Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1536/2006 und A-1537/2006
{T 0/2}

Urteil vom 16. Juni 2008

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),
Richter Thomas Stadelmann (Kammerpräsident),
Richter Lorenz Kneubühler (Abteilungspräsident),
Gerichtsschreiberin Iris Widmer.

Parteien

X._____ GmbH,
vertreten durch _____,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1/1998 – 4/2000 und 1/2001 – 4/2002);
Fakturierung inkl. Mehrwertsteuer, Ort der Leistung.

Sachverhalt:

A.
Die X._____ GmbH (Steuerpflichtige oder Beschwerdeführerin) ist seit dem 25. Juni 2001 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Bei ihrer Gründung übernahm sie die Aktiven und Passiven der vom 1. Januar 1995 bis zum 31. März 2002 ebenfalls im Mehrwertsteuerregister eingetragenen Einzelfirma "Z._____". Wie bereits ihre Rechtsvorgängerin bezweckt die Steuerpflichtige gemäss ihren eigenen Angaben die Ausführung von Fahrzeugreparaturen, den Betrieb von Automobil-Rennsport-Teams sowie die Erbringung von Dienstleistungen auf dem Gebiet des Automobilrennsports.

B.
Die Steuerpflichtige nimmt mit ihren Automobil-Rennsport-Teams an diversen Rennsportserien teil. Sämtliche Rennen, einschliesslich der Trainings- und Probefahrten, finden – mangels in der Schweiz gelegener Rennstrecken – im Ausland statt.

B.a Im Rahmen des Betriebs eines solchen Automobil-Rennsport-Teams schliesst die Steuerpflichtige mit verschiedenen Fahrern Verträge ab (nachfolgend: Fahrerverträge).

Ihre gegenüber den Fahrern erbrachten Leistungen hat sie mit dem Hinweis "inkl. Mehrwertsteuer" und dem jeweils anwendbaren Steuersatz in Rechnung gestellt. Sie hat diese Beträge als steuerbaren Umsatz deklariert und die Mehrwertsteuern der ESTV abgeliefert.

B.b Im Bereich des Rennsports finanziert die Steuerpflichtige ihre Tätigkeit u.a. mit Werbeleistungen bzw. Sponsoringverträgen (nachfolgend: Werbeverträge). Die Sponsoren erhalten die Möglichkeit, gegen Entgelt auf dem Rennfahrzeug oder in anderer Form (z.B. Teamfahrzeug, Fahrerbekleidung) für ihre Produkte zu werben.

Die Steuerpflichtige hat auch in diesen Fällen die Mehrwertsteuer fakturiert, die Einnahmen als steuerbaren Umsatz deklariert und die Steuern der ESTV überwiesen.

Die Rechnung vom 11. Dezember 2002 an ihren Sponsor mit Sitz in Österreich, der Firma Y._____ GmbH, stellte sie zwar ohne Mehrwertsteuer aus, rechnete diese aber dennoch mit der Verwaltung ab.

B.c Die Steuerpflichtige organisiert sodann so genannte "Events". Das sind Veranstaltungen für interessierte Kreise (z.B. Firmen) auf einer Rennstrecke in Frankreich. Sie reserviert die Rennpiste, bringt für Anfänger geeignete Rennfahrzeuge bei, instruiert die Teilnehmenden und organisiert ein Rahmenprogramm.

Auch auf den Rechnungen für diese Leistungen wurde die Mehrwertsteuer ausgewiesen, die Einnahmen als steuerbar deklariert und die Steuer abgeliefert.

C.
Im Jahr 2002 veranlasste die Steuerpflichtige eine Nachdeklaration für verschiedene Umsatz- und Vorsteuerdifferenzen. Die ESTV forderte darauf Fr. 46'721.-- (zuzüglich Verzugszins) für die Steuerperiode 1. Quartal 2001 bis 4. Quartal 2001 (Ergänzungsabrechnung [EA] Nr. 07398801) nach.

D.
Mit Schreiben vom 24. Februar 2003 teilte die Steuerpflichtige der ESTV mit, der Ort der Leistungserbringung liege bei einem Grossteil der von ihr erbrachten Leistungen – vorab betreffend die Fahrer- und Werbeverträge – wohl nicht in der Schweiz. Sie ersuchte die ESTV um eine Bestätigung, dass ihr das Rückforderungsrecht trotz Zahlung der nachdeklarierten Steuerschuld gewahrt bleibe. Am 10. und 31. März 2003 teilte sie zudem mit, sämtliche zukünftige Zahlungen würden unter Vorbehalt einer rechtskräftigen Festsetzung des Umfangs der Steuerpflicht in der Schweiz erfolgen. Die ESTV bestätigte am 8. April 2003, vom Vorbehalt Kenntnis genommen zu haben, dass eine Zahlung der im Rahmen der Selbstveranlagung nachdeklarierten Steuer nur zwecks Vermeidung der Bezahlung von Verzugszinsen erfolge.

Nachdem die Steuerpflichtige auf Aufforderung der ESTV hin verschiedene Unterlagen eingereicht hatte, teilte ihr diese am 15. April 2003 schriftlich die Voraussetzungen mit, gemäss denen eine Rückerstattung der Steuer möglich sei.

E.
Zur genaueren Klärung des Sachverhalts führte die ESTV schliesslich an mehreren Tagen im November und Dezember 2003 bei der Steuerpflichtigen eine Kontrolle durch. Gestützt darauf forderte sie am 22. Dezember 2003 Mehrwertsteuern in Höhe von Fr. 4'149.-- (zuzüglich Verzugszins) für die Zeit vom 1. Januar 1998 bis 31. Dezember 2000 (EA Nr. 194'531) sowie Fr. 14'140.-- (zuzüglich Verzugszins) für die Zeit vom 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2002 (EA Nr. 194'532) nach. Die Steuerpflichtige beglich die Forderungen.

Mit Schreiben vom 12. August und 4. November 2004 forderte die Steuerpflichtige einlässlich begründete und anfechtbare Entscheide, die sich insbesondere mit der Frage des Rückforderungsrechts für die allenfalls zuviel abgerechneten Umsatzsteuern befassen. Sie teilte mit, es drohe eine echte Doppelbesteuerung, da sie auch in Frankreich und Deutschland steuerpflichtig sei.

Mit Entscheiden je vom 15. Dezember 2004 bestätigte die ESTV ihre Steuerforderungen gemäss den drei genannten Ergänzungsabrechnungen. Diese würden aus verschiedenen Umsatz- und Vorsteuerdifferenzen sowie unverbuchten Einnahmen resultieren. Da diese Korrekturen nicht ausdrücklich bestritten seien, werde diesbezüglich auf eine einlässliche Begründung verzichtet. Hinsichtlich der Fahrerverträge wurde festgestellt, deren Prüfung habe ergeben, dass es sich dabei im Wesentlichen um eine Überlassung eines Rennwagens und somit um einen Lieferungstatbestand mit Ort der Lieferung im Inland handle. Diese Umsätze seien bisher zu Recht versteuert worden, weshalb sich eine Korrektur erübrige. Da die Rechnungen für die Werbeleistungen an die ausländischen Sponsoren die Mehrwertsteuer auswiesen, sei die Steuer grundsätzlich geschuldet. Eine Berichtigung der allenfalls zuviel berechneten Steuerbetreffnisse sei durch eine formell korrekte Gutschrift möglich.

