

BVGer A-620/2024 vom 13. August 2025

Bundesverwaltungsgericht, 2025-08-13, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-620_2024

FR: TAF A-620/2024 du 13 août 2025

IT: TAF A-620/2024 del 13 agosto 2025

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 des Mehrwertsteuergesetzes vom 12. Juni 2009 [MWSTG, SR 641.20]). 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

Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. c VwVG). 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 (vgl. BGE 119 V 347 E. 1a; vgl. Urteil des BGer 1C_16/2022 vom 13. Dezember 2022 E. 3.6). 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) und eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen (teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen kann (sog. Motivsubstitution; vgl. BGE 140 II 353 E. 3.1; BVGE 2024 IV/2 E. 2.2, 2007/41 E. 2; Urteil des BVGer A-4978/2022 vom 4. Juli 2024 E. 1.3;

Moser/Beusch/Kneubühler/Kayser, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 1.54; Moor/Poltier, Droit administratif, Bd. II, 3. Aufl. 2011, S. 300 f., 820 f., Ziff. 2.2.6.5 und 5.8.3.5).

E. 1.4

Der Inhalt einer Norm ist durch Auslegung zu ermitteln. Ausgangspunkt jeder Auslegung ist der Wortlaut, wobei bei Erlassen des Bundesrechts die Fassungen in den drei Amtssprachen gleichwertig sind. Ist der Text nicht ohne Weiteres klar und sind verschiedene Interpretationen möglich, muss nach der wahren Tragweite der Bestimmung gesucht werden. Vom Wortlaut kann abgewichen werden, wenn triftige Gründe für die Annahme bestehen, dass er nicht den wahren Sinn der Vorschrift wiedergibt. Solche Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte, aus Sinn und Zweck der Norm oder aus dem Zusammenhang mit anderen Gesetzesbestimmungen ergeben. Bei der Auslegung sind alle Auslegungselemente zu berücksichtigen (Methodenpluralismus; BGE 150 I 195 E. 5.1, 150 V 198 E. 7.2.3, 149 I 354 E. 3.2). Es sollen alle jene Methoden kombiniert werden, die für den konkreten Fall im Hinblick auf ein vernünftiges und praktikables Ergebnis am meisten Überzeugungskraft haben. Sind mehrere Lösungen denkbar, ist jene zu wählen, die der Verfassung entspricht (BGE 149 V 185 E. 5.3, 143 V 114 E. 5.2; BVGE 2018 III/4 E. 3.4.2.1).

E. 2.1.1

Die einfache Gesellschaft ist die vertragsmässige Verbindung von zwei oder mehreren Personen zur Erreichung eines gemeinsamen Zwecks mit gemeinsamen Kräften oder Mitteln (Art. 530 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 [SR 220; nachfolgend: OR]). Charakteristisches Element ist somit einerseits der gemeinsame Zweck, der die Anstrengungen der Gesellschafter vereint, und andererseits ein Beitrag, das heisst eine Leistung, die jeder Gesellschafter zu Gunsten der Gesellschaft erbringen muss. Das Entscheidende ist dabei aber nicht, dass sich die Gesellschafter als Vertragspartner auf bestimmte gemeinsam zu verfolgende Interessen einigen. Wesentlich ist vielmehr, dass sie das künftige Verhalten auf die Verfolgung des gemeinsamen Zwecks ausrichten und dazu jeder Gesellschafter seinen Beitrag leistet (zum Ganzen: BGE 137 III 455 E. 3.1; Urteil des BGer 4A_306/2018 vom 29. Januar 2019 E. 3.2).

E. 2.1.2

Schliessen sich nur zwei Personen zusammen oder werden die Rechte und Pflichten der Beteiligten ungleich geregelt, so nähert sich die einfache Gesellschaft dem zweiseitigen Vertrag an. Bei der einfachen Gesellschaft wird jedoch durch den Zusammenschluss ein gemeinsamer Zweck gefördert; jeder Gesellschafter hat durch seine Leistungen, deren Inhalt sehr verschieden sein kann und nicht von vornherein bestimmt sein muss, etwas zum gemeinsamen Zweck beizutragen; Dienstleistungen erfolgen dabei im Interesse aller. Synallagmatische oder zweiseitige Verträge sind hingegen durch den Interessengegensatz zwischen den Vertragsparteien sowie durch die Bestimmtheit ihres Gegenstandes charakterisiert; durch den Austausch von Gütern oder Dienstleistungen werden entgegengesetzte Interessen befriedigt. Auftrag und einfache Gesellschaft voneinander abzugrenzen, kann namentlich dann schwierig sein, wenn sowohl der Auftraggeber wie der Beauftragte an der Ausführung des Auftrags interessiert sind. Diesfalls ist ein Auftrag anzunehmen, wenn die Interessen am Geschäft nicht gleicher Art sind (zum Ganzen: BGE 104 II 108 E. 2; Urteil des BGer 5A_679/2016 vom 17. März 2017 E. 5.1.1 mit Hinweisen).

Dies ist der Fall, wenn die Parteien sich ihre Leistungen im Hinblick auf die jeweils zugesagten Gegenleistungen versprechen (Martin Furrer, Der gemeinsame Zweck als Grundbegriff und Abgrenzungskriterium im Recht der einfachen Gesellschaft, Diss. Zürich 1996, S. 133 Fn. 441). Dass beim Auftrag ein Gewinnanteil ausbedungen wird, macht das Vertragsverhältnis zwar zu einem gesellschaftsähnlichen Vertrag, aber nicht zu einer einfachen Gesellschaft (BGE 104 II 108 E. 2; Urteil des BGer 5A_679/2016 vom 17. März 2017 E. 5.1.1 mit Hinweisen). Haben jedoch die Parteien einen gemeinsamen Zweck als Gegenstand einer gemeinsamen vertraglichen Pflicht vereinbart, der über das durch die Gewinnbeteiligung gesteigerte Interesse am Erfolg oder an der richtigen Vertragserfüllung hinausgeht, liegt eine einfache Gesellschaft vor (Urteil des BGer 4A_284/2013 vom 13. Februar 2014 E. 3.4.2 mit Hinweisen). Dies ist der Fall, wenn die Leistungen der Vertragsparteien nicht ausgetauscht, sondern zum Erreichen des gemeinsamen Zwecks zusammengeführt werden (Furrer, a.a.O., S. 133 Fn. 441 mit Hinweisen). Hinweise darauf sind namentlich vereinbarte Nachschusspflichten oder wenn sich die vertraglich vereinbarte Zweckerreichung aus Mitwirkungsrechten wie dem Geschäftsführungsrecht oder der gemeinsamen Beschlussfassung ergibt, welche die Beteiligten als gleichberechtigte Partner erscheinen lassen (Handschin/Vonzun, in: Jörg Schmid [Hrsg.], Zürcher-Kommentar, Die einfache Gesellschaft, Art. 530-551 OR, 4. Aufl. 2009, Art. 530 N 214 mit Hinweisen).

