

## MEHRWERTSTEUER RECHTSPRECHUNG

# MWST Rechtsprechung 2-2020

Rechtsprechungsübersicht des Schweizerischen Bundesgerichts und des Bundesverwaltungsgerichts betreffend Mehrwertsteuer 1. Dezember 2019 bis 29. Februar 2020



**Pierre Scheuner**

dipl. Steuerexperte und Fürsprecher, Dozent Master of VAT Kalaidos Fachhochschule, Von Graffenried AG Treuhand Bern und Zürich

## 1 Urteile des Schweizerischen Bundesgerichts

### 1.1 Urteil vom 12. Dezember 2019 (2C\_1111/2018)

#### **Bewirtschaftung von Hypothekarforderungen**

A. betreibt eine gewinnorientierte Universalbank und ist im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Die B. bezweckt die berufliche Vorsorge im Rahmen des BVG und ist ebenfalls im

### INHALT

#### **1 Urteile des Schweizerischen Bundesgerichts**

- 1.1 Urteil vom 12. Dezember 2019 (2C\_1111/2018)
- 1.2 Urteil vom 18. Dezember 2019 (2C\_691/2019)
- 1.3 Urteil vom 21. Januar 2020 (2C\_58/2020)
- 1.4 Urteil vom 23. Januar 2020 (2C\_266/2019)
- 1.5 Urteil vom 23. Januar 2020 (2C\_530/2019)
- 1.6 Urteil vom 29. Januar 2020 (2C\_962/2018)
- 1.7 Urteil vom 6. Februar 2020 (2C\_500/2019; 2C\_501/2019)
- 1.8 Urteil vom 10. Februar 2020 (2C\_927/2019)

#### **2 Urteil des Bundesverwaltungsgerichts**

- 2.1 Urteil vom 6. Dezember 2019 (A-5052/2019)

Mehrwertsteuerregister eingetragen. Im Zusammenhang mit dem von der B. angestrebten Ausbau des Hypothekargeschäfts schlossen A. und B. zwei Vereinbarungen. In der einen Vereinbarung regelten sie die Übertragung von Hypothekarforderungen einschliesslich Kreditsicherheiten von A. auf die B. In der zweiten Vereinbarung kamen die Parteien überein, dass die Verwaltung und Einziehung der übertragenen Hypothekarforderungen sowie die allfällige Verwertung von Kreditsicherheiten weiterhin durch die A. besorgt werde und die A. dafür eine «servicing fee» erhält. A. geht dabei von einer von der steuerausgenommenen Leistung aus, während die ESTV die Bewirtschaftung der Hypothekarforderung als zum Normalsatz steuerbar qualifiziert.

Umstritten ist, gegenüber wem A. die Bewirtschaftungsleistungen erbringt. A. ist der Ansicht, sie handle als indirekte Stellvertreterin von B. gegenüber den Bankkunden. Die Zuordnung von Leistungen im Dreiparteienverhältnis wird durch Art. 20 MWSTG geregelt. Die Frage der Zuordnung stellt sich allerdings nur dann, wenn am Leistungsverhältnis mehr als zwei Rechtssubjekte beteiligt sind. Nach dem Bundesgericht ist vorliegend nicht von einem Leistungsverhältnis mit drei Parteien, sondern von zwei unterschiedlichen Leistungsverhältnissen auszugehen. Gegenstand des einen Leistungsverhältnisses bildet die von der Steuer ausgenommene Gewährung von Hypothekarkrediten. Gegenstand des anderen, von der Hypothekengewährung zu trennenden Leistungsverhältnisses bildet die Bewirtschaftung der Hypothekarforderung. Diese «Bewirtschaftungsleistungen» umfassen die Rechnungstellung, das Mahnwesen und Inkasso und liegen zumindest vorrangig im Interesse der Hypothekargläubigerin. Bis zur Übertragung der Hypotheken auf die B., hat A. diese Leistungen für sich selber erbracht. Auch nach der Übertragung der Hypotheken werden diese Leistungen für die Hypothekargläubigerin – jetzt die B. – erbracht. Dieses Leistungsverhältnis ist zum Normalsatz steuerbar.

