



# Freiwillige Mehrwertsteuerpflicht: Ist Verzicht auf Befreiung von Steuerpflicht für Holdinggesellschaften weiterhin möglich?

Kommentar zum Entscheid BGer 2C\_1002/2014 vom 28.05.2015 bzw. BVGer vom 23.09.2014 (A-6534/2013, A-7158/2013). Mit dem MWSTG 2010 wurde die Möglichkeit eingeführt, dass Firmen bedingungslos auf die Befreiung der Mehrwertsteuerpflicht verzichten können. Die Steuerverwaltung und das BVGer haben diese Möglichkeit stark eingeschränkt und die freiwillige Mehrwertsteuerpflicht für Firmen ohne steuerbare Umsätze – etwa Holdings – verneint. Das Bundesgericht hat sich nun diesem Thema ebenfalls angenommen, es jedoch verpasst, einen klaren Entscheid zu fällen und die Bedingungen für eine Mehrwertsteuerpflicht zu präzisieren.

■ Von Dr. Manuel Vogel, dipl. Steuerexperte

## Einleitung

Das BVGer hat mit Entscheid vom 23. September 2014 die Mehrwertsteuerpflicht eines Unternehmens zu beurteilen, welche keine steuerbaren Umsätze, sondern lediglich von der Mehrwertsteuer ausgenommene Leistung erbracht hat. Die Verwaltung wie auch das BVGer setzten für die freiwillige Eintragung ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen steuerbare Leistungen voraus. Diese Sichtweise entsprach m.E. der Regelung vor Einführung des MWSTG 2010. Folgende Grundsätze galten damals (MWSTG bis 31.12.2009): Für die freiwillige Steuerpflicht konnte man optieren,

- wenn nicht steuerpflichtige Personen zwar Umsätze erzielten, jedoch die Voraussetzungen für eine obligatorische Steuerpflicht, beispielsweise steuerbare Umsätze unter CHF 75 000.–, nicht erfüllten:

Voraussetzung für die Option war, dass pro Jahr mindestens einen Umsatz von CHF 40 000.– aus

- steuerbaren Lieferungen und Dienstleistungen an steuerpflichtige Personen im Inland beziehungsweise vergütungsberechtigte ausländische Unternehmen erbracht wurden und/oder
- Exporten oder Lieferungen bzw. Dienstleistungen von im Inland ansässigen Unternehmen im Ausland, die steuerbar wären, wenn sie im Inland erbracht werden würden und/oder

- Umsätzen nach Art. 18 Ziff. 1, 7–17, 22 und 23 aMWSTG von der Mehrwertsteuer ausgenommene Leistungen an steuerpflichtige oder nicht steuerpflichtige Personen, bei denen sich der Leistungsort im Inland befindet und/oder
- Umsätzen nach Art. 18 Ziff. 2–6, 20 und 21 aMWSTG von der Mehrwertsteuer ausgenommene Leistungen, welche nachweislich an steuerpflichtige Personen im Inland erbracht wurden.

- wenn nicht steuerpflichtige Personen im Rahmen der Aufbauphase, Investitionen tätigen und darauf ausgerichtet sind, zu einem späteren Zeitpunkt (innerhalb von fünf Jahren) steuerbare Umsätze (inkl. Exporte) von mehr als CHF 250 000.– p.a. zu erzielen.

Gesellschaften, welche demnach ausschliesslich von der Mehrwertsteuer ausgenommen Leistungen erbringen, können nach den vom BVGer aufgestellten Merkmalen sich nicht ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eintragen lassen.

## Sachverhalt

Die in der Schweiz ansässige A AG bietet Anlegern Direktinvestitionen in Teakbäume auf Plantagen in Costa Rica und in Ecuador an. Sie betreibt diese Plantagen über Ländergesellschaften in Costa Rica und in

Ecuador. Das Leistungsverhältnis zwischen der A AG und ihren Kunden untersteht einem «Kauf- und Dienstleistungsvertrag». Der «Kaufvertrag» enthält die Angaben zur Zahl der Bäume, die der Kunde erwirbt, die Bezeichnung der Plantage und die beanspruchte Fläche, die Dauer der Rotations- und Laufzeit (je nach Vertrag zwischen 15 und 20 Jahren) und den Verkaufspreis. Im «Dienstleistungsvertrag» erteilt der Kunde der A AG den Auftrag, die gekauften Teakbäume selber oder durch Dritte während der vereinbarten Rotations- und Laufzeit «zu bewirtschaften, zu verwalten, zu schlagen, aufzuforsten, zu ernten und zu verkaufen». Der Verkauf der geschlagenen Bäume erfolgt dabei im Namen der A AG. Vom Brutto-Verkaufserlös bringt die AG eine Bewirtschaftungs- und Verarbeitungsgebühr in der Höhe von zehn Prozent sowie eine Managementgebühr von fünf Prozent in Abzug, bevor die Auszahlung des Nettoerlöses an den Kunden erfolgt.

Die A AG wurde gestützt auf ihre Angaben im Fragebogen zur Abklärung der Mehrwertsteuerpflicht per 1. Mai 2006 in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Aufgrund einer Kontrolle im Jahre 2011 kam die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) zum Schluss, dass die A AG ausschliesslich von der Steuer ausgenommene Umsätze im Investmentbereich tätige. Mit Schreiben vom 21. Oktober 2011 teilte die ESTV dieser mit, dass sie die Voraussetzungen für die Steuerpflicht nicht erfülle und sich der Mehrwertsteuer auch nicht freiwillig unterstellen könne. Sie werde im Register der Steuerpflichtigen gelöscht. Mit zwei Einschätzungsmitteilungen vom 1. November 2011 forderte die ESTV die total rückvergüteten Nettosteuern (Vorsteuerüberhänge) der Jahre 2006 bis 2009 und vom 1. Januar 2010 bis 30. September 2011 zurück.

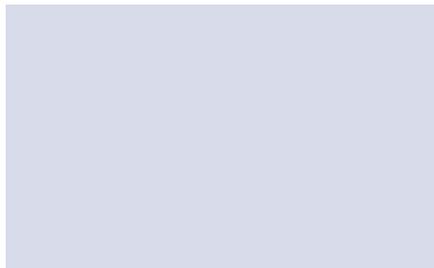
Mit Entscheiden vom 21. Oktober 2013 und 20. November 2013 wies die ESTV die Einsprachen der A AG ab, bestätigte die Löschung der Steuerpflichtigen im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen rückwirkend per 6. Mai 2006 und stellte fest, dass diese auch ab 1. Januar 2010 die Voraussetzungen für die subjektive Mehrwertsteuerpflicht nicht erfülle.



Die A AG führte Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Dieses vereinigte die Verfahren und wies mit Urteil vom 23. September 2014 die Beschwerden ab.

### Interessierende Rechtsfragen

Grundsätzlich werden in den erwähnten Urteilen zwei Rechtsfragen erörtert:



Die Fragen sind eng miteinander verknüpft, denn sollte sich bei der ersten Frage ergeben, dass es sich um eine steuerbare (steuerbefreite) Leistungen handelt, ist die Frage der Registration als mehrwertsteuerpflichtige Person schnell geklärt. Ist das Ergebnis jedoch bei der ersten Frage, dass es sich dabei um von der Mehrwertsteuer ausgenommene Leistung handelt, wird die zweite Frage wesentlich schwieriger zu beantworten.

### Qualifikation der Leistung der A AG an ihre Kunden

Das BVGer schloss aus den gesamten Umständen und der Vertragsgestaltung, dass selbst unter der Annahme, dass die Beschwerdeführerin Eigentümerin der Teakbäume gewesen wäre, nicht davon ausgegangen werden könne, dass die A AG dem Investor die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Bäume eingeräumt habe. Denn die Möglichkeit des Investors, während der Laufzeit des Vertrages auf das Schicksal der Bäume Einfluss zu nehmen, sei stark beschränkt. Diesbezüglich würden der «Kauf- und Dienstleistungsvertrag» und die zugehörigen AGB dem Kunden lediglich das Recht einräumen, im Falle eines Schadens an den Bäumen sämtliche Dokumente über den Schadensfall einzusehen und die Plantage zu besichtigen und vor dem Schlagen der Bäume über die „Empfehlungen“ des Managements der Beschwerdeführerin informiert zu werden. Hingegen Sorge die Beschwerdeführerin nach den AGB für den Unterhalt und die Bewirtschaftung der Bäume «von der Einpflanzung auf der Plantage bis zur Schlagung und Ernte sowie ihrem Verkauf».



Auch bestimme die Beschwerdeführerin – bzw. in ihrem Auftrag die Ländergesellschaft – den genauen Zeitpunkt der Ausforstung und der Schlussernte sowie die Anzahl der zu schlagenden Bäume. Das Leistungspaket, welches die A AG dem Investor anbot, regelte demnach das Schicksal der Bäume bis zum Verkauf des Holzes abschliessend. Der Investor erhalte in keinem Zeitpunkt, auch nicht für eine «logische Sekunde», ein allgemeines Weisungsrecht bezüglich «seiner» Bäume. Sein Recht bestehe im Wesentlichen – nebst den Informationsrechten – im Anspruch auf Auszahlung des Nettoerlöses nach Abzug der Managementgebühren und einer Bewirtschaftungs- und Verarbeitungsgebühr. Der Investor bzw. Kunde der A AG erhält damit keine wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Bäume bzw. keine dem Eigentümer vergleichbare Stellung. Mit dem Abschluss des «Kauf- und Dienstleistungsvertrages» erwirbt er vielmehr ein Recht am Wert bzw. an den zukünftigen Erlösen aus dem Verkauf des geschlagenen Holzes, ohne dass er sich weiter mit den Bäumen auseinandersetzen muss. Das schliesst die Annahme einer Lieferung aus.

Da keine Lieferungen vorliegen, handelt es sich bei den Umsätzen der A AG um Dienstleistungen (Art. 3 lit. e MWSTG). Zu diesen zählt auch die Überlassung immaterieller Werte und Rechte (Art. 3 lit. e Ziff. 1 MWSTG).

Zu prüfen war dann, ob die von der A AG erbrachten Dienstleistungen von der Steuer

ausgenommen sind. In Frage stehen mithin Umsätze im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs. Im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs sind nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 lit. a und e MWSTG von der Steuer ausgenommen.

### HINWEIS

Wesentlich ist dabei auch, dass für die von der Steuer ausgenommenen Umsätze im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 MWSTG) auch die Option für die Versteuerung ausgeschlossen ist.





Solche Beiträge an ein Projekt sind gemäss Bundesgericht am ehesten als Darlehen oder Kredit mit nicht garantierter Zins- und Kapitalrückzahlung zu charakterisieren. Im schlimmsten Fall stellen sie eine à-Fonds-perdu-Leistung dar. Kredite, einschliesslich Darlehen, können einen Leistungsaustausch bewirken. Ist das der Fall, so ist der Umsatz von der Steuer ohne Anspruch auf Vorsteuerabzug ausgenommen (Art. 21 Ziff. 19 lit. a MWSTG). Dabei stellt nicht die Zahlung des Kapitals und dessen Rückzahlung den Leistungsaustausch dar, sondern die Gewährung des Kredits gegen ein Entgelt. Wird gar kein Entgelt geleistet, liegt kein Leistungsaustausch sondern ein sogenannter Nichtumsatz vor.

### Subjektive Steuerpflicht der A AG nach dem MWSTG 2010

Mehrwertsteuerpflichtig ist, wer eine unternehmerische Tätigkeit im Sinne von Art. 10 Abs. 1 MWSTG betreibt und nicht nach Abs. 2 von der Steuerpflicht befreit ist. Von der Steuerpflicht ist befreit, wer im Inland innerhalb eines Jahres weniger als CHF 100 000.– Umsatz aus steuerbaren Leistungen erzielt. Auf die Befreiung von der Steuerpflicht kann gemäss Art. 10 Abs. 2 lit. a in Verbindung mit Art. 11 MWSTG aber verzichtet werden.

#### HINWEIS

Im Gegensatz zum alten Recht ist für die subjektive Steuerpflicht kein Mindestumsatz Voraussetzung. Zentrales Kriterium ist vielmehr die Unternehmereigenschaft, die dann vorliegt, wenn eine auf die «nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen» ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbständig ausgeübt wird.

- Leistungen im Inland erbracht werden oder
- der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte sich in der Schweiz befindet.

