordnung des Umsatzes bestimmt, zu unterscheiden.

³⁴ Vgl. statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2C_1001/2015 vom 5. Juli 2016 E. 4.2.1.; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6188/2012 und A-6198/2021 vom 3. September 2012 E. 3.3.2. bzw. E. 3.1.2. (Erotikdienstleistungen); Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3398/2017 vom 7. März 2019 E. 4.5 und 5 (Anwaltssozietät); Urteil des Bundesgerichts 2C_345/2020 vom 14. April 2021.

³⁵ Vgl. aus Sicht des deutschen Umsatzsteuerrechts: Storg Peter, Leistender und Leistungsempfänger im Umsatzsteuerrecht, Diss., Bamberg, 2004, S. 87 f. (zit. Storg Peter, Leistender und Leistungsempfänger)



Honorare durch die Therapeuten eine Leistungserbringung durch eben diese und nicht durch die Apotheke anzunehmen – vorausgesetzt der Nachweis der Disponierbarkeit der Leistung durch die Therapeuten gelingt. Damit würden der Lehrmeinung im Zeitpunkt der Einführung des MWSTG folgend diejenigen Aspekte, die einen wesentlichen Beitrag zur konkreten Leistung erbringen, stärker gewichtet als «die blosse Mitwirkung im Vorfeld der Anbahnung des Leistungsverhältnisses»³⁶ wie z.B. durch Erwähnung auf der Webseite, Unterstützung bei der Terminvereinbarung, Vermietung von Räumen usw. Denn auch die wirtschaftliche Betrachtungsweise dient lediglich der Auslegung des Leistungsbegriffes. Ebenfalls bei wirtschaftlicher Betrachtung kann damit Leistungserbringerin nur diejenige sein, die durch das Erbringen von Leistungen Konsum ermöglicht und somit Entgeltansprüche auslöst.³⁷

4.2.2 Grundsatz der Überwälzbarkeit

- 29 Beachtenswert ist, dass die Rechtsprechung stets die Besteuerung des nicht-unternehmerischen Endverbrauchs (Art. 1 Abs. 1 MWSTG) und die Vermeidung von Besteuerungslücken in den Vordergrund stellt, aber das Prinzip der Überwälzbarkeit (Art. 1 Abs. 3 lit. c MWSTG) kaum behandelt.³⁸ Ein Schelm, wer Böses dabei denkt und eine rein fiskalische Zielsetzung vermutet.
- 30 Im Apothekerfall kommt es daher zu der grundsätzlich systemwidrigen Folge, dass mit der Zurechnung der Therapeuten-Umsätze bei der Apotheke die Überwälzbarkeit der MWST verunmöglicht wird. Denn letztere ist weder Rechnungsstellerin, noch vereinnahmt sie das Entgelt für die Therapien von den Kunden. Die Gefahr, den Steuerüberwälzungsmechanismus zu unterbinden, läuft man insbesondere, wenn der Leistungserbringer ausserhalb der zivilrechtlichen Strukturen bestimmt wird.

«Nur der zivilrechtliche Leistungspartner ist in der Lage, den Anspruch auf den im Entgelt enthaltenen Umsatzsteuerbetrag überhaupt durchzusetzen.»³⁹

Daher bestätigen auch die in Art. 1 MWSTG verankerten Grundsätze des schweizerischen MWST-Rechts den ursprünglichen Ansatz der Lehre, zivilrechtliche Kriterien stark zu gewichten, d.h. der Privatautonomie entsprechend auch die Gestaltungsfreiheit anzuerkennen und ausserhalb dieser Kriterien bei der Annahme eines Aussenauftritts Zurückhaltung zu üben.⁴⁰

Im Handelsvertreterfall kann man eine entsprechende Gewichtung erkennen. Für den Handelsvertreter besteht grundsätzlich die Möglichkeit die MWST noch nachträglich nach Art. 27 Abs. 4 MWSTG auf seinen Geschäftsherren zu überwälzen, sofern der zugrundeliegende Vertrag nicht eine Vergütung inklusiver allfälliger MWST vorsieht. Insofern kann hier tatsächlich nach Art. 6 Abs. 2 MWSTG auf die privatrechtlichen Vereinbarungen verwiesen werden, ohne dass

³⁶ Baumgartner/Clavadetscher/Kocher, Mehrwertsteuergesetz, § 4 Rn 45.

³⁷ Storg Peter, Leistender und Leistungsempfänger, S. 124.

³⁸ Das Bundesverwaltungsgericht verweist im Urteil A-5196/2020 vom 6. August 2021 auf Art. 6 Abs. 2 MWSTG, wonach sich die Überwälzung nach privatrechtlichen Vereinbarungen richtet. Grundsätzlich verkennt dieser Verweis aber die Tatsache, dass nach Art. 1 Abs. 3 lit. c MWSTG die Steuer überwälzbar sein sollte und somit nicht bereits mehrwertsteuerliche Zuordnungsbestimmungen eine Überwälzbarkeit unterbinden sollten.

³⁹ Vgl. Storg Peter, Leistender und Leistungsempfänger, S. 119, der auf S. 121 einen weiteren Aspekt anführt, welcher aufgrund von Art. 27 Abs. 2 MWSTG auch für das schweizerische Recht gilt: «Verwischt man diese Leistungsbeziehungen durch originär umsatzsteuerliche Zurechnungsregeln, die zudem noch unklar sind, so läuft der Rechnungssteller Gefahr, den ausgewiesenen Betrag allein wegen der Inrechnungstellung zu schulden, selbst wenn sich später herausstellt, dass er nicht Leistender war.»

⁴⁰ Vgl. Fn 19.



bereits die mehrwertsteuerlichen Vorschriften die Überwälzbarkeit unzulässigerweise einschränken. Im Apothekerfall hingegen führt bereits die Zuordnung von Umsätzen in Abweichung von der zivilrechtlichen Gestaltung zur Unmöglichkeit der Überwälzung, was dem gesetzlich verankerten Grundsatz der Überwälzbarkeit klar widerspricht.

5. Ausblick

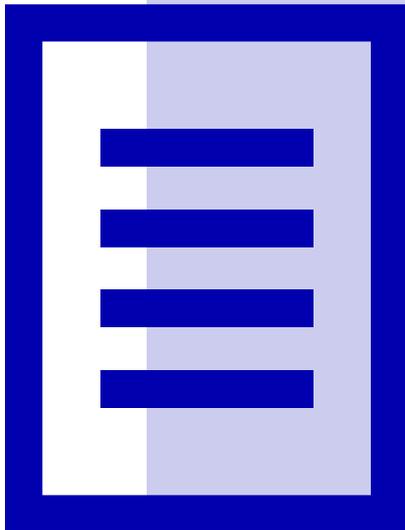
- 33 Die vorliegenden Urteile zeigen einmal mehr, dass die Marktteilnehmenden sowohl bei der Vertragsgestaltung wie auch bei deren Umsetzung Sorgfalt hinsichtlich ihres Aussenauftritts walten lassen sollten. Eine Umsetzung in Einklang mit den zivilrechtlichen Grundlagen schliesst nicht nur die korrekte Rechnungsstellung und Vereinnahmung von Entgelten im betreffenden Namen, die Verbuchung und die Abrechnung von Sozialversicherungsbeiträgen durch die tatsächliche Leistungserbringerin ein, sondern auch den für Marktteilnehmende sichtbaren Auftritt dieser Leistungserbringerin in weiteren Medien (Online-Auftritt, Anschriften an Geschäftsräumen, Fahrzeugen usw.).
- 34 Dennoch ist zu hoffen, dass künftig in Verwaltungspraxis und Rechtsprechung die Beurteilung des Tatbestands der Selbständigkeit und die Zuordnung von einzelnen Leistungen nicht unsachgemäss vermischt werden. Ausserdem wäre zu wünschen, dass bei der Gewichtung der Kriterien für die Zuordnung von Leistungen dem Leistungsbegriff sowie dem Überwälzungsgrundsatz die vom Gesetzgeber vorgesehene Beachtung geschenkt wird.
- 35 Eine gewisse Grosszügigkeit bei der Auslegung der Mehrwertsteuerfolgen eines Aussenauftritts kennt die Verwaltungspraxis immerhin in den Fällen, in denen das Steuersubstrat nicht gefährdet ist. So wird auf die Eintragung einer Unkostengesellschaft bei einer Gemeinschaftskanzlei – trotz ihres Aussenauftritts – verzichtet, wenn bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind.⁴¹ Der Anwendungsbereich ist in diesem Fall eng

gesteckt. Gleiches gilt auch für die Anwendung der Steuerausnahme auf die Kostenverrechnung bei Praxisgemeinschaften (Art.21 Abs.2 Ziff.6 MWSTG).⁴² So droht bei Praxisgemeinschaften trotz der erwähnten Steuerausnahme die Steuerpflicht der Gemeinschaft als solche, wenn beispielsweise die Gemeinschaft nicht als einfache Gesellschaft, sondern als Personen- oder Kapitalgesellschaft geführt wird, oder wenn die Kostengemeinschaft auch Lieferungen (Therapiemittel, Medikamente) an ihre Mitglieder weiter verrechnet. In diesem Sinne ist auch bei den Vereinfachungsregelungen ein Augenmerk auf den Aussenauftritt zu legen, um unliebsame Überraschungen zu vermeiden.

⁴¹ ESTV, MWST-Branchen-Info 18, Rechtsanwälte und Notare, Ziff. 3.2.

⁴² ESTV, MWST-Branchen-Info 21, Gesundheitswesen, Ziff. 10.1.





zsis)



Kollektive Kapitalanlagen mit Grundbesitz: Ausgewählte Fragen in der Handänderungssteuer

QUICK READ Grundstücke sind auf den Namen der Fondsleitung im Grundbuch eingetragen. Die Fondsleitung muss eine Aktiengesellschaft mit Sitz und Hauptverwaltung in der Schweiz sein. Bei der Übertragung von Grundstücken von der Fondsleitung A auf die Fondsleitung B werden die Grundstücke, die zum selben Immobilienfonds gehören, neu auf den Namen der Fondsleitung B im Grundbuch eingetragen. Zivilrechtlich liegt somit eine Handänderung vor. Bei einer formellen Betrachtung könnte deshalb auf eine steuerbegründende Handänderung geschlossen werden. Bei einer gesamtheitlichen bzw. wirtschaftlichen Betrachtung löst der Fondsleitungswechsel aber keine Handänderungssteuer aus.

Von der Übertragung der zu einem Anlagefonds gehörenden Grundstücke von der einen auf die andere Fondsleitung ist die Übertragung eines Grundstücks von einem (vertraglichen) Immobilienfonds auf einen anderen (vertraglichen) Immobilienfonds mit derselben Fondsleitung, aber mit verschiedenen Anlegern zu unterscheiden. Zivilrechtlich erfolgt bei diesem Vorgang keine Eigentumsübertragung bzw. keine Handänderung. Wirtschaftlich dagegen ist mit Blick auf das treuhänderische Eigentum der Fondsleitung eine Handänderung vom einen auf den anderen Immobilienfonds bzw. von den Anlegerinnen des einen auf die Anlegerinnen des anderen Immobilienfonds zu bejahen. Voraussetzung für die Erhebung der Handänderungssteuer ist allerdings, dass der betreffende Kanton neben dem Tatbestand der zivilrechtlichen auch jenen der wirtschaftlichen Handänderung kennt und über eine entsprechende gesetzliche Grundlage verfügt.



Toni HESS

Dr. iur.

Leiter Rechtsdienst | Kantonale
Steuerverwaltung Graubünden

toni.hess@stv.gr.ch



QUICK READ	30	In letzter Zeit haben sich bei kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz in der Praxis verschiedene Fragen im Zusammenhang mit der Handänderungssteuer gestellt. Im vorliegenden Beitrag wird geprüft, ob die Übertragung von Grundstücken von einer auf eine andere Fondsleitungsgesellschaft sowie die Übertragung von Grundstücken von einer kollektiven Kapitalanlage auf eine andere die Handänderungssteuer auslöst.	1
HAUPTTEIL	31		
1. Handänderungssteuer beim Wechsel der Fondsleitungsgesellschaft/Fondsleitung	31		
2. Übertragung eines Grundstücks von einer kollektiven Kapitalanlage auf eine andere kollektive Kapitalanlage	36		
3. Fazit	37		

1. Handänderungssteuer beim Wechsel der Fondsleitungsgesellschaft/Fondsleitung⁰¹

1.1. Die Fondsleitung als zivilrechtliche Eigentümerin von Grundstücken

Die Übertragung von Grundstücken unterliegt in den meisten Kantonen einer kantonalen Handänderungssteuer. Nur in wenigen Kantonen handelt es sich bei der Handänderungssteuer um eine kommunale Steuer.⁰² Subjekt der Handänderungssteuer ist – je nach Ausgestaltung des betreffenden Gesetzes – der Käufer oder der Verkäufer bzw. in einzelnen Kantonen bezahlen Käufer und Verkäufer die Handänderungssteuer. Die zum Vermögen eines vertraglichen Anlagefonds gehörenden Grundstücke werden von der Fondsleitungsgesellschaft/Fondsleitung quasi fiduziärisch gehalten.⁰³ Beim Kauf bzw. Verkauf dieser Grundstücke wird die Fondsleitung handänderungssteuerpflichtig. Sie wird die Handänderungssteuer allerdings dem Fonds weiterbelasten.⁰⁴ Bei der Société d'investissement à capital variable (SICAV) und bei der Kommanditgesellschaft für kollektive Kapitalanlagen (KmGK) sind diese kollektiven Kapitalanlagen auch Subjekt der Handänderungssteuer.

⁰¹ Der Autor äussert seine persönliche Meinung.

⁰² Vgl. Fracheboud Laetitia, in: Zweifel/Beusch/Oesterhelt (Hrsg.), Kommentar Immobiliensteuern, Basel 2021, § 2 N 12 ff. (zit. Autorin in: Zweifel/Beusch/Oesterhelt, Komm. Immobiliensteuern).

⁰³ Vgl. Hess Toni, Steuern kollektiver Kapitalanlagen, Basel 2015, § 3 N 38 (zit. Hess, Kollektive Kapitalanlagen).

⁰⁴ Vgl. zum Ganzen: Hess, Kollektive Kapitalanlagen, § 12 N 170.



3 Die Grundstücke sind gemäss Art. 86 Abs. 2^{bis} der Verordnung über die kollektiven Kapitalanlagen (KKV) auf den Namen der Fondsleitung im Grundbuch eingetragen. Die Fondsleitung muss gemäss Art. 33 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Finanzinstitute (FINIG) eine Aktiengesellschaft mit Sitz und Hauptverwaltung in der Schweiz sein.

4 Als Fondsleitung gilt nach Art. 32 FINIG, wer in eigenem Namen und für Rechnung der Anlegerinnen selbständig Anlagefonds verwaltet. Nach Art. 39 Abs. 1 FINIG können die Rechte und Pflichten der Fondsleitung auf eine andere Fondsleitung übertragen werden (Wechsel der Fondsleitung). Die Fondsleitung eines vertraglichen Anlagefonds (Immobilienfonds mit direktem Grundbesitz) wird mit anderen Worten von einer Fondsleitung (A) auf eine andere Fondsleitung (B) übertragen.