### 1.2 Urteil vom 18. Dezember 2019 (2C\_691/2019)

#### Ermessenseinschätzung

Die A. GmbH betreibt ein Restaurant und ist im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Nach einer Mehrwertsteuerkontrolle machte die ESTV eine Steuernachforderung von

CHF 37 158.– geltend. Die beim Bundesverwaltungsgericht erhobene Beschwerde wurde im Hauptpunkt abgewiesen.

Gemäss Art. 42 Abs. 1 BGG hat die Rechtschrift die Begehren und deren Begründung zu enthalten. Die Vorbringen müssen sachbezogen sein, damit aus der Beschwerdeschrift ersichtlich ist, in welchen Punkten und weshalb der angefochtene Entscheid beanstandet wird. Unerlässlich ist, dass die Beschwerde auf die Begründung des angefochtenen Entscheids eingeht und im Einzelnen aufzeigt, worin Bundesrecht verletzt wird. Die Beschwerdeschrift soll vor Bundesgericht nicht bloss die Rechtsstandpunkte und Argumente wiederholen, wie sie schon im bisherigen Verfahren vorgebracht worden sind, sondern muss sich konkret und spezifisch mit den als rechtsfehlerhaft erachteten Erwägungen der Vorinstanz auseinandersetzen. Im vorliegenden Fall liegt nur zu einem kleinen Teil eine den gesetzlichen Anforderungen genügende Begründung vor. Auf die mehr oder weniger unverändert noch einmal geltend gemachten Argumente aus dem bisherigen Verfahren geht das Bundesgericht nicht ein.

Die Buchführung der A. GmbH wies Mängel auf, weshalb die ESTV verpflichtet war, eine Ermessenseinschätzung vorzunehmen. Sind die Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessenseinschätzung gegeben, ist das Bundesgericht an die Ermessenseinschätzung gebunden, wenn sie auf einer richtigen und vollständigen Tatbestandsermittlung und auf einer sachgemässen Abwägung der Gesamtheit der für die Veranlagung massgebenden Verhältnisse beruht. Das Bundesgericht prüft derartige Schätzungen nur mit Zurückhaltung auf offensichtliche Fehler

## MEHRWERTSTEUER RECHTSPRECHUNG

---

und Irrtümer hin, wobei es der Steuerpflichtigen obliegt, die Unrichtigkeit der Schätzung zu beweisen. Die Beschwerdeführerin darf sich somit nicht darauf beschränken, die Kalkulationsgrundlagen der Ermessensveranlagung allgemein zu kritisieren; sie muss vielmehr nachweisen, dass die von der ESTV vorgenommene Schätzung offensichtlich falsch ist. Die Vorbringen der Beschwerdeführerin vermögen diesen Nachweis nicht zu erbringen.

Das Bundesgericht weist die Beschwerde ab.

### 1.3 Urteil vom 21. Januar 2020 (2C\_58/2020)

#### Nichteintreten

Mit Zwischenverfügung forderte das Bundesverwaltungsgericht (BVGer) A. zur Leistung eines Kostenvorschusses von CHF 500.– auf. Nachdem das Bundesgericht auf die dagegen erhobene Beschwerde mangels Begründung nicht eingetreten war, setzte das BVGer A. eine Nachfrist an. Da A. den Kostenvorschuss nicht leistete, trat das BVGer auf die Beschwerde nicht ein.

A. erhebt Beschwerde beim Bundesgericht, beschränkt sich in seiner Eingabe aber auf zwei kurze Sätze, welchen zwar der Beschwerdewille, nicht aber die Begründung im Sinne von Art. 42 BGG entnommen werden kann. Folglich ist auf die Eingabe nicht einzutreten.

### 1.4 Urteil vom 23. Januar 2020 (2C\_266/2019)

#### Unterstellungserklärung; fakturierte Steuer gleich geschuldete Steuer

Die A. GmbH mit Sitz in Deutschland fertigte für ihre Kunden Poster an und sandte ihnen diese per Post zu. Im Zeitraum vom 1. August 2009 bis zum 30. Juni 2013 war die A. GmbH im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen und verfügte über die Bewilligung der ESTV, Zollanmeldungen für Einfuhren in die Schweiz im eigenen Namen vorzunehmen (sog. Unterstellungserklärung «Ausland»). Im März 2010 erklärte die Fiskalvertreterin der A. GmbH gegenüber der ESTV, dass der Speditionspartner der A. GmbH nicht in der Lage sei, eine Sammelzollanmeldung abzugeben, weshalb es nicht möglich sei, die MWST-Deklaration sachgerecht auszufüllen. Bei einer Kontrolle im September 2014 stellte die ESTV fest, dass die A. GmbH zwar die MWST (Inlandsteuer) auf den Rechnungen an die Kunden in der Schweiz ausgewiesen, aber nicht abgerechnet hatte. Deshalb machte die ESTV Nachforderungen in der Höhe von insgesamt CHF 811 650.– zuzüglich Verzugszins geltend. Die Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht (BVGer) blieb erfolglos. A. GmbH erhebt Beschwerde beim Bundesgericht.

Das Bundesgericht prüft das Bundesrecht von Amtes wegen und mit freier Kognition. Es ist weder an die in der Beschwerde vorgebrachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden und kann die Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen oder mit einer von der Argumentation der Vorinstanz abweichenden Begründung

## MEHRWERTSTEUER RECHTSPRECHUNG

abweisen. In Verwaltungsverordnungen können, anders als in Rechtsverordnungen, keine neuen Rechte und Pflichten für Private statuiert werden. Verwaltungsverordnungen sind aber insofern von Bedeutung, als sie Gewähr für eine einheitliche und rechtsgleiche Verwaltungspraxis bieten. Zwar ist das Bundesgericht als gerichtliche Instanz nicht an Verwaltungsverordnungen gebunden, jedoch weicht es von einer rechtmässigen Verwaltungsverordnung nicht ohne triftigen Grund ab, wenn deren generell-abstrakter Gehalt eine dem individuell-konkreten Fall angepasste und gerecht werdende Auslegung der massgebenden Rechtsätze zulässt, welche diese überzeugend konkretisiert. Die Mehrwertsteuer wird als Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug erhoben und zielt, ausgestaltet als Verbrauchssteuer, auf den «nicht unternehmerischen Endverbrauch im Inland» ab. Wenn ein Unternehmer einen Gegenstand aus dem Ausland in die Schweiz liefert, unterliegt die Lieferung als Lieferung im Ausland nicht der Inland(mehrwert)steuer. Dementsprechend ist bei einer solchen Lieferung die Rechnung an den Leistungsempfänger ohne MWST auszustellen. Diese Lieferung unterliegt allerdings der Einfuhrsteuer. Steuerpflichtig ist dabei, wer zollzahlungspflichtig ist. Nach Art. 70 Abs. 2 ZG sind Zollschuldner die Personen, welche die Waren über die Zollgrenze bringen oder bringen lassen, die Personen, die zur Zollanmeldung verpflichtet oder damit beauftragt sind, und die Personen, auf deren Rechnung die Waren ein- oder ausgeführt werden. Liegt einer Einfuhr eine Lieferung zugrunde, gilt als einfuhrsteuerpflichtiger Importeur grundsätzlich der Lieferungsempfänger im Inland,

d. h. die Person, an welche der Gegenstand im Zeitpunkt zu befördern ist, in welchem die Einfuhrsteuerschuld entsteht. Diese Ordnung kann für die Beteiligten des grenzüberschreitenden Versandhandels problematisch sein. Zum einen sind für den Kunden bei einer Bestellung die Gesamtkosten nicht ersichtlich, weil ihm die Einfuhrsteuer und allfällige Zollabgaben separat in Rechnung gestellt werden und er diese Beträge direkt dem Kurier resp. dem Postboten bezahlen muss. Zum anderen hat der Versandhändler für jeden einzelnen Abnehmer eine Zollanmeldung zu erstellen resp. erstellen zu lassen. Eine Lösung für diese Probleme bietet die sog. «erleichterte Einfuhr mit Unterstellungserklärung», die in Verwaltungsverordnungen zum MWSTG 1999 vorgesehen war und unter dem MWSTG 2009 eine Neuordnung in Art. 3 Abs. 1 MWSTV erfahren hat. Dabei wird dem Lieferanten von der ESTV bewilligt, die Einfuhr im eigenen Namen vorzunehmen. Erfolgt die Einfuhr in diesem Sinne im Namen des Lieferanten, wird fingiert, dass sich der Ort der Lieferung im Inland befindet, weshalb der Lieferant die Inlandsteuer erhebt, dafür die Einfuhrsteuer als Vorsteuer in Abzug bringt.

Für das Bundesgericht ist die Verwaltungsverordnung zum MWSTG 1999 gesetzwidrig, wenn die A. GmbH für ihre Versandlieferungen für inlandsteuerpflichtig erklärt wird, sofern bei ihr im Zusammenhang mit diesen Lieferungen nicht auch die Einfuhrsteuern erhoben werden und sie diese damit prinzipiell als Vorsteuern geltend machen kann. Gleiches gilt auch für die Neuordnung nach MWSTG 2009. Hier ergibt es sich nach dem Bundesgericht auch aus der Bestimmung von Art. 3 Abs. 1 MWSTV. Die für die

## MEHRWERTSTEUER RECHTSPRECHUNG

---

Inlandsteuer relevante Fiktion, dass der Ort der Lieferung als im Inland gelegen gilt, ist daran geknüpft, dass der Leistungserbringer von der Bewilligung Gebrauch macht und die Einfuhr im eigenen Namen vornimmt. Damit setzt der Verordnungsgeber implizit voraus, dass in den entsprechenden Fällen stets der Leistungserbringer als einfuhrsteuerpflichtig behandelt wird. Sonst würde eine im Gesetz nicht vorgesehene prinzipielle steuerliche Mehrbelastung eintreten.

Für das Bundesgericht erscheint es als ausgeschlossen, dass dem Bund ein Steuerausfall entsteht, wenn in der vorliegenden Konstellation auf die Erhebung der Inlandsteuer verzichtet wird, weil die Kunden der A. GmbH die Einfuhrsteuer entrichtet haben. Der Bund ist damit so gestellt, wie wenn nach der gesetzlichen Ordnung – also nicht in Sinne erleichterter Einfuhren mit Unterstellungerklärung – vorgegangen worden wäre. Deshalb ist eine Erhebung der Steuer aufgrund des Grundsatzes «fakturierte Steuer gleich geschuldete Steuer» nicht angebracht.

Das Bundesgericht heisst die Beschwerde gut.

### 1.5 Urteil vom 23. Januar 2020 (2C\_530/2019)

#### Ermessenseinschätzung

Die A. SA. führt ein Restaurant in einem Sportzentrum. Da die Buchführung Mängel aufwies (fehlendes Kassabuch, Negativsaldo im Kassakonto etc.) nahm die ESTV eine Ermessenseinschätzung vor.

Weist die Buchführung Mängel auf, ist die ESTV verpflichtet, eine Ermessenseinschätzung vorzunehmen. Dabei muss die ESTV die Umstände

des Einzelfalles berücksichtigen und sich auf plausible Daten abstützen, um ein Resultat zu erzielen, das der Realität möglichst nahekommt. Sind die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung erfüllt, beschränkt sich das Bundesgericht auf die Korrektur von offensichtlichen Fehlern. Es ist Sache des Beschwerdeführers, die Unkorrektheit der Ermessenseinschätzung nachzuweisen. Vorliegend gelingt dies der A. SA nicht. Das Bundesgericht weist die Beschwerde ab.

### 1.6 Urteil vom 29. Januar 2020 (2C\_962/2018)

#### Gruppenbesteuerung

Die C. Ltd. ist über ihre Niederlassungen auf den Bermudas, in den USA, in Europa und in Kanada weltweit als Erst- und Rückversicherer tätig. Sie hält über die D. Ltd. mit Sitz in Irland verschiedene Tochtergesellschaften, darunter die ebenfalls in Irland ansässigen E. Ltd. und F. Ltd. Die E. Ltd. begründete 2009 eine Zweigniederlassung in der Schweiz und die F. Ltd. 2014. Diese zweite Zweigniederlassung wurde am 6. August 2014 ins Handelsregister eingetragen. Mit Schreiben vom 9. Dezember 2014 stellten die beiden Zweigniederlassungen ein Gesuch um Gruppenbesteuerung per 6. August 2014. Die ESTV lehnte das Gesuch per 6. August 2014 ab, stimmte einer Gruppenbesteuerung per 1. Januar 2015 jedoch zu. Die erhobenen Rechtsmittel blieben erfolglos, weshalb die Zweigniederlassungen Beschwerde ans Bundesgericht erheben.

Nach Art. 13 Abs. 1 MWSTG können sich Rechtsträger mit Sitz oder Betriebsstätte in der Schweiz, die unter einheitlicher Leitung eines

## MEHRWERTSTEUER RECHTSPRECHUNG

Rechtsträgers miteinander verbunden sind, auf Antrag zu einem einzigen Steuersubjekt zusammenschliessen. Vorliegend ist unbestritten, dass die beiden Zweigniederlassungen die materiellen Voraussetzungen für eine Gruppenbesteuerung erfüllen. Im Streit liegt jedoch, ob sie diese angesichts des Gesuchszeitpunkts «rückwirkend» ab dem 6. August 2014 oder erst ab 1. Januar 2015 beanspruchen können.

Nach den Erwägungen des Bundesverwaltungsgerichts (BVGer) räumt Art. 13 Abs. 2 MWSTG ein Gestaltungsrecht ein. Nach allgemeiner Regel wirken Gestaltungsrechte nur für die Gegenwart oder Zukunft. Wirkungen für die Vergangenheit seien nur dann anzunehmen, wenn sich dafür im Gesetz selbst eine Grundlage finde. Dies verneint das BVGer nach einer Auslegung des Gesetzes. Das Bundesgericht ist insbesondere mit Blick auf den Normzweck von der Würdigung des BVGer nicht überzeugt. Das Institut der Mehrwertsteuergruppe bezweckt einerseits die Vermeidung einer «taxe occulte» im gruppeninternen Verhältnis, andererseits die Vereinfachung der administrativen Abläufe. Der erste Zweck spräche für sich genommen dafür, die Rückwirkung eines Gesuchs um Gruppenbesteuerung grosszügig zuzulassen. In die gegenteilige Richtung weist aber der zweite Zweck. Die Praxis der ESTV lässt eine rückwirkende Eintragung einer MWST-Gruppe zu, als noch keines der in der MWST-Gruppe zusammenzufassenden Steuersubjekte die MWST-Abrechnung eingereicht hat und die Frist zur Einreichung der Abrechnung noch nicht verstrichen ist. Aus dem Urteil geht hervor, dass im Zeitpunkt des Gesuchs keine der Zweigniederlassung die MWST-Abrechnung eingereicht

hatte. Ob die Frist für die Einreichung der Abrechnungen bereits abgelaufen war, lässt sich aus dem Urteil nicht entnehmen, weswegen das Bundesgericht die Beschwerde gutheisst und zum Entscheid im Sinne der Erwägungen an das BVGer zurückweist.