F.
Die Steuerpflichtige erhob am 31. Januar 2005 Einsprache gegen diese Entscheide. Sie beantragte, die Verfahren seien zu vereinigen, die Entscheide aufzuheben und die bereits geleisteten Zahlungen samt Zins zurückzuerstatten. Sie brachte hauptsächlich vor, für die von ihr erbrachten Werbeleistungen schulde sie keine Mehrwertsteuern. Die dennoch fälschlicherweise abgerechneten Steuern seien ihr zurückzuerstatten. Im Sinne der Verfahrensökonomie habe sie eine Korrektur

sämtlicher Rechnungen vorgenommen und entsprechende Gutschriften ausgestellt. Einzig bei der Firma Y._____ GmbH sei dies nicht möglich gewesen, habe sie dieser Firma die Mehrwertsteuer nämlich nicht in Rechnung gestellt. In diesem Fall verlange sie eine Rückzahlung ohne Gutschrift zugunsten der Y._____ GmbH. Bezüglich der Fahrerverträge argumentierte sie, der Ort der Leistungserbringung liege im Ausland und unterliege daher nicht der schweizerischen Mehrwertsteuer.

Mit Einspracheentscheiden je vom 7. Dezember 2005 wies die ESTV die Einsprachen ab; einzig das Begehren betreffend die Rechnung an die Firma Y._____ GmbH wurde im Umfang von Fr. 10'267.-- gutgeheissen. Die ESTV begründete ihre Entscheide dahingehend, der Fahrervertrag sei als Dienstleistung zu qualifizieren, die als einheitliches Ganzes aufzufassen sei und deren Leistungsort im Inland liege. Hinsichtlich der Werbeverträge führte sie aus, die Stornierung und Neuerstellung einer bereits bezahlten Rechnung sei aufgrund der besonderen Bedeutung der Rechnung im System der Mehrwertsteuer unzulässig. Da die Rechnung an die Firma Y._____ GmbH die Mehrwertsteuer nicht ausweise, könne der diesbezüglich verbuchte und deklarierte Betrag jedoch gutgeschrieben werden.

G.

Mit Eingaben vom 23. Januar 2006 erhob die Steuerpflichtige je Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) mit den folgenden – unter Kosten- und Entschädigungsfolge gestellten – Rechtsbegehren: (1.) Die beiden Verfahren seien zu vereinigen oder eventualiter sei das Verfahren betreffend MWSTV bis zum Vorliegen eines rechtskräftigen Urteils im Verfahren betreffend MWSTG zu sistieren. (2.) Die beiden Einspracheentscheide seien aufzuheben "soweit sie der Beschwerdeführerin für die in den Jahren 1998 bis und mit 2002 auf Einnahmen aus Werbeverträgen mit ausländischen Kunden und Verträgen mit Rennfahrern irrtümlich bezahlten Mehrwertsteuern das Rückforderungsrecht endgültig verweigern". (3.) Die ESTV sei anzuweisen, ihr einen Betrag in gerichtlich festzusetzender Höhe zuzüglich Zinsen soweit rechtens zurückzuerstatten.

Sie begründete die Anträge damit, ihre Werbeleistungen für Vertragspartner mit Sitz im Ausland unterlägen nicht der Mehrwertsteuer. Die dennoch irrtümlich abgelieferte Mehrwertsteuer müsse ihr zurückerstattet werden und sie erfülle dafür auch die einschlägigen Vorausset-

zungen, habe sie doch mittlerweile sämtliche Rechnungen korrigiert. Hinsichtlich der Fahrerverträge kritisierte sie den ohne nähere Begründung erfolgte Wechsel in der Qualifizierung dieser Leistungen von "Lieferungen" zu "Dienstleistungen". Der Fahrervertrag sei zudem nicht zwingend als Gesamtleistung zu betrachten. Schliesslich sei zu beachten, dass der Konsum unbestritten im Ausland stattgefunden habe. Die entsprechenden Rechnungen habe sie ebenfalls allesamt neu ausgestellt, weshalb ihr die fälschlicherweise abgerechnete Mehrwertsteuer zurückzuerstatten sei. Gleiches gelte für die Organisation der sogenannten "Events", die ausnahmslos im Ausland stattgefunden hätten. Die Rechnungen auch für diese Leistungen habe sie berichtigt und die Mehrwertsteuer müsse ihr rückerstattet werden.

In ihren Vernehmlassungen vom 27. März 2006 schloss die ESTV auf Abweisung der Beschwerden.

H.
Per 31. Dezember 2006 hat die SRK die Verfahrensakten dem Bundesverwaltungsgericht zur Beurteilung der Sache übergeben.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Bis zum 31. Dezember 2006 unterlagen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK. Das Bundesverwaltungsgericht übernimmt beim Inkrafttreten des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) am 1. Januar 2007 die bei der SRK hängigen Rechtsmittel, sofern es zuständig ist und keine Ausnahme vorliegt (Art. 31 – Art. 33 VGG). Die Beurteilung erfolgt nach neuem Verfahrensrecht (Art. 53 Abs. 2 VGG). Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss dessen Art. 37 das Verfahren nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Vorliegend ist keine Ausnahme gegeben und gegen die Entscheide der Vorinstanz ist die Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht zulässig (Art. 32 e contrario und Art. 33 Bst. d VGG). Dieses ist mithin zur Beurteilung in der Sache sachlich wie funktionell zuständig.

1.2 Am 1. Januar 2001 sind das Mehrwertsteuergesetz vom 2. September 1999 (MWSTG, SR 641.20) sowie die dazugehörige Verord-

nung vom 29. März 2000 (MWSTGV, SR 641.201) in Kraft getreten. Die Beurteilung des vorliegenden Sachverhalts richtet sich nach dieser Gesetzgebung, soweit er sich in deren zeitlichem Geltungsbereich ereignet hat (1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2002). Soweit sich hingegen der Sachverhalt vor Inkrafttreten des Mehrwertsteuergesetzes zugetragen hat (1. Januar 1998 bis 31. Dezember 2000), ist auf die vorliegende Beschwerde grundsätzlich noch die Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464) anwendbar (Art. 93 und 94 MWSTG).

1.3 Grundsätzlich bildet jeder vorinstanzliche Entscheid ein selbständiges Anfechtungsobjekt und ist deshalb einzeln anzufechten. Es ist gerechtfertigt, von diesem Grundsatz abzuweichen und die Anfechtung in einem gemeinsamen Verfahren mit einem einzigen Urteil zuzulassen, wenn die einzelnen Sachverhalte in einem engen inhaltlichen Zusammenhang stehen und sich in allen Fällen gleiche oder ähnliche Rechtsfragen stellen (vgl. BGE 123 V 215 E. 1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1527/2006 vom 6. März 2008 E. 1.3, A-1435/2006 vom 8. Februar 2007 E. 1.2). Unter den gleichen Voraussetzungen können auch getrennt eingereichte Beschwerden in einem Verfahren vereinigt werden. Ein solches Vorgehen dient der Verfahrensökonomie und liegt im Interesse aller Beteiligten (André Moser, in André Moser/Peter Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, Rz. 3.12).

Diese Voraussetzungen sind in den vorliegenden Verfahren zweifelsfrei erfüllt. In beiden Fällen ist dasselbe Steuersubjekt (infolge Rechts- bzw. Steuernachfolge) betroffen. Die den Einspracheentscheiden zugrunde liegenden Sachverhalte sind vergleichbar und es stellen sich dieselben Rechtsfragen (Beurteilung der Werbe- und der Fahrerverträge). Deren Besonderheit ist einzig die Tatsache, dass die betroffenen Steuerperioden einerseits die MWSTV und andererseits das MWSTG betreffen. Ebenso sind die Gründe, wonach die Beschwerdeführerin zu Recht die Mehrwertsteuer abgeliefert haben soll, übereinstimmend. Dementsprechend hat der Vertreter der Beschwerdeführerin die besagten Einspracheentscheide auch mit den identischen Argumenten angefochten. Die Verfahren A-1536/2006 und A-1537/2006 sind deshalb antragsgemäss zusammenzulegen.