1.2. Zivilrechtlich gesehen erfolgt eine Handänderung

5 Bei einem Wechsel von der Fondsleitung A auf die Fondsleitung B werden die Grundstücke, die zum selben Immobilienfonds gehören, (neu) auf den Namen der Fondsleitung B im Grundbuch eingetragen. Zivilrechtlich liegt also eine Handänderung vor. Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass die Eintragung im Grundbuch unter Anmerkung der Zugehörigkeit zum Immobilienfonds erfolgt (Art. 86 Abs. 2^{bis} KKV). In ihrer dinglichen Rechtsstellung ist die Fondsleitung, welche die Grundstücke (quasi) fiduziarisch zugunsten der Anleger hält (vgl. nachstehend), nicht beschränkt. Sie ist vollberechtigte Eigentümerin des Treugutes.⁹⁵ Lediglich obligatorisch ist sie (durch den Fondsvertrag) verpflichtet, ihr Eigentum in bestimmter Weise zu gebrauchen. Die Verfügungsbefugnis ist eingeschränkt. Die Fondsleitung kann also mehr, als sie darf. Ihr kommt eine sogenannte überschüssende Rechtsmacht zu.⁹⁶

6 Bei einer formellen Betrachtung könnte deshalb auf eine steuerbegründende Handänderung geschlossen werden.

1.3. Wirtschaftlich gesehen erfolgt keine Handänderung

Bei einer näheren und gesamtheitlichen Betrachtung löst der Fondsleitungswechsel – im Gegensatz zum Verkauf an einen Dritten – aufgrund der nachstehenden Überlegungen trotzdem keine Handänderungssteuer aus.

1.3.1. Treuhänderisches Eigentum der Fondsleitung und Anmerkung der Zugehörigkeit zum Immobilienfonds im Grundbuch

Die Fondsleitung hält die Grundstücke lediglich (quasi) treuhänderisch zugunsten der Anlegerinnen.⁹⁷ Deshalb werden bewegliche und unbewegliche Sachen sowie Rechte, die zum vertraglichen Anlagefonds gehören, im Konkurs der Fondsleitung

⁹⁵ BGE 117 II 429; BGE 117 II 463; Wolf Stephan/Wiegand Wolfgang in: Geiser Thomas/Wolf Stephan (Hrsg.), Basler Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Zivilgesetzbuch II, Art. 457-977 ZGB und Art. 1-61 SchlT ZGB, 6. Aufl., Basel 2019, Art. 641 N 23 (zit. Autorin in: Geiser/Wolf, BSK ZGB II).

⁹⁶ Der Begriff der überschüssenden Rechtsmacht wird im Zusammenhang mit einem Treuhänder bzw. Fiduziar verwendet. Vgl. BGE 119 II 326 E. 2.b; Oser David/Weber Roger in: Widmer Lüchinger Corinne/Oser David (Hrsg.), Basler Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht I, Art. 1-529 OR, 7. Aufl., Basel 2020, Art. 394 N 13; Hess, Kollektive Kapitalanlagen, § 3 N 36 mit zahlreichen Verweisen. Im genannten BGE verwechselt das Bundesgericht die Begriffe Verfügungsbefugnis und Verfügungsmacht, spricht es doch anstelle von den «Grenzen der Verfügungsbefugnis» zu Unrecht von den «Grenzen der Verfügungsmacht».

⁹⁷ Mit dem Hinweis darauf, dass die Fondsleitungsgesellschaft bei einem Anlagefonds mit direktem Grundbesitz die Anteile lediglich fiduziarisch für die Anteilshaber hält, verneint Oesterhelt das Vorliegen einer wirtschaftlichen Handänderung: Oesterhelt Stefan in: Bösch René/Rayroux François/Winzeler Christoph/Stupp Eric (Hrsg.), Basler Kommentar zum Kollektivanlagengesetz, KAG, 2. Aufl., Basel 2016, Vor Art. 1 N 152 (zit. Autorin in: Bösch/Rayroux/Winzeler/Stupp, BSK KAG).



zugunsten der Anlegerinnen und nicht der Fondsleitung abgesondert (Art. 40 Abs. 1 FINIG).⁹⁸ Daraus ist zu schliessen, dass das Fondsvermögen wirtschaftlich nicht der Fondsleitung zuzurechnen ist. Diese verwaltet nach Art. 32 Abs. 1 FINIG lediglich das Fondsvermögen. Die Fondsleitung wahrt nach Art. 20 Abs. 1 lit. a des Bundesgesetzes über die kollektiven Kapitalanlagen (KAG) ausschliesslich die Interessen der Anlegerinnen. Das Bundesgericht spricht im Urteil vom 24. Mai 2011⁹⁹ von der Fondsgesellschaft bzw. Fondsleitungsgesellschaft als *«reine Vermögensverwalterin»*. Gemäss Art. 21 Abs. 1 KAG befolgt sie eine Anlagepolitik, die dauernd mit dem in den entsprechenden Dokumenten festgelegten Anlagecharakter der kollektiven Kapitalanlage übereinstimmt. Die Fondsleitung kann somit wirtschaftlich nicht frei über die Fondsgrundstücke verfügen. Ihre Verfügungsbefugnis ist eingeschränkt. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass die wirtschaftliche Betrachtungsweise, wie sie der Bündner Gesetzgeber in Art. 8 Abs. 1 des Gesetzes über die Gemeinde- und Kirchensteuern des Kantons Graubünden (GKStG GR) im Verhältnis zwischen Aktionär und Immobiliengesellschaft auch zugunsten der Steuerpflichtigen kodifiziert hat, nicht tel quel auf den vorliegenden Fall übertragen werden kann.¹⁰ Zu verschieden ist das Verhältnis zwischen Aktionär und Immobiliengesellschaft einerseits sowie zwischen Anlegerinnen, Immobilienfonds und Fondsleitung andererseits. Aus der fehlenden Kodifizierung einer umfassenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise kann also nicht eo ipso auf die Erhebung der Handänderungssteuer geschlossen werden.

- 9 Neben dem treuhänderischen Eigentum der Fondsleitung gilt es überdies zu beachten, dass die Grundstücke gemäss Art. 86 Abs. 2^{bis} KKV auf den Namen der Fondsleitung unter Anmerkung der Zugehörigkeit zum Immobilienfonds im Grundbuch eingetragen sind.

1.3.2. Urteil des Bundesgerichts vom 24. Mai 2011

- 10 Im Urteil des Bundesgerichts vom 24. Mai 2011¹¹ betreffend das Bundesgesetz über den Erwerb von Grundstücken durch Personen im Ausland (BewG) hielt das Bundesgericht u.a. fest, dass der Differen-

zierung zwischen der als Eigentümerin eingetragenen Fondsleitung und dem vertraglichen Anlagefonds, dem die Grundstücke zuzurechnen sind, auch die steuerliche Behandlung von kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz entspreche. Diese würden gemäss Art. 49 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG)¹² den übrigen juristischen Personen gleichgestellt. Das heisse, obschon solchen Fonds zivilrechtlich keine Rechtspersönlichkeit zuzukomme, würden sie steuerrechtlich als eigenständiges Steuersubjekt behandelt. Aufgrund dieser rechtlichen Gestaltungen des Verhältnisses zwischen Fondsleitung und Anlagefonds ergibt sich laut Bundesgericht, dass Grundeigentum, das eine Fondsleitungsgesellschaft für einen von ihr verwalteten Immobilienfonds erwerbe, sowohl aus zivilrechtlicher als auch aus steuerrechtlicher Sicht ungeachtet der Eigentumsverhältnisse weitgehend dem Anlagefonds und nicht der Fondsleitungsgesellschaft zuzurechnen sei.

Die Gewinne aus dem Verkauf von *«Fondsgrundstücken»* dürfen gemäss Art. 49 Abs. 2 DBG nicht auf der

⁹⁸ Vgl. dazu Abegglen Sandro in: Bösch/Rayroux/Winzeler/Stupp, BSK KAG, Art. 35 N 4 ff.; Kessler Delphine in: Sethe Rolf/Bösch René/Favre Olivier/Schott Ansgar (Hrsg.), Kommentar zum Finanzinstitutsgesetz FINIG, Zürich 2021, Art. 40; Vogel Alexander/Heiz Christoph/Luthiger Reto, Kommentar zum Bundesgesetz über die Finanzdienstleistungen und Bundesgesetz über die Finanzinstitute, Zürich 2020, Art. 40.

⁹⁹ Urteil des Bundesgerichts 2C_684/2010 vom 24. Mai 2011 E. 2.5.1.

¹⁰ Vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_9/2019, Urteil des Bundesgerichts 2C_45/2019 und Urteil des Bundesgerichts 2C_46/2019 jeweils vom 29. Januar 2020, mit Bezug auf die (umfassende) wirtschaftliche Betrachtungsweise (auch zugunsten der Steuerpflichtigen) des Kantons Graubünden in der Handänderungssteuer (Art. 8 Abs. 1 GKStG GR).

¹¹ Urteil des Bundesgerichts 2C_684/2010 vom 24. Mai 2011 E. 2.5.1.

¹² Für die Kantons- und Gemeindesteuern vgl. Art. 20 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG).



Ebene der Fondsleitung besteuert werden. Auch wenn sich die selbständige Steuerpflicht der kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz gemäss Art. 49 Abs. 2 DBG auf die Gewinnsteuer bezieht, spricht das erwähnte Bundesgerichtsurteil im Sinne der «*Einheitlichkeit der Rechtsordnung*» gegen die Erhebung der Handänderungssteuer bei der erwerbenden Fondsleitung.

1.3.3. Weitere Argumente, die gegen die Erhebung der Handänderungssteuer sprechen

- Schulden der Fondsleitung, die sich nicht aus dem Fondsvertrag ergeben, können nicht mit Forderungen verrechnet werden, die zum Anlagefonds gehören (Art. 40 Abs. 2 FINIG).
- Werden dem vertraglichen Anlagefonds widerrechtlich Vermögenswerte entzogen oder Vermögensvorteile vorenthalten, können die Anlegerinnen gegen die Fondsleitung auf Leistung an den betroffenen vertraglichen Anlagefonds klagen (Art. 85 KAG).¹³
- Im Gegensatz zur Fondsleitung haben die Anlegerinnen beim vertraglichen Anlagefonds Anspruch auf einen verhältnismässigen Anteil des Liquidationserlöses (Art. 97 Abs. 2 KAG). Das zeigt, dass die Anlegerinnen an der kollektiven Kapitalanlage wirtschaftlich berechtigt sind.
- Obwohl der vertragliche Anlagefonds nicht rechtsfähig ist, unterliegt er und nicht die Fondsleitung der Gewinn- und Kapitalsteuer.
- Das Vermögen des vertraglichen Anlagefonds, einschliesslich der Grundstücke, ist zu bilanzieren (Art. 89 und 90 KAG). Für jeden vertraglichen Anlagefonds muss gesondert Buch geführt werden (Art. 87 KAG). Entsprechend kann die Fondsleitung die Grundstücke eines Immobilienfonds nicht in der Aktivseite der Bilanz auführen. Die Fondsleitung¹⁴ darf bei einem Verkauf der «*Fondsgrundstücke*» den Gewinn nicht in ihre Gewinn- und Verlustrechnung übertragen. Zwischen dem Vermögen des Anlagefonds und dem Vermögen der Fondsleitung besteht eine strikte Trennung.

- Bei einer Teilbetriebsabspaltung der Fondsleitung A auf die Fondsleitung B würde unter den üblichen Voraussetzungen gestützt auf Art. 103 des Fusionsgesetzes (FusG) eine handänderungssteuerneutrale Umstrukturierung vorliegen.
- Schliesslich würde die Erhebung der Handänderungssteuer faktisch den in Art. 39 Abs. 1 FINIG vorgesehenen Wechsel der Fondsleitungsgesellschaft verhindern, was kaum dem Willen des Bundesgesetzgebers entsprechen würde.¹⁵

1.4. Urteil des Verwaltungsgerichts Genf

Im Urteil vom 11. Februar 2021¹⁶ hatte das Verwaltungsgericht (de première instance) des Kantons Genf zu beurteilen, ob die Übertragung von Grundstücken von einer Fondsleitung auf eine andere Fondsleitung («*changement de direction de fonds*») die Handänderungssteuer auslöst. Sedes materiae war vor allem Art. 33 der Loi sur les droits d'enregistrement, canton de Genève (LDE GE). Abs. 1 dieser Bestimmung unterwirft unter anderem die entgeltliche Übertragung von unbeweglichen Sachen der Eintragungsgebühr. Das Verwaltungsgericht machte dabei unter anderem folgende Erwägungen¹⁷:

- Art. 33 LDE GE betreffe den Eigentumsbegriff im Sinne von Art. 641 Abs. 1 des Zivilgesetzbuches (ZGB), welcher dem Eigentümer der betreffenden Sache das Recht gewähre, über diese frei zu verfügen, sie zu belasten und ihre Zweckbestimmung zu ändern. Entscheidend sei, dass beim Wechsel der Fondsleitung der wirtschaftliche Eigentümer,

¹³ Du Pasquier Shelby/Rayroux François in: Bösch/Rayroux/Winzeler/Stupp, BSK KAG, Art. 85 N 2 ff.

¹⁴ Auf die Fondsleitungen kommen gemäss Art. 62 Abs. 1 der Verordnung über die Finanzinstitute (FINIV) grundsätzlich die Rechnungslegungsvorschriften des OR zur Anwendung.

¹⁵ Seiler spricht in diesem Zusammenhang von der Verteilung des Bundeszivilrechts: Seiler Moritz in: Zweifel/Beusch/Oesterhelt, Komm. Immobiliensteuern, § 4 N 120.

¹⁶ Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Genf A/4086/2019 ICC vom 11. Februar 2021.

¹⁷ Vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Genf A/4086/2019 ICC vom 11. Februar 2021 E. 14, 15 und 18.



d.h. der betreffende Anlagefonds, derselbe bleibe und dass die im Grundbuch eingetragene Fondsleitung nichts anderes sei als eine Vermögensverwalterin und diese nicht frei über die betreffenden Grundstücke im Sinne von Art. 641 Abs. 1 ZGB verfügen könne. Es widerspreche deshalb dem Sinn von Art. 33 LDE GE, den Eigentumsübergang bei einem Wechsel der Fondsleitung zu besteuern.

- Eine zivilrechtliche Handänderung liege somit nur dann vor, wenn der Erwerber der betreffenden Grundstücke über diese im Sinne von Art. 641 Abs. 1 ZGB frei verfügen könne. Im streitigen Fall treffe dies nicht zu, weil die Fondsleitung gemäss Art. 20 Abs. 1 lit. a KAG ausschliesslich die Interessen der Anlegerinnen wahren müsse.

13 Gestützt auf die vorstehenden Erwägungen wurde der Rekurs der Fondsleitung, welche die betreffenden Grundstücke erworben hatte, gutgeheissen.

14 Nach der hier vertretenen Ansicht löst der Fondsleitungswechsel keine Handänderungssteuer aus. Im Ergebnis ist deshalb dem Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Genf zuzustimmen. Die Begründung mit dem Eigentumsbegriff im Sinne von Art. 641 Abs. 1 ZGB vermag aber nicht zu überzeugen. Die Fondsleitung hält die Grundstücke zwar (quasi) fideuziarisch zugunsten der Anlegerinnen, trotzdem ist ihre Rechtsstellung im Sinne von Art. 641 Abs. 1 ZGB nicht beschränkt. Zivilrechtlich ist die Fondsleitung vollberechtigte Eigentümerin der Grundstücke bzw. des Treugutes.¹⁸

