Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-2474/2010
{T 0/2}

Urteil vom 8. Oktober 2010

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz), Richter Markus Metz,
Richter Pascal Mollard,
Gerichtsschreiberin Gabriela Meier.

Parteien

X._____ **AG**,...,
vertreten durch...,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50,
3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

MWST; Leistungsaustausch; Defizitdeckung (1/03 - 4/04).

Sachverhalt:

A.
Die X._____ AG wurde mit Wirkung ab 1. Januar 1998 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Im Anschluss an die Kontrollen zwischen dem 6. und 9. Mai 2008 stellte die ESTV am 27. Mai 2008 aufgrund nicht deklarierter Zahlungen zwischen dem 1. Januar 2003 und 31. Oktober 2004 für die "Defizitdeckung" eine Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. _____ über Fr. 112'690.-- (zuzüglich Verzugszins) aus.

B.
Mit Entscheid vom 25. Mai 2009 bestätigte die ESTV die Steuernachforderung in der Höhe von Fr. 112'690.-- (zuzüglich Verzugszins).

C.
Dagegen erhob die X._____ AG mit Eingabe vom 24. Juni 2009 Einsprache. Sie beantragte sinngemäss die Aufhebung des angefochtenen Entscheids.

D.
Mit Einspracheentscheid der ESTV vom 1. März 2010 wurde die Einsprache der X._____ AG vollumfänglich abgewiesen. Die ESTV führte in ihrer Begründung unter anderem aus, die Y._____ (Stiftung) habe entsprechende "Defizitdeckung" geleistet, wenn die übrigen Einnahmen der X._____ AG zur Finanzierung ihrer Tätigkeit (gastgewerbliche Leistungen) nicht ausreichten. In diesen Vorgängen sei ein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch zwischen der X._____ AG und der Y._____ (Stiftung) zu erblicken.

E.
Gegen diesen Einspracheentscheid gelangte die X._____ AG (Beschwerdeführerin) mit Eingabe vom 12. April 2010 an das Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragte sinngemäss die Aufhebung des Einspracheentscheids und machte insbesondere geltend, im Umfang der "Defizitbeiträge" liege keine steuerbare Leistung vor.

F.
Mit Vernehmlassung vom 7. Juni 2010 beantragte die Vorinstanz die kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

Auf die Begründung der Eingaben ans Bundesverwaltungsgericht wird – soweit entscheidwesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen näher eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Angefochten ist ein Einspracheentscheid der ESTV und damit eine Verfügung nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Das Bundesverwaltungsgericht ist zuständige Beschwerdeinstanz (Art. 31, Art. 32 e contrario und Art. 33 Bst. d des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32]). Das vorliegende Verfahren richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.2 Am 1. Januar 2010 ist das Mehrwertsteuergesetz vom 12. Juni 2009 (MWSTG, SR 641.20) in Kraft getreten. Die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften bleiben grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar (Art. 112 Abs. 1 MWSTG). Die Beurteilung des vorliegenden Sachverhalts (1. Januar 2003 bis 31. Oktober 2004) richtet sich demnach nach dem Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300).

Demgegenüber ist das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht im Sinn von Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängige Verfahren anwendbar. Allerdings ist Art. 113 Abs. 3 MWSTG insofern restriktiv auszulegen, als gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung nur eigentliche Verfahrensnormen sofort auf hängige Verfahren anzuwenden sind, und es dabei nicht zu einer Anwendung von neuem materiellen Recht auf altrechtliche Sachverhalte kommen darf (ausführlich: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3.3.2).

2.

2.1 Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer; Art. 130 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]; Art. 1 Abs. 1 aMWSTG). Mehrwertsteuerpflichtig wird gemäss dem hier anwendbaren aMWSTG, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt – auch wenn die Gewinnabsicht fehlt – sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft Fr. 75'000.-- übersteigen (Art. 21 Abs. 1 aMWSTG).

2.2 Gemäss Art. 5 aMWSTG unterliegen der Mehrwertsteuer u.a. im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachte Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen. Eine Lieferung liegt vor, wenn die Befähigung verschafft wird, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen (Art. 6 Abs. 1 aMWSTG), aber auch dann, wenn ein Gegenstand zum Gebrauch oder zur Nutzung überlassen wird (Art. 6 Abs. 2 Bst. b aMWSTG). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist (Art. 7 Abs. 1 aMWSTG).

2.3 Damit überhaupt ein steuerbarer Umsatz vorliegt, ist ein Austausch von Leistungen notwendig. Dies verlangt, dass einer Leistung eine Gegenleistung (Entgelt) gegenüber steht. Die Entgeltlichkeit – vom Eigenverbrauch abgesehen – stellt ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal einer mehrwertsteuerlichen Leistung dar. Besteht zwischen Leistungserbringer und -empfänger kein Austauschverhältnis in diesem Sinne, ist die Aktivität mehrwertsteuerlich irrelevant und fällt nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5745/2008 vom 11. Juni 2010 E. 2.2 f. und A-6213/2007 vom 24. August 2009 E. 2.2.1).

2.4 Die Annahme eines solchen Leistungsaustauschs setzt voraus, dass zwischen Leistung und Gegenleistung eine innere wirtschaftliche Verknüpfung gegeben ist (BGE 132 II 353 E. 4.1 und 126 II 443 E. 6a; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5745/2008 vom 11. Juni 2010 E. 2.3; IVO P. BAUMGARTNER, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, N. 6 und 8 zu Art. 33). Die Beantwortung der Frage nach der inneren Verknüpfung erfolgt nicht in erster Linie nach zivilrechtlichen, sondern nach wirtschaftlichen, tat-

sächlichen Kriterien. Insbesondere ist für die Annahme eines Leistungsaustauschs das Vorliegen eines Vertragsverhältnisses nicht zwingend erforderlich (BGE 126 II 249 E. 4a). Es genügt vielmehr, dass Leistung und Gegenleistung innerlich derart verknüpft sind, dass die Leistung eine Gegenleistung auslöst. Ausreichend kann folglich sein, wenn einer Leistung eine erwartete (Üblichkeit) oder erwartbare Gegenleistung (nach den Umständen ist erwartbar, dass eine Leistung die Gegenleistung auslöst) gegenübersteht, d.h. dass nach den Umständen davon auszugehen ist, die Leistung löse eine Gegenleistung aus (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5745/2008 vom 11. Juni 2010 E. 2.3 und A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 2.2.2). Bei der Beurteilung der Frage nach dem wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung ist primär auf die Sicht des Leistungsempfängers abzustellen, was der Konzeption der Mehrwertsteuer als Verbrauchssteuer entspricht (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5745/2008 vom 11. Juni 2010 E. 2.3 und A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 2.2.3; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 230 ff.).

Die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) hat mit Entscheid 2002-131 vom 24. August 2004 bereits über "Defizitbeiträge" befunden. In besagtem Fall hat die Erbringerin die ihr durch die Trägerverbände übertragenen Tätigkeiten im Bereich der Berufsbildung (beispielsweise Durchführung eidgenössischer Berufs- und Meisterprüfungen) durchgeführt; im Gegenzug dazu haben die Trägerverbände "Defizitbeiträge" an sie geleistet. Diese Vorgänge wurden als mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch qualifiziert (Entscheid der SRK 2002-131 vom 24. August 2004 E. 3a, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 69.10 E. 3a).

2.5 Das Entgelt stellt zudem die Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer dar (Art. 33 Abs. 1 aMWSTG; vgl. BGE 126 II 451 E. 6). Dazu gehört alles, was die Empfängerin oder an ihrer Stelle eine dritte Person als Gegenleistung für die Lieferung oder Dienstleistung aufwendet (Art. 33 Abs. 2 aMWSTG). Nur jene Zuwendungen des Abnehmers gehören nicht zum steuerbaren Entgelt, die keinen ursächlichen Zusammenhang mit der steuerbaren Leistung aufweisen und ihren Rechtsgrund in einem selbständigen, von der Leistung unabhängigen Leistungsaustauschverhältnis haben. Getreu dem Wesen der Mehrwertsteuer als Verbrauchssteuer ist auch hier die Sicht des Ver-

brauchers zentral (RIEDO, a.a.O., S. 228). Berechnungsgrundlage ist letztlich, was der Verbraucher bereit oder verpflichtet ist, für die erhaltene Leistung aufzuwenden bzw. um die Leistung zu erhalten (Entscheid der SRK 2002-131 vom 24. August 2004 E. 2d, veröffentlicht in VPB 69.10 E. 2d).

2.6 Art. 18 aMWSTG enthält eine Liste mit Steuerausnahmen. Ausgenommen sind u.a. dem Publikum unmittelbar erbrachte kulturelle Dienstleistungen, sofern hiefür ein besonderes Entgelt verlangt wird (Art. 18 Ziff. 14 aMWSTG).

3.
Im vorliegenden Fall ist zunächst zu prüfen, ob zwischen der Beschwerdeführerin und der Y._____ (Stiftung) ein Leistungsaustausch im mehrwertsteuerlichen Sinn vorliegt (E. 3.1). Sollte dies zu bejahen sein, ist im Weiteren abzuklären, ob die entsprechende Leistung allenfalls (teilweise) von der Steuer ausgenommen ist (E. 3.2).

3.1 Die Beschwerdeführerin bezweckt nach ihren eigenen, ausdrücklichen Angaben als "Betriebsgesellschaft" der Y._____ (Stiftung) das "Anbieten von Mittagsverpflegung für Angestellte von Y._____ Gesellschaften" und das "Betreiben eines Zentrums der Begegnung". Die Beschwerdeführerin nimmt damit die ihr von der Y._____ (Stiftung) übertragenen Tätigkeiten wahr. Im Gegenzug dazu leistet die Y._____ (Stiftung) "Defizitbeiträge" an die Beschwerdeführerin; die "Defizitbeiträge" im Zeitraum vom 1. Januar 2003 bis 31. Oktober 2004 beliefen sich nach übereinstimmender Darstellung beider Parteien auf Fr. 1'595'465.69.

Mit Recht erblickt die Vorinstanz in diesen Vorgängen einen mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausch zwischen der Beschwerdeführerin einerseits und der Y._____ (Stiftung) andererseits. Aufgrund der Regelung gemäss den beschwerdeführerischen Ausführungen betraut die Y._____ (Stiftung) die Beschwerdeführerin mit dem Anbieten von Mittagsverpflegung für Angestellte von Y._____ Gesellschaften und dem Betreiben eines Zentrums der Begegnung. Indem die Beschwerdeführerin so handelt, erbringt sie eine steuerbare Dienstleistung im Austausch mit der Gegenleistung der Y._____ (Stiftung), welche in der "Defizitdeckung" besteht. Unzweideutig stehen die beiden Leistungen einander in rechtsgenügender Kausalität gegenüber, sodass sämtliche Tatbestandselemente einer mehrwertsteuerlichen Leistung

vorhanden sind (E. 2.4; Entscheid der SRK 2002-131 vom 24. August 2004 E. 3a, veröffentlicht in VPB 69.10 E. 3a).

Steuerbemessungsgrundlage bildet alles, was die Y._____ (Stiftung) für diese Leistung aufwendet, auch wenn es sich dabei um die Deckung des der Leistungserbringerin entstehenden Defizits handelt (E. 2.5; Entscheid der SRK 2002-131 vom 24. August 2004 E. 3a, veröffentlicht in VPB 69.10 E. 3a).

3.2 Im Weiteren führt die Beschwerdeführerin aus, die durch die Beiträge der Y._____ (Stiftung) gedeckten Defizite seien in massgeblicher Weise auf die von ihr erbrachten Leistungen aus der Restaurationstätigkeit und den kulturellen Anlässen zurückzuführen; insofern handle es sich um von der Mehrwertsteuer ausgenommene Leistungen. Diesbezüglich ist darauf hinzuweisen, dass die hier relevanten "Defizitbeiträge" in einem (wie in E. 3.1 näher ausgeführt) ursächlichen Zusammenhang mit den von der Beschwerdeführerin erbrachten Dienstleistungen an die Y._____ (Stiftung) stehen und allein dieses Austauschverhältnis betreffen. Mehrwertsteuerlich nicht möglich ist jedoch, dass die "Defizitbeiträge" (Entgelte), welche im betreffenden Austauschverhältnis fliessen, gleichzeitig auch eine Gegenleistung im Verhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und Dritten (welche etwa ihre gastgewerblichen oder kulturellen Dienstleistungen direkt in Anspruch nehmen) darstellen (vgl. dazu Entscheid der SRK 2002-131 vom 24. August 2004 E. 4a, veröffentlicht in VPB 69.10 E. 4a). Infolgedessen können die "Defizitbeiträge" der Y._____ (Stiftung) an die Beschwerdeführerin auch keine Entgelte einer gemäss Art. 18 Ziff. 14 aMWSTG ausgenommenen, dem Publikum unmittelbar erbrachten kulturellen Dienstleistung darstellen (E. 2.5). Inwiefern Leistungen im Umfang des Verlusts aus Restaurationstätigkeit von der Mehrwertsteuer ausgenommen sein sollen, geht ohnehin aus den Vorbringen der Beschwerdeführerin nicht hervor und ist auch nicht ersichtlich. Es ist ferner nicht entscheidrelevant und kann demnach offen gelassen werden, ob die Erbringung kultureller Dienstleistungen in dem von ihr behaupteten Umfang durch die Beschwerdeführerin rechtsgenügend nachgewiesen worden ist. Schliesslich ist aus diesen Gründen keine Aufteilung in steuerbare und steuerausgenommene Umsätze vorzunehmen und der Beschwerdeführerin auch in diesem Punkt nicht zu folgen.

4.
Ausgangsgemäss ist die Beschwerde abzuweisen. Die Kosten für das vorliegende Verfahren in der Höhe von insgesamt Fr. 4'000.-- sind der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 4'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 4'000.-- verrechnet.

3.
Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. _____; Gerichtsurkunde)

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:	Die Gerichtsschreiberin:
Daniel Riedo	Gabriela Meier

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: