Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-6314/2011

Urteil vom 27. Februar 2013

Besetzung

Richter Markus Metz (Vorsitz),
Richter Daniel Riedo, Richter Michael Beusch,
Gerichtsschreiberin Ursula Spörri.

Parteien

Bergbahnen X._____ AG, …,
vertreten durch …,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1.Quartal 2005 bis 4. Quartal 2009).

Sachverhalt:

A.
Die Bergbahnen X._____ AG ist seit dem 1. Januar 1995 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Vom 16. bis 19. August 2010 führte die ESTV bei der Bergbahnen X._____ AG eine Kontrolle durch. Als Folge dieser Kontrolle erliess die ESTV am 22. Dezember 2010 die "Einschätzungsmitteilung/Verfügung" (EM) Nr. […], in der sie für die Steuerperioden erstes Quartal 2005 bis viertes Quartal 2009 (1. Januar 2005 bis 31. Dezember 2009) eine Steuernachforderung von Fr. […].-- samt Zins geltend machte.

B.
Gegen diese EM erhob die Bergbahnen X._____ AG am 1. Februar 2011 Einsprache, welche die ESTV mit Einspracheentscheid vom 20. Oktober 2011 vollumfänglich abwies. Gleichzeitig bestätigte die ESTV ihre in der EM erhobene Steuernachforderung von Fr. […].-- zuzüglich Zins.

C.
Die Bergbahnen X._____ AG (nachfolgend: Beschwerdeführerin) liess mit Eingabe vom 21. November 2011 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht erheben. Sie beantragt, der angefochtene Einspracheentscheid sei aufzuheben. Die zugunsten der ESTV vorgenommene Steuerkorrektur in der Höhe von Fr. […] sei aufzuheben, eventuell unter Vornahme einer anteilsmässigen Vorsteuerkürzung. Weiter seien die Umsätze aus der Beförderung kranker und verletzter Personen mit dem Rettungsschlitten von der Steuer auszunehmen sowie eventuell die Vorsteuerkürzungen im Zusammenhang mit den Aufwendungen für das Rettungswesen aufzuheben. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge plus 8 % Mehrwertsteuer.

D.
Mit Vernehmlassung vom 10. Januar 2012 beantragt die ESTV, die Beschwerde sei im Umfang von Fr. […].-- teilweise gutzuheissen, womit sich die Steuerkorrekturen neu auf Fr. […].-- beliefen. Im Übrigen sei die Beschwerde jedoch abzuweisen. Den Antrag auf teilweise Gutheissung begründet die ESTV dadurch, dass sich die Einnahmen im Zusammenhang mit den von der Beschwerdeführerin verkauften Kombikarten auf einen Teil Beförderungsleistungen und einen Teil Skischule aufteilen liessen. Bei den Skischulumsätzen handle es sich um von der Steuer ausgenom-

mene Leistungen, was entsprechend zu berücksichtigen sei. Demzufolge sei der geschuldete Steuerbetrag herabzusetzen.

Auf die Begründungen in den Eingaben der Parteien ist – soweit entscheidwesentlich – in den nachfolgenden Erwägungen näher einzugehen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt nicht vor. Die ESTV ist eine Behörde im Sinn von Art. 33 Bst. d VGG, gegen deren Verfügungen die Beschwerde zulässig ist. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde sachlich zuständig. Das Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach den Vorschriften des VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG).

1.2 Auf die funktionelle Zuständigkeit ist im Folgenden einzugehen, wobei zunächst festzustellen ist, welches Recht anwendbar ist.

1.2.1 Am 1. Januar 2010 ist das Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG, SR 641.20) in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt hat sich in den Jahren 2005 bis 2009 zugetragen, also vor dem Inkrafttreten des neuen Gesetzes. 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). Das vorliegende Verfahren untersteht deshalb in materieller Hinsicht 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 zu handhaben, als gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung nur eigentliche Verfahrensnormen sofort auf hängige Verfahren anzuwenden sind, und es dabei nicht zu einer Anwendung von neuem materiellem Recht auf altrechtliche Sachverhalte kommen darf (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C_569/2012 vom 6. Dezember 2012 E. 1.3, 2C_659/2012 vom 21. November 2012 E. 2.1; ausführlich: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3; siehe auch [anstelle vieler]: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3480/2012 vom 10. Dezember 2012 E. 1.3).

1.2.2 Im vorliegenden Fall wird eine als "Einspracheentscheid" bezeichnete Verfügung der Vorinstanz angefochten. Der Erlass eines Einspracheentscheids setzt ausführungsgemäss voraus, dass vorgängig eine Verfügung ergangen ist, welche überhaupt Gegenstand eines Einspracheverfahrens bilden kann (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3480/2012 vom 10. Dezember 2012 E. 1.2.2 f.). Ob eine solche in der EM vom 22. Dezember 2010 erblickt werden kann oder nicht, braucht vorliegend nicht abschliessend beurteilt zu werden. Unbestrittenermassen handelt es sich nämlich beim "Einspracheentscheid" vom 20. Oktober 2011 um eine Verfügung gemäss Art. 5 VwVG. Indem die Beschwerdeführerin gegen diesen beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erhob, hat sie einen allfälligen Verlust des Einspracheverfahrens zumindest in Kauf genommen. Ihre vorbehaltlose Beschwerdeführung direkt beim Bundesverwaltungsgericht ist unter diesen Umständen – in analoger Anwendung von Art. 83 Abs. 4 MWSTG – als "Zustimmung" zur Durchführung des Verfahrens der Sprungbeschwerde zu werten, zumal der "Einspracheentscheid" einlässlich begründet ist (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3480/2012 vom 10. Dezember 2012 E. 1.2.4 mit weiteren Hinweisen). Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde auch funktionell zuständig.