Die subjektive Steuerpflicht – und damit das Recht zum Vorsteuerabzug (Art. 28 Abs. 1 MWSTG) – setzt zudem eine unternehmeri-

sche Tätigkeit voraus, die auf die «nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen» ausgerichtet ist (Art. 10 Abs. 1 lit. a MWSTG). Der Begriff «Leistungen» ist im mehrwertsteuerrechtlichen Sinn zu verstehen. Gemäss der Legaldefinition liegt eine Leistung vor, wenn sie in Erwartung eines Entgelts erfolgt (Art. 3 lit. c MWSTG). Auch der Begriff «Entgelt» ist mehrwertsteuerrechtlich charakterisiert. Kein Entgelt im Sinne der Mehrwertsteuer entsteht aus Leistungen, welche von der Steuer ausgenommen sind und für deren Versteuerung auch nicht optiert wird oder werden kann (Art. 21 Abs. 1 und 2, Art. 22 Abs. 1 und 2 MWSTG).

#### HINWEIS

Die Generierung von ausschliesslich steuerausgenommenen Leistungen, für die nicht optiert werden kann, stellt daher keine unternehmerische Tätigkeit im Sinne von Art. 10 MWSTG dar. Erbringt eine Person ausschliesslich von der Steuer ausgenommene Leistungen ohne Möglichkeit der Option, ist sie auch nicht subjektiv steuerpflichtig.

### Abschliessende Bemerkungen

Plädoyer für eine grosszügige Möglichkeit, sich freiwillig ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen einzutragen: Das Bundesgericht hat es unterlassen in der hier sehr wichtigen Frage, ob Gesellschaften, welche ausschliesslich von der Steuer ausgenommene Leistungen erbringen, sich ins Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen eintragen lassen können, abschliessend zu klären. Das Urteil ist nämlich sehr widersprüchlich. So wird nämlich einerseits argumentiert, dass eine «Firma» unternehmerisch tätig sein muss, das heisst auf die «nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen» ausgerichtet sein muss. Dabei liegt eine Leistung vor, wenn sie in Erwartung eines Entgelts erfolgt. Soweit kann man ohne weiteres den Ausführungen des Bundesgerichts folgen und m.E. auch einverstanden sein. Dann aber führt das Bundesgericht aus, dass kein Entgelt im Sinne der Mehrwertsteuer aus Leistungen vorliege, welche von der Steuer ausgenommen sind und für deren Versteuerung auch nicht optiert wird oder werden kann. Leider

führt das Bundesgericht dann nicht aus, wie es dieses «Entgelt» dann qualifiziere und auf welche Grundlagen diese Überlegungen basieren. Denn letztlich sagt das Bundesgericht damit implizit, dass damit keine unternehmerische Tätigkeit vorliege. Damit widerspricht das Bundesgericht aber wiederum seinen eigenen, vorangehenden Ausführungen.

Eine Person, welche unternehmerisch tätig wird, erbringt Leistungen in Erwartung eines Entgelts. Ob die Leistung in einem zweiten Prüfschritt dann als von der Steuer ausgenommen zu beurteilen ist und dann allenfalls kein oder nur ein beschränkter Vorsteuerabzug möglich ist, steht auf einem anderen Blatt; diese zweite Frage soll und darf bei der ersten Fragestellung keinen Einfluss haben. In diesem Sinne müsste das Bundesgericht m.E. die subjektive Steuerpflicht der A AG klar bejahen; die A AG auf der anderen Seite muss sich bewusst sein, dass damit noch nichts darüber ausgesagt ist, ob und wie hoch ein allfälliger Vorsteuerabzug der A AG ausfallen könnte.

Mit dem neuen MWSTG wollte m.E. der Gesetzgeber die Möglichkeit der Verhinderung oder Vermeidung einer «Tax Occulte» erweitern. Die Mehrwertsteuer sollte die Unternehmen idealtypisch mit der Mehrwertsteuer nicht belasten. Mit der Möglichkeit, sich freiwillig ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen einzutragen, wurde diesem Grundsatz schon im alten MWSTG Rechnung getragen. Im neuen MWSTG wurde die bisherige Regelung dergestalt ergänzt, dass sich eine Person grundsätzlich immer registrieren kann (können sollte), sobald sie eine unternehmerische Tätigkeit ausübt. Es ist zu hoffen, dass sich das Bundesgericht zukünftig von dieser Grundüberlegung leiten lässt und ihm baldmöglichst die Gelegenheit geboten wird, das hier dargestellte Urteil zu präzisieren bzw. zu korrigieren.

#### AUTOR

Dr. Manuel Vogel, dipl. Steuerexperte, ist Verwaltungsrat und Partner bei der ACCTA ACCOUNTING & TAX AG, Baar.

