



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**1. Einführung****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

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. 1bis 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.1bis 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.1bis 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.1bis 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 Rechnungstellung 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.1bis 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) Unternehmenseinzelträger 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 bedacht 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.1bis 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.