1.4

1.4.1 Im Verfahren der nachträglichen Verwaltungsrechtspflege gilt als Streitgegenstand das Rechtsverhältnis, das Gegenstand der angefochtenen Verfügung bildet, in dem Umfang, in dem es im Streit liegt. Beschwerdebegehren, die neue, in der angefochtenen Verfügung nicht geregelte Fragen aufwerfen, überschreiten den Streitgegenstand und sind deshalb unzulässig. Denn in einem Rechtsmittelverfahren kann der Streitgegenstand grundsätzlich nur eingeschränkt, nicht aber ausgeweitet werden (BGE 131 II 200 E. 3.2). Was Streitgegenstand ist, bestimmt sich nach dem angefochtenen Entscheid und den Parteibegehren (BGE 133 II 35 E. 2, Urteil des Bundesgerichts 2C_642/2007 vom 3. März 2008 E. 2.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1393/2006 vom 10. Dezember 2007 E. 2.2.2 und E. 2.2.3, A-1608/2006 vom 8. Mai 2007 E. 3; Entscheid der SRK vom 18. Januar 1999, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 63.78 E. 2; vgl. auch ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Aufl., Zürich 1998, Rz. 403 ff.).

1.4.2 Im vorliegenden Fall sind Anfechtungsobjekte die Einspracheentscheide der ESTV vom 7. Dezember 2005, die wiederum aufgrund von Einsprachen gegen die Entscheide der Verwaltung vom 15. Dezember 2004 ergangen sind. Beurteilt wurden die Steuerperioden 1. Quartal 2001 bis 4. Quartal 2002 und 1. Quartal 1998 bis 4. Quartal 2000 betreffend die beiden Fragen nach der mehrwertsteuerlichen Behandlung der Fahrerverträge und der Möglichkeit der Rückerstattung von Steuern für im Ausland erbachte Werbeleistungen. Dies gilt es denn auch im vorliegenden Verfahren zu überprüfen (vgl. auch E. 1.4.3). Bislang nicht Streitgegenstand waren die sogenannten "Events" (vgl. E. B.c). Die entsprechenden Verträge waren im Verfahren vor der Vorinstanz nie Gegenstand des Rechtsstreits und sie wurden weder in den Entscheiden vom 15. Dezember 2004 noch in den Einspracheentscheiden vom 7. Dezember 2005 einer rechtlichen Würdigung unterzogen. Die Beschwerdeführerin hat auch in ihrer Einsprache die Beurteilung dieser Verträge nicht beantragt. Insofern sie nun beim Bundesverwaltungsgericht die Beurteilung der Verträge für die Organisation von Veranstaltungen auf einer Rennstrecke im Ausland sowie die Klärung der Frage einer allfälligen Rückerstattung der hierfür abgerechneten Mehrwertsteuern verlangt (vgl. Beschwerdeschrift S. 8, Ziffer 1.d; S. 20, Ziffer 4 "weitere Leistungen"; Beschwerdebeilage 9,

"Rechnungen und Rechnungskorrekturen für weitere Leistungen 1998-2002"), ist darauf nicht einzutreten.

1.4.3 Streitgegenstand ist vorliegend also einzig noch, ob die Beschwerdeführerin in den fraglichen Steuerperioden zu Recht die Mehrwertsteuern für die Werbe- und Fahrerverträge deklariert und grösstenteils abgeliefert hat. In der Sache geht es betreffend die Fahrerverträge zunächst um deren mehrwertsteuerliche Qualifikation; anschliessend allenfalls um die Frage, ob die Voraussetzungen für eine Rückerstattung der Mehrwertsteuern vorliegen. Soweit die Beschwerdeführerin gestützt auf die Werbeverträge Leistungen im Ausland für Empfänger mit Sitz im Ausland erbracht hat, ist einzig zu untersuchen, ob die Mehrwertsteuern aufgrund der vorgenommenen Rechnungskorrekturen zurückzuerstatten sind.

2.

2.1 Der Mehrwertsteuer im Inland unterliegen die entgeltliche Lieferung von Gegenständen, die entgeltlich erbrachten Dienstleistungen, der Eigenverbrauch sowie der entgeltliche Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland, sofern sie nicht ausdrücklich von der Besteuerung ausgenommen oder befreit sind (Steuerobjekt; Art. 4 MWSTV, Art. 14 und 15 MWSTV; Art. 5 MWSTG, Art. 18 und 19 MWSTG). Die subjektiven Voraussetzungen der Steuerpflicht sind hier unbestritten (vgl. Art. 17 MWSTV; vgl. Art. 21 MWSTG).

2.2

2.2.1 Eine Lieferung liegt vor, wenn die Befähigung verschafft wird, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen (Art. 5 Abs. 1 MWSTV; Art. 6 Abs. 1 MWSTG). Die Verschaffung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht gehört demzufolge prinzipiell zum Grundtatbestand der Lieferung. Der Lieferbegriff erfährt in Abs. 2 von Art. 5 MWSTV bzw. Art. 6 MWSTG indes in zwei Richtungen eine wesentliche Erweiterung: So gilt die Überlassung eines Gegenstandes zum Gebrauch oder zur Nutzung ebenfalls als Lieferung (jeweils Bst. b). Dies geschieht typischerweise im Rahmen von Dauerverträgen wie Miete und Pacht, von Gebrauchsleihe, Nutzniessungen, Dienstbarkeiten usw. Eine Lieferung liegt sodann auch vor, wenn ein Gegenstand, an dem Arbeiten besorgt worden sind, abgeliefert wird, auch wenn dieser Gegenstand dadurch nicht verändert, sondern bloss geprüft, geeicht, reguliert, in der Funktion kontrolliert oder in anderer Weise behandelt worden ist (jeweils Bst. a). Nach dem Zweck der

Bestimmung und der Praxis kann dies der Fall sein, wenn der Gegenstand nicht im eigentlichen Sinn abgeliefert wird, nämlich dann, wenn der Empfänger ihn zur Ausführung der Arbeiten nicht übertragen hat. So führt z.B. der Handwerker, der Reparaturarbeiten am Gebäude des Bestellers vornimmt, eine Lieferung aus. Die Verfügungsmacht am bearbeiteten Gegenstand spielt hier – im Unterschied zu Abs. 1 – keine entscheidende Rolle; auch die "blosse" Bearbeitung – wozu die Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht nicht erforderlich ist – gilt als Lieferung. Unbeachtlich ist schliesslich, ob in die Substanz des bearbeiteten Gegenstandes eingegriffen oder Material aufgewendet wird. Wie bereits erwähnt genügt es, dass der Gegenstand bloss geeicht, reguliert, in der Funktion kontrolliert oder in anderer Weise behandelt wird. Unerheblich ist auch die vertragliche Grundlage der Arbeiten. Die Bearbeitung des Gegenstandes wird wohl in der Regel auf einem Werkvertrag oder einem Auftrag basieren; deren Vorhandensein ist jedoch nicht Voraussetzung (vgl. zum Ganzen PATRICK IMGRÜTH, in mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, N. 2 zu Art. 6).

Diese Erweiterungen des Lieferbegriffes führen mitunter zu Abgrenzungsschwierigkeiten zur Dienstleistung (vgl. IMGRÜTH, a.a.O., N. 2 zu Art. 6). Dies wurde bereits im Vernehmlassungsverfahren zum MWSTG kritisiert und eine entsprechende Einengung des Liefer- bzw. Ausdehnung des Dienstleistungsbegriffes gefordert. Da die Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates aber keine überwiegenden Vorteile mit einer solchen Änderung verbunden sah, wurde an der bisherigen Regelung festgehalten (vgl. Parlamentarische Initiative Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [Dettling], Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben [WAK] des Nationalrates vom 28. August 1996, BBl 1996 V 751, zu Art. 6 Entwurf-MWSTG). Beizufügen ist, dass diese Konzeption des Lieferungstatbestandes im Grunde auf die Warenumsatzsteuer zurückzuführen ist, die "reine" Dienstleistungen nicht besteuern, aber dennoch gewisse Arbeitsleistungen an Waren (z.B. Umgestaltung, Reparatur, Instandstellung) als steuerbare Lieferungen erfassen wollte (vgl. hierzu DIETER METZGER, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Bern 1983, Rz. 32, 64, 293 ff.). An dieser Stelle sei denn auch darauf hingewiesen, dass die Schweiz mit dieser Erweiterung des Lieferbegriffs vom umliegenden Ausland abweicht, das sowohl Arbeiten an Gegenständen wie auch Mietgeschäfte als Dienstleistungen qualifiziert (vgl. MARC THOMET, in mwst.com, N. 2

zu Art. 13, vgl. auch IMGRÜTH, a.a.O., N. 2 der Vorbem. zu Art. 6 und 7; N. 1 zu Art. 12).

2.2.2 Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist (Art. 6 Abs. 1 MWSTV; Art. 7 Abs. 1 MWSTG). Mit dieser Formulierung wird im Sinn eines Auffangtatbestandes sichergestellt, dass sämtliche Leistungen als Dienstleistungen erfasst werden, wenn es sich nicht ausdrücklich um eine Lieferung handelt. Damit sollen allfällige Besteuerungslücken vermieden werden (vgl. dazu Bericht WAK-N, a.a.O., zu Art. 7 Entwurf-MWSTG; ebenso: ALOIS CAMENZIND/ NIKLAUS HONAUER/KLAUS VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 2. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2003, Rz. 275). Die Unterscheidung zwischen Lieferungen und Dienstleistungen ist vor allem im Hinblick auf die örtliche Abgrenzung der Umsätze von Bedeutung (vgl. unten E. 2.4).

Zu den steuerbaren Dienstleistungen zählen unter anderem auch die Einräumung von Rechten aller Art oder das Dulden von Handlungen (Art. 6 Abs. 2 Bst. a und b MWSTV; Art. 7 Abs. 2 Bst. a und b MWSTG).

2.3 Leistungen, die miteinander verbunden sind (sog. Leistungseinheit, auch Gesamtleistung, Leistungsbündel oder Leistungskomplex genannt), werden im Mehrwertsteuerrecht (MWSTV und MWSTG) als einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang behandelt, wenn sie wirtschaftlich derart eng zusammengehören und ineinandergreifen, dass sie ein unteilbares Ganzes bilden. Übt die Steuerpflichtige eine Reihe von einzelnen Tätigkeiten aus, die auf ein einheitliches wirtschaftliches Ziel gerichtet sind, liegt eine Leistungseinheit indes nur dann vor, wenn die einzelnen Teile 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. Auf die einzelnen Leistungskomponenten der Leistungseinheit sind jeweils die Vorschriften – z.B. bezüglich Ort der Besteuerung, Steuersatz oder Steuerbefreiungsvorschriften – einheitlich anzuwenden. 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. Sind in einer Leistungseinheit sowohl Lieferungen als auch Dienstleistungen enthalten, so richtet sich deren einheitliche Behandlung (entweder als Lieferung oder aber als Dienstleistung) nach dem wirtschaft-

lichen Kerngehalt der gesamthaften Leistung (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2A.567/2006 vom 25. April 2007 E. 4.3, 2A.452/2003 vom 4. März 2004 E. 4; vgl. statt vieler: Entscheid der SRK vom 22. April 2002, veröffentlicht in VPB 66.95 E. 2c).

Liegt eine Hauptleistung mit einer oder mehreren akzessorischen Nebenleistungen vor, richtet sich die steuerliche Beurteilung der Nebenleistung(en) stets nach den Eigenschaften der Hauptleistung; diese stellt den Kern der zu erbringenden Leistung dar. Liegt weder eine Gesamtleistung noch eine Haupt- mit Nebenleistung vor, so handelt es sich um mehrere selbständige Leistungen, die mehrwertsteuerrechtlich getrennt zu behandeln sind (vgl. zum Ganzen Urteile des Bundesgerichts 2A.567/2006 vom 25. April 2007 E. 4.3, 2A.452/2003 vom 4. März 2004 E. 3.1, je mit Hinweisen; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1443/2006 vom 25. September 2007 E. 2.3, A-1431/2006 vom 25. Mai 2007 E. 2.3; Entscheid der SRK vom 22. April 2002, veröffentlicht in VPB 66.95 E. 2c, 3).

Die Beurteilung der Fragen, ob im konkreten Einzelfall Einheitlichkeit der Leistung anzunehmen ist oder wann eine mit der Hauptleistung zu erfassende Nebenleistung vorliegt (was im Ergebnis ebenfalls nichts anderes als eine Leistungseinheit darstellt), erfolgt in Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, mit der Folge, dass diese der zivilrechtlichen Beurteilung vorgeht (Urteil des Bundesgerichts 2A.567/2006 vom 25. April 2007 E. 4.3; allgemein zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1428/2006 vom 29. August 2007 E. 2.7; Entscheid der SRK vom 22. April 2002, veröffentlicht in VPB 66.95 E. 2c). Dem Charakter der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer folgend, hat die Beurteilung zudem primär aus der Sicht des Verbrauchers zu erfolgen. Es ist zu prüfen, ob ein Leistungskomplex nach allgemeiner Verkehrsauffassung von einer bestimmten Verbrauchergruppe typischerweise als einheitliche Leistung verstanden wird. Der subjektive Parteiwille ist sekundär. Nicht massgebend sind schliesslich die Wertverhältnisse der einzelnen Leistungen, auch wenn in vielen Fällen der Wert der Nebenleistung geringer ist als jener der Hauptleistung (Urteil des Bundesgerichts 2A.452/2003 vom 4. März 2003 E. 3.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1443/2006 vom 25. September 2007 E. 2.3, A-1431/2006 vom 25. Mai 2007 E. 2.3).

2.4 Die einheitliche steuerliche Anknüpfung bei Leistungseinheiten (die sich aus Lieferungs- und Dienstleistungskomponenten zusammensetzen) ist vor allem für die Bestimmung des Ortes von steuerbaren Umsätzen von Bedeutung, gelten doch für Lieferungen und Dienstleistungen unterschiedliche Ortsbestimmungen:

2.4.1 Lieferungen werden am Ort erbracht, "wo sich der Gegenstand im Zeitpunkt der Verschaffung der Befähigung über ihn wirtschaftlich zu verfügen, der Ablieferung oder der Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung befindet" (Art. 11 Bst. a MWSTV; Art. 13 Bst. a MWSTG), oder am Ort, "wo die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes zum Abnehmer (oder in dessen Auftrag zu einem Dritten) beginnt" (Art. 11 Bst. b MWSTV; Art. 13 Bst. b MWSTG).

2.4.2 Als Ort einer Dienstleistung gilt grundsätzlich der Ort, an dem die Dienst leistende Person ihren Geschäftssitz oder eine Betriebsstätte hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird (Art. 12 Abs. 1 MWSTV; Art. 14 Abs. 1 MWSTG; Erbringerortsprinzip, vgl. Abweichungen von dieser Grundregel in Art. 12 Abs. 2 MWSTV; Art. 14 Abs. 2 und 3 MWSTG).

2.5

2.5.1 Nach Rechtsprechung und Lehre zum Mehrwertsteuerrecht (MWSTV und MWSTG) wird der Rechnung, die durch den Leistungserbringer zuhanden des Leistungsempfängers ausgestellt wird, eine zentrale Bedeutung beigemessen. Die Rechnung ist nicht ein reiner Buchungsbeleg, sondern sie stellt ein wichtiges Indiz dafür dar, dass die ausstellende Person auch Leistungserbringerin ist und die mehrwertsteuerlich relevante Handlung überhaupt stattgefunden hat, sowie dafür, wer Verfügungsmacht im Sinne von Art. 5 MWSTV bzw. Art. 6 MWSTG über einen Gegenstand hat. Gleichzeitig erklärt die Rechnung stellende Person dem Empfänger, dass sie die ausgewiesene Mehrwertsteuer der ESTV abgeliefert hat oder noch abliefern wird. So bildet die Rechnung dem Empfänger Ausweis dafür, auf der Leistung laste die angegebene Steuer, und berechtigt sie den Leistungsempfänger direkt zum entsprechenden Vorsteuerabzug (BGE 131 II 185 E. 5, Urteile des Bundesgerichts vom 14. Juli 2005, veröffentlicht in ASA 75 S. 497 E. 3.3, E. 4.2, vom 31. Mai 2002, veröffentlicht in ASA 72 S. 732 E. 5a; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1628/2006 vom 21. Dezember 2007 E. 2.2, A-1438/2006 vom 11. Juli 2007 E. 3.2; Entscheid der SRK vom 3. Juni 2005, veröffentlicht in VPB 69.127

E. 3a.aa, mit Hinweisen; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 1312 ff., JEAN-MARC RIVIER/ANNIE ROCHAT PAUCHARD, Droit fiscal Suisse, La Taxe sur La Valeur Ajoutée, Fribourg 2000, S. 221). Der mehrwertsteuerlichen Rechnung wird gar die Bedeutung eines "Checks auf den Bund" beigemessen. Die steuerpflichtigen Leistungsempfänger könnten darauf vertrauen und die darin ausgewiesene Mehrwertsteuer ohne eingehende Prüfung als Vorsteuer abziehen (SANDRA KNOPP PISI, Das Selbstveranlagungsprinzip bei der Mehrwertsteuer – insbesondere die Bedeutung der Abrechnung mit oder ohne Vorbehalt, in ASA 74 S. 396; vgl. BGE 131 II 185 E. 3.4; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6245/2007 vom 13. Februar 2008 E. 2.4).

Aufgrund der im Mehrwertsteuerrecht der Rechnung zukommenden Bedeutung hat sich in konstanter Rechtsprechung der Grundsatz "fakturierte Mehrwertsteuer gleich geschuldete Mehrwertsteuer" entwickelt (BGE 131 II 185 E. 5, vgl. auch Urteil des Bundesgerichts vom 14. Juli 2005, veröffentlicht in ASA 75 S. 497 E. 4.2 f.; Entscheid der SRK vom 11. September 2006, veröffentlicht in VPB 70.102 E. 2a, E. 4a.aa), welcher selbst dann Geltung beansprucht, wenn die Steuer fälschlicherweise fakturiert wurde und es sich bei den Leistungserbringern oder den Leistungsempfängern um nicht Steuerpflichtige handelt (BGE 131 II 185 E. 5, 8.1 f.; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6245/2007 vom 13. Februar 2008 E. 2.5, A-1628/2006 vom 21. Dezember 2007 E. 2.2, A-1438/2006 vom 11. Juli 2007 E. 3.2).

Auch nach Inkrafttreten der Art. 15a und 45a MWSTGV hat die Rechnung ihre in mehrwertsteuerlicher Praxis und Lehre entwickelte materiellrechtliche Bedeutung nicht eingebüsst (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6245/2007 vom 13. Februar 2008 E. 2.7, A-1438/2006 vom 11. Juni 2007 E. 3.4).

2.5.2 Die Ausgestaltung des Selbstveranlagungsprinzips im schweizerischen Mehrwertsteuerrecht bedingt eine möglichst einfache Kontrolle durch die ESTV. Diese hat deshalb in ihren "Wegleitungen" (vgl. Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige [nachfolgend: Wegleitung 1997]; Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer [nachfolgend: Wegleitung 2001]) besondere Regeln für die Korrektur von Rechnungen aufgestellt. Stellt sich nachträglich heraus, dass die dem Kunden fakturierte Mehrwertsteuer zu hoch oder zu niedrig berechnet wurde (Rechenfehler, Anwendung eines falschen Mehrwertsteuer-

satzes, unrichtige Berechnungsgrundlage, etc.), so ist eine Korrektur durch eine formell richtige Nachbelastung respektive Gutschrift möglich. In der Nachbelastung oder Gutschrift ist auf den ursprünglichen Beleg hinzuweisen. Wenn die Berichtigung unterbleibt, sind gemäss Verwaltungspraxis allenfalls zu Unrecht oder zuviel berechnete Steuerbetreffnisse in voller Höhe geschuldet. Ungenügende Belege sind vor der Bezahlung zwecks Richtigstellung zurückzuweisen. Nach der Bezahlung dürfen Rechnungen usw. nicht mehr abgeändert werden (z.B. durch Stornierung und Neuerstellung; so Wegleitung 1997, Rz. 779; Wegleitung 2001, Rz. 807 f., vgl. hierzu auch die Praxismitteilung vom 30. Januar 2004 mit Änderung der Rz. 808). Das Bundesgericht erachtet diese – sich formell auf die Kompetenz der Verwaltung zum Erlass von Buchführungsvorschriften (Art. 47 Abs. 1 MWSTV; Art. 58 Abs. 1 MWSTG) abstützende – Verwaltungspraxis als sinnvoll und praktikabel (Urteil des Bundesgerichts vom 31. Mai 2002, veröffentlicht in ASA 72 S. 732 E. 5c; zur Bestätigung dieser Verwaltungspraxis vgl. auch BGE 131 II 185 E. 5, Urteile des Bundesgerichts vom 14. Juli 2005, veröffentlicht in ASA 75 S. 497 E. 3.4, 2A.406/2002 vom 31. März 2003 E. 4.3.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1416/2006 vom 27. September 2007 E. 6.2.1, A-1438/2006 vom 11. Juni 2007 E. 4.3; Entscheid der SRK vom 18. September 2003, veröffentlicht in VPB 68.56 E. 2b und c). Damit die Mehrwertsteuerpflichtige eine Rechnung überhaupt berichtigten kann im Sinne dieser Praxis, muss ihr gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung ein Irrtum bei der Rechnungsstellung (z.B. betreffend die Steuerberechnung oder dem anwendbaren Steuersatz) unterlaufen sein. Befindet sie sich lediglich in einem Irrtum über die Steuerfolgen (z.B. betreffend die Folgen der gewählten Abrechnungsmethode), kann gemäss dieser Rechtsprechung die Rechnung nicht berichtigt werden (Urteil des Bundesgerichts vom 31. Mai 2002, veröffentlicht in ASA 72 S. 732 E. 6a bis c; vgl. hierzu den Entscheid der SRK vom 18. September 2003, veröffentlicht in VPB 68.56 E. 2b und c).

3.

3.1 Im vorliegenden Fall bringt die Beschwerdeführerin betreffend die Fahrerverträge vor, es bestünde kein Standardvertrag. Jeder Vertrag werde individuell und in der Regel schriftlich, zum Teil bloss für einzelne Rennen oder sogar nur für einzelne Testfahrten oder -tage abgeschlossen. Die Leistungen der Beschwerdeführerin gegenüber einem Fahrer könnten deshalb nicht generalisiert werden. Sie seien auch

nicht zwingend als Einheit aufzufassen. Die Aufteilung in Einzelleistungen sei ohne weiteres möglich. Sollten die Fahrerverträge dennoch als Gesamtleistung betrachtet werden, dränge sich aufgrund der Charakteristik der einzelnen Teilleistungen eine Qualifikation als "Lieferung" auf. Bei der Bestimmung des Orts der Leistung sei auf jeden Fall das Bestimmungslandsprinzip zu beachten. Vorliegend habe der Konsum immer im Ausland stattgefunden.

3.2

3.2.1 Zunächst ist festzuhalten, dass die Fahrerverträge der hier diskutierten Periode, soweit sie dem Bundesverwaltungsgericht überhaupt zur Beurteilung vorgelegt wurden (vgl. Beilage 8 "Fahrerverträge, Rechnungen, Korrekturrechnungen 1998-2002", Nr. 1-46; Fahrerverträge liegen bei für Nr. 2, 3, 6-12, 16, 24, 26-28, 32, 34, 45; bei den übrigen eingereichten Unterlagen der Beilage 8 handelt es sich um Rechnungen bzw. Rechnungskorrekturen ohne Verträge), weitgehend identisch aufgebaut und ausgestaltet sind. Es werden darin jeweils die folgenden Punkte geregelt: 1. "Rennwagen" (Nennung des Typs, "inkl. Data Recording System", "MWST", "Zoll", "Transport") und "Zubehör" (Übersetzungen und Felgen), 2. "Motoren" (Nennung des Typs, "inkl. Elektronikteile" und "Revision"), 3. "Werk und Infrastruktur" (d.h. "Werkstatt", "Renn- und Transportausrüstung", "Organisation/Administration/Team Betreuung"), 4. "Vertragsdauer", 5. "Leistungen", 6. "Kostenregelung bei Unfall- und/oder Motorschaden", 7. "Absage von Veranstaltungen", 8. "Nichtqualifikation", 9. "Werbung", 10. "Proteste und Montagekosten", 11. "Preisgelder", 12. "Haftungsausschluss", 13. "Renntermine", 14. "Vertragsänderungen", 15. "Gerichtsstand" und 16. "Zahlungsbedingungen". Der Wortlaut des Vertragstextes zu den einzelnen Ziffern ist in der Regel übereinstimmend oder enthält nur geringe Modifikationen. Abgesehen von der Vertragsdauer (ganze Saison, einzelne Veranstaltungen, Testfahrten) werden kaum individuelle Vereinbarungen getroffen, weshalb durchaus von einer Standardisierung der Fahrerverträge gesprochen werden darf. Im Übrigen geht die Beschwerdeführerin selber von der Gleichartigkeit der Fahrerverträge aus, würden doch "jede Saison vergleichbare Verträge" abgeschlossen (vgl. Beschwerdeschrift, S. 12). Aus diesen Gründen ist es für die mehrwertsteuerliche Qualifikation der von der Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang erbrachten Leistungen nicht erforderlich, jeden einzelnen Vertrag – sofern überhaupt vorhanden – einer individuellen Beurteilung zu unterziehen.

3.2.2 Ein mit der Beschwerdeführerin abgeschlossener Fahrervertrag ermöglicht es einem Rennfahrer, an definierten Rennveranstaltungen – einschliesslich der dazugehörenden Trainingsfahrten – teilzunehmen (vgl. Ziffern 4 und 13 des Vertrags). Oberstes Ziel ist es immer, Rennen zu gewinnen (vgl. Ziffer 5 des Vertrags).

Zu diesem Zweck stellt die Beschwerdeführerin dem Fahrer ein einsatzbereites Rennauto samt Motor und Zubehör zur Verfügung (sofern diese Teile im Eigentum des Fahrers stehen, bereitet sie diese für das Rennen entsprechend vor; vgl. Ziffern 1 bis 3 des Vertrags). Ihre Leistungen bestehen des Weiteren in der Vorbereitung des Fahrzeuges (Vornahme der nötigen Reparaturen und der erforderlichen Einstellungen und Abstimmungen), im Hin- und Wegtransport des Wagens zum entsprechenden Rennen und in der Übernahme der mit den Rennen zusammenhängenden administrativen und organisatorischen Aufgaben (Ziffern 2, 3, 5 des Vertrags; vgl. auch Einsprache, S. 3). Während der ganzen Dauer der Veranstaltung wird durch die Beschwerdeführerin die notwendige Unterstützung durch einen qualifizierten Mechaniker sowie die vernünftige Verfügbarkeit von Ersatzteilen gewährleistet (vgl. Ziffer 5 des Vertrags). Für einen optimalen Renneinsatz des Fahrers stellt sie ihr ganzes Fachwissen und ihr Know-how zur Verfügung. Der Fahrer darf dieses interne Wissen nicht ausplaudern und die Entscheidungen der Beschwerdeführerin sind für ihn immer massgebend (vgl. Ziffer 5 des Vertrags).

Das vom Fahrer hierfür zu leistende Entgelt (vgl. Ziffer 16 des Vertrags) besteht in der Regel aus zwei Teilbeträgen, nämlich dem Posten "fixe Kosten" (bestehend aus "Rennwagen komplett inkl. Zubehör", "Motor", "Werk und Infrastruktur, Organisation und Administration") und dem Posten "Betriebskosten" (sog. "Budget" für das vereinbarte Rennen oder die Rennen der Saison). Der Gesamtbetrag ist jeweils in mehreren Raten gemäss den vereinbarten Terminen abzuzahlen. Im Anhang zum Vertrag sind betreffend die Betriebskosten die Berechnungsfaktoren und Ansätze (u.a. für den Transport des Rennwagens [in Franken pro Kilometer], die Fähre, die Autobahngebühren, die Stundenansätze für Werkstattarbeiten oder Tagesansätze für Mechaniker etc.) festgehalten (den Verträgen Nr. 16 und 32 liegen ausnahmsweise etwas detailliertere Budgets bei). Zum Teil wird ein Kostenanteil von der Beschwerdeführerin selber oder einem Sponsor übernommen. In zahlreichen Fällen werden Pauschalen oder Spezialpreise vereinbart, wie aus den Rechnungen ersichtlich ist.

3.2.3 Für die mehrwertsteuerliche Beurteilung sind folgende Überlegungen massgebend: Das Angebot der Beschwerdeführerin ist in tatsächlicher Sicht auf ein einheitliches wirtschaftliches Ziel gerichtet, nämlich die erfolgreiche Teilnahme des Fahrers an Rennsportveranstaltungen. Die im Fahrervertrag vereinten Leistungskomponenten, wie die Zurverfügungstellung eines Rennautos und von diversen Materialien, die Zurverfügungstellung von technischem Wissen und handwerklichem Können bei der Vorbereitung auf eine Rennveranstaltung sowie während einer solchen, die Zurverfügungstellung von Erfahrung im Rennsport und die Organisation der Rennteilnahme sowie die Übernahme aller damit verbundenen administrativen Tätigkeiten bilden ein ganzes Leistungspaket. Die einzelnen Leistungsbestandteile sind nicht voneinander unabhängig, sondern stehen vom sachlichen, zeitlichen und wirtschaftlichen Gehalt her in einer derart engen Verbindung, dass sie als untrennbare Komponenten des Fahrervertrages und dessen Ziels erscheinen. Würde einer der Leistungsbestandteile fehlen, hätte dies eine Veränderung des Wesens des Leistungsangebotes zur Folge und es würde sich nicht mehr um einen Fahrervertrag im hier zu beurteilenden Sinn handeln. Die Vorinstanz hat den Leistungskomplex denn auch treffend als "kompletter Rennservice" bezeichnet. Die Leistung der Beschwerdeführerin ist als Ganzes etwas wesentlich anderes (eben ein "kompletter Rennservice") als die dazu notwendigen Leistungsbestandteile einzeln betrachtet; letztere gehen im Rennservice bzw. in der Gesamtleistung auf. Auch aus der letztlich massgebenden Sicht des Verbrauchers bietet die Beschwerdeführerin eine einheitliche Leistung an. Im Hinblick auf eine Rennteilnahme hat er weder in organisatorisch-technischer noch in anderweitiger Hinsicht zusätzliche Vorkehren zu treffen. Dies wird alles von der Beschwerdeführerin übernommen und vom Fahrer dementsprechend auch erwartet. Es bleibt ihm – neben der Leistung des Entgelts – einzig noch, "gut vorbereitet, körperlich und geistig fit und mit voller Konzentration" (vgl. Ziffer 5 des Vertrags) an den vereinbarten Veranstaltungen teilzunehmen. Vereinfachend ausgedrückt liesse sich sagen, dass im Rahmen eines solchen Fahrervertrages die Beschwerdeführerin sämtliches für eine erfolgversprechende Teilnahme an den Veranstaltungen vorkehrt, so dass der Fahrer quasi nur noch "einzusteigen und loszufahren" braucht.

Für diesen Leistungskomplex erbringt der Fahrer das vereinbarte Entgelt, wobei die Vereinbarung von Pauschalen und Spezialpreisen zusätzlich auf eine Gesamtleistung deutet. In jenen Fällen, bei denen

"Budgets" abgemacht wurden, sprechen die Zahlungsbedingungen und die Vorgehensweise bei der Abrechnung ebenso für eine Gesamtleistung. Trotz den erstellten "Budgets" und den detailliert angegebenen Berechnungsfaktoren (vgl. oben E. 3.2.2) ist offenbar nach Vertragsende nie eine definitive Schlussabrechnung mit einer exakten Auflistung und Zuordnung der entstandenen Kosten zu den einzelnen Leistungskomponenten erstellt worden, wie das bei Vereinbarung unabhängiger Leistungen üblich wäre. Auch der Anteil der Beschwerdeführerin am eventuell gewonnen Preisgeld (vgl. Ziffer 11 des Vertrags) hat nicht zu einer Neuberechnung des geschuldeten Entgelts im Sinne einer Minderung der geschuldeten Gegenleistung geführt. Jedenfalls geht aus den im Rahmen des vorliegenden Verfahrens durch die Beschwerdeführerin eingereichten Rechnungen bzw. Rechnungskorrekturen nichts derartiges hervor. Eine detaillierte Abrechnung ist wohl nur deshalb nicht erstellt worden, weil die Leistungen auch für die Parteien selber ein einheitliches Ganzes darstellen.

Als Zwischenfazit ist festzuhalten, dass die im Zusammenhang mit den Fahrerverträgen erbrachten Leistungen aufgrund der dargelegten tatsächlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse eine sachliche Leistungseinheit bilden, die mehrwertsteuerlich nicht in einzelne Komponenten aufgeteilt werden darf (vgl. E. 2.3). Das ist ausreichend, um den Umsatz mehrwertsteuerlich einheitlich zu beurteilen.

3.2.4 Der wirtschaftliche Kerngehalt des gesamten dem Rennfahrer erbrachten Leistungspakets besteht in der Ermöglichung der sportlichen Betätigung im Rahmen einer Rennsportveranstaltung dergestalt, dass er erfolgversprechend daran teilnehmen kann. Die hierfür charakteristischen Komponenten sind die in zeitlicher Hinsicht für die Dauer der einzelnen Veranstaltungen begrenzte Ablieferung eines auf höchstem Wettbewerbsniveau vorbereiteten Rennwagens sowie die technische Unterstützung während des ganzen Rennens. Insbesondere nimmt die Beschwerdeführerin hierfür (vor und während des Rennens) laufend die für einen optimalen Renneinsatz notwendigen Fahrzeugrevisionen und Funktionskontrollen vor, und sie tätigt die an die konkrete Rennstrecke und an den jeweiligen Fahrer angepassten technischen Einstellungen und Regulierungen des Rennwagens. Diese Tätigkeiten stellen mehrwertsteuerliche Lieferungen im Sinne des erweiterten Lieferbegriffes dar, bei denen die Frage der wirtschaftlichen Verfügungsmacht unbeachtlich ist (E. 2.2.1).

Sämtliche zu diesem Zweck angebotenen Leistungskomponenten sind entsprechend dem Einheitlichkeitsgrundsatz (vgl. E. 2.3) einheitlich als Lieferung zu behandeln. Selbst wenn einzelne Leistungsbestandteile isoliert betrachtet eine gewisse Dienstleistungskomponente (z.B. die Übernahme administrativer bzw. organisatorischer Tätigkeiten) beinhalten, so sind diese Elemente nicht die ausschlaggebenden, charakteristischen Komponenten der Gesamtleistung.

Selbst wenn vom Vorliegen der Konstellation "Haupt-/Nebenleistung" (vgl. E. 2.3) ausgegangen würde, führte dies zu keinem anderen Ergebnis. Die massgeblichen Hauptleistungen wären diesfalls die Lieferungen. Es kann diesbezüglich auf das eben Gesagte verwiesen werden. Die Dienstleistungen wären als untergeordnete Nebenleistungen einzuordnen, die dem steuerlichen Schicksal der Lieferungen zu folgen hätten.

3.2.5 Bei der Bestimmung des Ortes der Lieferung gilt es ebenfalls zu berücksichtigen, dass eine Gesamtleistung vorliegt und die einzelnen Leistungskomponenten nicht isoliert zur Bestimmung des Leistungsortes heranzuziehen sind. Massgebend ist, dass im Rahmen eines Fahrervertrages der Wagen dem Fahrer erst am jeweiligen Ort der Veranstaltung und ausschliesslich für die Rennaktivitäten abgeliefert wird und zur Verfügung steht sowie, dass die Beschwerdeführerin mit Blick auf das Ziel des Vertrages auch während der Rennen weiterhin wesentlichen technischen Support leistet. Die Rennstrecken befinden sich unbestrittenermassen ausserhalb der Schweiz. Der Ort der Lieferung des "kompletten Rennservices" liegt folglich im Ausland (vgl. E. 2.4.1), selbst wenn einzelne Arbeiten (Fahrzeugrevisionen in der Werkstatt) im Inland ausgeführt werden. Dem entspricht überdies auch die Vertragsformulierung, wonach sich das Team verpflichtet, "den Rennwagen auf Trainingsbeginn am Ort der Veranstaltung in einsatzbereitem Zustand bereitzustellen" (Ziffer 5 des Vertrags). Soweit die wenigen Fälle betreffend, in denen die Beschwerdeführerin das Fahrzeug dem Fahrer auch verkauft, verhält es sich nicht anders. Die Ablieferung erfolgt hier ebenfalls am ausländischen Veranstaltungsort. Der Umstand, dass ein Kaufvertrag vorliegt, vermag am Ort der Leistung nichts zu ändern. Dies ist sachgerecht, da der Fahrervertrag ausführungsgemäss als Gesamtleistung zu betrachten ist (E. 3.2.3), bei dem die Eigentumsübertragung wirtschaftlich nicht das entscheidende Element darstellt.

3.2.6 Es bleibt, auf die Übrigen in diesem Zusammenhang vorgebrachten Argumente der Beschwerdeführerin einzugehen.

Die Beschwerdeführerin rügt eine Verletzung der Begründungspflicht gemäss Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101). Die rechtliche Beurteilung der Fahrerverträge hätte ihrer Auffassung nach fundierter vorgenommen werden müssen. Die Begründung einer Verfügung entspricht den Anforderungen der angerufenen Verfassungsbestimmung, wenn die Betroffenen in die Lage versetzt werden, die Tragweite der Entscheidung zu beurteilen und sie in voller Kenntnis der Umstände an eine höhere Instanz weiterzuziehen. Die Behörde ist nicht verpflichtet, sich zu allen Rechtsvorbringen der Parteien zu äussern. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken. Es genügt, wenn ersichtlich ist, von welchen Überlegungen sich die Behörde leiten liess (vgl. ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2006, Rz. 1706). Die Einspracheentscheide der Vorinstanz mögen zwar knapp begründet sein, sie enthalten jedoch alles Wesentliche, so dass die Beschwerdeführerin ohne weiteres in die Lage versetzt war, die Konsequenzen der Einspracheentscheide betreffend die Fahrerverträge zu beurteilen und sie in voller Kenntnis der Umstände an die nächsthöhere Instanz weiterzuziehen, was ja mit der vorliegenden Beschwerde auch geschehen ist.

Der Argumentation der Beschwerdeführerin ist sodann nicht zu folgen, ihr rechtliches Gehör sei verletzt worden, habe sie doch "in keiner Weise" mit der "völlig neuen" und nicht zu erwartenden Qualifikation der Fahrerverträge als Dienstleistung rechnen müssen. Die ESTV hat die Frage, ob die Fahrerverträge steuerlich als Dienstleistungen oder Lieferungen zu qualifizieren sind, nämlich bereits in den Entscheiden vom 15. Dezember 2004 aufgeworfen (vgl. jeweils Ziffer 3 der Entscheide vom 15. Dezember 2004). Auch ist die Beschwerdeführerin in ihrer Korrespondenz mit der ESTV mitunter selber davon ausgegangen, sie erbringe Dienstleistungen im Bereich des Sports (vgl. Beilage 19, Schreiben der Beschwerdeführerin vom 31. März 2003).

Auch aus dem Umstand, dass die Vorinstanz bei der Beurteilung der Fahrerverträge auf einen Vertrag verweist, der ausserhalb des zu beurteilenden Zeitraumes abgeschlossen wurde, vermag die Beschwerdeführerin nichts für sich abzuleiten. Wie sie selber erwähnt, hatte die

Vorinstanz anlässlich der Kontrolle bei der Beschwerdeführerin die Gelegenheit, sämtliche Verträge einzusehen. Der genannte Vertrag war für den vorinstanzlichen Entscheid denn auch nicht alleine massgebend und wurde lediglich beispielhaft genannt. Die Vorinstanz hat sich stellvertretend auf diesen Vertrag bezogen, weil sie die Fahrerverträge insgesamt für vergleichbar hielt.

3.2.7 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die im Rahmen der Fahrerverträge von der Beschwerdeführerin ausgeführten Leistungen im Ausland erbracht wurden und deshalb die damit erzielten Umsätze nicht der schweizerischen Mehrwertsteuer unterliegen.

4.

4.1

Die Beschwerdeführerin beantragt eine Rückerstattung der – aufgrund der Leistungserbringung im Ausland – zu Unrecht an die ESTV überwiesenen Mehrwertsteuern für die Umsätze sowohl aus den Fahrer- als auch aus den Werbeverträgen (vgl. E. B.b, 1.4.3). Sie habe mittlerweile sämtliche diese Leistungen betreffenden Rechnungen storniert und neu ausgestellt, diesmal ohne die Mehrwertsteuer auszuweisen. Es sei nicht nachvollziehbar, weshalb die ESTV dieses Vorgehen nicht akzeptiere und ihr die zu Unrecht abgelieferte Mehrwertsteuer nicht zurückerstatte; dies umso mehr, als weder die Wegleitung noch eine andere Verwaltungsanordnung der ESTV sich unmisserverständlich zur Frage äussern würde, wie die Vorgänge bei der Rechnungskorrektur tatsächlich abzubilden seien. Auch habe die ESTV in einem anderen Verfahren innert nützlicher Frist keine verbindlichen Auskünfte erteilen können, wie eine berichtigende Rechnung formal korrekt auszugestalten sei. Endlich beanstandet die Beschwerdeführerin die gesetzliche Grundlage der Wegleitung.

4.2 Die Beschwerdeführerin hat die Mehrwertsteuern für ihre im Rahmen der Fahrer- und der Werbeverträge erbrachten Leistungen gegenüber der ESTV vorbehaltlos deklariert und bezahlt (vgl. E. B.a, B.b, D). Es handelt sich vorliegend nicht um einen Anwendungsfall einer Abrechnung "unter Vorbehalt", so dass die Rechtsprechung zu dieser Problematik unbeachtlich bleibt. Massgebend und zu berücksichtigen ist vielmehr die dargelegte – die Praxis der Steuerverwaltung bestätigende – Rechtsprechung des Bundesgerichts zur "nachträglichen Berichtigung der in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer" (vgl. E. 2.5.2).

Ob es sich im vorliegenden Fall um einen Irrtum bei der Rechnungsstellung handelt, bei dem gemäss dieser Rechtsprechung eine nachträgliche Berichtigung der Rechnung überhaupt zulässig ist, kann offen bleiben, da die Beschwerdeführerin bei der Rechnungskorrektur ohnehin offensichtlich in unzulässiger Weise vorgegangen ist. Sie hat nämlich die ursprünglich geschuldeten Beträge einschliesslich der Mehrwertsteuer dem Rechnungsempfänger gutgeschrieben und anschliessend in derselben Höhe erneut in Rechnung gestellt, diesmal jedoch explizit "ohne Schweizer MwSt". Daran anschliessend hat sie vermerkt: "Sie haben diesen Betrag bereits bezahlt". Dies stellt eine Stornierung und Neuerstellung der Rechnungen dar, was nicht zulässig ist und in den Wegleitungen 1997 und 2001 auch ausdrücklich als Beispiel für ein nicht korrektes Vorgehen genannt wird (vgl. E. 2.5.2). Im Übrigen wird dadurch ohnehin nicht eine Korrektur der Mehrwertsteuer bewirkt, was im Sinne der bestätigten Praxis aber erforderlich wäre. Indem nämlich der zwar in berichtigender Absicht erneut in Rechnung gestellte Betrag der Höhe nach unverändert geblieben ist, hat die Beschwerdeführerin vielmehr "bloss" eine Erhöhung des Entgelts für ihre eigenen Leistungen erzielt. Die gewählte Vorgehensweise führt dazu, dass die Beschwerdeführerin die ursprünglich zu Unrecht vereinnahmten und abgelieferten Steuerbeträge (welche sie nun rückerstattet haben will) für sich selber beansprucht, was nicht zulässig ist. Der Rechnungsempfänger seinerseits muss weiterhin annehmen, die Beschwerdeführerin habe die ursprünglich fakturierte Steuer auf der ihm erbrachten Leistung der Verwaltung auch abgeliefert (vgl. E. 2.5.1). Indem die Beschwerdeführerin in Tat und Wahrheit lediglich das Entgelt berichtigte, nicht aber die "in Rechnung gestellte MWST", sind die Voraussetzungen an eine Steuerkorrektur von vornherein nicht erfüllt. Der Grundsatz "fakturierte Steuer gleich geschuldete Steuer" kommt hier deshalb zu Recht zum Tragen (vgl. E. 2.5.1).

Inwiefern die Angaben in den Wegleitungen, wonach eine Korrektur des Steuerbetreffnisses mittels einer Nachbelastung respektive Gutschrift vorzunehmen ist, die auf den ursprünglichen Beleg hinweist (vgl. E. 2.5.2), nicht ausreichend bzw. unvollständig sein sollen, um eine ordnungsgemässe Richtigstellung der Rechnungen vornehmen zu können, ist – entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin – nicht nachvollziehbar. Schliesslich hat das Bundesgericht die Rechtmässigkeit dieser Verwaltungspraxis mehrfach bestätigt (vgl. E. 2.5.2), so dass sich der beschwerdeführerische Vorwurf der mangelnden ge-

setzlichen Grundlage als unzutreffend erweist. Die Beschwerde ist abzuweisen.

5.
Diesen Ausführungen zufolge ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Die Verfahrenskosten für das vereinigte Verfahren in der Höhe von insgesamt Fr. 3'000.-- 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. Eine Parteientschädigung an die Beschwerdeführerin ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario, vgl. auch Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerdeverfahren A-1536/2006 und A-1537/2006 werden vereinigt.

2.
Die Beschwerden werden abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

3.
Die Verfahrenskosten für das (vereinigte) Beschwerdeverfahren von Fr. 3'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden mit den geleisteten Kostenvorschüssen von gesamthaft Fr. 3'000.-- verrechnet.

4.
Eine Parteientschädigung an die Beschwerdeführerin wird nicht zugesprochen.

5.
Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. 538 394/0306/SJG; Gerichtsurkunde)

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter: Die Gerichtsschreiberin:

Daniel Riedo Iris Widmer

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 der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: