

# AUSWIRKUNGEN DES NEUEN MEHRWERTSTEUERGESETZES AUF DIE RECHTSPRECHUNG

## Grundlegende Veränderungen\*

PIERRE-MARIE GLAUSER

**Am 1. Januar 2010 ist das neue Mehrwertsteuergesetz (MWSTG) in Kraft getreten. Es ist das Ergebnis einer umfassenden Reform, die verschiedene Ziele [1] anstrebt: Das wichtigste Ziel besteht darin, aus der Mehrwertsteuer (MWST) wieder eine echte Konsumsteuer zu machen. Dadurch soll vor allem das Problem der Schattensteuer entschärft und den Endverbrauchern die Steuerlast auferlegt werden.**

### 1. EINLEITUNG

Das neue Gesetz zielt ausserdem darauf, das MWST-System deutlich zu vereinfachen und die Rechtssicherheit – insbesondere durch Anpassung zahlreicher Verfahrensregeln – zu erhöhen. Die Ziele des neuen Gesetzes schlagen sich in zahlreichen Veränderungen in über 50 Bereichen [2] nieder. Die Reform beschränkt sich aber nicht auf punktuelle Änderungen. Vielmehr verändert sie das Gesetz grundlegend, um die erwähnten Reformziele zu verwirklichen. Die Veränderungen betreffen primär Regelungen (i) zur Steuerpflicht, (ii) zum Vorsteuerabzug, (iii) zum Ort der Dienstleistung und (iv) im Verfahrensbereich (insbesondere auf dem Gebiet der Beweisführung).

Der Gesetzgeber hat das MWST-System durch eine Totalrevision des Gesetzes [3] umfassend reformiert. Durch die grundlegende Neugestaltung des MWSTG soll mit der Vergangenheit gebrochen und auf neuen dogmatischen Grundlagen aufgebaut werden [4]. Dies führt zwangsläufig dazu, dass die bis 31. Dezember 2009 gültige Praxis der Steuerverwaltung sowie die nach dem alten Gesetz erfolgte Rechtsprechung komplett in Frage gestellt werden.

Das neue MWSTG wird sich also auf die verschiedensten Bereiche der Rechtsprechung auswirken. Dieser Artikel kann daher keinen lückenlosen Überblick über die in der Rechtsprechung zu erwartenden Veränderungen geben. Wir haben indes sechs Bereiche identifiziert, die in der Vergangenheit massgeblich durch die Rechtsprechung des *Bundesgerichts* (BGer) beeinflusst worden sind und die sich deutlich verän-

dern dürften. Diese Bereiche betreffen die Steuerpflicht (s. Ziff. 2.), den Vorsteuerabzug (s. Ziff. 3.), den Ort der Dienstleistung (s. Ziff. 4.), das Sponsoring (s. Ziff. 5.), die von der Steuer ausgenommenen Umsätze, insbesondere im Bereich des Outsourcing (s. Ziff. 6.) und natürlich Verfahrensfragen (s. Ziff. 7.). Was den letzten Punkt betrifft, beschränken wir uns bei unserer Analyse auf das Beispiel der vorbehaltlosen Zahlungen. Der Grund liegt darin, dass sich das neue Gesetz auf sehr viele Verfahrensaspekte auswirkt.

Dagegen finden andere Grundsätze, die von den Gerichten im Rahmen des alten Rechts festgelegt wurden, in dieser Analyse keine Berücksichtigung. Und dies, obwohl sie durch das Inkrafttreten des neuen MWSTG zweifelsohne auch in Frage gestellt werden. In diesem Zusammenhang sei vor allem auf die Änderung der formellen Regeln in bezug auf die Anerkennung einer direkten Stellvertretung [5] verwiesen. Ein weiteres Beispiel betrifft die Rechtsprechung zu Unternehmensstrukturen, die Flugzeuge halten. Sie sieht vor, dass nicht von einem Leistungsaustausch ausgegangen wird, wenn nahe stehende Unternehmen involviert sind [6]. Diese Haltung dürfte aufgrund des neuen Gesetzes in Frage gestellt werden, worauf im übrigen auch Art. 26 der *Mehrwertsteuerverordnung* (MWSTV) [7] hindeutet.

### 2. MWST-PFLICHT UND AUFNAHME EINER TÄTIGKEIT, DIE ZUM VORSTEUERABZUG BERECHTIGT

**2.1 Voraussetzungen für die Steuerpflicht.** Die qualitativen Voraussetzungen für die MWST-Pflicht eines Unternehmens waren nach altem Recht in Art. 21 aMWSTG geregelt. Im neuen Gesetz finden sie sich in Art. 10 Abs. 1 MWSTG wieder, der keine nennenswerte Neuerung einführt [8]. Somit ist – wie in der Vergangenheit – mehrwertsteuerpflichtig, wer ein Unternehmen betreibt, indem er eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete Tätigkeit selbstständig ausübt (ohne eine Gewinnabsicht verfolgen zu müssen). Im übrigen ist die Rechtsform, unter der das Unternehmen betrieben wird, grundsätzlich nicht entscheidend. Da das neue Recht die Kriterien aus dem alten Gesetz übernimmt, bleibt die Rechtsprechung zu den oben genannten Punkten unserer Auffassung nach vollumfänglich gültig [9].

**2.2 Aufnahme einer Tätigkeit, die zur Eintragung als MWST-Pflichtiger berechtigt.** Wenngleich Art. 10 MWSTG die materiellen Voraussetzungen für die Steuerpflicht nicht grundlegend verändert hat, wirkt sich das neue Gesetz erheblich auf den Zeitpunkt aus, ab dem sich ein Unternehmen als Steuerpflichtiger eintragen lassen kann. In diesem Zusammenhang muss insbesondere die Frage geklärt werden,



PIERRE-MARIE GLAUSER,  
 PROF. DR. IUR. LIC. OEC. HSG,  
 RECHTSANWALT, DIPL. STEUER-  
 EXPERTE, MITGLIED DES MWST-  
 KOMPETENZ-ZENTRUMS DER  
 TREUHAND-KAMMER, MITGLIED  
 MWST-KONSULTATIV-GREMIUM,  
 UNIVERSITÄT LAUSANNE, OBERSON  
 AVOCATS, LAUSANNE/VD

wann die Aufnahme der Tätigkeit, die zur Eintragung im Register der steuerpflichtigen Personen berechtigt, anzusetzen ist.

**2.2.1 Rechtsprechung des BGer.** Die Rechtsprechung [10] war nach altem Recht sehr restriktiv. Im *Bundesgerichtsentscheid (BGE)* vom 1. 12. 2004 [11] äusserte sich das BGer zu den Forschungstiftungen. Das BGer hielt in diesem Zusammenhang fest, dass Unternehmen nicht der Vorsteuer unterlägen und keinen Vorsteuerabzug geltend machen könnten, solange sie nicht tatsächlich steuerbare Umsätze erzielten. Die Verwendung einer «Eingangsleistung» für eine künftige «Ausgangsleistung» begründete somit keinen Anspruch auf Vorsteuerabzug. Vielmehr war es erforderlich, dass die Aufwendungen und Investitionen, für die ein Vorsteuerabzug beantragt wurde, unmittelbar und effektiv für die Erwirtschaftung steuerbarer Umsätze verwendet wurden. Somit reichte die Eigenschaft als «Unternehmer» nicht aus, um sich als Steuerpflichtiger eintragen zu lassen und einen Vorsteuerabzug zu beantragen.

**2.2.2 Situation nach neuem Recht.** Das neue MWSTG knüpft das Recht auf Eintragung als MWST-Pflichtiger ganz eindeutig an die Eigenschaft als «Unternehmer». Wer ein Unternehmen betreibt, das die in Abschnitt 2.1 beschriebenen Voraussetzungen erfüllt, kann sich als Steuerpflichtiger eintragen lassen – und zwar unabhängig davon, ob er Einnahmen erzielt oder nicht. Die Vorbereitung oder der Abschluss einer wirtschaftlichen Tätigkeit fällt somit offensichtlich unter die Tätigkeiten, die zur Eintragung als Steuerpflichtiger berechtigen [12]. Ausserdem definiert das neue Gesetz keinerlei quantitative Voraussetzungen für die MWST-Pflicht [13]. Art. 28 MWSTG enthält im übrigen einen völlig neuen Ansatz zum Vorsteuerabzug, worauf wir weiter unten noch näher eingehen (s. Ziff. 3.). Der Vorsteuerabzug ist möglich, sofern die erhobene Steuer im Zusammenhang mit der unternehmerischen Tätigkeit steht.

Folglich sind wir der Meinung, dass die Rechtsprechung, die für noch unproduktive unternehmerische Tätigkeiten das Recht auf Eintragung als MWST-Pflichtiger und insbesondere auf Vorsteuerabzug beschränkt, ab dem 1. Januar 2010 nicht mehr anwendbar sein sollte.

### 3. VORSTEUERABZUG

Der Vorsteuerabzug bildet das Herzstück des MWST-Systems. Er erlaubt es der steuerpflichtigen Person, die ihr in Rechnung gestellte Steuer zurückzufordern, sodass diese ihr keine Kosten verursacht. Nach altem Recht konnten die Unternehmen die Vorsteuer oftmals nicht zurückfordern (Schattensteuer). Die Gerichte haben mit ihrer restriktiven Rechtsprechung entscheidend zu dieser Situation beigetragen. Dies wird in den nachfolgenden vier Abschnitten (3.1 bis 3.4) deutlich.

#### 3.1 Erfordernis der Verknüpfung mit dem steuerbaren Umsatz

**3.1.1 Rechtsprechung des BGer.** Auf der Grundlage des alten Gesetzes hat sich die Rechtsprechung [14] des BGer wie folgt entwickelt: Der Vorsteuerabzug war nur möglich, wenn die

steuerpflichtige Person nachweisen konnte, dass die der MWST unterliegenden Investitionen und Aufwendungen effektiv dazu verwendet wurden, um einen steuerbaren Umsatz zu erzielen. Zum Vorsteuerabzug berechtigt war das Steuersubjekt nur, wenn eine Verknüpfung zwischen der Eingangsleistung und der steuerbaren Ausgangsleistung bestand, wie das BGer feststellte:

«Der Anspruch auf Vorsteuerabzug setzt eine Beziehung zwischen der Eingangsleistung und der Ausgangsleistung voraus, für die erstere verwendet wird.» [15]

Zwar wurde zugestanden, dass die Beziehung sowohl unmittelbar als auch mittelbar sein konnte. Die Leistungen, für die ein Vorsteuerabzug geltend gemacht wurde, mussten sich aber in den steuerbaren Umsätzen der steuerpflichtigen Person niederschlagen.

Diese Rechtsprechung wirkte sich in der Praxis ganz erheblich aus. So war es in vielen Fällen nicht möglich, die MWST auf Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der unternehmerischen Tätigkeit des MWST-Pflichtigen standen, zurückzufordern, wenn die durch die Ausgaben finanzierten Leistungen nicht in vom Unternehmen gelieferte

---

### *«Der Vorsteuerabzug bildet das Herzstück des MWST-Systems.»*

Produkte oder erbrachte Dienstleistungen des Unternehmens eingeflossen waren. Hierunter fallen beispielsweise die Repräsentationsaufwendungen und die sogenannten «Luxusausgaben» eines Unternehmens sowie dessen Ausgaben für Verpflegung und Getränke [16]. Ebenfalls wegen des Verknüpfungserfordernisses sprach das BGer jenen Unternehmen das Recht auf Vorsteuerabzug ab, die noch keinen Umsatz erzielten [17]. Mit derselben Argumentation lehnte das BGer ausserdem einen Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit Finanzierungsgeschäften (insbesondere bei Einlagen) [18] und bei Realisierung von «Nichtumsätzen» ab [19]. Ausserdem entschied das BGer, dass bei Aufrechnung innerhalb eines Konzerns und Veranlagung von Amtes wegen die von einer Konzerngesellschaft bezahlte MWST durch eine andere Konzerngesellschaft, welche die Leistungen und Dienste in Anspruch genommen hatte, nicht abgezogen werden konnte, weil es unmöglich war, die Leistungsverwendung beim Begünstigten ausreichend klar zu beweisen [20].

Diese Beispiele zeigen, dass nach altem Recht auch MWST-Pflichtigen, deren Umsätze vollumfänglich der MWST unterlagen, der Anspruch auf Vorsteuerabzug versagt werden konnte – nämlich wenn es ihnen nicht gelang, die Verbindung zwischen den der MWST unterliegenden Aufwendungen und den steuerbaren Umsätzen nachzuweisen. Mit anderen Worten: Selbst wenn das Unternehmen ausschliesslich steuerbare Umsätze erwirtschaftete, konnte es wie ein Endverbraucher behandelt werden [21].