E. 2.1.3

Die Vertretung bei der einfachen Gesellschaft ist die Vertretung einer Mehrzahl von Personen (natürlichen oder juristischen), die unter sich durch einen Vertrag, den Gesellschaftsvertrag, verbunden sind und richtet sich nach Art. 543 OR. Demnach werden, wenn ein Gesellschafter im Namen der Gesellschaft oder sämtlicher Gesellschafter mit einem Dritten Geschäfte abschliesst, die übrigen Gesellschafter dem Dritten gegenüber nur insoweit berechtigt und verpflichtet, als es die Bestimmungen über die Stellvertretung mit sich bringen (Art. 543 Abs. 2 OR). Vertreten wird nicht die einfache Gesellschaft, die es als Rechtssubjekt zivilrechtlich nicht gibt, sondern es sind die einzelnen Gesellschafter, die vertreten werden (zum Ganzen: Hans-Ueli Vogt, in: Watter/Vogt [Hrsg.], Basler Kommentar Obligationenrecht II, 6. Aufl. 2024, Art. 543 N 1 ff. mit Hinweisen).

E. 2.2

Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Nettoallphasensteuer (auch als Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug bzw. Mehrwertsteuer bezeichnet [Art. 1 Abs. 1 MWSTG]; Art. 130 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [SR 101; nachfolgend: BV]). Damit wird die Besteuerung des nicht unternehmerischen Endverbrauchs im Inland bezweckt (Art. 1 Abs. 1 MWSTG).

E. 2.3

Der Mehrwertsteuer im Inland unterliegen die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen; sie sind steuerbar, soweit das MWSTG keine Ausnahme vorsieht (Steuerobjekt; Art. 18 Abs. 1 MWSTG).

E. 2.3.1

Steuerobjekt der Inlandsteuer bildet ein mehrwertsteuerliches Leistungsverhältnis (bzw. nach altrechtlicher Terminologie: Leistungsaustausch). Ein Leistungsverhältnis ist charakterisiert durch folgende Tatbestandsmerkmale, die kumulativ erfüllt sein müssen (Urteil des BVer A-5934/2018 und A-5937/2018 vom 4. Februar 2020 E. 2.2; Honauer/

Probst/Rohner/Frey, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 4. Aufl. 2024, Rz. 673 ff.; vgl. Baumgartner/Clavadetscher/Kocher, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 4 Rz. 3; vgl. auch [mit teilweise abweichender Abgrenzung der einzelnen Elemente] Felix Geiger, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, 2. Aufl. 2019, Art. 18 N 2; vgl. Diego Clavadetscher, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2. Aufl. 2025 [nachfolgend: Kommentar MWSTG], Art. 18 N 24 ff.): Es bedarf einer Leistung zwischen zwei Beteiligten (Leistungserbringer und Leistungsempfänger; dazu E. 2.3.2); der erbrachten Leistung muss ein Entgelt als Gegenleistung gegenüberstehen (dazu E. 2.3.3); die Leistung und das Entgelt müssen miteinander innerlich wirtschaftlich verknüpft sein (dazu E. 2.3.4).

E. 2.3.2

Als Leistung gilt die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts (Art. 3 Bst. c MWSTG). Wer Leistungsempfänger ist, hängt von der Zweckbestimmung der Leistung ab, die sich in erster Linie aufgrund von Art und Verwendung der Leistung ermitteln lässt. Der Begriff des verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes ist weit zu verstehen und umfasst alles, was in irgendeiner Form einer Bedürfnis- oder Nachfragebefriedigung dient (zum Ganzen: Urteil des BVGer A-5638/2022 vom 29. August 2023 E. 2.3.3 mit Hinweisen). Demnach besteht eine Leistung aus folgenden drei Komponenten: 1) Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes, 2) an einen Empfänger, 3) in Erwartung eines Entgelts. Aus den Begriffen «Einräumung» und «Erwartung eines Entgelts» ergibt sich, dass der Leistungserbringer die Leistung willentlich erbringen muss (Urteile des BVGer A-5934/2018 und A-5937/2018 vom 4. Februar 2020 E. 2.2.1, A-1383/2015 vom 4. März 2016 E. 3.1; Claudio Fischer/Claude Grosjean, Der Leistungsbegriff, in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 78 S. 701 ff., S. 707 ff.; Honauer/Probst/Rohner/Frey, a.a.O., Rz. 677; Geiger, MWSTG Kommentar, Art. 3 N 15; Clavadetscher, Kommentar MWSTG, Art. 18 N 49 ff.). Das Vorliegen einer Leistung ist grundsätzlich aus der Sicht des Leistungserbringers zu beurteilen (Urteile des BVGer A-6671/2015 und A-6674/2015 vom 9. August 2016 E. 2.2.1.2, A-1383/2015 vom 4. März 2016 E. 3.1; Clavadetscher, Kommentar MWSTG, Art. 18 N 45). «In Erwartung eines Entgelts» bedeutet dabei, dass finales, zielgerichtetes Handeln des Leistungserbringers verlangt wird, indem er die Leistung erbringt, um ein Entgelt zu erhalten (Clavadetscher, Kommentar MWSTG, Art. 18 N 58 mit Hinweis auf BGE 149 II 255 E. 2.2.1; a.M. wohl Fischer/Grosjean, a.a.O., S. 710 ff.; vgl. zu Letzteren die Kritik von Clavadetscher, Kommentar MWSTG, Art. 18 N 59). 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. 2.3.3

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 (vgl. E. 2.3.1). 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: Urteile des BVerG A-2789/2021 vom 3. Februar 2022 E. 2.3 und A-2244/2020 vom 13. Januar 2022 E. 2.3.1, je mit Hinweisen). Die Frage, ob einer Gegenleistung der Charakter eines Entgelts zukommt, ist aus Sicht des Leistungsempfängers zu beurteilen (BGE 140 I 153 E. 2.5.2 und 3.5; Urteil des BVerG 2C_928/2010 vom 28. Juni 2011 E. 3; Urteil des BVerG A-5934/2018 und A-5937/2018 vom 4. Februar 2020 E. 2.2.2; zum Ganzen auch: Clavadetscher, Kommentar MWSTG, Art. 18 N 78 ff.; Honauer/Probst/Rohner/Frey, a.a.O., Rz. 699).

E. 2.3.4

Für ein Leistungsverhältnis 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). Die Leistung muss mithin ein Entgelt auslösen (Aspekt der Kausalität; BGE 149 II 290 E. 2.2.1); der Leistungserbringer erbringt die Leistung, um ein Entgelt zu erhalten (Aspekt der Finalität; BGE 149 II 290 E. 2.2.1). Nach Rechtsprechung und Doktrin ist zur Beurteilung der inneren wirtschaftlichen Verknüpfung zwischen Leistung und Entgelt die Sicht des Leistungsempfängers einzunehmen (Urteil des BVerG 2C_585/2017 vom 6. Februar 2018 E. 3.2; statt vieler: Urteil des BVerG A-4569/2020 vom 4. Juli 2022 E. 2.2.2 mit Hinweisen).

E. 2.3.5

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 BVerG 2C_891/2020 vom 5. Oktober 2021 E. 3.1.3 mit Hinweisen; Urteil des BVerG A-2244/2020 vom 13. Januar 2022 E. 2.4 mit Hinweisen).

E. 2.3.6

Auch das Erbringen von Leistungen an eng verbundene Personen gilt als Leistungsverhältnis (Art. 26 der Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 [MWSTV, SR 641.201] in Verbindung mit Art. 24 Abs. 2 MWSTG), sofern es sich nicht um reine Innenleistungen handelt. Damit es sich nicht um «reine Innenleistungen» handelt, muss die Einräumung einer Leistung an eine Drittperson nach Art. 3 Bst. c MWSTG vorliegen. Damit soll zum Ausdruck kommen, dass der wirtschaftliche Wert vom «Leistungserbringer oder der Leistungserbringerin an den Leistungsempfänger oder die Leistungsempfängerin» zugeführt wird (Botschaft vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer [nachfolgend: Botschaft MWST], BBl 2008 6885 ff.; 6940). Ein Leistungsgegenstand wird einer Drittperson zugeführt und verlässt die betriebliche Sphäre (zum Ganzen: Urteil des BVerG 2C_403/2022 vom 12. Dezember 2022 E. 5.4.1). Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist dabei von einer Entgeltlichkeit und von einem mehrwertsteuerlichen Leistungsaustauschverhältnis selbst dann auszugehen, wenn zwar überhaupt kein Entgelt bezeichnet und bezahlt wird, jedoch die Leistung, die der eng verbundenen Person erbracht wird, üblicherweise nur gegen Entgelt erhältlich ist (BGE 138 II 239 E. 3.3; Urteil des BVerG 2C_443/2020 vom 8. Oktober 2020 E. 3.2.2). Als eng verbundene Personen gelten dabei nach Art. 3 Bst. h MWSTG in der bis am 31. Dezember 2017 geltenden Fassung (AS 2009 5203) die Inhaber und Inhaberinnen von massgebenden

Beteiligungen an einem Unternehmen oder ihnen nahestehende Personen; eine massgebende Beteiligung liegt vor, wenn die Schwellenwerte gemäss Art. 69 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) überschritten werden oder wenn eine entsprechende Beteiligung an einer Personengesellschaft vorliegt (Urteil des BGer 2C_403/2022 vom 12. Dezember 2022 E. 5.4.1; Urteil des BVGer A-4190/2020 und A-4195/2020 vom 15. Dezember 2021 E. 3.2.3.2). Als eng verbundene Personen gelten nach Art. 3 Bst. h Ziff. 1 MWSTG in der ab dem 1. Januar 2018 geltenden Fassung (AS 2017 3575) Inhaber und Inhaberinnen von mindestens 20 % des Stamm- oder Grundkapitals eines Unternehmens oder von einer entsprechenden Beteiligung an einer Personengesellschaft oder ihnen nahestehende Personen.

E. 2.3.7

Mangels Leistung gelten namentlich Dividenden und andere Gewinnanteile nicht als Entgelt (Art. 18 Abs. 2 Bst. f MWSTG). Gleiches gilt für Einlagen in Unternehmen (Art. 18 Abs. 2 Bst. e MWSTG).

E. 2.4

Das Entgelt stellt nicht nur Tatbestandselement des Steuerobjekts dar, sondern bildet auch die Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer (Art. 24 MWSTG; BVGE 2011/44 E. 3.1; statt vieler: Urteil des BVGer A-2792/2023 vom 4. März 2025 E. 2.3 mit Hinweisen). Art. 24 Abs. 1 MWSTG hält fest, dass die Steuer vom tatsächlich empfangenen Entgelt berechnet wird. Der Grundsatz, demgemäss das tatsächlich empfangene Entgelt massgeblich ist, wird durch Art. 24 Abs. 2 MWSTG eingeschränkt. Danach gilt im Fall einer Lieferung oder Dienstleistung an eine eng verbundene Person im Sinne von Art. 3 Bst. h MWSTG der Wert als Entgelt, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde (Art. 24 Abs. 2 MWSTG). Art. 24 Abs. 2 MWSTG entspricht dem im Steuerrecht bekannten Grundsatz des Drittvergleichs («dealing at arm's length»; Urteil des BVGer A-4948/2022 vom 13. September 2023 E. 3.2.3 [bestätigt durch Urteil des BGer 9C_675/2023 vom 6. Dezember 2023] mit Hinweisen).

E. 2.4.1

Die Anwendbarkeit dieses Drittvergleichs bedingt eine Leistung zu einem Vorzugspreis, also zu einem Entgelt, welches nicht mit dem Preis übereinstimmt, den ein unabhängiger Dritter der gleichen Abnehmerkategorie auf dem Markt zu bezahlen hätte (Urteil des BVGer A-2304/2019 vom 20. April 2020 E. 2.2.4.3 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C_443/2020 vom 8. Oktober 2020] mit Hinweisen).

E. 2.4.2

Rechtsfolge einer Leistung zu einem Vorzugspreis an eine eng verbundene Person ist, dass für die Bemessung der Mehrwertsteuer eine besondere (fiktive) Bemessungsgrundlage herangezogen wird. Die Leistung wird auf den Wert korrigiert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde. Massgebend ist der Drittpreis, das heisst der Preis, den ein Dritter der gleichen Abnehmerkategorie «auf dem Markt» (Marktwert) üblicherweise für dieselbe Leistung zu bezahlen hätte (Urteil des BVGer A-4190/2020 und A-4195/2020 vom 15. Dezember 2021 E. 3.2.4 mit Hinweisen). Dieser Drittpreis ist in den meisten Fällen kein exakter Wert, sondern kann nur annäherungsweise bestimmt werden.

E. 2.4.3

Die ESTV hat zur Ermittlung des Drittpreises grundsätzlich eine Schätzung des Werts durchzuführen und sich dabei an die im Zusammenhang mit der Ermessenseinschätzung von Art. 79 Abs. 1 MWSTG entwickelten Prinzipien und Kriterien zu halten. Dies gilt insbesondere für die Rechte und Pflichten der ESTV bei einer Veranlagung, für die Möglichkeit der steuerpflichtigen Person, die Veranlagung anzufechten, sowie für die Zurückhaltung, die das Bundesverwaltungsgericht bei der Überprüfung der Richtigkeit der Veranlagung an den Tag legt (Urteil des BVGer A-2490/2020 vom 18. November 2020 E. 2.2.5 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C_27/2021 vom 5. Oktober 2021] mit Hinweisen). Letzteres bedeutet namentlich, dass das Bundesverwaltungsgericht grundsätzlich nur dann sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen der Vorinstanz setzt, wenn dieser bei der Schätzung erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind. Aus den bei der Ermessenseinschätzung geltenden Grundsätzen ist ferner abzuleiten, dass die ESTV für das Vorliegen der Voraussetzungen einer Schätzung des Drittpreises nach der allgemeinen Beweislastregel beweisbelastet ist. Sind die Voraussetzungen für eine Schätzung des Werts erfüllt (erste Stufe) und erscheint die vorinstanzliche Schätzung nicht bereits im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung vorzunehmenden Prüfung als pflichtwidrig (zweite Stufe), obliegt es in Umkehr der allgemeinen Beweislast der Steuerpflichtigen, den Nachweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (dritte Stufe; zum Ganzen: Urteile des BVGer A-4347/2022 vom 26. April 2024 E. 2.3.6 und A-3493/2023 vom 27. Februar 2024 E. 2.2.5 mit Hinweisen).

E. 3

Im vorliegenden Fall ist in einem ersten Schritt zu untersuchen, ob die Beschwerdeführerin und die B._____ zivilrechtlich eine einfache Gesellschaft begründet haben.

E. 3.1.1

Aus dem Kooperationsvertrag vom 26. August 2009 zwischen der B._____ und der C._____ GmbH (Vorinstanzliche Akten [nachfolgend: act.] 1, S. 22 ff.) ergibt sich, dass die beiden einen gemeinsamen Zweck verfolgen. Dabei soll das internationale Flottengeschäft gefördert werden, um für die Schweiz entsprechende Angebote in enger Zusammenarbeit mit der D._____ AG und ihren Tochtergesellschaften abzugeben und innerhalb der B._____ ein Geschäftsmodell für automobiler Dienstleistungen und Leasing für Firmenfuhrparkkunden zu entwickeln und aufzubauen. Weiter soll der Geschäftsbereich Fuhrpark-/Grosskunden als führende Fuhrparkmanagement-Gesellschaft für die Konzernmarken innerhalb der Handelsorganisation sowie als wesentlicher Bestandteil der automobilen Wertschöpfungskette für Standard- und Stützungs geschäfte des Herstellers und Importeurs etabliert werden. Die Beschwerdeführerin ist mit als Anhang zum Kooperationsvertrag bezeichneter undatiertes Vereinbarung für die C._____ GmbH in den Kooperationsvertrag eingetreten [act. 1, S. 31] und hat sämtliche Rechte und Pflichten von der C._____ GmbH aus dem Kooperationsvertrag mit Wirkung vom 1. Januar 2013 übernommen. Grundlage der Kooperation bildet die Separierung des entsprechenden Grosskunden-Portfolios innerhalb der B._____, wobei unter Grosskunden alle bestehenden oder potentiellen Kunden mit einem Fuhrpark grösser als vier Leasingverträge per 1. Januar 2009 definiert werden. Die B._____ bringt unter anderem dieses «gemeinschaftliche Portfolio» in die Kooperation ein. Die Beschwerdeführerin wiederum verstärkt den für die Kooperation verantwortlichen Fachbereich der B._____ mit eigenen Personalkapazitäten. Weiter ergibt sich aus der Gewinn- und Verlustvereinbarung vom 5. Juni 2012 (act. 1, S. 56 ff.), dass die C._____ GmbH, in deren Rechte die

Beschwerdeführerin eingetreten ist, weitere Mittel, insbesondere in Form von Verkaufsförderungsaktionen, in die Kooperation eingebracht hat. Betreffend das «gemeinschaftliche Portfolio» werden separierte Controlling-Reports und eine entsprechende Gewinn- und Verlustrechnung erstellt. Am Ende des jeweiligen Geschäftsjahres der B._____ erfolgt ein Abschluss der Gewinn- und Verlustrechnung, auf deren Basis eine 50 (B._____) 50 (Beschwerdeführerin) Ergebnisstellung zwischen den Kooperationspartnern durchgeführt wird, wobei die Verlustbeteiligung der Beschwerdeführerin jedoch die Höhe der Beteiligung für eine Verkaufsförderungsaktion gemäss Businessplan für die Jahre 2013 und 2014 nicht übersteigen wird, so die Gewinn- und Verlustvereinbarung vom 5. Juni 2012. Nach dem Ausgeführten bilden die Förderung des internationalen Flottengeschäfts und die Entwicklung und der Aufbau eines Grosskunden-Portfolios ein gemeinsames Hauptinteresse, an welches die Kooperationspartnerinnen beide ihren Beitrag leisten. Entsprechend ist in der Kooperation zwischen der B._____ und der Beschwerdeführerin eine einfache Gesellschaft zu erblicken. Dass das Grosskundenportfolio zivilrechtlich bei der B._____ verbleibt und allenfalls sämtliche Dienstleistungs- und Leasingverträge mit den Grosskunden gegen aussen von der B._____ abgeschlossen werden, ändert an der vorliegenden Qualifikation der Kooperation als einfache Gesellschaft nichts, da eine einfache Gesellschaft keine Verbindlichkeiten eingehen kann. Denn auch bei Vertretungsverhältnissen unter den Gesellschaftern wird nicht die Gesellschaft, die es zivilrechtlich als Rechtssubjekt nicht gibt, verpflichtet, sondern es sind ausschliesslich die einzelnen Gesellschafter, die verpflichtet werden (E. 2.3.1).

E. 3.1.2

Die Qualifikation des besagten Kooperationsvertrags (E. 3.1.1) als einfacher Auftrag fällt dagegen vorliegend ausser Betracht, da die Parteien einen gemeinsamen Zweck als Gegenstand einer gemeinsamen vertraglichen Pflicht vereinbart haben, der über das durch die Gewinnbeteiligung gesteigerte Interesse am Erfolg oder an der richtigen Vertragserfüllung hinausgeht. Dies ergibt sich bereits aus dem Umstand, dass der B._____ für die Tätigkeiten der Beschwerdeführerin kein Weisungsrecht zukommt. Vielmehr bestehen gemäss dem Kooperationsvertrag gemeinsame Entscheidungsgremien, welche insbesondere die gemeinsame Business-, Budget- und Investitionsplanung für das «gemeinschaftliche Portfolio» genehmigen. Dass die Beschwerdeführerin mit der Kooperation keine fremden Interessen verfolgt, ergibt sich ferner aus ihrem offenkundigen Motiv für die Teilnahme an der Kooperation. So fördert sie dadurch unmittelbar ihren Gesellschaftszweck, welcher namentlich die Förderung des Absatzes von Fahrzeugen insbesondere des X._____ Konzerns umfasst.

E. 3.2

Was die Vorinstanz dagegen vorbringt, vermag nicht zu überzeugen:

E. 3.2.1

Soweit sich die Vorinstanz auf den Standpunkt stellt, dass keine einfache Gesellschaft vorliege, weil die B._____ ein grösseres Interesse an der Erreichung des Zwecks der Kooperationsvereinbarung habe, kann ihr nicht gefolgt werden. Das Vorliegen einer einfachen Gesellschaft richtet sich nicht danach, wer allenfalls ein grösseres Interesse an der Zweckverfolgung hat. Für die Abgrenzung einer einfachen Gesellschaft vom einfachen Auftrag genügt es, wenn die Parteien einen gemeinsamen Zweck als Gegenstand einer

gemeinsamen vertraglichen Pflicht vereinbart haben, der über das durch die Gewinnbeteiligung gesteigerte Interesse am Erfolg oder an der richtigen Vertragserfüllung hinausgeht (vgl. E. 2.1.2). Wie in Erwägung 3.1.2 bereits ausgeführt, ist diese Schwelle vorliegend erfüllt, da die Beschwerdeführerin nicht für einen Zweck nach den Weisungen der B._____ tätig wird.

E. 3.2.2

Auch der vorinstanzliche Einwand, wonach vorliegend keine einfache Gesellschaft vorliegen könne, da der Beschwerdeführerin hinsichtlich der Entscheidungen seitens der B._____ kein Vetorecht zukomme, überzeugt nicht. Einerseits muss im Innenverhältnis einer einfachen Gesellschaft nicht jedem Gesellschafter ein Vetorecht zukommen. Andererseits bezieht sich ein allfälliges Vetorecht bei Entscheidungen seitens eines Gesellschafters von vornherein nicht auf das Gesellschaftsverhältnis der einfachen Gesellschaft und kann deshalb für das Vorliegen einer einfachen Gesellschaft kein relevantes Kriterium darstellen.

E. 3.2.3

Schliesslich überzeugt auch der Hinweis der Vorinstanz, dass die Verlustbeteiligung der Beschwerdeführerin auf ihr Investment bzw. auf die Höhe der Beteiligung für eine Verkaufsförderungsaktion gemäss Businessplan beschränkt sei, nicht. Dies bereits vor dem Hintergrund, dass es den Gesellschaftern innerhalb einer einfachen Gesellschaft freisteht, wie sie im Innenverhältnis die Verlustbeteiligung regeln (statt vieler: Handschin/Vonzun, a.a.O., Art. 533 N 57 ff. mit Hinweisen). Vielmehr spricht das Mittragen von Verlusten im Allgemeinen gegen ein partiarisches Auftragsverhältnis (Furrer, a.a.O., S. 132 ff.).

E. 4

Als Nächstes ist zu untersuchen, ob die Beschwerdeführerin im Rahmen der Kooperationsvereinbarung Leistungen im Sinne des Mehrwertsteuerrechts an die einfache Gesellschaft oder an die B._____ erbracht hat.

E. 4.1

Die Beschwerdeführerin stellt sich auf den Standpunkt, dass zwischen ihr und der einfachen Gesellschaft kein mehrwertsteuerliches Leistungsverhältnis vorliegen würde. Die einfache Gesellschaft habe ihr (der Beschwerdeführerin) das Zurverfügungstellen der Mitarbeiter nicht durch ein separates Entgelt vergütet. Vielmehr seien diese Leistungen ausschliesslich mit der Gewinnbeteiligung aus der einfachen Gesellschaft abgegolten worden. Entsprechend habe sie der einfachen Gesellschaft keine Leistung gegen ein Entgelt erbracht und die Gewinnbeteiligung sei als Nicht-Entgelt im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. f MWSTG zu qualifizieren.

E. 4.2

Die Vorinstanz erblickt für den Fall, dass das Vorliegen einer einfachen Gesellschaft bejaht wird, in der streitbetroffenen einfachen Gesellschaft eine reine Innengesellschaft. Dies vor dem Hintergrund, dass die einfache Gesellschaft keinen Aussenauftritt habe. Diesbezüglich leitet die ESTV insbesondere aus dem Umstand, dass sich die streitbetroffene einfache Gesellschaft nicht im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen hat eintragen lassen, ab, dass auch die Gesellschafterinnen der einfachen Gesellschaft nicht von einem Aussenauftritt gegenüber Dritten ausgingen. Weiter stellt sich die Vorinstanz auf den Standpunkt, dass eine stille Gesellschaft aus mehrwertsteuerlicher Sicht nicht existent bzw.

nicht fähig sei, Steuersubjekt zu werden, weshalb sie vollständig auszublenden sei. Daraus leitet die Vorinstanz ab, dass bei vorhandenen Leistungen des stillen Gesellschafters nie von einem Gewinnanteil im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. f MWSTG ausgegangen werden könne. Eine Auszahlung der gegen aussen auftretenden Gesellschafterin an die stille Gesellschafterin sei in solchen Konstellationen stets als das Entgelt für die erbrachten Leistungen zu qualifizieren. Dies selbst dann, wenn sich die Auszahlung am erzielten Gewinn der stillen Gesellschaft bemesse.

E. 4.3

Den Ausführungen der Beschwerdeführerin ist nicht zu folgen.

E. 4.3.1

Zunächst ist festzuhalten, dass der Beitrag einer Gesellschafterin an eine einfache Gesellschaft zivilrechtlich auch in einer Arbeitsleistung bestehen kann (Art. 531 Abs. 1 OR). Dies ist vorliegend der Fall: Die Beschwerdeführerin entsendet zwei Mitarbeiterinnen, womit sie für den Zweck der einfachen Gesellschaft ihre (durch die Mitarbeiterinnen effektiv ausgeführte) Arbeitsleistung zur Verfügung stellt.

E. 4.3.2

In mehrwertsteuerlicher Hinsicht lässt sich zunächst fragen, ob dieser zivilrechtliche Beitrag der Beschwerdeführerin als «Einlage» im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. e MWSTG anzusehen ist. Wäre dies der Fall, fiel der Beitrag von vornherein nicht unter den Anwendungsbereich der schweizerischen Mehrwertsteuer und es müsste gar nicht erst geprüft werden, ob überhaupt ein Leistungsverhältnis vorliegen könnte. Festzuhalten ist, dass «Beiträge» an einfache Gesellschaften im Sinne von Art. 531 Abs. 1 OR grundsätzlich unter die «Einlagen» gemäss Art. 18 Abs. 2 Bst. e MWSTG fallen können. Um zu prüfen, wann Beiträge in diesem Sinne als Einlagen gelten, ist Art. 18 Abs. 2 MWSTG und insbesondere dessen Bst. e auszulegen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass Art. 18 Abs. 2 MWSTG sich explizit auf das «Entgelt» im Sinne von Art. 3 Bst. f MWSTG bezieht und nicht auf andere Elemente des Leistungsverhältnisses.

E. 4.3.2.1

Zum Wortlaut fällt auf, dass im Ingress von Art. 18 Abs. 2 MWSTG von «Mittelflüsse[n]» die Rede ist. Der deutschsprachige Text weist mit dieser Wortwahl darauf hin, dass damit Geldzahlungen gemeint sind. Nicht so eindeutig ist der französische Text («éléments») und der italienischsprachige Text, der eine passive Formulierung aufweist. Wird nun im Sinne einer systematischen Auslegung geschaut, wie die «Mittelflüsse» in anderen Artikeln übersetzt werden, stösst man im MWSTG auf Art. 33 Abs. 1 MWSTG, wo es um die Kürzung (oder Nichtkürzung) des Vorsteuerabzugs geht, falls entsprechend Mittelflüsse nach Art. 18 Abs. 2 MWSTG vorliegen. Das Wort «Mittelflüsse» wird dort in der französischsprachigen Version mit «montants» und in der italienischsprachigen mit «flussi di mezzi finanziari» übersetzt. Insbesondere der italienischsprachigen Fassung ist zu entnehmen, dass es um Geld geht. Somit wird der Eindruck, den bereits die deutschsprachige Fassung erweckt, durch die italienischsprachige bestätigt. Hingewiesen sei auf den Umstand, dass auch in der MWSTV verschiedentlich der Begriff «Mittelflüsse» vorkommt, der dort regelmässig auf Französisch mit «fonds» und auf Italienisch mit «flussi di mezzi finanziari» übersetzt wird. Aus Wortlaut und Systematik ergibt sich somit, dass von Art. 18 Abs. 2 Bst. e MWSTG nur Geldmittel umfasst werden, auch wenn die Aufzählung nur beispielhaft ist.

E. 4.3.2.2

In historischer Hinsicht kann festgehalten werden, dass in der Botschaft MWST auch noch «die Einräumung von Baurechten ohne oder mit reduziertem Baurechtszins» erwähnt wurden, bei denen es sich nicht um Geldmittel handelt (Botschaft MWST, S. 6960; nicht eingegangen werden muss hier auf den Umstand, dass Baurechte nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 20 MWSTG von der Steuer ausgenommen Leistungen sind). Die weiteren, in der Botschaft MWST aufgezählten Beispiele («insbesondere Kapitaleinlagen, Aufgelder, Zuschüsse und Beiträge à-fond-perdu, Forderungsverzichte im Zusammenhang mit Darlehen, Zinsverzichte und Zinsreduktionen auf gewährten Darlehen») betreffen Geldleistungen. Sollte der Bundesrat beabsichtigt haben, auch Sacheinlagen unter Art. 18 Abs. 2 Bst. e MWSTG zu subsummieren, so hat dies keinen Niederschlag im Gesetz gefunden. Die historische Auslegung widerspricht somit zumindest nicht der Auslegung nach dem Wortlaut und der Systematik (E. 4.3.2.1), wonach Art. 18 Abs. 2 Bst. e MWSTG nur Geldmittel betrifft.

E. 4.3.2.3

Art. 18 Abs. 2 MWSTG wurde neu in das MWSTG von 2009 eingeführt. Es sollte klargestellt werden, was als «Nicht-Entgelt» (unter der Geltung des alten Rechts: Nicht-Umsatz) anzusehen sei (vgl. Botschaft MWST, S. 6914), wobei die Aufzählung nicht abschliessend ist (Clavadetscher, Kommentar MWSTG, Art. 18 N 134 und 137), was sich schon am Wort «insbesondere» zeigt (Glauser/Pillonel, Kommentar MWSTG, Art. 18 N 139). Sinn und Zweck deuten somit weder in die Richtung, dass nur Geldflüsse umfasst sind, noch spricht er dagegen. Insgesamt ist somit festzuhalten, dass Art. 18 Abs. 2 Bst. e MWSTG nur Geldmittel umfasst. Die vorliegend zu beurteilenden Sacheinlagen fallen somit nicht unter diese Bestimmung.

E. 4.3.3

Da die vorliegend in die einfache Gesellschaft geleisteten Sacheinlagen in Form von Arbeitsleistung nicht unter Art. 18 Abs. 2 Bst. e MWSTG subsummiert werden können, ist nunmehr zu prüfen, ob es sich dabei um eine mehrwertsteuerrechtlich relevante Leistung handelt oder nicht (E. 2.3.2). Dann ist darauf einzugehen, ob diesbezüglich ein Leistungsverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und der einfachen Gesellschaft besteht (E. 2.3.4), wozu ein Entgelt vorliegen muss (E. 2.3.3).

E. 4.3.3.1

Die Frage, ob eine Sacheinlage eine mehrwertsteuerpflichtige Leistung darstellt, ist umstritten. Vom Bundesgericht wurde sie bis heute nicht abschliessend geklärt, sondern jeweils offengelassen (wobei jeweils noch das alte Recht anzuwenden war, in dem es keine Art. 18 Abs. 2 Bst. e MWSTG entsprechende Bestimmung gab). Im Urteil des Bundesgerichts 2A.269/2006 vom 20. Juni 2008 stellte das Bundesgericht kurz die Rechtsprechung der bis zum 31. Dezember 2006 zuständigen Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) dar (bundesgerichtliches Urteil E. 4.2 mit Hinweisen) und ging auf die Lehrmeinungen zum damaligen Recht ein (bundesgerichtliches Urteil E. 4.1 mit Hinweisen). Einigkeit herrschte immerhin darin, dass ein mehrwertsteuerrechtlich relevantes Leistungsverhältnis (damals: Leistungsaustausch) vorliege, wenn zwischen Gesellschafter und Gesellschaft ein sogenanntes Drittgeschäft getätigt wurde, das seinen Grund in einem gesonderten schuldrechtlichen Verhältnis hatte und für das der Gesellschafter ein gesondertes Entgelt erhielt; die Abgrenzung zwischen

gesellschaftsrechtlichen Beitragsleistungen (Einlagen) und Drittgeschäften sei allerdings nicht immer einfach (vgl. bundesgerichtliches Urteil E. 3.4 und 4.1 mit Hinweisen). Schliesslich lässt das Bundesgericht die Frage jedoch offen (bundesgerichtliches Urteil E. 7). Im vorliegenden Verfahren wird die Frage mit Bezug auf den konkreten Fall zu beantworten sein.

E. 4.3.3.2

Die SRK hatte zum Ausdruck gebracht, dass Beitragsleistungen der Gesellschafter an die Gesellschaft grundsätzlich nur steuerbar seien, wenn es sich um entgeltliche Leistungen handle, die im Rahmen einer unternehmerischen Tätigkeit erfolgten und einen Leistungsaustausch bewirkten. Leistungen der Gesellschafter an die Gesellschaft (also sowohl Kapital- als auch Sacheinlagen) seien daher der Steuer nicht unterstellt, sofern sie durch eine Beteiligung am Gewinn und Verlust abgegolten würden (wiedergegeben im Urteil des BGer 2A.269/2006 vom 20. Juni 2008 E. 4.2 mit Hinweis auf nicht publizierte Entscheide der SRK sowie VPB 66.42 E. 7b/bb [f.]). Ebenso hat das Bundesverwaltungsgericht mit Hinweis auf die Rechtsprechung der SRK und die (damalige) Lehre ohne weitere Begründung festgehalten, bei Leistungen des Gesellschafters an die Gesellschaft (Gesellschafterbeiträge bzw. -einlagen), die nicht gegen spezielle Entschädigungen bzw. Gegenleistungen der Gesellschaft erfolgten, sei von nicht steuerbaren Leistungen auszugehen; namentlich komme kein Leistungsaustausch zustande, wenn die Leistung durch Beteiligung am Gewinn und Verlust abgegolten werde (insb. BVGE 2007/39 E. 2.3). Allerdings ging es in den vom Bundesverwaltungsgericht entschiedenen Fällen trotzdem jeweils um Geldleistungen. Wie das Bundesgericht festhält, ist auch der Gewinnanteil nicht immer ein eindeutiges Kriterium, weil auch bei partiarischen Rechtsgeschäften das Entgelt nach dem wirtschaftlichen Erfolg bemessen wird; bei dieser Art von Rechtsgeschäften handelt es sich aber um synallagmatische Verträge (Urteil des BGer 2A.269/2006 vom 20. Juni 2008 E. 3.4 mit Hinweisen). Damit spricht der Umstand, dass ein Gesellschafter eine Gewinnbeteiligung erhält, noch nicht zwingend dagegen, dass er der Gesellschaft gegenüber eine Leistung gegen Entgelt erbringt, also zivilrechtlich ein ausserhalb des Gesellschaftsverhältnisses stehendes Vertragsverhältnis besteht. Dies gilt unabhängig davon, dass Gewinnanteile an einer einfachen Gesellschaft (zumindest, wenn sie in Geld bestehen) kein Entgelt darstellen (E. 2.3.7).

E. 4.3.3.3

Die Lehre geht bei Sacheinlagen mehrheitlich von einer steuerbaren Leistung aus (Zusammenfassung bei Clavadetscher, Kommentar MWSTG, Art. 18 N 111b; s.a. Honauer/Probst/Rohner/Frey, a.a.O., Rz. 695, die dies in Rz. 694 kritisch betrachten). Es wird argumentiert die Zeichnung von Gesellschaftsanteilen lasse eine Schuld zur Liberierung des Kapitals entstehen, die durch die Leistung der Einlage beglichen werde. Da sich durch die Einlage à fonds perdu oder durch den Forderungsverzicht der Wert der vom Aktionär gehaltenen Titel erhöhe, handle es sich für den Halter der Anteile um eine entgeltliche Operation. Diese bleibe (mehrwertsteuerrechtlich) ohne Auswirkung, soweit sie in Geld oder in Form eines Forderungsverzichts erfolge. Bei der Einlage handle es sich um eine Leistung, wenn es sich um eine Sacheinlage handle (Glauser/Pillonel, Kommentar MWST, Art. 18 N 233). Die Sacheinlage werde in Form von Beteiligungsrechten abgegolten (Baumgartner/Clavadetscher/Kocher, a.a.O., 2010, § 4 Rz. 22 Fn. 13, die allerdings «Leistungseinlagen» von «Sacheinlagen» unterscheiden). Nach einer teils

anderen Auffassung, die aber zum gleichen Ergebnis führt, fehle bei einer Einlage in Geldform das Leistungsverhältnis, weil dem Geldfluss keine (mehrwertsteuerrechtlich relevante) Leistung gegenüberstehe. Die Einlage in Geldform werde getätigt, damit die Gesellschaft überhaupt eine wirtschaftliche Aktivität ausüben könne und nicht, um eine Gegenleistung zu erhalten. Basierend auf der Überlegung, dass die Sacheinlage aber aus mehrwertsteuerrechtlicher Sicht einer Sachübernahme, die es im neuen Aktienrecht nicht mehr gebe, ähne, könne eine Sacheinlage in drei Teilschritte zerlegt werden: In einem ersten Schritt begründe oder erhöhe die die Sacheinlage empfangende Gesellschaft ihr Gesellschaftskapital und erwerbe einen Liberierungsanspruch gegenüber dem Sacheinleger. Der Sacheinleger habe eine Liberierungsschuld, das heisse, die gesellschaftsrechtliche Pflicht, den Ausgabebetrag für den Bezug der Gesellschaftspapiere zu leisten. In einem zweiten Schritt veräussere der Sacheinleger den Vermögenswert in Erwartung eines Entgelts an die Gesellschaft. In einem dritten Schritt werde der Anspruch des Sacheinlegers auf die Bezahlung eines Entgelts mit dem Liberierungsanspruch der Gesellschaft verrechnet (Honauer/Probst/Rohner/Frey, a.a.O., N 931 f.; a.M. wohl Tobias F. Rohner, Meldeverfahren bei der MWST unter besonderer Berücksichtigung von Umstrukturierungen, in: IFF Forum für Steuerrecht 2019, S. 143 ff. S. 152, der die Zerlegung der Sacheinlage in die genannten gedanklichen Teilschritte für gekünstelt und nicht überzeugend hält; auch fehle es an der Entgeltlichkeit der Sacheinlage, denn eine Gesellschaft wende für den Erhalt der Leistung keinen Vermögenswert auf. Im Gegenteil werde ihr Vermögen vermehrt, weshalb kein Entgelt geleistet werde). Die entsprechenden, für Kapitalgesellschaften aufgestellten Grundsätze gelten auch für Personengesellschaften (Clavadetscher, Kommentar MWSTG, Art. 18 N 115 m.w.H., der aber mit Hinweis auf Teile der Lehre auch festhält, dass bei gesellschaftsvertraglich vorgesehenen Sachleistungen der Gesellschaft oder der Gesellschafter aufgrund der privatrechtlich komplett anderen Ausgangslage als bei den juristischen Personen wohl eine andere Betrachtung erforderlich wäre; allgemein zu Einlagen: Glauser/Pillonel, Kommentar MWSTG, Art. 18 N 220, 234, wobei der Gesellschafter hier keine Werterhöhung des Beteiligungsrechts erhalte, sondern das Recht auf Beteiligung am Gesellschaftsgewinn, wobei es keinen Grund gebe, Kapital- und Personengesellschaften anders zu behandeln).

E. 4.3.4

Wie die Beschwerdeführerin selbst geltend macht, hat sie der einfachen Gesellschaft für die Förderung des Gesellschaftszwecks eigenes Personal zur Verfügung gestellt und dieser insofern einen verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wert eingeräumt. Die Beschwerdeführerin hat diesen Wert aber nicht nur zur Förderung des Gesellschaftszwecks zur Verfügung gestellt. Als Trägerin eines Unternehmens, die im Sinne dieses Unternehmens handelt, erwartet sie dafür eine Gegenleistung, also ein Entgelt. In welcher Form sie dieses Entgelt erwartet, kann hier offenbleiben (dazu E. 2.4, 4.3.5 und 4.5). Der Zweck der Gesellschaft, das internationale Flottengeschäft zu fördern, führt jedenfalls für die Beschwerdeführerin zu einem wirtschaftlichen Mehrwert. Dafür stellt sie das Personal zur Verfügung, was sie, ohne diesen Mehrwert zu erhalten, aus wirtschaftlicher Sicht nicht tun würde. Auch verspricht sie sich einen Anteil am Gewinn der einfachen Gesellschaft, auch wenn Gewinnanteile nicht als Entgelt gelten (Art. 18 Abs. 2 Bst. f MWSTG; vgl. Geiger in MWSTG Kommentar, Art. 18 N 32), worauf hier - trotz der Vorbringen der Beschwerdeführerin - nicht weiter einzugehen sein wird (s. diesbezüglich aber E. 4.4.2]). Indem sie die entsprechenden Leistungen als «Einlagen» in die einfache Gesellschaft getätigt hat, hat sie diese Leistungen an Letztere erbracht. Durch die Erbringung des

Leistungsgegenstandes an die einfache Gesellschaft hat dieser die betriebliche Sphäre der Beschwerdeführerin verlassen (E. 2.3.6). Auch tat sie dies - wie soeben gesehen - in Erwartung eines Entgelts (E. 2.3.2), auch wenn dieses Entgelt nicht sofort bezeichnet werden kann. Aus Sicht der Gesellschaft erhält die Beschwerdeführerin einen Mehrwert, weil sie ihre Arbeit zur Verfügung stellt. Zwischen diesem Entgelt und der Leistung besteht somit auch eine innere wirtschaftliche Verknüpfung. Insgesamt besteht somit ein mehrwertsteuerlich relevantes Leistungsverhältnis (E. 2.3.4). Hinsichtlich dieses Leistungsverhältnisses war es der Beschwerdeführerin wie auch der B. _____ als Gesellschafterinnen der einfachen Gesellschaft bewusst, dass die Leistungen an die einfache Gesellschaft erbracht wurden, sodass mehrwertsteuerrechtlich ohne Weiteres ein Aussenauftritt gegenüber der Beschwerdeführerin in Bezug auf den Leistungsbezug durch die einfache Gesellschaft bestand.

E. 4.3.5

Vor dem Hintergrund, dass die Beschwerdeführerin eine Beteiligung von 50 % an der einfachen Gesellschaft innehat, ist die einfache Gesellschaft in mehrwertsteuerlicher Hinsicht für sämtliche streitbetroffenen Steuerperioden als eng verbundene Person der Beschwerdeführerin zu qualifizieren (E. 2.3.6, auch zum Folgenden). Dies hat zur Folge, dass im Falle der Einräumung eines verbrauchbaren wirtschaftlichen Wertes in Erwartung eines Entgelts an die einfache Gesellschaft selbst dann von einem mehrwertsteuerlichen Leistungsverhältnis auszugehen ist, wenn zwar überhaupt kein Entgelt bezeichnet und bezahlt wird, jedoch die Leistung, die der eng verbundenen Person erbracht wird, üblicherweise nur gegen Entgelt erhältlich ist. Entsprechend ist vorliegend entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin (und der Vorinstanz) ein Leistungsverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und der einfachen Gesellschaft zu bejahen.

E. 4.4

Schliesslich ist auf die Ausführungen der Vorinstanz einzugehen, welchen ebenfalls nicht gefolgt werden kann:

E. 4.4.1

Vorliegend steht nicht die allfällige Steuerpflicht der einfachen Gesellschafterin im Streit, sondern die Frage, ob die Beschwerdeführerin Leistungen an eine Drittperson im Sinne des Mehrwertsteuergesetzes erbracht hat. Die Frage, ob die einfache Gesellschaft allenfalls selbst gegen aussen gegenüber unabhängigen Drittpersonen als Leistungserbringerin aufgetreten ist, ob sie allenfalls Leistungen an die B. _____ erbracht hat oder ob sämtliche Leistungen der einfachen Gesellschaft im Sinne einer stillen Gesellschaft der B. _____ zuzuordnen sind, ist für die vorliegende Frage des Leistungsverhältnisses zwischen der Beschwerdeführerin als Leistungserbringerin und der einfachen Gesellschaft als Leistungsempfängerin nicht von Belang. Darauf ist nicht weiter einzugehen. Vor dem Hintergrund, dass den Gesellschafterinnen der einfachen Gesellschaft bewusst war, dass die Beschwerdeführerin verbrauchsfähige wirtschaftliche Werte in Erwartung eines Entgelts als «Einlage» in die einfache Gesellschaft eingebracht hat, kommt der einfachen Gesellschaft diesbezüglich die Qualität einer Leistungsempfängerin im Sinne des Mehrwertsteuergesetzes zu. Daraus folgt, dass die Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit dem Kooperationsvertrag ihre Leistungen nicht an die B. _____, sondern gegenüber der einfachen Gesellschaft erbracht hat.

E. 4.4.2

Ferner ist nicht einzusehen, weshalb vorliegend die Auszahlung eines Gewinns der einfachen Gesellschaft in seiner Gesamtheit das Entgelt für eine Leistung der Beschwerdeführerin an die einfache Gesellschaft darstellen und damit die Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer bilden sollte. Dividenden oder andere Gewinnanteile sind Mittelflüsse, welche mangels Gegenleistung als sog. Nicht-Entgelte gelten. Dies muss unabhängig davon gelten, ob die ausschüttende Gesellschaft selbst ein Steuersubjekt im Sinne der Mehrwertsteuergesetzgebung ist. Vielmehr ist das Entgelt für jede einzelne Leistung zu bestimmen bzw. ist abzugrenzen, ob mit einer Zahlung (zumindest teilweise) eine Gegenleistung entgolten oder aber ein Gewinnanteil im Sinne eines Nicht-Entgelts im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. f MWSTG ausgerichtet wird. Bei Leistungen an eng verbundene Personen gilt es bei der Bemessung des Entgelts weiter zu beachten, dass der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde, als Entgelt gilt.

E. 4.5

Da der streitbetroffene Personalverleih üblicherweise nur gegen Entgelt erhältlich ist, ist vorliegend in Bezug auf das der einfachen Gesellschaft zur Verfügung gestellte Personal ohne Weiteres von einem mehrwertsteuerlichen Leistungsverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und der einfachen Gesellschaft auszugehen (E. 4.3.4). Folglich muss das Entgelt nach dem Marktwert bestimmt werden, das heisst nach dem Preis, den ein unabhängiger Dritter der gleichen Abnehmerkategorie «auf dem Markt» üblicherweise für dieselbe Leistung zu bezahlen hätte (E. 2.4.2).

E. 4.6

Da die Beschwerdeführerin der einfachen Gesellschaft für die erbrachten Leistungen vorliegend kein Entgelt in Rechnung gestellt hat, sind die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung erfüllt (E. 2.4.3). Da bis jetzt keine Schätzungen des Drittpreises der Leistungen der Beschwerdeführerin an die einfache Gesellschaft vorgenommen worden sind, ist eine erstmalige Berechnung durch das Bundesverwaltungsgericht vorliegend nicht angezeigt, da die Beschwerdeführerin dadurch einer Instanz verlustig ginge (vgl. dazu Urteil des BVerG A-2792/2023 vom 4. März 2025 E. 3.6). Damit ist die Sache zur Neuberechnung der Mehrwertsteuer für die Jahre 2015 bis 2019 an die Vorinstanz zurückzuweisen. Dabei hat die Vorinstanz in einem ersten Schritt zu untersuchen, ob die Beschwerdeführerin noch weitere Leistungen an die einfache Gesellschaft erbracht hat. Aus den Verfahrensakten ergeben sich entsprechende Hinweise, welchen vertieft nachzugehen ist. So ergibt sich aus der Gewinn- und Verlustvereinbarung 2012-2014, dass sich die Gesellschafterin, in deren Rechte die Beschwerdeführerin eingetreten ist, in den Jahren 2013 und 2014 an Verkaufsförderungsaktionen beteiligt hat. Es ist daher zu untersuchen, ob sich die Beschwerdeführerin auch in den streitbetroffenen Zeitperioden an entsprechenden Verkaufsförderungsaktionen beteiligt hat und ob sie in diesem Zusammenhang mehrwertsteuerpflichtige Leistungen an die einfache Gesellschaft erbracht hat. Ferner ergibt sich aus der Beschwerdebeilage 10, dass sich die Beschwerdeführerin als Fahrzeughalterin von Fahrzeugen von Grosskunden hat eintragen lassen und dafür nur deshalb auf ein Entgelt verzichtet hatte, weil sie sich als Teil der Kooperation verstand («Würde sich die X. _____ AG nicht als Teil der Kooperation - oder anders gesagt, als Mitglied der einfachen Gesellschaft - fühlen, wäre die Funktion als Autohalterin nicht ohne separates Entgelt angeboten worden»; Beschwerdebeilage 10, S. 6). Auch diesbezüglich gilt es abzuklären, ob die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang Leistungen an die einfache Gesellschaft erbracht hat. In einem zweiten Schritt hat die Vorinstanz das Entgelt

für diese Leistungen nach pflichtgemäßem Ermessen festzusetzen, da die Beschwerdeführerin von der eng verbundenen einfachen Gesellschaft kein genau bezeichnetes Entgelt für die Leistungen verlangt hat.

E. 4.7

Insgesamt ist die Beschwerde insofern teilweise gutzuheissen, als festzuhalten ist, dass die Beschwerdeführerin und die B._____ eine einfache Gesellschaft gegründet haben. Abzuweisen ist sie insofern, als die Beschwerdeführerin sinngemäss beantragt hat, dass sie ein Nicht-Entgelt erhalten hat. In der Verwaltungsrechtspflege des Bundes gilt die Rückweisung der Sache an die Vorinstanz zu weiteren Abklärungen und neuem Entscheid (mit noch offenem Ausgang) praxisgemäss als volles Obsiegen der beschwerdeführenden Partei (BGE 137 V 210 E. 7.1; Urteil des BVGer A-2792/2023 vom 4. März 2025 E. 4 mit Hinweisen). Insofern die Sache im Sinne der Erwägung 4.6 an die Vorinstanz zurückzuweisen ist, obsiegt die Beschwerdeführerin in dem Umfang, in dem der Ausgang noch offen ist. Hier wird davon ausgegangen, dass die Beschwerdeführerin insgesamt zur Hälfte obsiegt.

E. 5

Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Beschwerdeführerin gilt als teilweise obsiegend, weshalb ihr die Verfahrenskosten von insgesamt Fr. 12'500.- im Umfang von 50 %, also Fr. 6'250.-, aufzuerlegen sind. Dieser Betrag ist dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 12'500.- zu entnehmen. Der Restbetrag von Fr. 6'250.- ist ihr nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten. Die teilweise unterliegende Vorinstanz trägt als Bundesbehörde keine Verfahrenskosten (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Die Vorinstanz hat der als teilweise obsiegend geltenden Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung für deren Vertretung zu entrichten (Art. 64 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 7 Abs. 1 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Es wurde keine Kostennote eingereicht. Die Parteientschädigung wird nach dem notwendigen Zeitaufwand bemessen (Art. 10 Abs. 1 VGKE) und vorliegend praxisgemäss auf Fr. 9'375.- festgesetzt. (Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)

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