1.2.3 Im Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht bildet einzig der vorinstanzliche Entscheid das Anfechtungsobjekt, d.h. vorliegend der "Einspracheentscheid" der ESTV vom 20. Oktober 2011. Soweit die Beschwerdeführerin nicht nur materiell die Aufhebung des "Einspracheentscheids" verlangt, sondern formell die Abänderung der EM beantragt, ist deshalb – unabhängig davon, ob es sich bei dieser um eine Verfügung handelt – darauf nicht einzutreten. Mit dieser Einschränkung ist auf die ansonsten frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde einzutreten.

1.3

1.3.1 Bei der Beweiswürdigung geht es um die Frage, welcher Sachverhalt aufgrund der vorliegenden Beweismittel als erstellt gelten kann. Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist erbracht, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung nach objektiven Gesichtspunkten zur Überzeugung gelangt, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat. Es braucht nicht absolute Gewissheit zu resultieren. Es genügt, wenn am Vorliegen der Tatsache keine ernsthaften Zweifel bestehen oder allenfalls verbleibende Zweifel als leicht erscheinen. Nicht ausreichend ist, wenn bloss eine überwiegende Wahrscheinlichkeit besteht, dass sich die behauptete Tatsache verwirklicht hat (BGE 130 III 321 E. 3.2; 128 III 271 E. 2b/aa; ausführlich: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-629/2010 vom 29. April 2011 E. 3.2, A-1819/2011 vom 29. August 2011 E. 4.2; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 3.141, mit Hinweisen).

1.3.2 Führt die Würdigung nicht zum Ergebnis, dass sich der in Frage stehende Umstand verwirklicht, so ist zu klären, wer die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat. Nach der objektiven Beweislastregel ist bei Beweislosigkeit zu Ungunsten desjenigen zu urteilen, der die Beweislast trägt (BGE 130 III 321 E. 3.1; FRITZ GYGI, Verwaltungsrecht, Bern 1986, S. 279 f.; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 3.149). Die Steuerbehörde trägt die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerpflicht als solche begründen oder die Steuerforderung erhöhen, das heisst für die steuerbegründenden und -mehrenden Tatsachen. Demgegenüber ist die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und steuermindernden Tatsachen beweisbelastet, das heisst für solche Tatsachen, welche Steuerbefreiung oder Steuerbegünstigung bewirken (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts vom 14. Juli 2005, veröffentlicht in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 75 S. 495 ff. E. 5.4; BVGE 2009/60 E. 2.1.3, mit weiteren Hinweisen; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-607/2012 vom 20. Dezember 2012 E. 2.5, A-1373/2006 vom 16. November 2007 E. 2.1). Eine von der steuerpflichtigen Person zu beweisende steuermindernde Tatsache stellt etwa das Recht zum Vorsteuerabzug dar (Urteil des Bundesgerichts 2A.406/2002 vom 31. März 2004 E. 3.4).

2.

2.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen durch steuerpflichtige Personen im Inland gegen Entgelt erbrachte Lieferungen von Gegenständen bzw. im Inland gegen Entgelt erbrachte Dienstleistungen, sofern diese Umsätze nicht ausdrücklich von der Steuer ausgenommen sind (Art. 5 Bst. a und b aMWSTG).

2.2 Im Rahmen der Beurteilung, ob ein mehrwertsteuerlich relevanter Leistungsaustausch vorliegt, stellt sich in Fällen mit mehreren involvierten Parteien die Vorfrage, wer als Leistungserbringer und wer als Leistungsempfänger zu gelten hat (vgl. dazu Urteile des Bundesgerichts 2C_442/2009 vom 5. Februar 2010 E. 2.4.1, 2A.215/2003 vom 20. Januar 2005 E. 6.4 und 6.5; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-135/2011 vom 27. September 2011 E. 2.2, A-2967/2008 vom 11. August 2010 E. 2.3.1, A-6143/2007 vom 28. Mai 2009 E. 2.2.2.2). Damit sind allenfalls auch Stellvertretungsverhältnisse zu klären, wobei Art. 11 aMWSTG zwischen direkter und indirekter Stellvertretung unterscheidet.

2.2.1 Wer Lieferungen oder Dienstleistungen ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen tätigt, so dass das Umsatzgeschäft direkt zwischen dem Vertretenen und dem Dritten zustande kommt, gilt als blosser Vermittler (Art. 11 Abs. 1 aMWSTG; direkte Stellvertretung). Für die Annahme einer direkten Stellvertretung genügt es nicht, wenn der Vertreter dem Dritten bloss anzeigt, dass er als Vertreter handelt, ohne die Identität des Vertretenen namentlich bekannt zu geben. Eine stillschweigende Willenskundgabe, im fremden Namen und für fremde Rechnung handeln zu wollen, genügt ebenfalls nicht zur Annahme einer direkten Stellvertretung im Sinne des Mehrwertsteuerrechts. Namentlich reicht nicht aus, dass die Beteiligten in Kenntnis der Vertretungsverhältnisse handeln bzw. – wie dies bei der Stellvertretung nach Zivilrecht der Fall wäre (vgl. Art. 32 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [Fünfter Teil: Obligationenrecht, OR, SR 220]) – der Dritte aus den Umständen schliessen muss, dass der Vertreter für Rechnung des Vertretenen handelt oder wenn es ihm gleichgültig ist (vgl. zum Ganzen: Urteil des Bundesgerichts 2C_442/2009 vom 5. Februar 2010 E. 2.4.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2628/2012 vom 5. Februar 2013 E. 2.2, A-1378/2006 vom 27. März 2008 E. 2.2.2, A-1547/2006 vom 30. Januar 2008 E. 2.2.2 letztere mit zahlreichen Hinweisen). Dadurch, dass der Gesetzgeber verlangte, der Stellvertreter habe *ausdrücklich* im Namen des Vertretenen zu handeln, wählte er für das Mehrwertsteuerrecht eine en-

gere Ausgestaltung der direkten Stellvertretung als im Obligationenrecht (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_229/2008 vom 13. Oktober 2008 E. 4.3; RALF IMSTEPF, Die Zuordnung von Leistungen gemäss Art. 20 des neuen MWSTG, in: ASA 78 S. 763).

2.2.2 Am 1. Juli 2006 trat Art. 45a aMWSTGV (AS 2006 2353) in Kraft, wonach allein aufgrund von Formmängeln keine Steuerforderung erhoben werden soll, wenn erkennbar ist oder die steuerpflichtige Person nachweist, dass durch die Nichteinhaltung einer Formvorschrift des Gesetzes oder der Verordnung für die Erstellung von Belegen für den Bund kein Steuerausfall entstanden ist (sog. "Pragmatismusbestimmung"). Dieser Regelung entsprechend sah die Praxismitteilung der ESTV vom 31. Oktober 2006 betreffend die Behandlung von Formmängeln vor, dass unter gewissen Umständen auch von einer direkten Stellvertretung ausgegangen werden könne, wenn die bisherigen Voraussetzungen gemäss Wegleitung 2001 (Rz. 190 ff.; ebenso Wegleitung 2008, Rz. 190 ff.) nicht kumulativ erfüllt seien. Dafür müsse jedoch aus der Gesamtheit der relevanten Unterlagen eindeutig hervorgehen, dass der Vertrag direkt zwischen dem Leistungserbringer und dem Leistungsempfänger zustande gekommen und abgewickelt worden sei. Insbesondere müsse der Vertretene für den Dritten erkennbar und aus der Gesamtheit der Unterlagen eindeutig identifiziert werden können (vgl. zum Ganzen: Urteil des Bundesgerichts 2C_480/2008 vom 13. Oktober 2008 E. 2, insbesondere E. 2.3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2967/2008 vom 11. August 2010 E. 2.3.5, A-6143/2007 und A-6192/2007 vom 28. Mai 2009 E. 2.2.2.2; IMSTEPF, a.a.O., S. 765).

2.2.3 Das Bundesverwaltungsgericht hat sich wiederholt mit der mehrwertsteuerlichen Stellvertretungsregel im Lichte von Art. 45a aMWSTGV auseinandergesetzt. Es hat festgehalten, dass sich die Anwendbarkeit von Art. 45a aMWSTGV ausschliesslich auf Formmängel beziehe. Das "ausdrückliche Auftreten des Vermittlers im Namen und für Rechnung des Vertretenen" bilde demgegenüber eine materiellrechtliche Gültigkeitsvoraussetzung für die Annahme einer mehrwertsteuerlichen Vermittlung. Sei der Vermittler folglich nicht ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen aufgetreten, stünde die Anwendbarkeit von Art. 45a aMWSTGV ausser Frage (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-135/2011 vom 27. September 2011 E. 2.2.4, A-2967/2008 vom 11. August 2010 E. 2.3.4 f., A-6143/2007 und A-6192/2007 vom 28. Mai 2009 E. 2.2.2.2, A-1378/2006 vom 27. März 2008 E. 2.3, A-1438/2006 vom 11. Juni 2007 E. 3.3. und 4.2).

2.2.4 Handelt bei einer Lieferung oder Dienstleistung der Vertreter zwar für fremde Rechnung, tritt er aber nicht ausdrücklich im Namen des Vertretenen auf, so liegt sowohl zwischen dem Vertretenen und dem Vertreter als auch zwischen dem Vertreter und dem Dritten eine Lieferung oder Dienstleistung vor (Art. 11 Abs. 2 aMWSTG; indirekte Stellvertretung). Nach der Rechtsprechung ist die Fiktion dieser zwei Umsätze bei der indirekten Stellvertretung (eigentlicher Leistungserbringer an indirekten Stellvertreter und indirekter Stellvertreter an Leistungsbezüger) sowohl auf die Lieferung von Gegenständen als auch auf Dienstleistungen anwendbar. Im Ergebnis bedeutet dies, dass auch derjenige als Erbringer einer Leistung gilt, der sich darauf beschränkt, den Gegenstand oder die Dienstleistung eines Dritten im eigenen Namen weiter zu fakturieren. Damit einer steuerpflichtigen Person eine Leistung mehrwertsteuerlich zuzurechnen ist, braucht sie diese folglich nicht zwingend auch physisch selbst zu erbringen. Es genügt, dass sie sich mit allen Eigenschaften einer steuerpflichtigen Person in die Umsatzkette einfügt und dabei nicht als blosse Vermittlerin (direkte Stellvertreterin) auftritt (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2628/2012 vom 5. Februar 2013 E. 2.2.3, A-517/2012 vom 9. Januar 2013 E. 2.7, A-135/2011 vom 27. September 2011 E. 2.2.1 und E. 2.2.2, A-1547/2006 vom 30. Januar 2008 E. 2.2.1).

2.3

2.3.1 Gemäss Art. 18 Ziff. 11 Bst. a aMWSTG sind die Umsätze im Bereich der Erziehung von Kindern und Jugendlichen, des Unterrichts, der Ausbildung, Fortbildung und beruflichen Umschulung einschliesslich des von Privatlehrern oder Privatschulen erteilten Unterrichts von der Steuer ausgenommen. Als Ausbildungs- oder Unterrichtsleistung gilt eine Tätigkeit, die darin besteht, jemanden auf einem bestimmten Gebiet in der Erreichung eines vordefinierten Lernziels durch regelmässige fachliche Instruktion, Betreuung und Kontrolle der erzielten Fortschritte zu fördern (Branchenbroschüre [BB] Nr. 23, Sport [610.540.23], Dezember 2007, S. 74, Ziff. 18.3; vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_229/2008 vom 13. Oktober 2008 E. 4.1, in dem Golfunterricht als Unterrichtsleistung und damit als ausgenommene Leistung qualifiziert wurde).

2.3.2 Die Fiktion von Art. 11 Abs. 2 aMWSTG impliziert, dass die beiden Geschäfte (zwischen dem Dritten und dem [indirekten] Vertreter sowie zwischen dem Vertreter und dem Vertretenen) identisch und gleicher Natur sind. Dies hat zur Folge, dass keine der beiden Leistungen der Mehrwertsteuer unterstellt wird, sofern es sich um eine von der Steuer ausge-

nommene Leistung im Sinn von Art. 18 aMWSTG handelt (PIERRE-MARIE GLAUSER, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, N 27 zu Art. 11).

2.4

2.4.1 Ebenfalls von der Steuer ausgenommen sind die Beförderungen von kranken, verletzten oder invaliden Personen in dafür besonders eingerichteten Transportmitteln (Art. 18 Ziff. 7 aMWSTG).

2.4.2 Wird ein Umsatz von der Steuer ausgenommen und wird nicht nach Art. 26 aMWSTG für seine Versteuerung optiert, so darf die Steuer auf den Lieferungen und den Einfuhren von Gegenständen sowie auf den Dienstleistungen, die zwecks Erzielung eines solchen Umsatzes im In- und Ausland verwendet werden, nicht als Vorsteuer abgezogen werden (Art. 17 aMWSTG). In Art. 38 Abs. 2 aMWSTG ist explizit aufgeführt, welche Zwecke zum Vorsteuerabzug berechtigen, nämlich: steuerbare Lieferungen (Bst. a); steuerbare Dienstleistungen (Bst. b); Umsätze, für deren Versteuerung optiert wurde (Bst. c) sowie drei Spezialfälle gemäss Bst. d, die vorliegend nicht interessieren. In Art. 38 Abs. 4 aMWSTG wird nochmals wiederholt, dass namentlich von der Steuer ausgenommene Umsätze nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen.

2.4.3 Im Mehrwertsteuerrecht wird der Rechnung zentrale Bedeutung beigemessen. Sie ist nicht ein reiner Buchungsbeleg, sondern stellt ein wichtiges Indiz dafür dar, dass der Aussteller auch Leistungserbringer ist und die mehrwertsteuerlich relevante Handlung tatsächlich erbracht hat. Gleichzeitig erklärt der Rechnungssteller dem -empfänger, dass er 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 berechtige ihn direkt zum entsprechenden Vorsteuerabzug (BGE 131 II 185 E. 5; Urteil des Bundesgerichts 2C_285/2008 vom 29. August 2008 E. 3.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1612/2006 vom 9. Juli 2009 E. 5.2).

Aufgrund der im Mehrwertsteuerrecht der Rechnung zukommenden Bedeutung hat sich in konstanter Rechtsprechung der Grundsatz "fakturierte Mehrwertsteuer gleich geschuldete Mehrwertsteuer" entwickelt; dieser Grundsatz gilt selbst für den Fall, dass die Steuer fälschlicherweise fakturiert worden ist oder auf der Gutschrift erscheint bzw. es sich bei den Leistungserbringern oder den Leistungsempfängern um nicht Steuerpflichtige handelt (BGE 131 II 185 E. 5; Urteil des Bundesgerichts

2C_285/2008 vom 29. August 2008 E. 3.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6743/2009 vom 3. Mai 2010 E. 3.2).

3.

3.1

3.1.1 Vorliegend bringt die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor, sie besorge für die als selbständiger, unabhängiger Verein organisierte Skischule X._____ das Inkasso für spezielle Produkte des Skischulangebots im Rahmen eines von der Skischule erteilten Vermittlungsauftrags. Dies werde auch gegenüber dem zahlenden Gast kommuniziert. Die für die Skischule eingenommenen Gelder würden dieser regelmässig in vollem Umfang ohne Abzug einer Provision weitergeleitet. Die entsprechenden Belege seien dem Steuerexperten der ESTV anlässlich seiner Betriebskontrolle zur Verfügung gestellt worden. Es liege daher eine direkte Dienstleistung vom Vertretenen (Skischule) an den Dritten (Gast) vor, welche bei der Vertreterin (Beschwerdeführerin) grundsätzlich keine Mehrwertsteuerpflicht auslöse, wenn jene – wie vorliegend – für ihre Vermittlung kein Entgelt beziehe. Es sei nach dem Gesagten nicht richtig, dass die Skischulumsätze nicht als steuerneutrale Vermittlungsleistungen, sondern als eigene, selbsterbrachte Umsätze der Beschwerdeführerin aufgerechnet worden seien.

Die Beschwerdeführerin argumentiert zudem, die Vorinstanz sei auf ihre Ausführungen überhaupt nicht eingegangen, sondern habe diese lediglich mit dem lapidaren, tatsachenwidrigen Satz abgetan, das Vermittlungsverhältnis komme nirgends zum Ausdruck. Dadurch habe sie offensichtlich die Begründungspflicht und damit das rechtliche Gehör der Beschwerdeführerin krass verletzt. Bei einer gründlichen Auseinandersetzung mit der Darstellung der Beschwerdeführerin hätte das auch für den Gast offenkundige Vertretungsverhältnis zwischen den Bahnen und der Skischule unschwer erkannt werden können.

3.1.2 Weiter erklärt die Beschwerdeführerin, selbst wenn den Überlegungen der ESTV im Einspracheentscheid gefolgt würde, wäre sie – die Beschwerdeführerin – nicht steuerpflichtig, da Leistungen im Bereich des Unterrichts und der Ausbildung vollumfänglich von der Steuer ausgenommen seien. Dementsprechend wäre höchstens eine prozentuale Korrektur des Vorsteuerabzugs gerechtfertigt, nicht aber die volle Steueraufrechnung.

3.1.3 Zuletzt macht die Beschwerdeführerin geltend, offensichtlich spreche auch Art. 45a aMWSTGV gegen eine Aufrechnung der Steuern. Danach dürfe es nämlich allein aufgrund von Formfehlern zu keiner Steuernachbelastung kommen, sofern durch eine allfällige Nichteinhaltung einer Formvorschrift dem Bund kein Steuerausfall entstanden sei. Gemäss der Argumentation in der angefochtenen Verfügung sei Art. 45a aMWSTGV hier nur deshalb nicht anwendbar – die übrigen Bedingungen würden als erfüllt angesehen –, weil es sich bei der Skischule um eine nicht Steuerpflichtige handle. Diese Interpretation sei offensichtlich falsch, da Art. 45a aMWSTGV nur Steuerausfälle aufgrund der Nichteinhaltung einer Formvorschrift verhindern wolle. Der Steuerausfall, weil der Vertretene nicht mehrwertsteuerpflichtig sei, entstehe aber auch, wenn alle formellen Voraussetzungen erfüllt wären.

In casu gehe es nicht um die rechtliche Definition des Stellvertreterbegriffs, sondern um die Frage, ob möglicherweise ein Formfehler zu einer – unberechtigten – Steuernachbelastung führen könnte. Dies sei eindeutig zu bejahen, da die Vorinstanz inzwischen, gestützt auf ihrerseits abgesegnete Formulare, die genau gleiche Geschäftsabwicklung zwischen Bahnen und Skischulen steuerneutral zulasse. Demzufolge hänge alles an einem kleinen Aufdruck auf einem Blatt Papier, also an einer reinen Formalität.

3.2

3.2.1 Die ESTV erläutert, die Beschwerdeführerin biete seit der Saison […] sogenannte Kombikarten an, die ausschliesslich bei ihr zu kaufen seien. Der Preis für diese Kombikarten umfasse sowohl Leistungen der Beschwerdeführerin (Mehrtageskarte) als auch Leistungen der Ski- und Snowboardschule X._____ (Unterricht). Den Kunden sei jeweils eine Keycard mit dem Aufdruck "Bergbahnen X._____, […] Kombikarte" abgegeben worden. Nebst Ausgabedatum und -zeit und der Angabe "Kind" bzw. "Erwachsener" sei einzig der Preis der reinen Beförderungsleistung ersichtlich, jener für den Skischulunterricht dagegen nicht. Auch auf dem Kassenstreifen sei nirgends ein Hinweis auf die von der Skischule erbrachten Leistungen zu finden. Was den von der Beschwerdeführerin angerufenen Art. 45a aMWSTGV betreffe, so habe das Bundesgericht erklärt, dieser habe die Lockerung der formellen Bedingungen für die direkte Stellvertretung ermöglicht, nicht aber deren rechtliche Definition verändert. Dementsprechend könne einzig derjenige, der ausdrücklich im Namen und auf Rechnung des Vertretenen tätig sei, als direkter Stellvertreter qualifiziert werden. Diesem Beurteilungsmassstab werde das Vorge-

hen der Beschwerdeführerin nicht gerecht, da sie nachweislich ihren Kunden gegenüber weder auf den Keycards, den Kassenstreifen, dem Flyer noch in sonstigen schriftlichen Belegen ausdrücklich im Namen und auf Rechnung der Skischule X._____ auftrete.

3.2.2 In der Vernehmlassung hält die ESTV daran fest, die Beschwerdeführerin habe die Skischuleinnahmen (recte: die entsprechenden Leistungen) als eigene Umsätze zu deklarieren. Sie pflichtet der Beschwerdeführerin aber insofern bei, als es sich bei diesen Einnahmen (recte: bei den damit abgegoltenen Tätigkeiten) um von der Steuer ausgenommene Leistungen handle. An dieser Beurteilung würde sich erst dann etwas ändern, wenn den Kunden Belege abgegeben worden wären, auf denen die Mehrwertsteuer auf dem gesamten Kombikartenpreis ausgewiesen wäre. Die vorliegenden Akten liessen diesen Schluss jedoch nicht zu, die Steuer werde nur auf der Beförderungsleistung ausgewiesen. Dementsprechend sei die Höhe des Steuerbetrags entsprechend herabzusetzen und habe eine verhältnismässige Kürzung des Vorsteuerabzugs zu erfolgen. Diese Korrekturen hätten eine teilweise Gutheissung und eine Reduktion des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrags um Fr. […].-- zur Folge. Darüber hinaus sei die Beschwerde jedoch abzuweisen.

3.3

3.3.1 Die Konkretisierung der Anforderungen an die direkte Stellvertretung sind in den Verlautbarungen der ESTV wie auch in der Rechtsprechung des Bundesgerichts uneinheitlich. Im Ergebnis ist gemäss Rechtsprechung aber erforderlich, dass aus der Gesamtheit der Unterlagen eindeutig hervorgehen muss, dass der Vertrag direkt zwischen dem Leistungserbringer und dem Leistungsempfänger zustande gekommen und abgewickelt worden ist. Insbesondere muss der Vertretene für den Dritten erkennbar und aus der Gesamtheit der Unterlagen eindeutig identifiziert werden können (E. 2.2.2). Dieses ausdrückliche Handeln im Namen und für Rechnung des Vertretenen hat als steuermindernde bzw. -aufhebende Tatsache die Beschwerdeführerin nachzuweisen (vgl. oben E. 1.3.2; Urteil des Bundesgerichts 2C_229/2008 vom 13. Oktober 2008 E. 4.4).

3.3.2 In den Akten liegt lediglich eine Kopie der unter E. 3.2.1 beschriebenen Kombikarte, auf der nichts eindeutig auf eine Leistung der Vertretenen, also der Skischule X._____, hinweist. Einzig der Begriff "Kombikarte" impliziert das Erbringen mehrerer Leistungen, ohne dass die Vertretene daraus erkennbar wäre. Auch aus der ebenfalls beigefügten Kopie des Kassenbelegs ist nicht mehr ersichtlich. Rechnungen betreffend die

Skischulleistungen liegen keine bei den Akten, es gibt lediglich eine Aufstellung über die Umsätze. Schliesslich liegt die Kopie eines Prospekts der Skischule X._____ im Recht. In diesem Prospekt werden bei den Tarifen die Kombikarten mit dem Hinweis "5 Tage Unterricht und 6 Tage Skilift" aufgeführt. Zusammen mit diesem Prospekt, der jedoch nicht von der Beschwerdeführerin publiziert wird und den die Kunden (Dritten) nicht zwingend zu sehen bekommen, ginge wohl aus den gesamten Umständen hervor, wer die Leistungen im Zusammenhang mit der Kombikarte erbringt. Ob dies im Bereich des Zivilrechts oder des neuen MWSTG allenfalls ausreichend sein könnte, ist hier nicht zu entscheiden und hat offenzubleiben; den Anforderungen des aMWSTG genügt es jedenfalls nicht. Weitere Belege, die gemäss Beschwerdeführerin das Vermittlungsverhältnis belegen würden (E. 3.1.1), sind nicht vorhanden. Überdies hat die Beschwerdeführerin auch keine weiteren Unterlagen eingereicht, welche die direkte Stellvertretung (ausdrückliches Handeln im Namen und für Rechnung des Vertretenen) bestätigen würden. Nicht ausreichend ist, dass dem Dritten das Vertretungsverhältnis mündlich angezeigt wird.

3.3.3 An dieser Einschätzung vermag auch Art. 45a aMWSTGV, den die Beschwerdeführerin anruft, nichts zu ändern. Auch unter dessen Berücksichtigung ist, wie ausgeführt (E. 2.2.4), ein *ausdrückliches* Auftreten des Vermittlers im Namen und für Rechnung des Vertretenen erforderlich. Ein solches liegt hier, wie soeben dargelegt, eben gerade nicht vor.

Ein Vertretungsverhältnis, das sich nur aus den gesamten Umständen ergibt, ist altrechtlich weiterhin nicht ausreichend. Diese materiellrechtliche Erleichterung wurde erst mit dem neuen MWSTG eingeführt.

Die Beschwerdeführerin behauptet ausserdem, die Vorinstanz gewähre mittlerweile, gestützt auf ihrerseits abgesegnete Formulare, die gleiche Geschäftsabwicklung zwischen Bahnen und Skischulen steuerneutral. Demzufolge hänge alles an einer reinen Formalität. Auf diese weder belegte noch substantiierte Behauptung ist nicht weiter einzugehen, da schon gar nicht klar ist, ob es sich überhaupt um den gleichen Sachverhalt handelt. Wie bereits mehrfach dargelegt, wurden die Anforderungen an die direkte Stellvertretung unter dem neuen MWSTG gelockert. Ob diese Änderung die von der Beschwerdeführerin behauptete andere Beurteilung zur Folge haben könnte, ist hier – wie ebenfalls bereits ausgeführt – nicht zu entscheiden.

3.3.4 Vorliegend hat die ESTV zu Recht erkannt, dass keine direkte Stellvertretung vorliegt, weshalb die Skischulleistungen mehrwertsteuerlich der Beschwerdeführerin als indirekter Stellvertreterin im Sinn von Art. 11 Abs. 2 aMWSTG zuzurechnen sind.

3.4

3.4.1 Die Beschwerdeführerin macht überdies eventualiter geltend, falls die Skischulumsätze ihr zugerechnet würden, sei zu berücksichtigen, dass es sich um von der Steuer ausgenommene Unterrichtsleistungen handle, die höchstens eine prozentuale Kürzung der Vorsteuerabzugs rechtfertigten (E. 3.1.2). Die ESTV schliesst sich dieser Meinung an und beantragt eine teilweise Gutheissung der Beschwerde (E. 3.2.2).

3.4.2 Bei den Skischulleistungen handelt es sich um von der Steuer ausgenommene Leistungen im Sinn von Art. 18 Ziff. 11 Bst. a aMWSTG (vgl. E. 2.3.1). Im indirekten Stellvertretungsverhältnis wird eine solche ausgenommene Leistung weder im Verhältnis zwischen dem Dritten und dem Vertreter noch zwischen dem Vertreter und dem Vertretenen der Mehrwertsteuer unterstellt (E. 2.3.2). Da eine ausgenommene Leistung nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, ist dieser anteilsmässig zu kürzen, was auch die Beschwerdeführerin vorbringt. Dementsprechend ist den Ausführungen der ESTV in der Vernehmlassung zu folgen, wonach auf den Skischulleistungen keine Mehrwertsteuer zu erheben und der Vorsteuerabzug zu kürzen ist, woraus eine Reduktion der gesamten Forderung um Fr. […].-- resultiert.

4.

4.1 Was die Einnahmen aus der Beförderung von verletzten und kranken Personen mit dem Rettungsschlitten betrifft, so führt die Beschwerdeführerin vorliegend aus, es sei zutreffend, dass diese Leistungen grundsätzlich von der Mehrwertsteuer ausgenommen seien. Konsequenterweise könne bei Fremdrechnungen in diesem Zusammenhang auch kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden. In der angefochtenen Verfügung seien mit dem Hinweis auf die Rechnungsstellung durch die Beschwerdeführerin die Einnahmen aus dem Rettungswesen der Steuer unterstellt, auf der anderen Seite sei jedoch eine Vorsteuerkürzung vorgenommen worden. Dieses Vorgehen widerspreche eindeutig dem Grundsatz von Treu und Glauben, der auch im öffentlichen Recht zu beachten sei. Eine solche Doppelbelastung (besteuern von eigentlich nicht steuerpflichtigen Leistungen und gleichzeitige Streichung des Vorsteuerabzugs) sei nicht

statthaft. Die von der ESTV angestellten Überlegungen zur Steueroption gingen an der Sache vorbei.

4.2 Die ESTV macht geltend, die Beschwerdeführerin wäre nur dann zu Vorsteuerabzügen im Zusammenhang mit der Beförderung verletzter und kranker Personen mit dem Rettungsschlitten berechtigt, wenn ihr für diese grundsätzlich von der Steuer ausgenommene Tätigkeit rückwirkend eine Option hätte bewilligt werden können. Die notwendigen Bedingungen zur Gewährung einer solchen habe die Beschwerdeführerin aber zu keinem Zeitpunkt erfüllt.

4.3 Die von der Beschwerdeführerin durchgeführten Beförderungen verletzter oder kranker Personen mit dem Rettungsschlitten sind im Sinn von Art. 18 Ziff. 7 aMWSTG von der Steuer ausgenommen. Wie Art. 38 Abs. 2 aMWSTG festhält, berechtigen aber nur steuerbare Lieferungen oder Dienstleistungen sowie Umsätze, für deren Versteuerung optiert wurde, zum Vorsteuerabzug, ausgenommene Umsätze dagegen nicht (vgl. E. 2.4.2). Die Beschwerdeführerin selbst macht nicht geltend, sie habe für die Versteuerung der Umsätze aus dem Rettungswesen optiert. Die ESTV führt überdies aus, dass für eine rückwirkende Option die Voraussetzungen nicht gegeben (gewesen) wären. Da für das Bundesverwaltungsgericht nichts auf ein Optieren der Beschwerdeführerin hindeutet, ist darauf nicht weiter einzugehen.

Dementsprechend bleibt es dabei, dass die von der Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen im Zusammenhang mit dem Rettungswesen von der Steuer ausgenommen sind und damit nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen. Da die Beschwerdeführerin die Beförderungen mit dem Rettungsschlitten in den Saisons 2004/2005 bis 2007/2008 mit Mehrwertsteuer fakturiert hat, bleibt die Mehrwertsteuer trotzdem geschuldet. Dies resultiert aus dem Grundsatz "fakturierte Mehrwertsteuer gleich geschuldete Mehrwertsteuer" (E. 2.4.3). Die von der Beschwerdeführerin gerügte "Doppelbelastung" mag etwas stossend wirken, beruht aber auf ihrem Fehlverhalten, wonach sie bei den ausgenommenen Leistungen die Mehrwertsteuer fakturiert hat. Ein gegen Treu und Glauben verstossendes Verhalten der ESTV ist nicht ersichtlich. Folglich ist die Beschwerde in diesem Punkt abzuweisen.

5.
Zusammengefasst ergibt sich, dass die Beschwerde – soweit auf sie einzutreten ist – teilweise gutzuheissen (E. 3.4.2), im Übrigen aber abzuweisen ist (E. 4.3). Dementsprechend ist die Beschwerdeführerin zu verpflichten (zusätzlich zu ihrer Selbstdeklaration), für die Steuerperioden erstes Quartal 2005 bis viertes Quartal 2009 (1. Januar 2005 bis 31. Dezember 2009) Fr. […].-- Mehrwertsteuer zuzüglich Zins zu bezahlen. Was den Verzugszins anbelangt, ist zu beachten, dass ab 1. Januar 2012 ein Zinssatz von 4 % gilt. Im Übrigen ist die Zinsforderung unbestritten. Damit hat die Beschwerdeführerin folgenden Zins zu bezahlen: 5 % vom 30. April 2008 bis 31. Dezember 2009, 4,5 % vom 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2011 sowie 4 % seit dem 1. Januar 2012 (Art. 90 Abs. 3 Bst. b aMWSTG sowie Art. 108 Bst. a MWSTG i.V.m. Art. 1 der Verordnung vom 11. Dezember 2009 des EFD über die Verzugs- und Vergütungszinssätze [SR 641.207.1]).

6.

6.1 In Bezug auf den gutgeheissenen Teil der Beschwerde sind der Beschwerdeführerin keine Kosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG e contrario). Von den gesamten Verfahrenskosten, die vorliegend auf Fr. […].-- festzusetzen sind, ist der Beschwerdeführerin ein reduzierter Betrag im Umfang von Fr. […].-- aufzuerlegen; dieser ist mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. […].-- zu verrechnen. Der darüber hinausgehende Betrag von Fr. […].-- ist der Beschwerdeführerin nach Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten. Der Vorinstanz sind keine Kosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

6.2 Die Vorinstanz ist zu verpflichten, der teilweise obsiegenden Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung in der Höhe von Fr. […].-- (inklusive Mehrwertsteuer) auszurichten (Art. 64 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 7 Abs. 1 und 2 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen, soweit darauf eingetreten wird, im Übrigen jedoch abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin wird verpflichtet (zusätzlich zu ihrer Selbstdeklaration), für die Steuerperioden 1. Quartal 2005 bis 4. Quartal 2009 (1. Januar 2005 bis 31. Dezember 2009) Fr. […].-- Mehrwertsteuer zuzüglich Zins zu bezahlen.

2.
Die Verfahrenskosten werden der Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. […].-- auferlegt und dementsprechend mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. […].-- verrechnet. Der restliche Betrag in der Höhe von Fr. […].-- wird der Beschwerdeführerin nach Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

3.
Die Vorinstanz wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung in der Höhe von Fr. […].-- (inklusive Mehrwertsteuer) zu bezahlen.

4.
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:

Markus Metz Ursula Spörri

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 (Art. 42 BGG).

Versand: