

# **BVGer A-2094/2022 vom 22. November 2022**

Bundesverwaltungsgericht, 2022-11-22, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-2094\\_2022](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-2094_2022)

FR: TAF A-2094/2022 du 22 novembre 2022

IT: TAF A-2094/2022 del 22 novembre 2022

## **Regeste**

Mehrwertsteuer

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt hier nicht vor. Der angefochtene Einspracheentscheid stellt eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG dar. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig.

### **E. 1.2**

Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG; vgl. Art. 81 Abs. 1 MWSTG). Die Beschwerdeführerin ist Adressatin der angefochtenen Verfügung und von dieser betroffen. Sie ist damit zur Beschwerdeerhebung berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist demnach einzutreten.

### **E. 1.3**

Anfechtungsobjekt im vorliegenden Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht bildet der Einspracheentscheid vom 23. März 2022. Das Anfechtungsobjekt grenzt den Umfang des Streitgegenstands ein (BGE 133 II 35 E. 2). Dieser darf im Laufe des Beschwerdeverfahrens eingeschränkt, jedoch nicht erweitert oder qualitativ verändert werden (BGE 131 II 200 E. 3.2; BVGE 2010/19 E. 2.1). Vorliegend beantragt die Beschwerdeführerin zwar die Aufhebung des angefochtenen Einspracheentscheids. Materiell wird aber nicht der vollständige Einspracheentscheid, sondern einzig die Aufrechnung der Einnahmen im Zusammenhang mit der streitbetroffenen Transaktion für die Steuerperiode 2016 beanstandet. Dementsprechend bildet vorliegend nur diese Aufrechnung den Streitgegenstand. Die restlichen von der Vorinstanz vorgenommenen Korrekturen sind nicht bestritten und damit nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens vor Bundesverwaltungsgericht.

### **E. 1.4**

Im Beschwerdeverfahren gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Das Bundesverwaltungsgericht ist verpflichtet, auf den unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten festgestellten Sachverhalt die richtigen Rechtsnormen und damit

jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (BGE 119 V 347 E. 1a; Urteil des BVGer A-623/2021 vom 4. Februar 2022 E. 1.6 mit Hinweisen). Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist (Art. 62 Abs. 4 VwVG). Es kann eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen (allenfalls auch nur teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von derjenigen der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen (sog. Motivsubstitution; BGE 140 II 353 E. 3.1 mit Hinweisen).

### **E. 1.5.1**

In Anwendung von Art. 65 Abs. 3 MWSTG ist die ESTV gehalten, alle Praxisfestlegungen ohne zeitlichen Verzug zu veröffentlichen. Die von den Verwaltungsbehörden veröffentlichten Broschüren, Kreisschreiben und Merkblätter stellen lediglich Verwaltungsverordnungen dar, das heisst generelle Dienstanweisungen, die sich an nachgeordnete Behörden oder Personen wenden und worin die Verwaltungen ihre Sichtweise darlegen. Sie dienen der Sicherstellung einer einheitlichen, gleichmässigen und sachrichtigen Praxis des Gesetzesvollzugs (BVGE 2010/33 E. 3.3.1; Urteil des BVGer A-623/2021 vom 4. Februar 2022 E. 2.11.1 mit Hinweisen). Als solche sind sie für die als eigentliche Adressaten figurierenden Verwaltungsbehörden verbindlich, wenn sie nicht klarerweise einen verfassungs- oder gesetzeswidrigen Inhalt aufweisen (zum Ganzen: Urteile des BVGer A-623/2021 vom 4. Februar 2022 E. 2.11.1, A-5601/2019 vom 6. Mai 2020 E. 1.7.1, je mit Hinweisen).

### **E. 1.5.2**

Nicht verbindlich sind Verwaltungsverordnungen dagegen für die Justizbehörden, deren Aufgabe es ist, die Einhaltung von Verfassung und Gesetz im Einzelfall zu überprüfen (vgl. BGE 145 II 2 E. 4.3). Die Gerichtsbehörden sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheidung allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen darstellen. Dies gilt umso mehr, als es nicht Aufgabe der Gerichte ist, als Zweitinterpreten des der Verwaltungsverordnung zugrunde liegenden Erlasses eigene Zweckmässigkeitsüberlegungen an die Stelle des Vollzugskonzepts der zuständigen Behörde zu setzen (BGE 146 I 105 E. 4.1, 146 II 359 E. 5.3, 141 V 139 E. 6.3.1; BVGE 2010/33 E. 3.3.1). Von selbst versteht sich angesichts der herausragenden Bedeutung, welche dem Legalitätsprinzip im Schweizer Steuerrecht zukommt, dass eine Verwaltungsverordnung oder gar eine bloss nicht schriftlich festgehaltene Praxis unter keinen Umständen alleinige Grundlage für die wie auch immer ausgestaltete steuerliche Erfassung eines Sachverhalts darstellen kann (BGE 131 II 1 E. 4.1; BVGE 2010/33 E. 3.3.1, 2007/41 E. 4.1, Urteile des BVGer A-623/2021 vom 4. Februar 2022 E. 2.11.1, A-5601/2019 vom 6. Mai 2020 E. 1.7.2).

## **E. 2**

Der Mehrwertsteuer unterliegen unter anderem durch steuerpflichtige Personen im Inland gegen Entgelt erbrachte Leistungen. Diese sind steuerbar, soweit das MWSTG keine Ausnahme vorsieht (Art. 18 Abs. 1 MWSTG).

### **E. 2.1**

Als Leistung gilt die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts (Art. 3 Bst. c MWSTG). Die Leistung umfasst als Oberbegriff sowohl Lieferungen (vgl. Art. 3 Bst. d MWSTG) als auch Dienstleistungen (Art. 3 Bst. e MWSTG). Als Lieferung gilt nebst dem Verschaffen der Befähigung, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen (Art. 3 Bst. d Ziff. 1 MWSTG), insbesondere auch das Überlassen eines Gegenstandes zum Gebrauch oder zur Nutzung (Art. 3 Bst. d Ziff. 3 MWSTG). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die nicht als Lieferung qualifiziert werden kann (Art. 3 Bst. e MWSTG).

## **E. 2.2**

Eine steuerbare Leistung setzt voraus, dass sie im Austausch mit einem Entgelt erfolgt, also (gemäss der Legaldefinition des Entgelts von Art. 3 Bst. f MWSTG) ein Vermögenswert gegeben ist, den der Empfänger oder an seiner Stelle eine Drittperson für den Erhalt der Leistung aufwendet. Besteht zwischen Leistungserbringer und -empfänger kein Austauschverhältnis im erwähnten Sinn, ist die Tätigkeit mehrwertsteuerlich irrelevant bzw. fällt nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer (statt vieler: BGE 132 II 353 E. 4.3 mit Hinweisen; Urteile des BVGer A-2789/2021 vom 3. Februar 2022 E. 2.3 und A-2244/2020 vom 13. Januar 2022 E. 2.3.1). Für ein Austauschverhältnis erforderlich ist, dass ein hinreichender Konnex (BGE 140 II 80 E. 2.1 mit Hinweisen) bzw. eine innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Entgelt besteht, sodass das eine das andere Element auslöst (statt vieler: BGE 138 II 239 E. 3.2 mit Hinweisen). Nach Rechtsprechung und Doktrin ist zur Beurteilung der inneren wirtschaftlichen Verknüpfung zwischen Leistung und Entgelt die Sicht des Leistungsempfängers einzunehmen (Urteil des BGer 2C\_585/2017 vom 6. Februar 2018 E. 3.2; Urteil des BVGer A-4569/2020 vom 4. Juli 2022 E. 2.2.2 mit Hinweisen).

## **E. 2.3**

Die mehrwertsteuerliche Qualifikation von Vorgängen hat nicht in erster Linie aus einer zivil- bzw. vertragsrechtlichen Sicht, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (sog. wirtschaftliche Betrachtungsweise). Die zivil- bzw. vertragsrechtliche Sicht ist demnach nicht entscheidend, hat aber immerhin Indizwirkung (statt vieler: Urteil des BGer 2C\_891/2020 vom 5. Oktober 2021 E. 3.1.3; Urteil des BVGer A-2244/2020 vom 13. Januar 2022 E. 2.4 mit Hinweisen).

### **E. 2.4.1**

Im Mehrwertsteuerrecht stellt jede einzelne Leistung grundsätzlich ein selbständiges Steuerobjekt dar, das heisst voneinander unabhängige Leistungen werden selbständig behandelt (Art. 19 Abs. 1 MWSTG; Urteil des BGer 2C\_833/2016 vom 20. Februar 2019 E. 5.2.2; BVGE 2019 III/1 E. 3.4.1; Urteil des BVGer A-2686/2020 vom 15. Februar 2022 E. 2.3.1). Leistungen, die miteinander verbunden sind (sog. Leistungskomplexe), werden mehrwertsteuerlich dann als einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang betrachtet, wenn sie wirtschaftlich derart eng zusammengehören und ineinandergreifen, dass sie ein unteilbares Ganzes bilden. Dabei wird zwischen einer Gesamtleistung und einer Hauptleistung mit akzessorischer Nebenleistung unterschieden (Art. 19 Abs. 3 und 4 MWSTG; BVGE 2019 III/1 E. 3.4.1; Urteile des BVGer A-2686/2020 vom 15. Februar 2022 E. 2.3.1 und A-22/2020 vom 17. Juli 2020 E. 2.3.1, je mit Hinweisen).

### **E. 2.4.2**

Eine Gesamtleistung, welche als einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang behandelt wird, liegt vor, wenn mehrere Leistungen wirtschaftlich derart eng zusammengehören und ineinandergreifen, dass sie ein unteilbares Ganzes bilden (Art. 19 Abs. 3 MWSTG). Dabei müssen die einzelnen Leistungen gemäss konstanter Gerichts- und Verwaltungspraxis sachlich, zeitlich und vom wirtschaftlichen Gehalt her in einer derart engen Verbundenheit stehen, dass sie untrennbare Komponenten eines Vorgangs verkörpern, der das gesamte Handeln umfasst. Eine Gesamtleistung ist mit anderen Worten gegeben, wenn der Leistungskomplex nicht in Einzelleistungen zerlegt werden kann, die jede für sich betrachtet einen wirtschaftlich sinnvollen Zweck erfüllen, oder wenn die Gesamtleistung durch eine solche Zerlegung zerstört, beschädigt oder verändert würde. Liegt eine Leistungseinheit vor, erfolgt die mehrwertsteuerliche Behandlung nach der für diese wesentlichen Eigenschaft, d.h. nach der Leistung, welche wirtschaftlich betrachtet im Vordergrund steht (Art. 19 Abs. 3 MWSTG). Mit anderen Worten gelten für die einzelnen Leistungskomponenten des Leistungskomplexes die gleichen Vorschriften bezüglich Ort der Besteuerung, Steuersatz oder Steuerbefreiung (BVGE 2019 III/1 E. 3.4.2; Urteile des BVGer A-2686/2020 vom 15. Februar 2022 E. 2.3.2 und A-22/2020 vom 17. Juli 2020 E. 2.3.2, je mit Hinweisen).

#### **E. 2.4.3**

Leistungen sind steuerlich ebenfalls dann einheitlich zu beurteilen, wenn sie zueinander im Verhältnis von Haupt- und untergeordneter (akzessorischer) Nebenleistung stehen (Art. 19 Abs. 4 MWSTG). Die Annahme einer solchen unselbständigen Nebenleistung, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilt, setzt gemäss ständiger Rechtsprechung kumulativ voraus, dass sie im Vergleich zur Hauptsache nebensächlich ist, mit der Hauptleistung wirtschaftlich eng zusammenhängt, die Hauptleistung wirtschaftlich ergänzt, verbessert oder abrundet und üblicherweise mit der Hauptleistung vorkommt. Die Hauptleistung stellt dabei den eigentlichen Kern des Leistungskomplexes dar. Nicht massgebend sind die Wertverhältnisse der einzelnen Leistungen (BVGE 2019 III/1 E. 3.4.3; Urteile des BVGer A-2686/2020 vom 15. Februar 2022 E. 2.3.3 und A-22/2020 vom 17. Juli 2020 E. 2.3.3).

#### **E. 2.4.4**

Welche Konstellation - Gesamtleistung oder Haupt- mit Nebenleistung - im konkreten Einzelfall anzunehmen ist, beurteilt sich in Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, welche der zivilrechtlichen Beurteilung vorgeht. Zudem ist diese Frage primär aus der Sicht des Verbrauchers, d.h. des Leistungsempfängers, zu beantworten. Massgeblich ist die allgemeine Verkehrsauffassung einer bestimmten Verbrauchergruppe. Der subjektive Parteiwille ist sekundär (Urteile des BVGer A-2686/2020 vom 15. Februar 2022 E. 2.3.4 und A-22/2020 vom 17. Juli 2020 E. 2.3.4, je mit Hinweisen).

#### **E. 2.5**

Von der Mehrwertsteuer ausgenommen (und damit nicht steuerbar) sind unter anderem bestimmte Umsätze im Bereich des Geld- oder Kapitalverkehrs (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 MWSTG). Dazu gehören namentlich die Umsätze (Kassa- und Termingeschäfte), einschliesslich Vermittlung, von Wertpapieren, Wertrechten und Derivaten sowie von Anteilen an Gesellschaften und anderen Vereinigungen; steuerbar sind jedoch die Verwahrung und die Verwaltung von Wertpapieren, Wertrechten und Derivaten sowie von Anteilen (namentlich Depotgeschäft) einschliesslich Treuhandanlagen (Art. 21 Abs. 2 Ziff.

19 Bst. e MWSTG).

### **E. 2.5.1**

Eine Vermittlung im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 Bst. a bis e MWSTG liegt nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung vor, wenn eine Person kausal auf den Abschluss eines Vertrages im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs zwischen zwei Parteien hinwirkt, ohne selber Partei des vermittelten Vertrages zu sein und ohne ein Eigeninteresse am Inhalt des Vertrages zu haben (BGE 145 II 270 E. 4.5.4; Urteile des BGer 2C\_562/2020 vom 21. Mai 2021 E. 10.3.2 und 2C\_1096/2018 vom 19. September 2019 E. 5.3).

### **E. 2.5.2**

Das Kriterium des fehlenden Eigeninteresses am Inhalt des Vertrags im Sinne des mehrwertsteuerrechtlichen Vermittlungsbegriffs gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 Bst. a bis e MWSTG hat das Bundesgericht jüngst in einem Urteil zur Umsatzabgabe konkretisiert. Dabei hat es im Sinne eines obiter dictums festgehalten, dass die Frage, welches (Eigen-)Interesse der vermeintliche Vermittler am Geschäft habe, ein wirtschaftlicher Gesichtspunkt sei (zum Ganzen: Urteil des BGer 2C\_638/2020 vom 25. Februar 2021 E. 3.6.1). Insofern müsse unter einem wirtschaftlichen Gesichtspunkt analysiert werden, welches Interesse eine Partei am Geschäft hatte, auf deren Abschluss sie hingewirkt hat (Urteil des BGer 2C\_638/2020 vom 25. Februar 2021 E. 3.6.2). Im konkreten Fall führte das Bundesgericht in seinem obiter dictum das Kriterium des Eigeninteresses auf, um eine Leistung aufgrund fehlender Gegenleistung von einer Nichtleistung im mehrwertsteuerrechtlichen Sinn abzugrenzen. Als Ausschlusskriterium für eine von der Steuer ausgenommene Vermittlungsleistung im Finanzbereich eignet sich das Eigeninteresse aber gleichermassen für die Abgrenzung von steuerbaren zu von der Steuer ausgenommenen Leistungen. Unter demselben wirtschaftlichen Gesichtspunkt verwendet das Bundesgericht das Kriterium des Eigeninteresses am Inhalt eines Vertrags im Zusammenhang mit der Abgrenzung zwischen der Bürgschaft und der kumulativen Schuldübernahme. Gemäss Bundesgericht unterscheidet sich die akzessorische Bürgschaft von der kumulativen Schuldübernahme als selbständige Verpflichtung indiziell darin, dass der Verpflichtende bei der Schuldübernahme, nicht aber bei der Bürgschaft, regelmässig ein erkennbares eigenes Interesse am Geschäft hat, das zwischen dem Hauptschuldner und dem Gläubiger geschlossen wurde, und nicht bloss ein Sicherheitsinteresse an der Erfüllung der Urschuld (zum Ganzen: BGE 129 III 702 E. 2.6; Urteile des BGer 4A\_235/2012 vom 26. Oktober 2012 E. 2.5 und 4A\_420/2007 vom 19. Dezember 2007 E. 2.2.3). Damit auf kumulative Schuldübernahme geschlossen werden kann, ist nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung erforderlich, dass der Übernehmer ein unmittelbares und materielles Interesse hat, in das Geschäft einzutreten und es zu seinem eigenen zu machen, indem er - für die Gegenpartei erkennbar - direkt von der Gegenleistung des Gläubigers profitiert (BGE 129 III 702 E. 2.6; Urteil des BGer 4A\_420/2007 vom 19. Dezember 2007 E. 2.5.3). In den Worten des Bundesgerichts: «Verfolgt der Übernehmer durch die Abwicklung des Vertrages eigene Ziele und werden diese dadurch, dass der Gläubiger der zu sichernden Forderungen seine Gegenleistung erbringt, verwirklicht, handelt er im Wesentlichen nicht uneigennützig. Er hat vielmehr ein unmittelbares materielles Interesse, in das Geschäft einzutreten und es zu seinem eigenen zu machen, um die von ihm verfolgten Zwecke zu erreichen, und er profitiert direkt von der Gegenleistung des Gläubigers» (Urteil des BGer 4A\_420/2007 vom 19. Dezember 2007 E. 2.5.3). So bejahte das Bundesgericht das Eigeninteresse am Abschluss eines Aktienkaufvertrags in Konstellationen, in welchen der

Promissar selbst beabsichtigte, Anteile an der Zielgesellschaft direkt oder indirekt zu erwerben: «Der Beschwerdeführer zog aus der Gegenleistung der Beschwerdegegnerin direkt einen Vorteil, denn mit der Übertragung der Aktien erreichte er das Ziel, dass die Geschäftsführerin als Aktionärin ausschied, und schuf die Voraussetzungen für eine Erhöhung seiner Beteiligung. Dass er weiterhin nur Minderheitsaktionär blieb, vermag daran entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers nichts zu ändern» (Urteil des BGer 4A\_420/2007 vom 19. Dezember 2007 E. 2.5.3.2; vgl. auch Urteil des BGer 4A\_235/2012 vom 26. Oktober 2012 E. 2.5 und 2.7). Dieses wirtschaftliche Verständnis des Begriffs des Eigeninteresses deckt sich auch mit dem allgemeinen Sprachgebrauch. Eigeninteresse bedeutet gemäss Duden «Ausrichtung auf den eigenen Vorteil» (vgl. Duden Online, «Eigeninteresse», abrufbar unter [www.duden.de/rechtschreibung/eigeninteresse](http://www.duden.de/rechtschreibung/eigeninteresse) [besucht am 29. September 2022]). Eigeninteresse setzt sich aus den Wörtern «eigen» und «Interesse» zusammen. «Interesse» definiert Duden als «das, woran jemand sehr gelegen ist, was für jemanden oder etwas wichtig oder nützlich ist; Nutzen, Vorteil» als Beispiel nennt Duden «seine eigenen Interessen verfolgen» (vgl. Duden Online, «Interesse», abrufbar unter [www.duden.de/rechtschreibung/interesse](http://www.duden.de/rechtschreibung/interesse) [besucht am 29. September 2022]). Insofern hat jemand nach dem täglichen Sprachgebrauch ein Eigeninteresse am Inhalt eines Vertrages, wenn die tatsächliche Ausgestaltung des Vertragsinhalts für diese Person wichtig oder nützlich ist und ihr durch den Inhalt des Vertrags ein Vorteil zukommt.

### **E. 2.5.3**

Die ESTV hat den Begriff der Vermittlungsleistung im Finanzbereich in Ziff. 5.10.1 ihrer MWST-Branchen-Info 14 «Finanzbereich» (nachfolgend: MBI 14) definiert. Hinsichtlich des Eigeninteresses bei Vermittlungsleistungen im Finanzbereich macht sie darin folgende zusätzlichen Ausführungen: «Bei finanziellen Zuwendungen, welche der Ablieferungspflicht nach Artikel 400 Absatz 1 OR unterliegen, gilt ein Eigeninteresse als gegeben - unabhängig davon, ob und in welchem Umfang der Kunde seinerseits auf eine Weiterleitung verzichtet beziehungsweise ob eine solche Weiterleitung tatsächlich erfolgt (Ziff. 5.10.4).» Bei diesen Ausführungen handelt es sich bereits vom Wortlaut her klar um ein mögliches Beispiel und nicht um eine abschliessende Definition des Eigeninteresses bzw. eine abschliessende Aufzählung der Anwendungsfälle. Vielmehr wird darin festgehalten, dass die ESTV jedenfalls bei finanziellen Zuwendungen, welche der Ablieferungspflicht nach Art. 400 Abs. 1 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 (OR, SR 220) unterliegen, stets ein Eigeninteresse als gegeben erachtet. Nach der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts ist die ESTV gemäss dem Grundsatz von Treu und Glauben an ihre eigene Praxisfestlegung und damit an die soeben dargelegten Ausführungen zum Begriff der Vermittlungsleistung gebunden (vgl. Urteil des BVer A-5757/2015 vom 19. Februar 2016 E. 3.3.3), wonach bei finanziellen Zuwendungen, welche der Ablieferungspflicht nach Art. 400 Abs. 1 OR unterliegen, das Eigeninteresse als gegeben gilt. Für Konstellationen, in welchen keine Herausgabepflicht nach Art. 400 Abs. 1 OR besteht, bedeutet dies jedoch im Umkehrschluss nicht, dass per se kein Eigeninteresse vorliegen kann, zumal sich die Praxisfestlegung nicht über die Herausgabepflicht von finanziellen Zuwendungen hinaus zum Eigeninteresse bei Vermittlungsleistungen im Finanzbereich äussert. Unabhängig davon wäre eine solche Praxisfestlegung für die Justizbehörden nicht verbindlich (E. 1.5.2).

### **E. 3.1**

Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin und die B. \_\_\_\_\_ AG (nachfolgend: B. \_\_\_\_\_) im Rahmen der «Kommissionsvereinbarung» vom 8. Juni 2016 in einem Leistungsverhältnis im Sinne des MWSTG standen: Während in der «Einleitung diverser Massnahmen», die zu einer Übernahme der 326'050 Aktien der B. \_\_\_\_\_ durch eine 100%-Tochtergesellschaft der Beschwerdeführerin führten, Leistungen im Sinne von Art. 3 Bst. c MWSTG zu erblicken sind, stellt der als «Vermittlungskommission» bezeichnete Gesamtbetrag von Fr. 1'222'687.50 das Entgelt dar, welches die B. \_\_\_\_\_ für den Erhalt der Leistungen der Beschwerdeführerin aufgewendet hat. Dabei besteht eine innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen den Leistungen und dem Entgelt in dem Sinne, als die von der Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen das Entgelt ausgelöst haben (vgl. E. 2.2). Weiter ist unbestritten, dass die «Einleitung diverser Massnahmen» als einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang zu betrachten ist und als Leistungskomplex mehrwertsteuerrechtlich einheitlich zu behandeln ist (vgl. E. 2.4). Dagegen strittig und nachfolgend zu prüfen ist die Frage, ob es sich beim streitbetroffenen Leistungskomplex um eine von der Steuer ausgenommene Vermittlungsleistung im Finanzbereich im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 Bst. e MWSTG handelt. Im Falle der Verneinung wäre der streitbetroffene Leistungskomplex aufgrund einer fehlenden Ausnahme steuerbar.

### **E. 3.2**

Wie bereits erwähnt steht nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung einer Vermittlung im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 Bst. e MWSTG ein Eigeninteresse des Leistungserbringers am zu vermittelnden Grundgeschäft entgegen (E. 2.5.1 f.). Dementsprechend ist vorab zu untersuchen, ob die Beschwerdeführerin unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten (E. 2.4.4 und 2.5.2) ein Eigeninteresse am Inhalt des Aktienkaufvertrags zwischen der B. \_\_\_\_\_ und der A. \_\_\_\_\_ [D. \_\_\_\_\_] AG (nachfolgend: E. \_\_\_\_\_) hatte, auf deren Abschluss sie hingewirkt hat.

#### **E. 3.2.1**

Für die Bestimmung, ob die Beschwerdeführerin unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten ein Eigeninteresse am Inhalt des Aktienkaufvertrags zwischen der B. \_\_\_\_\_ und der E. \_\_\_\_\_ hatte, wird zunächst auf den Angebotsprospekt vom 10. Oktober 2016 zum öffentlichen Kaufangebot der E. \_\_\_\_\_ für alle sich im Publikum befindenden Namenaktien mit einem Nennwert von je Fr. 60.76 der A. \_\_\_\_\_ [C. \_\_\_\_\_] AG (nachfolgend: Kaufangebot) abgestellt. Dies weil die E. \_\_\_\_\_ im Hinblick auf das öffentliche Kaufangebot in Absprache mit F. \_\_\_\_\_ (Hauptaktionär der Beschwerdeführerin), und alle von ihm direkt und indirekt kontrollierten Gesellschaften, einschliesslich der Beschwerdeführerin und der Zielgesellschaft, handelte (Kaufangebot, Ziff. 3.3 S. 6) und sich darin eine ausführliche Darstellung des Sachverhalts findet. Aus der Beschreibung des Hintergrunds des öffentlichen Kaufangebots ergibt sich, dass die E. \_\_\_\_\_ am 10. Mai 2016 zum Erwerb der Anteile an der Zielgesellschaft, d.h. an der A. \_\_\_\_\_ [C. \_\_\_\_\_] AG (nachfolgend: Zielgesellschaft), gegründet und im Zeitpunkt des öffentlichen Angebots vollständig von der Beschwerdeführerin gehalten wurde. Weiter wurde in diesem Zusammenhang ausgeführt, dass die Beschwerdeführerin die Verwalterin und Promotorin der Zielgesellschaft war und zu diesem Zweck mit der Zielgesellschaft einen Dienstleistungsvertrag abgeschlossen hatte (Kaufangebot, Ziff. 1 S. 3). Hinsichtlich der Absichten der E. \_\_\_\_\_ und der mit ihr in gemeinsamer Absprache handelnden Personen wurden in Bezug auf die Zielgesellschaft folgende Gründe für den Erwerb der Beteiligung der B. \_\_\_\_\_ angegeben (Kaufangebot, Ziff. 1 S. 3 und Ziff. 5.2 S. 8): «[...] -

Die Zielgesellschaft ist eine Gesellschaft, die genau ein Objekt hält. Aufgrund ihrer Kapitalisierung konnte sie für die letzten fünf Geschäftsjahre konstant hohe Ausschüttungen durch Kapitalherabsetzung von CHF 6.25 pro Aktie (einmal sogar von CHF 6.75 pro Aktie) vornehmen. Es wird aufgrund des Nennwerts von noch CHF 60.76 pro Aktie erwartet, dass diese Ausschüttungsstrategie noch einige Zeit fortgesetzt werden kann. - Die Gesellschaft ist damit für Investoren interessant, die in einem Umfeld niedriger Zinsen eine hohe Ausschüttung möchten, die auch nicht zu versteuern ist. - Diese Ausschüttungsstrategie entsprach allerdings nicht mehr dem Bedürfnis der B. \_\_\_\_\_ AG. - Um den so entstandenen Interessengegensatz zu überbrücken, suchte die A. \_\_\_\_\_ AG als Verwalterin und Promotorin der Zielgesellschaft nach einer Lösung. Eine vollständige Lösung konnte bis zum Beschluss über die Herabsetzung nicht gefunden werden. Daher entschied sich die A. \_\_\_\_\_ AG dazu, die Aktien der B. \_\_\_\_\_ AG über die Anbieterin zu erwerben, um die Ausschüttungsstrategie fortsetzen zu können.» Insgesamt lässt sich der Darstellung im Kaufangebot entnehmen, dass die Beschwerdeführerin sich entschloss, die Anteile an der Zielgesellschaft durch die dafür gegründete E. \_\_\_\_\_ zu kaufen, um die von ihr als Verwalterin und Promotorin der Zielgesellschaft verfolgte Ausschüttungsstrategie fortsetzen zu können. Bereits daraus ergibt sich, dass die Beschwerdeführerin unabhängig von der «Vermittlungskommission» unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten ein Eigeninteresse am Inhalt des Aktienkaufvertrags zwischen der B. \_\_\_\_\_ und der E. \_\_\_\_\_ hatte. Hinzu kommt neben ihrem Interesse als Verwalterin und Promotorin der Zielgesellschaft ein wirtschaftliches Eigeninteresse als indirekte Minderheitsaktionärin, indem die von den Minderheitsaktionären bevorzugte Ausschüttungsstrategie aufgrund des Kaufs durch die E. \_\_\_\_\_ fortgeführt werden konnte (vgl. Präambel des Aktienkaufvertrags vom 8. Juni 2016 zwischen der B. \_\_\_\_\_ und der E. \_\_\_\_\_ und Sachverhalt Bst. F der Verfügung 637/01 vom 5. August 2016 der Übernahmekommission)

### **E. 3.2.2**

Das Eigeninteresse am Inhalt des Aktienkaufvertrags zwischen der B. \_\_\_\_\_ und der E. \_\_\_\_\_ ergibt sich ferner auch direkt aus der «Kommissionsvereinbarung» vom 8. Juni 2016 zwischen der Beschwerdeführerin und der B. \_\_\_\_\_. So wird darin festgehalten, dass die Beschwerdeführerin beabsichtigt, ihre Anteile an der E. \_\_\_\_\_ zu einem späteren Zeitpunkt an Dritte zu veräussern. Dass die Beschwerdeführerin den Kauf der Zielgesellschaft durch die E. \_\_\_\_\_ beabsichtigt hatte, um die Anteile an der E. \_\_\_\_\_ im Anschluss an Dritte veräussern zu können, ergibt sich bereits aus dem «Marketsounding Teaser» vom 19. November 2015, welches die Beschwerdeführerin im Einspracheverfahren als Beweismittel eingereicht hatte, um ihre «Vermittlungstätigkeit» zu belegen (ESTV-act. 5 Beilage Nr. 8): Die Beschwerdeführerin hatte bereits im November 2015 im Sinne einer Marktsondierung Investoren Anteile eines festgelegten Portfolios aus fünf Gewerbeimmobilien zum Erwerb angeboten. Dafür sah die Beschwerdeführerin vor, eine neue Schweizer Holding Gesellschaft («Premium Assets Portfolio») zu gründen und damit Anteile an den ausgewählten Objektgesellschaften von den derzeitigen Aktionären zu erwerben. Eine dieser angepriesenen Objektgesellschaften war die Zielgesellschaft. Hinsichtlich der Zielgesellschaft wurde dabei ausgeführt, dass rund 60 Prozent der Anteile an dieser Gesellschaft von B. \_\_\_\_\_ erworben werden können. Die entsprechenden Verträge mit den Verkäufern seien abgestimmt und verbindlich. Dieses Bestreben wurde gemäss Ausführungen der Beschwerdeführerin in der Einsprache vom 11. Mai 2021 mit der Gründung der E. \_\_\_\_\_ umgesetzt, auch wenn das ursprüngliche Projekt von fünf auf

zwei Liegenschaften reduziert worden sei.

### **E. 3.2.3**

Das von der Beschwerdeführerin gewählte Vorgehen, Immobilien bzw. Immobiliengesellschaften über eine Tochtergesellschaft zu erwerben, um die Anteile der Tochtergesellschaft im Anschluss an Investoren zu veräussern, entspricht den auch dem Geschäftsmodell der Beschwerdeführerin. So führt sie in ihrer Beschwerde zu ihrer Geschäftstätigkeit Folgendes aus: «Die A. \_\_\_\_\_-Gruppe ist im Bereich der Entwicklung von in- und ausländischen Immobilienprojekten tätig. Sie identifiziert mögliche Projekte und sucht danach potentielle Investoren, die in diese Projekte investieren möchten. Typischerweise erfolgt die Beteiligung an solchen Projekten durch Aktienbeteiligungen der Investoren an eigens dafür gegründeten Objektgesellschaften (Special Purpose Vehicles, SPVs), doch es können auch andere Beteiligungsformen umgesetzt werden (z.B. Investoren als Fremdkapitalgeber). Bezeichnend für die A. \_\_\_\_\_-Gruppe ist, dass die Projekte nicht zur eigenen Kapitalanlage entwickelt werden, sondern stets vor dem Hintergrund der Veräusserung sämtlicher Anteile an einem solchen SPV. Selbstverständlich muss die A. \_\_\_\_\_-Gruppe, zumindest in der Platzierungsphase, die Aktien der SPVs selber halten». Aus diesen Ausführungen ergibt sich ein sich aus dem Geschäftsmodell der Beschwerdeführerin inhärentes wirtschaftliches Eigeninteresse der Beschwerdeführerin am Kauf von Immobilien durch ihre Tochtergesellschaften, welche die Beschwerdeführerin im Anschluss an den Kauf selber an Investoren verkaufen möchte.

### **E. 3.2.4**

Dass der Kauf der Zielgesellschaft durch die E. \_\_\_\_\_ einem Plan der Beschwerdeführerin entspricht und sie insofern ein wirtschaftliches Eigeninteresse am Kaufvertrag zwischen der B. \_\_\_\_\_ und der E. \_\_\_\_\_ hat, ergibt sich ferner aus dem Darlehensvertrag zwischen der E. \_\_\_\_\_ und der G. \_\_\_\_\_ Limited Inc. S.à.r.l. So wird in der Präambel des Darlehensvertrags zwischen der E. \_\_\_\_\_ und der G. \_\_\_\_\_ Limited Inc. S.à.r.l. Folgendes festgehalten: «E. \_\_\_\_\_ intends to acquire all 326'050 shares owned by B. \_\_\_\_\_ AG, (...) (hereinafter «B. \_\_\_\_\_»), in A. \_\_\_\_\_ [C. \_\_\_\_\_] AG, with registered seat in (Ort) (hereinafter «Acquisition»). The Acquisition would be, according to the plans of A. \_\_\_\_\_ [Beschwerdeführerin], the first step in building up a portfolio of assets, including also shares in several other investment entities initiated by A. \_\_\_\_\_ [Beschwerdeführerin].»

### **E. 3.2.5**

Aus alledem ergibt sich, dass die Beschwerdeführerin sowohl in der Rolle als Verwalterin, Promotorin und Aktionärin der Zielgesellschaft als auch in der Rolle als Promotorin des Immobilienprojekts «Premium Asset Portfolio» bzw. als Aktionärin der E. \_\_\_\_\_ ein wirtschaftliches Eigeninteresse am Aktienkaufvertrag zwischen der B. \_\_\_\_\_ und der E. \_\_\_\_\_ hatte. Mithin nahm sie dabei nicht die Stellung einer Finanzvermittlerin im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 Bst. e MWSTG ein. Tatsächlich verfolgte sie hinsichtlich der Zielgesellschaft in all diesen Rollen direkt eigene Ziele, welche durch den Abschluss des Aktienkaufvertrags zwischen der B. \_\_\_\_\_ und der E. \_\_\_\_\_ verwirklicht wurden.

### **E. 3.2.6**

Die von der Beschwerdeführerin vorgebrachten Einwände ändern an der vorstehenden Würdigung nichts: Die Beschwerdeführerin bringt vor, dass die ESTV gemäss Art. 65 Abs. 3 MWSTG verpflichtet sei, Praxisfestlegungen, die nicht ausschliesslich

verwaltungsinternen Charakter haben, zu publizieren. Daraus leitet sie allem Anschein nach ab, dass sie sich als Steuerpflichtige nur die explizit in der MBI 14 genannte Konstellation des Eigeninteresses aufgrund einer Ablieferungspflicht nach Art. 400 Abs. 1 OR vorhalten lassen müsse. Vorliegend kann offenbleiben, ob sich diese Ablieferungspflicht als geeignetes Kriterium zur Abgrenzung des Eigeninteresses im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 MWSTG erweist, da sich die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz einig sind, dass im vorliegenden Fall kein Eigeninteresse aufgrund einer Ablieferungspflicht von Zuwendungen nach Art. 400 Abs. 1 OR vorliegt. Hinsichtlich ihrer Argumentation verkennt die Beschwerdeführerin, dass es sich dabei nicht um eine abschliessende Nennung der Anwendungsfälle des Eigeninteresses handelt, welche als Grundlage des Vertrauensschutzes dienen könnten. In der nicht expliziten Nennung eines wirtschaftlichen Sachverhalts in der MBI 14 kann kein vertrauensbegründendes Verhalten der Vorinstanz erblickt werden, welches es rechtfertigen würde, von der vorstehenden Würdigung abzuweichen. Vielmehr sprechen sowohl der Wortlaut der Ziff. 5.10.1 MBI 14 als auch die Position der Ausführungen, welche als zusätzlicher Hinweis zu dieser Ziffer hervorgehoben ist, klar dafür, dass die ESTV den Begriff des Eigeninteresses nach ihrer Auslegung keinesfalls auf den Anwendungsfall der Herausgabepflicht nach Art. 400 Abs. 1 OR beschränkt. Dies zumal aus der Formulierung, wonach (namentlich) bei finanziellen Zuwendungen mit Ablieferungspflicht nach Art. 400 Abs. 1 OR ein Eigeninteresse als gegeben gelte (E. 2.5.3), keine Schlüsse e contrario für andere Transaktionen gezogen werden können. So steht die Bejahung eines Eigeninteresses hinsichtlich der streitbetroffenen Transaktion nicht in Widerspruch zu Treu und Glauben, da diese Einordnung nicht im Widerspruch zur publizierten, vorliegend exemplarischen Praxis steht. Im Lichte des Gesagten ist denn auch die Annahme eines Eigeninteresses in Konstellationen, welche nicht von einer exemplarischen Praxisfestlegung abgedeckt sind, entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin nicht per se willkürlich. Hätte die Beschwerdeführerin hinsichtlich der Qualifikation der streitbetroffenen Transaktion Rechtssicherheit gewollt, wäre es ihr offen gestanden, von ihrem Auskunftsrecht im Sinne von Art. 69 MWSTG Gebrauch zu machen und eine auf den konkret umschriebenen Sachverhalt für die Vorinstanz rechtsverbindliche Auskunft zu verlangen. Da die Beschwerdeführerin von dieser Möglichkeit keinen Gebrauch gemacht hat, greift es zu kurz, die Vorinstanz auf eine exemplarische Praxisfestlegung behaften zu wollen.

### **E. 3.2.7**

Da bereits das festgestellte Eigeninteresse der Beschwerdeführerin am Abschluss des Aktienkaufvertrags zwischen der B. \_\_\_\_\_ und der E. \_\_\_\_\_ eine von der Steuer ausgenommene Finanzvermittlung im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 Bst. e MWSTG ausschliesst (E. 3.2.5), erübrigt sich die Prüfung der übrigen entsprechenden Voraussetzungen (vgl. E. 2.5.1). Diesbezüglich kann jedenfalls angesichts des Inhalts der «Kommissionsvereinbarung» festgehalten werden, dass im Zeitpunkt ihrer Unterzeichnung die potentielle Käuferin in der Person von E. \_\_\_\_\_ bzw. (subsidiär) der Beschwerdeführerin bereits feststand. Es gab insofern auch unter diesem Aspekt nichts zu «vermitteln». Davon zeugt auch der Abschluss des Kaufvertrags am selben Tag wie der Abschluss der «Kommissionsvereinbarung».

### **E. 3.3**

Die streitbetroffenen Leistungen sind aufgrund des Eigeninteresses der Beschwerdeführerin am Vertragsinhalt zwischen der B. \_\_\_\_\_ und der E. \_\_\_\_\_ nicht als von der Steuer

ausgenommene Vermittlungsleistungen im Finanzbereich im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 Bst. e MWSTG zu qualifizieren. Weder wird von der Beschwerdeführerin ein anderer möglicher Steuerausnahmetatbestand vorgebracht, noch ergibt sich ein solcher aus den Akten. Mangels Vorliegens eines Ausnahmetatbestands ist der im Zusammenhang mit der «Kommissionsvereinbarung» vom 8. Juni 2016 gegen Entgelt erbrachte Leistungskomplex steuerbar (vgl. E. 2). Nach dem Gesagten erweist sich der angefochtene Entscheid als rechtmässig. Die Beschwerde ist damit unbegründet und entsprechend abzuweisen.

#### **E. 4**

Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 4'500.-- der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 1 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu entnehmen. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.