1.5. Urteil des Kantonsgerichts Freiburg

15 Im Urteil vom 14. Juni 2021¹⁹ hielt das Kantonsgericht Freiburg unter anderem Folgendes fest:

- Es sei zugestehen, dass die Grundstücke eines Anlagefonds wirtschaftlich eher dessen Kollektivvermögen als der Fondsleitung zuzurechnen seien.²⁰
- Dennoch sei nicht in Frage zu stellen, dass die Fondsleitung «l'unique propriétaire juridique des immeubles» sei und dass das (quasi-)treuhänderische Eigentum der Fondsleitung erlaube, über die Grundstücke nicht nur unter dem Blickwinkel

des Zivilrechts, sondern auch wirtschaftlich zu verfügen. Dabei handle sie offensichtlich auf Rechnung des Anlagefonds und im ausschliesslichen Interesse der Anlegerinnen. Daraus sei zu schliessen, dass die Eigentumsübertragung an Grundstücken von einer Fondsleitung auf eine andere Fondsleitung im Rahmen des Wechsels der Fondsleitung eines vertraglichen Anlagefonds der Handänderungssteuer im Sinne von Art. 1 ff. des Gesetzes über die Handänderungs- und Grundpfandrechtssteuern des Kanton Freiburg (HGStG FR) unterliege. Dieses Gesetz sehe die Erhebung der Handänderungssteuer im Falle einer zivilrechtlichen Handänderung vor, auch wenn wirtschaftlich gesehen keine Handänderung erfolgt. Vorbehalten blieben gesetzliche Steuerbefreiungstatbestände.²¹

Gestützt auf diese Erwägungen entschied das Kantonsgericht Freiburg, dass der Wechsel der Fondsleitung, durch den die Beschwerdeführerin Eigentümerin der zum Anlagefonds gehörenden Grundstücke geworden sei, die Voraussetzungen für die Erhebung der Handänderungssteuer im Sinne von Art. 1 lit. a und Art. 3 Abs. 1 lit. a HGStG FR erfülle.²² Der Rekurs der Fondsleitung wurde deshalb abgewiesen.

1.6. Urteil des Kantonsgerichts Waadt

17 Das Kantonsgericht Waadt (Cour de droit administratif et public) hielt im Urteil vom 23. Juli 2020²³ im Sinne eines obiter dictum fest, dass ein Fondsleitungswechsel – im Gegensatz zum Verkauf der

¹⁸ BGE 117 II 429, BGE 117 II 463; Wolf Stephan/Wiegand Wolfgang in: Geiser/Wolf, BSK ZGB II, Art. 641 N 23.

¹⁹ Urteil des Kantonsgerichts Freiburg 604 2020 11 vom 14. Juni 2021.

²⁰ Urteil des Kantonsgerichts Freiburg 604 2020 11 vom 14. Juni 2021 E. 4.4.2.

²¹ Urteil des Kantonsgerichts Freiburg 604 2020 11 vom 14. Juni 2021 E. 4.4.2.

²² Urteil des Kantonsgerichts Freiburg 604 2020 11 vom 14. Juni 2021 E. 4.6.

²³ Urteil des Kantonsgerichts Waadt FI.2018.0207 vom 23. Juli 2020 E. 5.b.



Grundstücke an einen Dritten – die Handänderungssteuer nicht auslöse, wenn der Immobilienfonds der gleiche bleibe. Die (erwerbende) Fondsleitung könne nicht frei über die übertragenen Grundstücke verfügen («[...] ne pouvait et ne peut toujours pas disposer librement de cette parcelle»).²⁴

1.7 Rechtslage bei der SICAV

- 18 Während die selbstverwaltete SICAV die Administration selbst ausführt, delegiert die fremdverwaltete SICAV die Administration an eine bewilligte Fondsleitung (Art. 51 Abs. 1 und 2 KKV). Bei einer SICAV sind die Grundstücke gemäss Art. 86 Abs. 2^{bis} KKV stets auf den Namen der SICAV unter Anmerkung der Zugehörigkeit zum Immobilienfonds im Grundbuch eingetragen. Ein Wechsel der Fondsleitung (bei einer fremdverwalteten SICAV) führt somit schon zivilrechtlich nicht zu einer Handänderung. Eine solche liegt aber auch wirtschaftlich gesehen nicht vor. Aus diesem Grunde löst der Fondsleitungswechsel auch bei einer fremdverwalteten SICAV die Handänderungssteuer nicht aus.

2. Übertragung eines Grundstücks von einer kollektiven Kapitalanlage auf eine andere kollektive Kapitalanlage

- 19 Von der Übertragung der zu einem Anlagefonds gehörenden Grundstücke von der einen auf eine andere Fondsleitung ist die Übertragung eines Grundstücks von einem (vertraglichen) Immobilienfonds auf einen anderen (vertraglichen) Immobilienfonds mit derselben Fondsleitung, aber mit verschiedenen Anlegern zu unterscheiden.

2.1. Zivilrechtlich gesehen erfolgt keine Handänderung

- 20 Zivilrechtlich erfolgt bei diesem Vorgang keine Eigentumsübertragung bzw. keine Handänderung,²⁵ zumal es zum Erwerb von Grundstücken – neben einem Rechtsgeschäft (Art. 657 ZGB) – grundsätzlich der Eintragung in das Grundbuch bedarf (Art. 656 Abs. 1 ZGB).²⁶ Vorliegend sind die Grundstücke gemäss Art. 6 Abs. 2^{bis} KKV vor und nach deren Übertragung

von einem Immobilienfonds auf einen anderen Immobilienfonds auf den Namen derselben Fondsleitungsgesellschaft im Grundbuch eingetragen, wenn auch unter Anmerkung der Zugehörigkeit zum Immobilienfonds.

2.2. Wirtschaftlich gesehen erfolgt eine Handänderung

Wirtschaftlich dagegen müsste mit Blick auf das bereits erwähnte (quasi) treuhänderische Eigentum der Fondsleitung eine Handänderung (vom einen auf den anderen Immobilienfonds bzw. von den Anlegerinnen des einen auf die Anlegerinnen des anderen Immobilienfonds) bejaht werden. Voraussetzung für die Erhebung der Handänderungssteuer ist allerdings, dass der betreffende Kanton neben dem Tatbestand der zivilrechtlichen auch jenen der wirtschaftlichen Handänderung kennt und damit über eine entsprechende gesetzliche Grundlage verfügt. Zu diesen Kantonen zählt beispielsweise der Kanton Graubünden.²⁷ Erhoben würde die Handänderungssteuer nicht beim betreffenden Immobilienfonds, sondern bei der Fondsleitung, welche die Grundstücke für die Anlegerinnen hält, und welche die Handänderungssteuer in der Folge dem Immobilienfonds belastet. Eine Besteuerung der Anlegerinnen fällt aus praktischen Gründen ausser Betracht. Löst der Wechsel der Fondsleitung die Handänderungssteuer nicht aus, ist es im Übrigen systematisch gesehen folgerichtig, bei der Übertragung eines Grundstücks von einem Fonds auf einen anderen Fonds die Handänderungssteuer zu erheben.

²⁴ Streitig war, ob bei der Übertragung eines Grundstücks von einem Immobilienfonds auf einen anderen Immobilienfonds (bei gleichbleiben der Fondsleitungsgesellschaft) die Handänderungssteuer anfällt. Das Kantonsgericht Waadt bejaht dies. Die Übertragung eines Grundstücks von einer Fondsleitung auf eine andere Fondsleitung war nicht Streitgegenstand.

²⁵ So auch das Kantonsgericht Waadt (Cour de droit administratif public) im Urteil FI.2018.0207 vom 23. Juli 2020, E. 5a.

²⁶ Vom ausserbuchlichen Eigentumserwerb (bspw. Erbgang, Aneignung) wird in diesem Zusammenhang abgesehen.

²⁷ Vgl. Art. 8 Abs. 1 GKStG GR.



2.3. Urteil des Kantonsgerichts Waadt

22 Das Kantonsgericht Waadt (Cour de droit administratif et public) hatte im Urteil vom 23. Juli 2020²⁸ die Frage zu beurteilen, ob die entgeltliche Übertragung eines Grundstücks von einem vertraglichen Anlagefonds (A) auf einen anderen vertraglichen Anlagefonds (B) bei gleichbleibender Fondsleitung die Handänderungssteuer auslöst. Das Gericht machte dabei unter anderem folgende Erwägungen²⁹:

- Zivilrechtlich habe keine Handänderung stattgefunden, weil die Fondsleitung vor und nach der Übertragung des betreffenden Grundstücks von A auf B im Grundbuch als Eigentümerin eingetragen gewesen sei. Die beiden Anlagefonds hätten über keine Rechtspersönlichkeit im Sinne des Zivilrechts verfügt.
- Die Fondsleitung sei bloss treuhänderische Eigentümerin der übertragenen Parzelle. Aus wirtschaftlicher Sicht sei die betreffende Parzelle vom Anlagefonds A auf den Anlagefonds B übertragen worden. Sie habe nicht zur Fondsleitung, sondern zum Anlagefonds gehört.
- Es sei kein Grund ersichtlich, bei der Übertragung eines Grundstücks von einem Anlagefonds auf einen anderen Anlagefonds keine Handänderungssteuer («droit de mutation») zu erheben, bloss weil die Fondsleitung als formelle Eigentümerin die gleiche bleibe, das zivilrechtliche Eigentum mithin nicht ändere.
- Das einzige ausschlaggebende Kriterium sei nicht das zivilrechtliche Eigentum («la propriété civile au sens formel»), wenn man sich die Besonderheit von Immobilienfonds und die im Gesetz vorgesehene Stellung der Fondsleitung vor Augen halte.
- Es liege kein Tatbestand von Art. 103 FusG vor, welcher im Falle einer Umstrukturierung die Erhebung der Handänderungssteuer ausschliesse.

23 Aufgrund dieser Erwägungen wies das Kantonsgericht Waadt den Rekurs der Fondsleitung ab. Damit entschied das Gericht, dass die Handänderungssteuer bei der Übertragung eines Grundstücks von einem Anlagefonds auf einen anderen bei gleichbleibender Fondsleitung zu Recht erhoben worden ist.

3. Fazit

24 Sowohl bei der Übertragung eines Grundstücks von einer Fondsleitung auf eine andere Fondsleitung (Fondsleitungswechsel) wie auch bei der Übertragung eines Grundstücks von einem vertraglichen Immobilienfonds auf einen anderen vertraglichen Immobilienfonds mit derselben Fondsleitung, aber mit verschiedenen Anlegern, ist die Rechtslage mit Bezug auf die Handänderungssteuer noch nicht gefestigt.

25 Nach der im vorliegenden Beitrag vertretenen Auffassung löst der Fondsleitungswechsel die Handänderungssteuer nicht aus. Dagegen ist bei der Übertragung eines Grundstücks vom einen auf einen anderen Immobilienfonds eine (wirtschaftliche) Handänderung zu bejahen. Die Erhebung der Handänderungssteuer setzt eine entsprechende gesetzliche Grundlage voraus.

²⁸ Urteil des Kantonsgerichts Waadt FI.2018.0207 vom 23. Juli 2020.

²⁹ Urteil des Kantonsgerichts Waadt FI.2018.0207 vom 23. Juli 2020 E. 5.a und b.