**3.1.2 Situation nach neuem Recht.** Um sicherzustellen, dass nur die privaten Endverbraucher für die MWST aufzukommen

haben [22], zielt das neue Gesetz ausschliesslich auf die «(...) Besteuerung des nicht unternehmerischen Endverbrauchs im Inland» ab (Art. 1 Abs. 1 MWSTG). Zu diesem Zweck ist das System des Vorsteuerabzugs grundlegend überarbeitet worden. So widerspiegelt Art. 28 MWSTG einen Paradigmenwechsel. Gemäss diesem Artikel kann die steuerpflichtige Person alle im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit angefallenen Vorsteuern abziehen (Art. 28 Abs. 1 MWSTG) [23]. Sobald die Vorsteuer in Verbindung mit der unternehmerischen Tätigkeit steht, darf sie also abgezogen werden, ohne dass andere Bedingungen erfüllt werden müssten [24]. Das neue Recht fordert insbesondere keine Verknüpfung von Vorsteuer und Umsatz mehr [25]. Gemäss den Bestimmungen des neuen MWSTG darf der Vorsteuerabzug nur aufgrund einer spezifischen Rechtsvorschrift und somit nur in den folgenden drei Fällen verwehrt werden: (i) wenn die Aufwendungen und Investitionen nicht im Zusammenhang mit der unternehmerischen Tätigkeit stehen (Art. 28 Abs. 1 MWSTG), wie z. B. bei Käufen zu Privat Zwecken; (ii) wenn sie für die Erzielung von Umsätzen, die von der Steuer ausgenommen sind, verwendet werden (Art. 29 Abs. 1 MWSTG) und (iii) bei Subventionen und anderen öffentlich-rechtlichen Beiträgen (Art. 33 Abs. 2 MWSTG). In den anderen Fällen steht dem Unternehmer das vollumfängliche und uneingeschränkte Recht auf Vorsteuerabzug zu.

Aufgrund der neuen Bestimmungen zum Vorsteuerabzug (Art. 28 ff. MWSTG) scheint uns die bisherige Rechtsprechung, wonach eine Verknüpfung zwischen der Vorsteuer und dem steuerbaren Umsatz bestehen muss, nach neuem Recht nicht mehr haltbar. In Zukunft muss es ausser in den gesetzlich vorgesehenen Ausnahmefällen (von der Steuer ausgenommene Umsätze, Subventionen) möglich sein, die im Rahmen einer unternehmerischen Tätigkeit angefallene Vorsteuer unabhängig von der effektiven Verwendung der Eingangsleistung abzuziehen. Das Konzept des «Endverbrauchs in der

Unternehmenssphäre» hat infolgedessen keine Existenzberechtigung mehr.

Die Rechtsprechung wird aber sicher den Begriff der «unternehmerischen Tätigkeit» definieren und namentlich gegenüber der nicht unternehmerischen Tätigkeit und der Privatsphäre abgrenzen müssen. Die Gerichte werden zweifellos gehalten sein, sich zu diesem Punkt zu äussern.

### 3.2 Vorsteuer bei Finanzierungsgeschäften

**3.2.1 Rechtsprechung des BGer.** Das BGer berief sich in der Vergangenheit auf die notwendige Verknüpfung zwischen den mehrwertsteuerpflichtigen Aufwendungen, für die ein Vorsteuerabzug geltend gemacht wird, und den steuerbaren Umsätzen. Vor diesem Hintergrund lehnte das BGer den Vorsteuerabzug für Leistungen im Zusammenhang mit Finanzierungsgeschäften (Fremdmittel oder Einlagen von Aktionären) ab [26]. Wenn einer steuerpflichtigen Person im Zusammenhang mit Finanzierungsgeschäften Aufwendungen entstanden – wobei unerheblich war, ob diese unmittelbar oder mittelbar (letzteres trifft möglicherweise auf einen Teil der allgemeinen Kosten [27] zu) mit den Darlehen oder Einlagen zusammenhängen –, wurden diese Beträge nicht zur Erzielung steuerbarer Umsätze verwendet. Deshalb konnte kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden. Unabhängig von der Art der Finanzierungsquelle

«ist es gerechtfertigt, den Abzug der Vorsteuer auf Aufwendungen, die den Geschäften zugrunde liegen (u. a. Beratungs- und Verwaltungskosten), zu verringern» [28].

In puncto Dividenden argumentierte das BGer genauso [29].

Diese nach altem Gesetz erfolgte Rechtsprechung wirkte sich in der Praxis wie folgt aus: Bei sämtlichen Aufwendungen im Zusammenhang mit Finanzierungsgeschäften oder anderen vergleichbaren «Nichtumsätzen» (insbesondere Dividendenzahlungen) wurden Vorsteuerabzüge abgelehnt. Allerdings entschied das BGer, dass das Verbot des Vorsteuer-

abzugs nur für die Vorsteuer auf Finanzierungsgeschäften gelte und hinsichtlich der Gesamtaufwendungen und -investitionen der steuerpflichtigen Person keine verhältnismässige Kürzung des Vorsteuerabzugs erfordere [30].

**3.2.2 Situation nach neuem Recht.** Wie bereits (in Abschnitt 3.1.2) erwähnt, kann die steuerpflichtige Person künftig ohne weiteres für alle Kosten, die im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit anfallen, einen Vorsteuerabzug geltend machen. Dies gilt natürlich auch für alle Aufwendungen im Zusammenhang mit Finanzierungsgeschäften der steuerpflichtigen Person. Ausserdem ist in Art. 33 Abs. 1 MWSTG neu festgelegt, dass sich jene Gelder, welche die steuerpflichtige Person ohne Leistungsaustausch erhält (sogenannter «Nichtumsatz»), nicht auf deren Anspruch auf Vorsteuerabzug auswirken [31]. Art. 33 verweist im übrigen auf Art. 18 Abs. 2 MWSTG, der eine nicht erschöpfende Liste der «Nichtumsätze» enthält. Aufgeführt werden hier unter anderem Einlagen und Darlehen (Art. 18 Abs. 2 Bst. e MWSTG) sowie Dividenden (Art. 18 Abs. 2 Bst. f MWSTG).

Die bisherige Rechtsprechung, wonach bei allen Aufwendungen für Finanzierungsgeschäfte und anderen Nichtumsätzen – insbesondere Dividenden – kein Vorsteuerabzug gewährt wird, ist im Schweizer MWST-System seit dem 1. Januar 2010 demnach überholt. Die Steuerpflichtigen können bei dieser Art von Kosten künftig das vollumfängliche Recht auf Vorsteuerabzug geltend machen.

### 3.3 Vorsteuerabzug bei Spenden und Subventionen

**3.3.1 Rechtsprechung des BGer.** Nach altem Recht war von Anfang an klar, dass Subventionen aus Sicht der Begünstigten keiner MWST unterlagen. Damit führten die Subventionen bei der steuerpflichtigen Person zu einer verhältnismässigen Kürzung des Anspruchs auf Vorsteuerabzug [32]. Durch zahlreiche Entscheide dehnte das BGer das für Subventionen geltende System auf andere Arten von Finanzierungen aus, die steuerpflichtigen Personen gewährt werden. Unter der bis 2001 gültigen MWSTV setzte das BGer zunächst Spenden mit Subventionen gleich [33]. Genauso behandelte das BGer in der Folge Einlagen von Stiftern in privatrechtliche Stiftungen, selbst wenn es sich bei den Stiftern um privatrechtliche Einrichtungen handelte [34]. Dasselbe galt für Forderungsverzichte von Aktionären, sofern es sich bei diesen Aktionären um Gemeinwesen handelte [35], und «echte» statutarische Mitgliederbeiträge (d. h. vom Mitglied ohne Leistungsaustausch gezahlte Beiträge) an Vereine oder Genossenschaften [36]. In all diesen Fällen entschied das BGer nach derselben Argumentation wie für die Subventionen, dass eine verhältnismässige Kürzung des Anspruchs auf Vorsteuerabzug und somit ein allgemeiner Pro-rata-Abzug auf der gesamten Vorsteuer der steuerpflichtigen Person vorzunehmen sei [37].

**3.3.2 Situation nach neuem Recht.** Das neue Gesetz sieht wie bereits (in Abschnitt 3.2.2) erwähnt vor, dass die von einer steuerpflichtigen Person ohne Leistungsaustausch erhaltenen Gelder (Nichtumsätze) zu keiner Kürzung des Anspruchs auf Vorsteuerabzug mehr führen (Art. 33 Abs. 1 MWSTG in

Verbindung mit Art. 18 Abs. 2 MWSTG). Dies müsste somit eigentlich für alle Nichtumsätze wie Spenden, Einlagen von Stiftern usw. gelten. Leider hat der Gesetzgeber aus finanzpolitischen Gründen in Art. 33 Abs. 2 MWSTG eine Sonderregel vorgesehen, wonach die steuerpflichtige Person ihren Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen hat, wenn sie Subventionen und andere öffentlich-rechtliche Beiträge erhält (Art. 33 Abs. 2 MWSTG in Verbindung mit Art. 18 Abs. 2 Bst. a bis c MWSTG). Wie der Bundesrat feststellt, handelt es sich hierbei um eine systemwidrige Regel [38]. Es empfiehlt sich somit, die zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs führenden Nichtumsätze restriktiv auszulegen. Insbesondere wird es wichtig sein, den Begriff der «Subventionen und anderen öffentlich-rechtlichen Beiträge» sehr eng zu definieren – indem man sich insbesondere auf die Art der Einrichtung stützt, die die Zahlung vornimmt. Ausserdem gelten gemäss Art. 29 MWSTV offensichtlich nur von Gemeinwesen ausgerichtete Beiträge als Subventionen. Somit dürften von privatrechtlichen Einrichtungen transferierte Gelder ungeachtet ihrer Benennung und ihrer Natur (Spenden, Einlagen von Stiftern usw.) künftig nicht mehr unter die Kategorie der den Vorsteuerabzug verringernden Nichtumsätze fallen. Somit wird es nötig sein, die Rechtsprechung des BGer, das in der Vergangenheit zahlreiche Umsätze mit Subventionen gleichstellte, zu revidieren.

Wie die als Nichtumsätze einzustufende Aktionärsseinlagen von Gemeinwesen (Kantonen, Gemeinden usw.) behandelt werden, bleibt jedoch offen. Unserer Meinung nach müsste angesichts der erforderlichen restriktiven Auslegung des Art. 33 Abs. 2 MWSTG die Rechtsprechung des BGer auch in diesem Punkt überdacht werden. Entgegen der Situation nach altem Recht [39] dürfte die alleinige Tatsache, dass eine Einlage (z. B. ein Forderungsverzicht durch einen Aktionär) aus der öffentlichen Hand stammt, nun nicht mehr ausreichen, um die Einlage als Subvention einzustufen. Vielmehr ist es unseres Erachtens in Fällen, in denen das Gemeinwesen als Aktionär und/oder Anleger gehandelt hat, nicht gerechtfertigt, die Transaktion anders zu behandeln als andere Nichtumsätze (Art. 33 Abs. 1 MWSTG) [40].

### 3.4 Vorsteuerabzug und Fakturierung

**3.4.1 Rechtsprechung des BGer.** Das BGer hat oftmals daran erinnert, dass der Vorsteuerabzug sehr strengen Form- und Beweisvorschriften unterliege [41]. So wies das BGer regelmässig darauf hin, dass die steuerpflichtige Person über Rechnungen gemäss den Kriterien des Art. 37 aMWSTG verfügen müsse, um die Vorsteuer abziehen zu können. Das BGer sprach in diesem Zusammenhang von einer Beweisvorschrift und erklärte, dass Voraussetzung eine materielle Anforderung darstellte. Somit wurden die Erleichterungen, welche die aMWSTV per 1. Juli 2006 (insbesondere Art. 45 aMWSTV) eingeführt hatte, nicht mehr angewandt.

**3.4.2 Situation nach neuem Recht.** Nach neuem Recht (Art. 28 Abs. 4 MWSTG) muss die steuerpflichtige Person keine Rechnung mehr vorlegen, um die Vorsteuer abziehen zu können [42]. Die steuerpflichtige Person muss lediglich nachweisen können, dass sie die Vorsteuer an ihren Lieferanten

bezahlt hat. Gemäss Art. 59 Abs. 1 MWSTV reicht es, wenn der Leistungserbringer oder die Leistungserbringerin für den Leistungsempfänger oder die Leistungsempfängerin erkennbar von diesem oder dieser die MWST eingefordert hat. Um einen Vorsteuerabzug vornehmen zu können, muss die steuerpflichtige Person somit lediglich nachweisen können, dass sie die Steuer entrichtet hat. Da das neue Gesetz zudem den Grundsatz der freien Beweiswürdigung (Art. 81 Abs. 3 MWSTG; s. nachfolgenden Abschnitt 4.2) einführt, steht es der steuerpflichtigen Person frei, den Nachweis über die Entrichtung der MWST an ihre Lieferanten mit allen ihr zur Verfügung stehenden Mitteln zu führen. Prinzipiell könnte sie sich sogar auf Zeugenaussagen berufen! Die bisherige Rechtsprechung über Vorsteuerabzug und Fakturierung ist somit ab dem 1. Januar 2010 nicht mehr anwendbar.

#### 4. ORT DER DIENSTLEISTUNG

Die Vorschriften über den Ort der Dienstleistung haben sich mit dem neuen MWSTG grundlegend geändert. Unserer Ansicht nach werden sich diese Änderungen erheblich auf die Beweisführung in Bezug auf Dienstleistungsorte ausserhalb der Schweiz auswirken.

**4.1 Rechtsprechung des BGer.** Das BGer hat eine sehr restriktive Rechtsprechung in Bezug auf den Nachweis des Dienstleistungsorts im Ausland entwickelt [43]. Nach altem Recht galt gemäss Art. 14 aMWSTG der Sitz des Leistungserbringers als Dienstleistungsort (Grundregel). Für bestimmte Dienstleistungen (immaterielle Dienstleistungen) galt hingegen gemäss Art. 14 Abs. 3 aMWSTG der Sitz des Dienstleistungsempfängers als Dienstleistungsort. Auf Grundlage der Regeln zur Beweislast befand das BGer, dass es Sache des Steuerpflichtigen sei, die Art der erbrachten Dienstleistungen und den Sitz des Leistungsempfängers im Aus-

land zu beweisen. Vor diesem Hintergrund entschied das BGer, dass die sehr strengen Anforderungen, welche die *Eidg. Steuerverwaltung (ESTV)* in der Praxis stellte, völlig gerechtfertigt seien. Der Steuerpflichtige musste deshalb in der Lage sein, an den Kunden im Ausland adressierte Rechnungen vorzulegen. Diese Rechnungen mussten die erbrachten Dienstleistungen präzise beschreiben oder auf einen schriftlichen Vertrag verweisen. Selbst wenn aus den Umständen eindeutig geschlossen werden konnte, dass es sich im Einzelfall um immaterielle Dienstleistungen handelte und der Dienstleistungsempfänger seinen Sitz im Ausland hatte, wurden die Dienstleistungen in der Schweiz besteuert, wenn die von der ESTV geforderten Dokumente nicht vorlagen [44]. Da sich diese sehr strenge Dokumentationsanforderung auf die Beweiserbringung bezog, handelte es sich nach Einschätzung des BGer dabei nicht um Formalismus, sondern um eine materielle Anforderung, auf die Art. 45 a MWSTV keine Anwendung finde.

**4.2 Situation nach neuem Recht.** Nach neuem Recht hat es diesbezüglich zwei wichtige Änderungen gegeben. Erstens sieht Art. 8 MWSTG neu vor, dass – ausser bei den in Art. 8 Abs. 2 MWSTG genannten Dienstleistungen – als Ort der Dienstleistung grundsätzlich der Ort gilt, an dem der Empfänger oder die Empfängerin der Dienstleistung den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit hat. Zwar zählt Art. 8 Abs. 2 MWSTG mehrere Dienstleistungen auf, für die hinsichtlich der Bestimmung des Ortes der Dienstleistung spezielle Regeln zum Tragen kommen. Es gilt aber der allgemeine Grundsatz, wonach der Ort der Dienstleistung nun das Domizil des Kunden ist. Ausserdem führt Art. 81 Abs. 3 MWSTG im MWST-System den Grundsatz der freien Beweiswürdigung ein. Künftig darf die Frage, ob ein Nachweis akzeptiert wird, nicht mehr von formalen Kriterien abhängig gemacht werden [45]. Der steuerpflichtigen Person steht es im Gegenteil

frei, alle ihr zur Verfügung stehenden Mittel zu nutzen, um die behaupteten Tatsachen zu beweisen.

Unserer Meinung nach stellen diese beiden Neuerungen die oben (in Abschnitt 4.1) beschriebene Rechtsprechung des BGer in Frage. Ausserdem führen sie zu erheblichen Änderungen bezüglich der Beweise, die mit Blick auf im Ausland befindliche Dienstleistungsorte zu erbringen sind. In bezug auf Dienstleistungen, die für Empfänger ausserhalb der Schweiz erbracht werden, gilt generell der im Ausland befindliche Sitz des Empfängers als Dienstleistungsort. Damit die ESTV MWST auf diese Leistungen erheben kann, muss sie geltend machen können, dass es sich im betreffenden Fall um eine der in Art. 8 Abs. 2 MWSTG spezifisch genannten Dienstleistungen handelt. Gemäss dem im Steuerrecht allgemein geltenden Grundsatz zur Beweislast liegt es somit in der Verantwortung des Fiskus, einen Beweis über die Dienstleistungsart zu erbringen, da er einen Besteuerungstatbestand geltend macht. Wenn der ESTV keine diesbezüglichen Beweise vorliegen, müsste der betreffende Ort im Ausland als Ort der Dienstleistung gelten. Somit käme es – anders als in der Vergangenheit – zu keiner Besteuerung in der Schweiz [46]. Dagegen müssen steuerpflichtige Personen, die Dienstleistungen im Ausland erbringen, auch künftig den Beweis erbringen, dass ihr Kunde ausserhalb der Schweiz ansässig ist, da dieser Umstand ihre Steuerlast vermindert. Damit sind die Probleme im Zusammenhang mit den Offshore-Gesellschaften indes nicht gelöst [47].

## 5. SPONSORING

**5.1 Rechtsprechung des BGer.** Wenn ein Sponsor Gelder an eine begünstigte Einrichtung (die gesponserte Einrichtung) transferiert, stellt sich mit Blick auf die MWST die Frage, wann derartige Gelder als Spenden (ohne Gegenleistung empfangene Beträge) und wann als steuerpflichtige Transaktionen zu betrachten sind. Zu dieser Frage hat das BGer mehrere Entscheide gefällt [48, 49]. Das BGer wies zu Recht darauf hin, dass zwischen Geldern zu unterscheiden sei, die ohne Gegenleistung transferiert werden und somit nicht unter die MWST fallen, und solchen, die als Gegenleistung für eine Dienstleistung gezahlt werden und somit steuerpflichtig sind. Um die beiden Kategorien voneinander abzugrenzen, stellte das BGer auf die Merkmale des Sponsors ab. Handelte es sich bei dem Sponsor um ein wirtschaftliches Unternehmen, reichte nach Ansicht des BGer die alleinige Tatsache, dass die gesponserte Einrichtung die finanzielle Unterstützung des Sponsors bekanntmachte, aus, um einen Leistungsaustausch zu begründen. In einem solchen Fall unterlag der Gesamtbetrag der MWST. Durfte ein Sponsor sein Image mit einer bestimmten Einrichtung oder Veranstaltung in Verbindung bringen, wurde dies als Public-Relations-Dienstleistung (Imageförderung) für das geldgebende Unternehmen gewertet, da dieses einen Vorteil aus dieser Beziehung ziehen konnte. Stammte das Geld dagegen von einer natürlichen Person – ohne Hinweis auf Geschäftstätigkeit – oder einer gemeinnützigen Organisation, verschaffte sich der Geldgeber keinen besonderen Vorteil. In diesem Fall konnte somit nicht von Leistungsaustausch gesprochen werden. Die Zahlung war somit als Spende zu beurteilen.

Diese Rechtsprechung wurde teilweise in Frage gestellt, als am 1. Januar 2006 Art. 33 a aMWSTG in Kraft trat. Gemäss diesem Artikel waren Zahlungen für oder durch gemeinnützige Organisationen nicht mehrwertsteuerpflichtig, sofern sich der Begünstigte darauf beschränkte, seinem Spender in Publikationen in neutraler Form zu danken. Wegen der oben erläuterten Rechtsprechung hatte Art. 33 a aMWSTG grundsätzlich keine Auswirkungen in Fällen, in denen Gelder durch gemeinnützige Organisationen verteilt wurden. Das BGer hatte ja entschieden, dass es sich in diesen Fällen um nicht steuerpflichtige Spenden handelte. Dagegen führte der Artikel in bezug auf Geldtransfers von kommerziellen Unternehmen an gemeinnützige Organisationen faktisch eine neue von der Steuer ausgenommene Transaktionsart ein.

**5.2 Situation nach neuem Recht.** Das am 1. Januar 2010 in Kraft getretene MWSTG hat zwei direkt auf die Sponsoring-Problematik anwendbare Bestimmungen eingeführt. Zunächst hat der Gesetzgeber im Rahmen der parlamentarischen Debatte mit Art. 3 Bst. i MWSTG eine neue Bestimmung erarbeitet, die den Begriff der «Spende» definiert und präzisiert, dass

«eine Zuwendung [...] auch dann als Spende [gilt], wenn die Zuwendung in einer Publikation in neutraler Form einmalig oder mehrmalig erwähnt wird, selbst wenn dabei die Firma oder das Logo des Spenders oder der Spenderin verwendet wird [...]»

Durch Verabschiedung dieser neuen Definition wollte der Gesetzgeber verdeutlichen, dass eine Transaktion nicht nur deshalb zu einer steuerpflichtigen Leistung wird, weil dem Sponsor ein Dank ausgesprochen wurde [50]. Entgegen den Entscheiden, die das BGer nach altem Recht gefällt hat, richtet sich die Unterscheidung zwischen (nicht steuerpflichtiger) Spende und (steuerpflichtiger) Public-Relations-Leistung nun nicht mehr nach der Eigenschaft des Zuwendenden.

Ausserdem sieht das neue Gesetz in Art. 21 Abs. 2 Ziff. 27 MWSTG vor, dass

«Bekanntmachungsleistungen, die gemeinnützige Organisationen zugunsten Dritter oder Dritte zugunsten gemeinnütziger Organisationen erbringen, [von der Steuer ausgenommen sind].»

Des weiteren definiert Art. 3 Bst. j MWSTG den Begriff der gemeinnützigen Organisation, indem er auf Art. 56 Bst. g DBG (Befreiung privater Organisationen von der Steuerpflicht aufgrund ihres gemeinnützigen Zwecks) verweist. Gemäss Botschaft des Bundesrats [51] besteht das Ziel des neuen Art. 21 Abs. 2 Ziff. 27 MWSTG darin, den Art. 33 a aMWSTG im neuen Gesetz in die Liste der von der Steuer ausgenommenen Leistungen aufzunehmen. Indem das Parlament im Gesetz einen Spendenbegriff definiert hat, der sich teilweise an Art. 33 a aMWSTG anlehnt, hat es eine Rechtsvorschrift erlassen, die von den bis 31. Dezember 2009 gültigen Regeln abweicht. Einerseits hängt der Spendenbegriff nicht mehr von der Art des Geldgebers ab. Andererseits verweist die Bestimmung in Art. 21 Abs. 2 Ziff. 27 MWSTG zu den von der Steuer ausgenommenen Leistungen nicht mehr auf eine Nennung des Sponsors in neutraler Form. Die Tragweite dieser Bestimmungen wird sich in der Praxis sowie in der Rechtsprechung zeigen.

## 6. VON DER STEUER AUSGENOMMENE TRANSAKTION – THEORIE DER STEUERBAREN VORUMSÄTZE (OUTSOURCING)

**6.1 Rechtsprechung des BGer.** Das BGer war nach altem Recht der Auffassung, dass von der Steuer ausgenommene Leistungen nur dann von der MWST befreit werden könnten, wenn sie dem Endverbraucher direkt erbracht werden (Theorie der steuerbaren Vorumsätze) [52]. Diese Beschränkung der Steuerbefreiung von Leistungen, die für den Endverbraucher erbracht werden, bedeutete zweierlei: Zum einen implizierte sie, dass die Steuerausnahme nicht auf Vorleistungen ausgedehnt werden konnte, die zur Erwirtschaftung der von der Steuer ausgenommenen Umsätze genutzt wurden. Der Umstand, dass ein Leistungserbringer von der Steuer ausgenommene Leistungen erbrachte, hatte nicht zur Folge, dass seine Aufwendungen und Investitionen ebenfalls von der MWST befreit waren. So entschied das BGer, dass Leistungen von Vermittlern im Lottogeschäft, die den Lotterien in Rechnung gestellt werden, mehrwertsteuerpflichtig seien [53]. Ausserdem resultierte aus der Theorie der steuerbaren Vorumsätze, dass nur für den Endverbraucher unmittelbar erbrachte Leistungen von der Steuer ausgenommen werden konnten [54]. Dies hatte vor allem zur Folge, dass eine von der Steuer ausgenommene Leistung im Fall der Delegation an Dritte (Outsourcing) unter die MWST fiel. Dies aus dem einfachen Grund, dass die Leistung nicht mehr dem Endverbraucher, sondern einem anderen Wirtschaftssubjekt in Rechnung gestellt wurde – nämlich dem Akteur, der die betreffende Aufgabe delegiert hatte. Zu diesem Schluss kam das BGer im Fall der Basler Drogen-/Gassenzimmer [55].

Durch die Theorie der steuerbaren Vorumsätze wurde somit in bezug auf von der Steuer ausgenommene Leistungen ein subjektives Element eingeführt. Letztere durften nämlich nur durch Wirtschaftssubjekte erbracht werden, die sich

am Ende der Produktionskette befanden und ihre Leistungen direkt für den Endverbraucher erbrachten.

**6.2 Situation nach neuem Recht.** Art. 21 Abs. 3 MWSTG sieht nun folgendes vor:

«Ob eine in Absatz 2 genannte Leistung von der Steuer ausgenommen ist, bestimmt sich unter Vorbehalt von Absatz 4 ausschliesslich nach deren Gehalt und unabhängig davon, wer die Leistung erbringt oder empfängt.»

**In Abs. 4 steht:**

«Ist eine Leistung in Absatz 2 entweder aufgrund von Eigenschaften des Leistungserbringers beziehungsweise der Leistungserbringerin oder des Leistungsempfängers beziehungsweise der Leistungsempfängerin von der Steuer ausgenommen, so gilt die Ausnahme nur für Leistungen, die von einer Person mit diesen Eigenschaften erbracht oder empfangen werden.»

Diese Bestimmungen relativieren die Theorie der steuerbaren Vorumsätze in erheblichem Masse. Die Vorleistungen für die Erwirtschaftung von Leistungen, die von der Steuer ausgenommen sind, bleiben an sich steuerbar, sofern sie aufgrund ihrer Eigenschaften nicht selbst von der MWST ausgenommen sind. Wenn also ein Spital Material – wie zum Beispiel ein Röntgengerät – kauft, ist dessen Lieferung nach wie vor steuerpflichtig, da diese Art von Leistung nicht unter die in Art. 21 Abs. 2 MWSTG aufgelisteten Kategorien fällt. Anders als in der bisherigen Rechtsprechung (s. Abschnitt 6.1) sieht die neue Bestimmung in Art. 21 Abs. 3 MWSTG kein – mit der Stellung des Dienstleistungserbringers im Produktionsprozess zusammenhängendes – subjektives Kriterium zur Definition der von der Steuer ausgenommenen Leistungen mehr vor [56]. Somit können zwischen zwei Wirtschaftssubjekten durchaus auch dann von der Steuer ausgenommene Leistungen erbracht werden, wenn es sich beim Leistungsempfänger nicht um den Endverbraucher handelt. Die Unter-

vergabe von Leistungen, die aufgrund ihrer Eigenschaften von der MWST ausgenommen sind, führt somit nicht mehr automatisch zu einer Besteuerung.

## 7. VERFAHRENSASPEKTE – VORBEHALTLOSE ZAHLUNG

Das neue MWSTG führt eine Vielzahl neuer Verfahrensregeln ein, die sich zwangsläufig in erheblichem Masse auf die Rechtsprechung auswirken werden. Dieser Artikel erhebt nicht den Anspruch, alle Gerichtsentscheide aufzuzählen, die nach neuem Recht aus formalen Gründen in Frage gestellt sind. Wir beschränken uns hier darauf, den Fall der vorbehaltlosen Zahlungen zu behandeln.

**7.1 Rechtsprechung des BGer.** Auf der Grundlage des Selbstveranlagungsprinzips befand das BGer, dass der Steuerpflichtige alleine für die Festsetzung seiner Steuerlast verantwortlich sei [57]. Folglich war das BGer unter dem alten Recht der Ansicht, dass der Steuerpflichtige an bei den Behörden vorbehaltlos eingereichten Abrechnungen gebunden sei. Bei einer Veränderung der Praxis oder Rechtsprechung war es dem Steuerpflichtigen somit nicht möglich, seine ohne Vorbehalt eingereichten Steuererklärungen zu seinen Gunsten abzuändern. Für die Steuerverwaltung galt dies indes

nicht. Sie konnte ohne weiteres Bescheide zu vergangenen, noch nicht verjährten Steuerperioden revidieren.

**7.2 Situation nach neuem Recht.** Das neue MWSTG führt in Art. 43 den Begriff der «Rechtskraft der Steuerforderung» ein. Art. 43 Abs. 2 MWSTG sieht vor, dass die eingereichten und bezahlten Abrechnungen – auch auf Veranlassung der Steuerpflichtigen – korrigiert werden können, bis die Steuerforderung Rechtskraft erlangt [58]. Der Steuerpflichtige muss somit künftig keinen Vorbehalt mehr formulieren, wenn er sich bis zum Eintritt der Rechtskraft die Möglichkeit offenhalten will, seine Abrechnungen zu korrigieren oder zuviel bezahlte Beträge zurückzufordern. Die Möglichkeit zur Änderung der MWST-Abrechnungen endet mit Eintritt der Rechtskraft – also wenn die Steuerforderung durch eine in Rechtskraft erwachsene Verfügung oder ein in Rechtskraft erwachsenes Urteil bestätigt wird, die steuerpflichtige Person eine schriftliche Anerkennung einreicht oder den in einer Einschätzungsmittelteilung genannten Betrag vorbehaltlos zahlt oder die Festsetzungsverjährung eintritt (Art. 43 Abs. 1 MWSTG). Somit hat das neue Gesetz zu einer grundlegenden Systemänderung geführt, weshalb die bisherige Rechtsprechung im Bereich der vorbehaltlosen Zahlungen überholt ist. ■

**Anmerkungen:** \*Übersetzung aus: Der Schweizer Treuhänder, 2010/5, S. 245 f. Dieser Text ist eine überarbeitete Version einer Präsentation, die am 22. März 2010 anlässlich eines MWST-Seminars am Institut für Finanzwissenschaft und Finanzrecht (IFF) in St. Gallen abgehalten wurde. **1)** S. Pierre-Marie Glauser, MWST-Reform – eine stille Revolution, Der Schweizer Treuhänder, 2009/12, S. 964 f.; Diego Clavadetscher, Grundsätze der Steuererhebung im neuen Mehrwertsteuerrecht, Der Schweizer Treuhänder, 2009/12, S. 966. **2)** Einen Überblick vermittelt die Botschaft des Bundesrats zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer vom 25. Juni 2008 (nachfolgend: Mehrwertsteuerbotschaft), S. 6913 ff. **3)** Mehrwertsteuerbotschaft, S. 6917. **4)** Claudio Fischer, Die Neuerungen im revidierten Mehrwertsteuergesetz, in ASA 78, Nr. 4 (2009/2010), S. 187; Clavadetscher (Anm. 1), S. 966; Baumgartner/Clavadetscher/Kocher, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, Langenthal, 2010, S. 12. **5)** Der Art. 20 MWSTG hat die Bestimmungen zur direkten Stellvertretung deutlich gelockert. Gemäss diesen Bestimmungen ergibt sich das Stellvertretungsverhältnis aus den Umständen. Dies war in der Vergangenheit gemäss Rechtsprechung nicht der Fall. **6)** S. insbesondere BGE vom 25.10.2006 (2A\_748/2005); BGE vom 8.1.2008 (2C\_195/2007). Für einen Überblick über die Rechtsprechung s. Pierre-Marie Glauser, Evasion fiscale et TVA, in Pierre-Marie Glauser (Hrsg.), Evasion fiscale, une approche théorique et pratique de l'évasion fiscale, Zürich 2010, S. 35 f. **7)** Mehrwertsteuerverordnung vom 27.11.2009. **8)** Baumgartner/Clavadetscher/Kocher (Anm. 4), S. 67. **9)** Für einen Überblick über die Rechtsprechung in diesem Bereich s. Pascal Mollard/Xavier Oberson/Anne Tissot Benedetto, Traité TVA, Basel 2009, S. 418 ff. **10)** BGE vom 1.12.2004, ASA 75, 172; BGE vom 15.1.2007 (2A\_791/2006); BVGE vom 28.5.2009 (A-1538/2006). **11)** BGE vom 1.12.2004, ASA 75, 172. **12)** Mehrwertsteuerbotschaft, S. 6947. **13)** Baumgartner/Clavadetscher/Kocher (Anm. 4), S. 66. Ein

Steuersubjekt, das einen Umsatz aus steuerbaren Leistungen von weniger als 100 000 Franken erzielt, ist von der Steuerpflicht befreit. Er hat jedoch die Möglichkeit, auf die Befreiung von der Steuerpflicht zu verzichten (Art. 11 MWSTG). **14)** S. insbesondere BGE vom 14.3.1997 (BGE 123 II 295); BGE vom 1.12.2004 (ASA 75, 172); BGE vom 9.8.2006 (BGE 132 II 353); BGE vom 22.11.2007 (RDAF 2008 II 21). **15)** BGE 132 II 365; inoffizielle Übersetzung aus dem Französischen. **16)** BGE vom 14.3.1997, BGE 123 II 295. **17)** BGE vom 1.12.2004, ASA 75, 172; s. Abschnitt 2.2.1. **18)** S. Abschnitt 3.2. **19)** S. Abschnitt 3.3. **20)** BGE vom 2.11.2007 (RDAF 2008 II 21). **21)** Gemäss einem Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts vom 28.5.2009 (A-1538/2006) war es möglich, den Sachverhalt als «Endverbrauch in der Unternehmenssphäre» zu werten. **22)** Mehrwertsteuerbotschaft, S. 6938. **23)** Mehrwertsteuerbotschaft, S. 6975 f. **24)** Philipp Müller, Behandlung der MWST-Reform im Nationalrat, Der Schweizer Treuhänder, 2009/6–7, S. 490. **25)** Clavadetscher (Anm. 1), S. 967; Baumgartner/Clavadetscher/Kocher (Anm. 4), S. 192; Pascal Mollard, in: Mollard/Oberson/Tissot Benedetto (Fussnote 9), S. 1129. **26)** S. insbesondere BGE vom 9.8.2006 (BGE 132 II 354), s. auch BGE vom 7.5.2008 (ASA 78, 174); BGE vom 13.10.2008 (2C\_229/2008). **27)** BGE vom 9.11.2006, BGE 132 II 363. **28)** BGE vom 9.11.2006, BGE 132 II 363, inoffizielle Übersetzung des Zitats. **29)** S. BGE vom 9.8.2006, BGE 132 II 359; s. auch BVGE vom 27.10.2008 (A-1496 bis 1498/2006). **30)** BGE vom 9.8.2006 (BGE 132 II 362 f.). **31)** Mehrwertsteuerbotschaft, S. 6978. **32)** S. Art. 38 Abs. 8 MWSTG. Für einen Überblick über die Situation nach altem, bis 31.12.2009 geltendem Recht s. Pierre-Marie Glauser, Subventions et TVA, Revue Economique et Sociale, Numéro Spécial, La Réforme de la TVA, Band 65/September 2007, S. 95 ff. **33)** BGE vom 25.8.2000, BGE 126 II 459; BGE vom 9.8.2006, BGE 132 II 353. **34)** BGE vom 15.8.2006 (2A\_650/2005). **35)** BGE vom 7.5.2008, ASA 78, 174. **36)** BGE vom 9.7.2008

(2C\_743/2007). **37)** Zur Kritik der Rechtsprechung in diesem Punkt s. Glauser (Anm. 32), S. 100 ff. **38)** Mehrwertsteuerbotschaft, S. 6979. **39)** BGE vom 7.5.2008, ASA 78, 174. **40)** Für Informationen über die Rolle von Gemeinwesen, die sich z. B. als Aktionäre an Unternehmen beteiligen, s. Pierre-Marie Glauser, Apports et impôt sur le bénéfice, Doktorarbeit, Genf/Zürich/Basel 2005, S. 362. **41)** S. insbesondere BGE vom 24.8.2007 (2C\_263/2007); BGE vom 22.11.2007 (RDAF 2008 II 21). **42)** Mehrwertsteuerbotschaft, S. 6975; Baumgartner/Clavadetscher/Kocher (Anm. 4), S. 195. **43)** BGE vom 31.3.2004 (2A\_507/2002); BGE vom 14.3.2005 (2A\_546/2003); BGE vom 16.5.2007, BGE 133 II 153. **44)** BGE vom 14.3.2005 (2A\_546/2003), Erwäg. 2.6. **45)** Mehrwertsteuerbotschaft, S. 7005. **46)** Diese Argumentation wirft allerdings erhebliche Risiken für Steuerpflichtige auf, die für Dienstleistungen von ausländischen Erbringern zahlen, ohne die Art der Dienstleistungen nachweisen zu können. In diesem Fall könnten die Steuerbehörden nämlich die Meinung vertreten, dass es sich um einen Erwerb von steuerbaren Leistungen im Ausland handelt (Art. 45 MWSTG). **47)** S. zu dieser Frage Pierre-Marie Glauser (Anm. 6), S. 26 ff. **48)** BGE vom 13.2.2002, ASA 72, 231; BGE vom 8.1.2003 (2A\_43/2002); BGE vom 1.7.2004 (2A\_56/2003). **49)** S. zu dieser Frage Pierre-Marie Glauser, Sponsoring et TVA, Der Schweizer Treuhänder, 2005/11, S. 886 ff. **50)** Müller (Anm. 24), S. 486; Baumgartner/Clavadetscher/Kocher (Anm. 4), S. 160. **51)** Mehrwertsteuerbotschaft, S. 6964. **52)** BGE vom 19.3.1998, BGE 124 II 193; BGE vom 3.3.1999 (ASA 69, 658), BGE vom 3.3.1999 (ASA 69, 344). Baumgartner/Clavadetscher/Kocher (Anm. 4), S. 151. **53)** BGE vom 3.3.1999 (ASA 69, 658). **54)** BGE vom 1.9.2005 (2A\_273/2004). **55)** BGE vom 1.9.2005 (2A\_273/2004). **56)** Mehrwertsteuerbotschaft, S. 6965. **57)** S. z. B. BGE vom 2.6.2003, ASA 74, 666. **58)** Fischer (Anm. 4), S. 193.