

# BEISTELLUNG VON MATERIAL ALS MEHRWERTSTEUERRELEVANTE LIEFERUNG?

## Material zur Veredelung, des Austauschs oder der Vernichtung kann nicht Gegenstand der Inlandsteuer sein

Die Verwaltungspraxis fingiert oftmals bei Lieferungen und teilweise auch bei Dienstleistungen ein Entgelt: so etwa bei einer Naturaldividende und bei der Beistellung von Material zwecks Verarbeitung. Lediglich bei Austauschreparaturen im Sinne von Art. 24 Abs. 4 MWSTG soll sich nach der Verwaltungspraxis das Entgelt auf den Werklohn beschränken.

### 1. PROBLEMSTELLUNG

Gemäss Art. 24 Abs. 4 des *Mehrwertsteuergesetzes (MWSTG)* umfasst das Entgelt bei Austauschreparaturen lediglich den Werklohn für die ausgeführten Arbeiten [1]. Eine Austauschreparatur liegt gemäss Verwaltungspraxis vor, wenn der Besteller einen Altstoff oder einen defekten oder abgenutzten Gegenstand für die Reparatur oder für die Umarbeitung dem Unternehmer übergibt und dem Besteller anstelle des aus diesem Stoff herzustellenden oder des zu reparierenden Gegenstands ein gleichartiger revidierter Gegenstand geliefert oder eingebaut wird [2]. Bei solchen Austauschreparaturen ist nur der Werklohn, jedoch nicht der Wert des entgegengenommenen defekten Gegenstands zu versteuern [3].

#### Beispiel 1:

Der Fahrzeugbesitzer bringt seinen Wagen wegen defekten Getriebes (Wert im defekten Zustand: CHF 2000) in den Service. Da das Fahrzeug noch unter Garantie steht, hat der Fahrzeugbesitzer nichts für das ersetzte Getriebe (Wert des ersetzten Getriebes: CHF 4000) zu entrichten. Er hat lediglich den Werklohn (CHF 1000) zuzüglich *Mehrwertsteuer (MWST)* zu bezahlen.

Ebenfalls um einem Anwendungsfall von Art. 24 Abs. 4 MWSTG handelt es sich gemäss *Eidg. Steuerverwaltung (ESTV)* bei folgendem Beispiel [4].



TOBIAS F. ROHNER,  
DR. IUR. HSG,  
RECHTSANWALT,  
DIPL. STEUEREXPERTE,  
PARTNER,  
BAKER MCKENZIE,  
ZÜRICH

#### Beispiel 2:

Ein mehrwertsteuerpflichtiger Goldschmied liefert einer Schmelzstätte Edelmetallabfälle (z. B. Platin). Nach der Schmelzung wird dem Goldschmied das Gewicht des aus den Abfällen gewonnenen Platins mitgeteilt bzw. seinem durch die Schmelzstätte geführten Industriekonto gutgeschrieben. Bei der anschliessenden Lieferung des reinen Metalls in der gewünschten Form (z. B. als Draht) an den Goldschmied hat die Schmelzstätte lediglich den Werklohn mit MWST in Rechnung zu stellen. Das Gewicht des gelieferten Platins wird dem Industriekonto belastet. Die Lieferung des Platins unterliegt nach der Verwaltungspraxis nicht der MWST.

Liegt kein Anwendungsfall von Art. 24 Abs. 4 MWSTG vor, unterliegt gemäss Verwaltungspraxis nicht lediglich der Werklohn, sondern auch der Gegenstand der Besteuerung (vgl. folgendes Beispiel).

#### Beispiel 3:

Ein mehrwertsteuerpflichtiger Goldschmied liefert einer Schmelzstätte Edelmetallabfälle (z. B. Platin) zur Schmelzung und zur Herstellung eines Drahts aus dem eingelieferten Platin. Ein Industriekonto wird nicht geführt. Die Schmelzstätte liefert nach erfolgter Raffination das Platin in Drahtform. Gemäss ESTV hat die Schmelzstätte nicht lediglich den Werklohn, sondern auch das gelieferte Edelmetall mit MWST in Rechnung zu stellen.

Es stellt sich die Frage, ob diese Verwaltungspraxis gesetzeskonform ist. Um dies zu analysieren, wird in einem ersten Teil (2. Kapitel) der Normalfall beleuchtet: Eine steuerpflichtige Person erbringt eine Lieferung oder Dienstleistung, und die andere bezahlt diese in Geldform. Der zweite Teil (3. Kapitel) widmet sich komplexeren Fällen, bei denen Personen einander gegenseitig Lieferungen oder Dienstleistungen erbringen.

## 2. EINSEITIGE ERBRINGUNG VON LIEFERUNGEN ODER DIENSTLEISTUNGEN

**2.1 Normalfall.** Die MWST als Inlandsteuer (Art. 10ff. MWSTG) knüpft an das Steuerobjekt des Leistungsaustauschs (Art. 18 Abs. 1 MWSTG) an. Ein Leistungsaustausch setzt einerseits eine Leistung (eine Lieferung und/oder Dienstleistung) und andererseits die Erwartung eines Entgelts voraus [5]. Die Entgeltlichkeit stellt ein unabdingbares Tatbestandselement für die Begründung einer steuerbaren Leistung dar [6]. Entgelt wird nach Art. 3 lit. f MWSTG als Vermögenswert definiert, den der Empfänger oder an seiner Stelle eine Drittperson für den Erhalt der Leistung aufwendet. Im Normalfall wird das Entgelt in Geldform geleistet.

Gemäss Art. 24 Abs. 1 MWSTG wird die Inlandsteuer vom empfangenen Entgelt berechnet. Zum Entgelt gehören namentlich auch der Ersatz aller Kosten, selbst wenn diese gesondert in Rechnung gestellt werden, sowie die von der steuerpflichtigen Person geschuldeten öffentlichen Abgaben. Folglich ist das Entgelt nicht nur Voraussetzung für den steuerbaren Umsatz, sondern es ist auch Grundlage für die Berechnung der MWST [7].

Um als Leistungsaustausch im mehrwertsteuerlichen Sinne zu gelten, muss zwischen Leistung und Gegenleistung eine innere wirtschaftliche Verknüpfung gegeben sein [8]. Diese ist gegeben, wenn der Leistungserbringer tätig wird, um eine Gegenleistung zu erhalten (Aspekt der Finalität) und seine Leistung die Gegenleistung auslöst oder auslösen soll

(Aspekt der Kausalität) und seitens des Leistungsempfängers seine Gegenleistung durch die Leistung bedingt ist [9].

Anders ist die Rechtslage bei der MWST als Einfuhrsteuer (Art. 50ff. MWSTG). Bei ihr ist das Steuerobjekt die Einfuhr von Gegenständen einschliesslich der darin enthaltenen Dienstleistungen und Rechte [10]. Im Unterschied zur Inlandsteuer muss die Einfuhr von Gegenständen nicht notwendigerweise mit der Erwartung eines Entgelts verknüpft sein. Folglich unterliegt auch ein geschenkter oder der importierenden Person bereits gehörender Gegenstand der Einfuhrsteuer, während bei der Inlandsteuer ein geschenkter oder zumindest unentgeltlich überlassener Gegenstand mangels Umsatzes nicht von der MWST erfasst ist [11].

**2.2 Leistungen an Zahlungs statt.** Eine Leistung an Zahlungs statt liegt vor, wenn sich der Leistungserbringer und der Leistungsempfänger darüber einigen, dass die bestehende Geldschuld durch eine andere als die ursprüngliche geschuldete Geldschuld erfüllt wird. Mithin wird das vertraglich vereinbarte Entgelt nachträglich modifiziert, indem nicht mehr eine Geldleistung, sondern eine Lieferung oder eine Dienstleistung als Entgelt zu erbringen ist. Bei Leistungen an Zahlungs (oder Erfüllungs) statt gilt gemäss Art. 24 Abs. 5 MWSTG als Entgelt der Betrag, der dadurch ausgeglichen wird. Entsprechend wird nicht – anders als beim Tausch – auf den Marktwert oder einen allfälligen späteren Verkaufserlös der hingegebenen Ware abgestellt, sondern auf

den Preis, der laut Vereinbarung der Parteien durch diese Leistung ausgeglichen werden soll [12].

Ein Teil des Schrifttums vertritt die Ansicht, dass bei einer Leistung an Zahlungs statt zwei Leistungen im Sinne von Art. 3 lit. c MWSTG und damit zwei Leistungsverhältnisse vorliegen [13]. Diese Auffassung überzeugt nicht. Gemäss

---

*«Die Gesellschaft setzt mit dem Dividendenbeschluss weder die Ursache für eine Gegenleistung, noch besteht die Intention der Gesellschaft, sich für die Naturaldividende entschädigen zu lassen.»*

Art. 3 lit. c MWSTG ist unter einer Leistung die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts zu verstehen. Der Schuldner des Entgelts, der dieses statt in Geldform durch eine Lieferung oder eine Dienstleistung leistet, handelt nicht in Erwartung eines Entgelts, sondern erbringt seine Lieferung oder Dienstleistung deshalb, weil er eine Leistung erhalten hat. Folglich liegt nach der vorliegenden Auffassung lediglich eine Leistung vor, die vom ursprünglichen Leistungserbringer erbracht wird [14].

**2.3 Naturaldividenden.** Dividenden sind nach Art. 18 Abs. 2 lit. f MWSTG Mittelflüsse, die mangels Gegenleistung seitens des Aktionärs nicht als Entgelt qualifizieren. Anders ist die Rechtslage nach der Auffassung der ESTV bei Sach- oder Naturaldividenden [15]. Diese unterliegen gemäss Verwaltungspraxis der MWST, was sich nicht einfach erklären lässt [16]. Ein möglicher Erklärungsansatz könnte sein, dass mit der Leistungserbringung der Fiskus stets ein Entgelt fingiert, das letztlich mit dem Dividendenanspruch verrechnet wird [17]. Ein anderer Gedanke hinter dieser Praxis dürfte sein, dass bei Naturaldividenden Geschäftsvermögen für Zwecke ausserhalb des Betriebs entnommen wird [18]. Sofern auf den entnommenen Gegenständen Vorsteuern geltend gemacht wurden, handelt es sich um einen Eigenverbrauch gemäss Art. 31 MWSTG. Dieses Rechtsinstitut verlangt, dass die früher geltend gemachte Vorsteuer zurückerstattet werden muss. Da aber der Eigenverbrauch die Wertschöpfung des Unternehmens nicht besteuert, wird die Leistung, die via Dividende bezogen wird, geringer besteuert, als jene, für die ein Entgelt in Geldform geleistet wird. Beide Erklärungsversuche überzeugen nicht und halten vor dem Wortlaut von Art. 18 Abs. 2 lit. f und Art. 3 lit. c MWSTG nicht stand. Die Gesellschaft setzt mit dem Dividendenbeschluss weder die Ursache für eine Gegenleistung, noch besteht die Intention der Gesellschaft, sich für die Naturaldividende entschädigen zu lassen. Eine Dividende, in welcher Form auch immer sie ausgerichtet wird, stellt die Früchte des Eigentums an der Gesellschaft dar [19]. Folglich

kann eine Naturaldividende keinen Leistungsaustausch begründen und eine Korrektur des Vorsteuerabzugs kann lediglich im Rahmen des Eigenverbrauchs erfolgen [20]. Die Ausschüttung einer Naturaldividende darf auch deshalb nicht als Steuerobjekt der MWST gelten, weil die Dividende als unentgeltliche Leistung nicht vom Konsumenten getragen werden kann, mithin eine Überwälzung der MWST gar nicht möglich ist. Die Tatsache, dass der Aktionär und Konsument in den Genuss einer Leistung kommt, die nicht der MWST unterliegt, darf nicht dadurch korrigiert werden, dass diese Leistung als entgeltlich fingiert wird. Dieses Resultat würde zu einer zusätzlichen steuerlichen Belastung des Unternehmens führen, was sich aber mit dem Charakter der MWST als Verbrauchssteuer [21] nicht vereinbaren lässt.

### 3. GEGENSEITIGE ERBRINGUNG VON LIEFERUNGEN ODER DIENSTLEISTUNGEN

**3.1 Tausch.** Beim Tausch erbringen zwei Parteien einander gegenseitig eine Leistung, die in einem ursächlichen und engen Zusammenhang stehen. Im Unterschied zum Kauf wird beim reinen Tausch die Gegenleistung nicht in Geldform erbracht, sondern durch einen anderen Gegenstand [22]. Ein Beispiel eines reinen Tauschs:

#### Beispiel 4:

Der steuerpflichtige Schreiner vereinbart mit dem steuerpflichtigen TV-Verkäufer, dass der Schreiner einen Tisch und hierfür der TV-Verkäufer dem Schreiner als Gegenleistung ein Fernsehgerät zu liefern habe.

Nach Art. 237 des *Obligationenrechts* (OR) finden auf den Tauschvertrag die Vorschriften des Kaufvertrags dergestalt Anwendung, dass jede Verkaufspartei mit Bezug auf die von ihr versprochene Sache als Verkäufer und mit Bezug auf die ihr zugesagte Sache als Käufer behandelt wird. Mithin wird obligationenrechtlich jede Partei jeweils als Leistungserbringerin und -empfängerin behandelt. Folglich geht das Zivilrecht von zwei Leistungsströmen aus, bei denen – zumindest im obigen Beispiel 4 – jeweils das Eigentum und der Besitz der zu tauschenden Sachen auf die andere Partei übergeht.

Da beim reinen Tausch ein Entgelt in Geldform nicht oder zumindest nicht sichtbar in Erscheinung tritt, kann man sich fragen, ob überhaupt eine Leistung gegen Entgelt vorliegt [23]. Die Rechtsprechung geht beim Tausch von zwei selbstständigen Leistungen aus, für die wiederum je ein Entgelt zu entrichten ist [24]. Folglich kann ein reiner Tausch im Sinne von Art. 237 OR auch als zwei Kaufverträge mit Verrechnungsabrede betrachtet werden [25]. Ein Entgelt wird nicht fingiert, vielmehr haben beide Parteien jeweils eine Entgeltserwartung, die aber nicht in Geldform besteht [26]. Jede Leistung muss für sich selbst beurteilt werden (z. B. Steuerbarkeit, Steuerbefreiung, anwendbarer Steuersatz). Art. 24 Abs. 3 MWSTG bestimmt, dass bei Tauschverhältnissen der Marktwert jeder Leistung das Entgelt für die andere Leistung ist. Das heisst, um beim obigen Beispiel zu bleiben, dass das Fernsehgerät (Lieferung) den Marktwert des Tisches (Entgelt) und der Tisch (Lieferung) den Marktwert des Fern-

sehgeräts (Entgelt) hat. Im obigen Fall sind die beiden Marktwerte deckungsgleich, weshalb eine gänzliche Verrechnung der beiden Entgelte (inkl. der beiden MWST-Beträge) stattfindet. Obwohl überhaupt kein Geld fliesst, ist die MWST geschuldet. Sowohl der TV-Verkäufer als auch der Schreiner haben als Mehrwertsteuersubjekte auf dem Marktwert ihrer Leistung MWST gegenüber dem Fiskus abzurechnen und müssen entsprechend für genügend Liquidität sorgen. Umgekehrt sind sie als Steuersubjekte grundsätzlich vorsteuerabzugsberechtigt.

Anders ist die Situation bei gemischten Tausch-/Kaufgeschäften. Liefert der TV-Verkäufer ein Fernsehgerät dem Schreiner und dieser dem TV-Verkäufer einen Tisch und wird vereinbart, dass der TV-Verkäufer zusätzlich CHF 100 zu leisten habe, hat der Schreiner dem TV-Verkäufer MWST auf dem Marktwert des Fernsehers (Annahme: CHF 2000) und dem Aufpreis von CHF 100 in Rechnung zu stellen, obwohl im Umfang des Marktwerts des TV-Geräts zivilrechtlich eine Verrechnung stattfindet [27]. Gegenüber dem Fiskus rechnet der Schreiner MWST auf dem um CHF 100 erhöhten Marktwert des Fernsehers (d. h. insgesamt CHF 2100) und der TV-Verkäufer MWST auf CHF 2000 ab.

Doch nicht jede vermeintliche Gegenleistung in Form einer Sachleistung ist als Tausch zu qualifizieren: Das Vorhandensein von zwei voneinander losgelösten Leistungsverhältnissen zwischen den gleichen Parteien mit blosser Verrechnung der beiden Entgelte begründet keinen Tausch, weil es an der erforderlichen inneren Verknüpfung fehlt.

**3.2 Austauschreparaturen?** Wie bereits eingangs erwähnt [28], ist gemäss der Verwaltungspraxis unter einer Austauschreparatur nach Art. 24 Abs. 4 MWSTG der Vorgang zu verstehen, bei dem der Besteller einen Altstoff oder einen defekten oder abgenutzten Gegenstand für die Reparatur oder für die Umarbeitung dem Unternehmer übergibt und dem Besteller anstelle des aus diesem Stoff herzustellenden oder des zu reparierenden Gegenstands ein gleichartiger revidierter Gegenstand geliefert oder eingebaut wird [29]. Gestützt auf die Praxis wäre aber die Bestimmung von Art. 24 Abs. 4 MWSTG nicht anwendbar, falls der Unternehmer anstelle von «revidierten» Gegenständen neue liefern würde [30].

Bei Austauschreparaturen gemäss Art. 24 Abs. 4 MWSTG ist nur der vom Besteller zu bezahlende Werklohn zu versteuern. Der Wert des reparierten oder ausgetauschten Gegenstands ist folglich irrelevant. Entsprechend wird in Bezug auf die ausgetauschten Teile kein Tausch und auch keine Leistung angenommen [31].

Die ESTV verlangt nun aber, dass auch effektiv nur der Werklohn in Rechnung gestellt wird und auf der Rechnung der Wert für den eingetauschten Gegenstand nicht «erwähnt» wird [32]. Diese Praxis ist nicht gesetzeskonform, weil die blosser «Erwähnung» des Werts des Gegenstands auf der Rechnung nicht die Anwendung von Art. 24 Abs. 4 MWSTG auszuschliessen vermag [33].

Die Bestimmung von Art. 24 MWSTG regelt lediglich die Bemessung der MWST auf dem Leistungsaustausch. Sie ist folglich nur dann anwendbar, wenn ein Leistungsaustausch (Leistung in Erwartung eines Entgelts) besteht [34]. Entspre-

chend kann die Bestimmung von Art. 24 MWSTG weder ein Leistungsverhältnis begründen noch eines negieren.

Vor diesem Hintergrund muss bei einer Austauschreparatur zuerst geprüft werden, ob der Kunde, welcher den Gegenstand zur Reparatur oder zum Ersatz liefert, überhaupt eine Lieferung erbringt. Ob diese Einlieferung als Lieferung im Sinne von Art. 3 lit. d MWSTG zu qualifizieren ist, ist fragwürdig, denn mit der Einlieferung räumt der Kunde dem Unternehmen nicht oder lediglich ausnahmsweise das Recht ein, dass dieses im eigenen Namen über den eingelieferten Gegenstand frei verfügen kann (Art. 3 lit. d Ziff. 1 MWSTG). Ebenso wenig erfolgt eine Lieferung eines Gegenstands, an dem Arbeiten besorgt worden sind (Art. 3 lit. d Ziff. 2 MWSTG). Vielmehr erfolgt die Lieferung, damit eine Arbeit besorgt wird. Schliesslich kann die Einlieferung eines Gegenstands zur Reparatur oder zum Ersatz m. E. nicht unter Art. 3 lit. d Ziff. 3 MWSTG «Überlassen eines Gegenstands zum Gebrauch oder zur Nutzung» subsumiert werden, denn der Empfänger des Gegenstands soll diesen weder gebrauchen noch nutzen, sondern bearbeiten oder ersetzen. Doch selbst wenn die Einlieferung als Lieferung im Sinne von Art. 3 lit. d MWSTG zu qualifizieren wäre, kann nicht behauptet werden, dass der Einlieferer in Erwartung eines Entgelts liefert und auch nicht den Grund für eine Gegenleistung setzt. Vielmehr wird der Gegenstand nur deshalb geliefert, damit das Unternehmen diesen bearbeitet, ersetzt, entsorgt oder bloss aufbewahrt. Folglich fehlt es in Bezug auf den eingelieferten Gegenstand an einer Leistung nach Art. 3 lit. c MWSTG.

Der Unternehmer, der den defekten Gegenstand empfängt und repariert oder ersetzt und anschliessend dem Kunden überlässt, erbringt eine Lieferung im Sinne von Art. 3 lit. d MWSTG. Ob und in welchem Umfang der Unternehmer für seine Aufwendungen Rechnung stellt oder nicht, ist ihm freigestellt. Stellt er für seine Arbeitsleistung (z. B. Reparatur) Rechnung, d. h. verlangt er ein Entgelt, entsteht ein mehrwertsteuerpflichtiger Leistungsaustausch, es sei denn, dass sich der Ort der Lieferung im Ausland befindet, der Leistungsaustausch nach Art. 21 MWSTG ausgenommen oder nach Art. 23 MWSTG befreit ist. Verlangt der Unternehmer kein Entgelt, weil beispielsweise die Reparatur oder Ersatz des defekten Gegenstands unter Garantie erfolgt, kann kein mehrwertsteuerpflichtiger Leistungsaustausch entstehen. Deshalb muss der Unternehmer in diesem Fall auch keine MWST dem Fiskus bezahlen. Vor diesem Hintergrund regelt Art. 24 Abs. 4 MWSTG nichts Neues, was nicht bereits in Art. 24 Abs. 1 MWSTG geregelt wird. Folglich darf nicht der Umkehrschluss gezogen werden, dass bei Nichtvorhandensein einer Austauschreparatur, auf dem Werklohn für die ausgeführte Arbeit und auf dem Wert des eingelieferten Gegenstands MWST abzurechnen wäre. Der eingelieferte Gegenstand kann nicht Inhalt des Leistungsaustausches sein, denn es fehlt an der Kausalität und Finalität für die Annahme einer Gegenleistung.

**3.3 Beistellung von Material?** In den oben genannten Beispielen 2 und 3 geht es um die Problematik der Beistellung von Material zum Zweck der Verarbeitung, Bearbeitung

oder Reparatur (allg. Veredelung). Basierend auf den obigen Grundsätzen ist die Beistellung von Material zum Zweck der Veredelung nicht vom Geltungsbereich der Inlandsteuer er-

*«Sofern die Parteien nicht explizit vereinbaren, dass mit der Beistellung von Material zur Verarbeitung das Eigentum übertragen werden soll, kann auch grundsätzlich kein Eigentumswechsel erfolgen.»*

fasst. Der Vorgang kann insbesondere nicht mit dem reinen Tauschgeschäft gleichgestellt werden. Das reine Tauschgeschäft nach Art. 237 OR charakterisiert sich zivilrechtlich durch zwei Eigentums- und Besitzübertragungen [35]. Eine gültige Eigentumsübertragung setzt grundsätzlich einen gültigen Erwerbsgrund und einen Erwerbsakt voraus.

Sofern die Parteien nicht explizit vereinbaren, dass mit der Beistellung von Material zur Verarbeitung das Eigentum übertragen werden soll, kann auch grundsätzlich kein Eigentumswechsel erfolgen. Entsprechend stellt die Veredelung zivilrechtlich eine Verarbeitung einer fremden Sache auf Basis eines Werkvertrags dar. Folglich liegt betreffend die Beistellung von Material kein Tauschgeschäft vor. Mithin kann es nur einen Leistungserbringer geben, zumal auch nur einer eine Leistung erbringen will. Als Leistungserbringer gilt der Unternehmer, welcher die beigegebenen Materialien verarbeitet. Dessen Leistung beschränkt sich auf eine Arbeitsleistung, selbst wenn er einen neuen Gegenstand ersetzt, weshalb lediglich der Werklohn der MWST unterliegen kann.

An diesem Resultat ändert sich auch nichts, wenn die Identität zwischen dem beigegebenen und dem verwendeten

Material nicht gewahrt wird. Entsprechend würde, um bei den obigen Beispielen 2 und 3 zu bleiben, die Beistellung des Platins auch dann nicht zu einer steuerbaren Leistung führen, wenn die Schmelzstätte dem Goldschmied Platin in Drahtform liefern würde, das nicht aus den eingelieferten Edelmetallabfällen gewonnen worden wäre, und der Goldschmied dieser Vermengung zugestimmt hätte. Denn durch die Vermengung vertretbarer Sachen, wozu sicherlich Platin zu zählen ist, geht das Eigentum des Goldschmieds nicht unter. Vielmehr wird sein Alleineigentum qua Vermengung mit anderem Platin zu Miteigentum mutiert [36]. Doch abgesehen von dieser zivilrechtlichen Sicht, der lediglich, aber immerhin Indizwirkung zukommt [37], erwartet niemand bei der blossen Beistellung von Material, dass hierfür ein Entgelt zu entrichten ist.

#### 4. FAZIT

Die Verwaltungspraxis fingiert bei Lieferungen und Dienstleistungen oftmals ein Entgelt, ohne dass hierfür eine genügende gesetzliche Grundlage besteht. Das Steuerobjekt gemäss Art. 3 lit. c MWSTG ist klar definiert als die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an

*«Die Verwaltungspraxis fingiert bei Lieferungen und Dienstleistungen oftmals ein Entgelt, ohne dass hierfür eine genügende gesetzliche Grundlage besteht.»*

eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts. Die «Erwartung eines Entgelts» darf nicht fingiert werden, schon gar nicht dann, wenn die Parteien genau kein Entgelt erwarten, weil sie lediglich einen Stoff zur Verarbeitung überlassen. ■

**Anmerkungen:** 1) Vgl. auch MWST-Info 07, Ziff. 1.1.1. 2) Wegleitung 2008 zur Mehrwertsteuer, N 286. 3) Wegleitung 2008 zur Mehrwertsteuer, N 286; Branchen-Info 05, Ziff. 1.1.3. 4) Beispiel angelehnt an MWST-Info 04, Ziff. 8.10.4. 5) Art. 3 lit. c, d, e MWSTG. 6) BGER 2A.264/2006, 3.9.2008, E. 3.2. 7) BGE 126 II 451. 8) BGE 126 II 443, E. 6a; BGER 2C\_928/2010, 28.6.2011, E. 2.1; Botschaft BBl 2208 6942, Pascal Mollard/Xavier Oberson/Anne Tissot Benedetto, Traité TVA, Basel 2009, S. 173. 9) BGE 126 II 443, E. 6a mit vielen Hinweisen auf die Literatur. 10) Art. 52 Abs. 1 lit. a MWSTG. 11) Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, a.a.O. (Anm. 8), S. 423. 12) BGER 2C\_928/2010 vom 28. Juni 2011, E. 2.2. 13) Sonja Bossart/Diego Clavadetscher, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson (Hrsg.), Art. 24 MWSTG N 77. 14) So auch BGER 2C\_100/2016, 9.8.2016, E. 3.3.2. 15) MWST-Info 08, Ziff. 6. 16) Gewährt bspw. eine Bergbahn ihren Aktionären eine Saisonkarte für die Nutzung der Bergbahn, so hat nach der Verwaltungspraxis die Bergbahn auf dem Wert dieser Saisonkarte MWST zu entrichten, obwohl der Aktionär diese nicht bezahlt (MWST-Info 08, Ziff. 6, Beispiel 1).

17) Bossart/Clavadetscher, a.a.O. (Anm. 13) Art. 18 MWSTG N 111 und 112. 18) Vgl. auch die Kritik an der Verwaltungspraxis von Lothar Jansen, Die steuerliche Behandlung von Naturaldividenden, StR 2016, S. 752f. 19) BVGer A-1496/2006, 27.10.2008, E. 5.1. 20) BGER 2A.369/2005, 24.8.2007, E. 4.3; BVGer A-1630/2006 und A-1631/2006, 13.8.2008, E. 2.3; BVGer A-1496/2006, 27.10.2008, E. 5.1. 21) Art. 1 Abs. 1 MWSTG. 22) Wird die Gegenleistung zur Lieferung nicht in Form eines Gegenstands, sondern als Dienstleistung erbracht, handelt es sich um einen täuschähnlichen Umsatz (BGER 2A.150/2001, 13.2.2002, E. 7a). 23) Kritische Stimmen vertreten die Auffassung, dass sich der Tausch nicht mit dem Zweck der Umsatzsteuer als indirekte Steuer und der Funktion des Unternehmers, die Steuer beim Leistungsempfänger einzuziehen und dem Staat abzuführen, vereinbaren lässt (Holger Stadie, Tauschvorgänge und Umsatzsteuer, in: Umsatzsteuer-Rundschau 2009, S. 745). 24) BGER 2A.150/2001, 13.2.2002, E. 7a; BGER 2C\_100/2016, 9.8.2016, E. 3.3.1. 25) Hans Giger, in: Basler Kommentar, Honsell/Vogt/Wiegand (Hrsg.), Obligationenrecht I, Art. 1–529 OR, 6. Aufl., Basel 2015, Art. 237 OR N 1.

26) Claudio Fischer/Roger Rohner, Tausch, Leistung an Zahlungen statt oder Rabatt bei Eintauschgeschäften, Zsis) 2011, BestCase Nr. 7, Ziff. 3.3.2. 27) MWST-Branchen-Info 05, Ziff. 1.1.2. 28) Vgl. 1. Kapitel. 29) Wegleitung 2008 zur Mehrwertsteuer, N 286; MWST-Branchen-Info 05, Ziff. 1.1.3. 30) Deshalb kritisch Bossart/Clavadetscher, a.a.O. (Anm. 13), Art. 24 MWSTG N 85. 31) Bossart/Clavadetscher, a.a.O. (Anm. 13), Art. 24 MWSTG N 87. 32) MWST-Branchen-Info 05, Ziff. 1.1.3. 33) Vgl. auch die Kritik von Bossart/Clavadetscher, a.a.O. (Anm. 13), Art. 24 MWSTG N 87. 34) Eine Ausnahme davon regelt Art. 24 Abs. 2 MWSTG. Gemäss dieser Bestimmung wird bei Leistungen an eng verbundene Personen ein Entgelt fingiert. 35) Giger, a.a.O. (Anm. 25), Art. 237 OR N 3. 36) Analoge Anwendung von Art. 727 Abs. 2 ZGB. Analog deshalb, weil das Platin als vertretbare Sache ohne Beschädigung oder unverhältnismässigen Aufwand wieder getrennt werden könnte. Vgl. hierzu BGE 112 II 406, E. 4a. 37) Statt vieler: BGER 2A.304/2003 vom 14.11.2003 E. 3.6.