### 1.7 Urteil vom 6. Februar 2020 (2C\_500/2019; 2C\_501/2019)

#### Bildungsleistungen

Die A. AG führt eine Karateschule. In Bezug auf die von der A. AG angebotenen Kickboxkurse ist umstritten, ob es sich dabei um von der Steuer ausgenommene Bildungsleistungen handelt. Das Bundesverwaltungsgericht hat die Beschwerde der A. AG gutgeheissen. Die ESTV erhebt Beschwerde beim Bundesgericht.

Die A. AG bietet verschiedene Kickboxkurse an, abhängig vom Ausbildungs- und Trainingsstand der Kursteilnehmenden. Die Trainings werden von einer oder mehreren Personen geleitet, die Träger des schwarzen Gürtels sind. Die Kursteilnehmenden lösen jeweils für ein halbes oder ein ganzes Jahr ein Abonnement. Sie können selbst entscheiden, wann und wie oft sie ein Training ihrer Stufe besuchen wollen. Soll eine Prüfung für den nächsten Schülergrad abgelegt werden, müssen jedoch gemäss dem technischen Verbandsreglement mind. zwei Trainings pro Woche absolviert werden. Auch die weiteren Voraussetzungen sind im technischen Verbandsreglement des Schweizerischen Kickboxverbands festgehalten.

Nach dem Wortlaut von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 lit. b MWSTG sind von der Besteuerung ausgenommen Kurse, Vorträge und andere

## MEHRWERTSTEUER RECHTSPRECHUNG

---

Veranstaltungen wissenschaftlicher oder bildender Art. Die Tätigkeiten müssen hauptsächlich dazu dienen, Wissen zu vermitteln oder zu vertiefen oder zumindest hauptsächlich dem Erwerb von Kenntnissen oder Fertigkeiten gewidmet sein. Bei Ausbildungs- oder Unterrichtsleistungen ist entscheidend, ob die Tätigkeit darauf abzielt, jemanden auf einem bestimmten Gebiet in der Erreichung eines vordefinierten Lernziels zu fördern oder zu unterstützen. Abzugrenzen sind die Bildungsleistungen gegenüber den steuerbaren Unterhaltungsleistungen, zu denen auch Leistungen zählen, die wohl gewisse bildende Elemente mit beinhalten, bei denen jedoch der Unterhaltungs- oder Vergnügungscharakter überwiegt, sowie gegenüber Leistungen, die in erster Linie anderen Zwecken als der Vermittlung oder Vertiefung von Wissen dienen. Nicht zu den Ausbildungsdienstleistungen zählen deshalb Fitnessaktivitäten sowie Ausbildungs- und Unterrichtsleistungen, welche eine sportliche Tätigkeit begleiten oder der Sportanimation zuzurechnen sind.

Zwar kann eine Gürtelprüfung grundsätzlich ein Lernziel darstellen, das die Teilnehmenden durch das Besuchen der Kickboxkurse zu erreichen versuchen. Für das Bestehen dieser Prüfung ist es u. a. erforderlich, dass während der Kurse die prüfungsrelevanten Schläge, Tritte, Würfe, Griffe und Abwehrparaden erlernt werden. Deshalb hat die ESTV in ihren Publikationen einen Karatekurs als mögliches Beispiel einer sportlichen Bildungsleistung aufgeführt. Daraus kann jedoch nicht generell abgeleitet werden, dass jeder Karate- oder sonstige Kampfsportkurs eine Bildungsleistung darstellt. Hierfür ist es erforderlich, dass der entsprechende Kurs so

aufgebaut ist, dass konkret die Vermittlung von Wissen oder das Erlernen neuer Fähigkeiten und nicht die blossе Ausübung der Sportart im Vordergrund steht. Entscheidend ist der innere Gehalt eines Sportkurses. Beim Kursangebot der A. AG überwiegt der Trainingsteil den Bildungsteil, mithin steht also die blossе Ausübung des Sports im Vordergrund. Das Kurskonzept der A. AG ist inhaltlich nicht klar auf die Wissensvermittlung ausgerichtet. Das blossе Trainieren und Anwenden erlernter Techniken stellt noch kein Bildungsangebot dar.

Das Bundesgericht heisst die Beschwerde der ESTV gut. Bei den Kickboxkursen handelt es sich nicht um eine von der Steuer ausgenommene Bildungsleistung.

### 1.8 Urteil vom 10. Februar 2020 (2C\_927/2019)

#### **Erotikclub; Zuordnung von Umsätzen; Ermessenseinschätzung**

Die A. AG unterhielt einen Erotikclub. Im Club hielten sich jeweils mehrere Frauen auf, die gegen (zusätzliche) Bezahlung erotische Dienstleistungen erbringen. Anlässlich einer Kontrolle bei der A. AG erkannte die ESTV, dass die Frauen einer unselbständigen Erwerbstätigkeit nachgingen und die Leistungen der A. AG zuzurechnen seien. Deshalb stellte die ESTV eine Nachforderung von CHF 192 270.–, wovon CHF 35 337.– auf die erotischen Dienstleistungen entfielen. Die ESTV ging dabei von durchschnittlich dreieinhalb anwesenden Frauen pro Arbeitstag aus und nahm einen durchschnittlichen Tagesumsatz von CHF 117.50 pro Frau an. Die A. AG bestritt die Nachbelastung,

## MEHRWERTSTEUER RECHTSPRECHUNG

weshalb die ESTV eine Verfügung erliess, wobei die Nachforderung nunmehr CHF 333 556.– betrug, wovon CHF 238 510.– auf die erotischen Dienstleistungen entfielen. Die ESTV ging nunmehr, gestützt auf Angaben des kantonalen Steueramtes, davon aus, dass die Frauen pro Tag einen Umsatz von CHF 250.– erzielten und dass durchschnittlich 9,45 Frauen pro Tag anwesend waren.

Nach Art. 10 MWSTG ist subjektiv mehrwertsteuerpflichtig, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betreibt. Ein Unternehmen betreibt, wer eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen gerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbständig ausübt und unter eigenem Namen nach aussen auftritt. Die selbständige Erwerbstätigkeit besteht in einem Vorgehen, bei welchem die natürliche Person auf eigenes Risiko, unter Einsatz der Produktionsfaktoren Arbeit, Kapital und gegebenenfalls Boden, in einer von ihr frei gewählten Arbeitsorganisation am Wirtschaftsverkehr teilnimmt. Als unselbständig erwerbstätig ist dagegen im Allgemeinen zu betrachten, wer von einem Arbeitgeber in betriebswirtschaftlicher bzw. arbeitsorganisatorischer Hinsicht abhängig ist, einen Lohn bezieht und kein eigentliches Unternehmerrisiko trägt. Die selbständige Erwerbstätigkeit erfordert mehrwertsteuerlich den Aussenaustritt unter eigenem Namen. Im Mehrparteienverhältnis gilt eine Leistung als von derjenigen Person erbracht, die nach aussen als Leistungserbringerin auftritt. Im vorliegenden Fall präsentiert die A. AG die Damen auf der Webseite als «unsere Girls». Weiter mussten sich die Frauen einem eigentlichen Bewerbungsverfahren unterziehen.

Die erste Kontaktaufnahme mit den Männern erfolgt ausnahmslos im Club und nicht über einen anderen von der Frau kontrollierten Kanal. Schliesslich deuten die festen Öffnungszeiten des Clubs, die vorgegebene, auf der Webseite der A. AG veröffentlichte Preisstruktur für den «Zimmerservice» auf eine betriebswirtschaftliche und arbeitsorganisatorische Eingliederung der Frauen in den Clubbetrieb hin.

Da die Umsätze aus den erotischen Leistungen nicht verbucht waren, war die ESTV verpflichtet, eine Ermessenseinschätzung vorzunehmen. Das Bundesgericht prüft das Ergebnis einer Schätzung nur zurückhaltend, d. h. auf offensichtliche Fehler und Irrtümer hin. Es obliegt der steuerpflichtigen Person, die Unrichtigkeit der Schätzung zu beweisen. Der Unrichtigkeitsnachweis ist umfassend zu erbringen. Die steuerpflichtige Person kann sich vor Bundesgericht nicht darauf beschränken, die Kalkulationsgrundlagen der Ermessenseinschätzung in allgemeiner Weise zu kritisieren. Vorliegend genügen die knappen Bemerkungen der A. AG den gesetzlichen Anforderungen in keiner Weise.

## 2 Urteil des Bundesverwaltungsgerichts

### 2.1 Urteil vom 6. Dezember 2019 (A-5052/2019)

#### Vermittlung im Finanzbereich

Die A. AG ist im Bereich der Emission von Finanzprodukten tätig. Zum Vertrieb dieser Produkte richtet sie an unabhängige Finanzintermediäre

## MEHRWERTSTEUER RECHTSPRECHUNG

---

und an eine Schwestergesellschaft im Ausland Vertriebsentschädigungen aus. Während die A. AG diese Vertriebsentschädigungen als Entgelt für eine von der Steuer ausgenommene Vermittlungsleistung im Finanzbereich qualifizierte, stellte sich die ESTV auf den Standpunkt, es handle sich um ein steuerbares Zuführen von Kunden und folglich würden die ausgezahlten Vertriebsentschädigungen der Bezugsteuer unterliegen.

Das Bundesgericht hat in seinem Urteil vom 17. Juli 2019 (BGE 145 II 270) festgehalten, dass die von der ESTV per 1. Januar 2010 vorgenommene Praxisänderung in Bezug auf die Vermittlungsleistungen im Finanzbereich rechtmässig ist. Demnach liegt eine – von der Steuer ausgenommene – Vermittlung vor, wenn eine Person eine kausale Rolle beim Abschluss eines Vertrages im Finanzbereich spielt, ohne Partei des Vertrages zu sein und ohne ein eigenes Interesse am Zustandekommen des Vertrages zu haben. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts liegt auch eine Vermittlungstätigkeit vor, wenn auf die Möglichkeit eines Vertragsschlusses hingewiesen wird und die Vertragsbedingungen ausgehandelt werden. Ein Abschluss des

Vertrags ist aber nicht notwendig. Beschränkt sich die Tätigkeit aber auf das Zusammenführen von Parteien im Hinblick auf einen möglichen Vertragsabschluss, dann liegt eine steuerbare «finder's fee» vor. Die Differenz zwischen ausgenommener Vermittlungsleistung und steuerbarer «finder's fee» liegt in der Intensität des kausalen Beitrags für das (mögliche) Zustandekommen des Vertrags.

Vorliegend basieren die vertraglichen Beziehungen der A. AG mit den unabhängigen Finanzintermediären auf einem Dokument mit dem Titel «Referrals and Distribution of Financial Products issued by A. AG». Die (wörtliche) Übersetzung der Verträge könnte als Zuführen von Kunden («referral») und Vertreiben von Produkten («distribution») – beides steuerbare Tätigkeiten – aufgefasst werden. Allerdings hat die A. AG mit weiteren Unterlagen nachweisen können, dass die Tätigkeit der unabhängigen Finanzintermediäre auch das Aushandeln der Vertragsbedingungen beinhaltet. Deshalb ist für das Bundesverwaltungsgericht eine von der Steuer ausgenommene Vermittlungsleistung gegeben. Gleiches gilt für die Leistungen der Schwestergesellschaft.