

BVGer A-1547/2006 vom 30. Januar 2008

Bundesverwaltungsgericht, 2008-01-30, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-1547_2006

FR: TAF A-1547/2006 du 30 janvier 2008

IT: TAF A-1547/2006 del 30 gennaio 2008

Regeste

Mehrwertsteuer

Erwägungen

E. 1.1

Bis zum 31. Dezember 2006 unterlagen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK. Das Bundesverwaltungsgericht übernimmt, sofern es zuständig ist, die am 1. Januar 2007 bei der SRK hängigen Rechtsmittel. Die Beurteilung erfolgt nach neuem Verfahrensrecht (Art. 53 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32]). Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss Art. 37 VGG das Verfahren nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Behandlung der Beschwerde sachlich wie funktionell zuständig (Art. 31 und 33 Bst. d VGG in Verbindung mit Art. 53 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [MWSTV von 1994, AS 1994 1464]). Die Beschwerdeführerin hat den Einspracheentscheid vom 6. Januar 2006 frist- und auch formgerecht angefochten (Art. 50 und 52 VwVG). Sie ist durch diesen beschwert und zur Anfechtung berechtigt (Art. 48 VwVG).

E. 1.2

Der zu beurteilende Sachverhalt verwirklichte sich in den Jahren 1995 bis 1997. Die Bestimmungen der Mehrwertsteuerverordnung bleiben im vorliegenden Fall anwendbar (Art. 93 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [MWSTG, SR 641.20]).

E. 1.3

Im vorliegenden Fall liegen im Wesentlichen zwei Fragen im Streit: 1. Hat die Beschwerdeführerin unecht steuerbefreite Golfunterrichtsleistungen erbracht mit der Folge, dass ihr Vorsteuerabzug entsprechend verhältnismässig zu kürzen ist? 2. Hat die Beschwerdeführerin die Kostenbeiträge der A._____ AG im Austausch mit steuerpflichtigen Leistungen verrechnet oder handelt es sich vielmehr um Spenden, die ebenfalls zu einer verhältnismässigen Kürzung des Vorsteuerabzugs führen?

E. 2.1

Der Mehrwertsteuer unterliegen u.a. im Inland gegen Entgelt erbrachte Lieferungen von Gegenständen sowie im Inland gegen Entgelt erbrachte Dienstleistungen (Art. 4 Bst. a und b MWSTV). Eine Lieferung liegt vor, wenn die Befähigung verschafft wird, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen. Eine solche ist ebenfalls gegeben, wenn ein Gegenstand zum Gebrauch oder zur Nutzung überlassen wird (Art. 5

Abs. 1 und 2 Bst. b MWSTV). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist (Art. 6 Abs. 1 MWSTV).

E. 2.1.1

Damit eine steuerbare Leistung überhaupt vorliegt, muss sie im Austausch mit einer Gegenleistung (Entgelt) erfolgen. Die Entgeltlichkeit stellt ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal einer mehrwertsteuerlichen Leistung dar (Ausnahme: Eigenverbrauch [Art. 4 Bst. c MWSTV]). Besteht kein Austauschverhältnis in diesem Sinn zwischen Leistungserbringer und -empfänger, ist die Aktivität mehrwertsteuerlich irrelevant und fällt nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuerverordnung (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1431/2006 vom 25. Mai 2007 E. 2.1; Entscheid der SRK vom 18. November 2002, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 67.49 E. 2a/cc).

E. 2.1.2

Die Annahme eines solchen Leistungsaustausches setzt voraus, dass zwischen Leistung und Gegenleistung eine innere wirtschaftliche Verknüpfung gegeben ist (BGE 126 II 451 E. 6a, mit Hinweisen; Ivo P. Baumgartner, in mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, ad Art. 33 Abs. 1 und 2 Rz. 6 und 8). Die Beantwortung der Frage nach der inneren Verknüpfung erfolgt nicht in erster Linie nach zivilrechtlichen, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien. Insbesondere ist für die Annahme eines Leistungsaustauschs das Vorliegen eines Vertragsverhältnisses nicht zwingend erforderlich (BGE 126 II 252 f. E. 4a). Es genügt vielmehr, dass Leistung und Gegenleistung innerlich derart verknüpft sind, dass die Leistung eine Gegenleistung auslöst. Ausreichend kann folglich auch sein, wenn einer Leistung eine erwartete (Üblichkeit) oder erwartbare Gegenleistung (nach den Umständen ist erwartbar, dass eine Leistung die Gegenleistung auslöst) gegenübersteht, d.h. dass nach den Umständen davon auszugehen ist, die Leistung löse eine Gegenleistung aus (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1431/2006 vom 25. Mai 2007 E. 2.2).

E. 2.1.3

Bei der Beurteilung der Frage nach dem wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung ist primär auf die Sicht des Leistungsempfängers abzustellen, was namentlich der Konzeption der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer entspricht (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1354/2006 vom 24. August 2007 E. 3.1; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 230 ff.).

E. 2.2.1

Beim mehrwertsteuerlichen Stellvertretungstatbestand von Art. 10 MWSTV ist von zentraler Bedeutung, in wessen Namen gegen aussen aufgetreten wird (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1383/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.2). Denn als blosser Vermittler einer Leistung gilt nur, wer diese ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen tätigt, so dass das Umsatzgeschäft direkt zwischen dem Vertretenen und dem Dritten zustande kommt (direkte Stellvertretung; Abs. 1). Handelt bei einer Leistung 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 mehrwertsteuerliche Leistung vor (indirekte Stellvertretung; Abs. 2). 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 einem Steuerpflichtigen eine Leistung mehrwertsteuerlich zuzurechnen ist, braucht er diese folglich nicht zwingend auch physisch selbst zu erbringen. Es genügt, dass er sich mit allen Eigenschaften eines Steuerpflichtigen in die Umsatzkette einfügt und dabei nicht als blosser Vermittler (direkter Stellvertreter) auftritt (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1462/2006 vom 6. September 2007 E. 2.2.1, A-1428/2006 vom 29. August 2007 E. 2.4 und 3.2; Entscheid der SRK vom 24. September 2003, veröffentlicht in VPB 68.54 E. 2a, mit Hinweisen).

E. 2.2.2

Das Erfordernis, dass als blosser Vermittler nur gilt, wer ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen auftritt, wurde durch die Rechtsprechung für den zeitlichen Geltungsbereich der Mehrwertsteuerverordnung als rechtmässig und anwendbar erklärt (Urteil des Bundesgerichts vom 6. März 2001, veröffentlicht in ASA 72 S. 319 ff.; Entscheid der SRK vom 11. Oktober 2000, veröffentlicht in VPB 65.59 E. 3c/aa und bb). Es genügt folglich nicht, wenn der Vertreter dem Dritten bloss anzeigt, dass er als Vertreter handelt, ohne die Identität des Vertretenen namentlich bekannt zu geben (vgl. Entscheide der SRK vom 5. Juli 2005, veröffentlicht in VPB 70.7 E. 5b, vom 9. April 1998, veröffentlicht in VPB 63.24 E. 6c/bb, vom 19. Mai 2000, veröffentlicht in VPB 64.110 E. 3b und 4b.; Pierre-Marie Glauser, in mwst.com, Basel/Genf/München 2000, ad Art. 11 Rz. 14). Eine stillschweigende Willenskundgabe, im fremden Namen und für fremde Rechnung handeln zu wollen, genügt nach der gesetzlichen Regelung 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 OR) - der Dritte aus den Umständen schliessen muss, dass der Vertreter für Rechnung des Vertretenen handelt oder wenn es ihm gleichgültig ist (Entscheid der SRK vom 19. April 2004, veröffentlicht in VPB 68.127 E. 2a bb, mit Hinweisen; Camenzind/Honauer/Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, Bern/Stuttgart/Wien 2003, Rz. 282; Glauser, a.a.O., Rz. 15). Das Bundesgericht hat festgehalten, es sei zur Verhinderung von Missbräuchen unerlässlich und diene der richtigen und einfachen Anwendung des Gesetzes, wenn ein (steuerfreies) Vermittlungsgeschäft voraussetze, dass der Vertreter ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen handle (Urteil des Bundesgerichts vom 13. Januar 2003, veröffentlicht in ASA 74 S. 237, mit Hinweis, 240).

E. 2.2.3

Allein aufgrund von Formmängeln soll nach neuem Verordnungsrecht keine Steuernachforderung erhoben werden, wenn erkennbar ist oder die steuerpflichtige Person nachweist, dass durch die Nichteinhaltung einer Formvorschrift des Gesetzes oder dieser Verordnung für die Erstellung von Belegen für den Bund kein Steuerausfall entstanden ist (Art. 45a MWSTGV, AS 2006 2353, in Kraft seit 1. Juli 2006). Art. 45a MWSTGV wurde durch das Bundesverwaltungsgericht in konkreten Anwendungsakten als rechtmässig bestätigt. Ebenso schützte das Gericht die Praxis der ESTV, wonach diese Bestimmung auch rückwirkend sowohl für den zeitlichen Anwendungsbereich des MWSTG als auch der

MWSTV Anwendung findet (zum Ganzen: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1365/2006 vom 19. März 2007 E. 2.3; BVGE 2007/25 E. 4.2). Allerdings betrifft Art. 45a MWSTGV einzig Formmängel. Formvorschriften in Gesetz, Verordnungen und Verwaltungspraxis sollen nicht überspitzt formalistisch, sondern pragmatisch angewendet werden. Es soll vermieden werden, dass das Nichteinhalten von Formvorschriften zu Steuernachbelastungen führt. Materielles Recht oder materiellrechtliche Mängel bleiben von Art. 45a MWSTGV indes unberührt (ausführlich: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1438/2006 vom 11. Juni 2006 E. 3.3. und 4.2, mit Hinweisen). Das Bundesverwaltungsgericht hat sich bereits mit der mehrwertsteuerlichen Stellvertretungsregelung im Lichte von Art. 45a MWSTGV auseinandergesetzt und festgehalten, dass das "ausdrückliche Auftreten des Vermittlers im Namen und für Rechnung des Vertretenen" eine materiellrechtliche Gültigkeitsvoraussetzung für die Annahme einer mehrwertsteuerlichen Vermittlung bildet. Die Anwendbarkeit von Art. 45a MWSTGV, welcher sich lediglich auf Formmängel beziehe, stehe ausser Frage, wenn der Vermittler nicht ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen aufgetreten sei. Art. 45a MWSTGV könne nur dann in Betracht gezogen werden, wenn der Vertreter zwar ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen auftrete, jedoch die weitergehenden Formerfordernisse der Verwaltungspraxis zu Art. 10 MWSTV nicht erfülle (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1462/2006 vom 6. September 2007 E. 2.2.4, A-1383/2006 vom 19. Juli 2007 E. 3.4.3).

E. 2.2.4

Nur wer also Geschäfte Dritter bloss vermittelt, d.h. als direkter Stellvertreter im fremden Namen und für fremde Rechnung tätig wird, der bewirkt keinen eigenen Umsatz, den es zu versteuern gäbe (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1462/2006 vom 6. September 2007 E. 2.2.2; Entscheid der SRK vom 31. März 2004, veröffentlicht in VPB 68.126 E. 3b). Wird dabei indes eine Vermittlungsprovision erzielt, ist diesfalls entsprechend die Vermittlungsleistung zu versteuern. Handelt er hingegen als indirekter Stellvertreter, weil er nicht ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen auftritt, dann hat er die ("vermittelte") Leistung als Ganzes zu versteuern, da er sich in die Umsatzkette einfügt (E. 2.2.1 hievori; vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1462/2006 vom 6. September 2007 E. 2.2.1; Entscheid der SRK vom 9. April 1998, veröffentlicht in VPB 63.24 E. 8). Von diesen Grundsätzen weicht die Rechtsprechung beim reinen Inkassomandat ab (soweit ersichtlich aber, ohne ein solches bis anhin bejaht zu haben): Trete der zum Inkasso Beauftragte einzig bei der Erfüllung der Gegenleistung auf, und nicht auch bei der entsprechenden Leistungserbringung, dann solle ihm diese Leistung nicht zugerechnet werden (vgl. Entscheide der SRK vom 14. August 2002, veröffentlicht in VPB 67.19 E. 3d, vom 11. Oktober 2000, veröffentlicht in VPB 65.59 E. 3c/cc und 4b, 2002-091 vom 28. Januar 2003 E. 2c und d). Klare Abgrenzungskriterien zwischen dem reinen Inkassomandat und der indirekten Stellvertretung sind der Rechtsprechung indes nicht zu entnehmen. Immerhin wird statuiert, ein reines Inkassomandat sei aufgrund der klaren und zwingenden Grundregel von Art. 10 MWSTV nur restriktiv anzunehmen; fakturiere der Beauftragte im eigenen Namen auch die eigentliche Leistung, könne jedenfalls kein reines Inkassomandat angenommen werden (vgl. Entscheide der SRK vom 14. August 2002, veröffentlicht in VPB 67.19 E. 3e, vom 11. Oktober 2000, veröffentlicht in VPB 65.59 E. 3c/cc, d und 4b).

E. 2.2.5

Die Frage, ob ein Unternehmer im eigenen Namen auftritt oder nicht, ist nach konstanter Rechtsprechung auch massgebend dafür, ob er überhaupt als mehrwertsteuerlicher Leistungserbringer oder -empfänger zu gelten hat. Denn das Handeln wird grundsätzlich demjenigen mehrwertsteuerlich zugerechnet, der nach aussen, gegenüber Dritten im eigenen Namen auftritt (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1462/2006 vom 6. September 2007 E. 2.1, A-1341/2006 vom 7. März 2007 E. 2.3.1; Entscheid der SRK vom 4. Dezember 2003, veröffentlicht in VPB 68.71 E. 2b, je mit weiteren Hinweisen).

E. 2.3

Von der Steuer unecht befreit sind die Umsätze im Bereich des Unterrichts, der Ausbildung und Fortbildung (Art. 14 Ziff. 9 MWSTV). Der Vorsteuerabzug auf den Vorleistungen ist nicht zulässig (Art. 13 MWSTV).

E. 2.4

Die Steuer wird vom Entgelt berechnet. Dazu gehört alles, was der Leistungsempfänger oder ein Dritter für ihn als Gegenleistung für die Leistung aufwendet. Die Gegenleistung umfasst auch den Ersatz aller Kosten, selbst wenn diese gesondert in Rechnung gestellt werden (Art. 26 Abs. 1 und 2 MWSTV). Nur jene Zuwendungen des Abnehmers gehören nicht zum steuerbaren Entgelt, die keinen ursächlichen Zusammenhang mit der steuerbaren Leistung aufweisen und ihren Rechtsgrund in einem selbständigen, von der Leistung unabhängigen Leistungsaustauschverhältnis haben. Getreu dem Wesen der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer ist auch hier die Sicht des Verbrauchers ins Zentrum zu rücken. So sieht denn das anwendbare Recht vor, zum Entgelt gehöre alles, was der Verbraucher für die Leistung aufwendet, und nicht etwa, was der Erbringer dafür erhält. Begriff und Umfang des Entgelts sind folglich aus der Sicht des Abnehmers zu definieren. Berechnungsgrundlage ist letztlich, was der Verbraucher (Abnehmer) bereit oder verpflichtet ist, für die erhaltene Leistung aufzuwenden bzw. um die Leistung zu erhalten (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1386/2006 vom 3. April 2007 E. 2.3, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung; Riedo, a.a.O., S. 96, 228). Nicht zum Entgelt gehören dagegen Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand (Art. 26 Abs. 6 Bst. b MWSTV). Das Bundesgericht hat Spenden eines Privaten den Subventionen gleichgesetzt: Der Spender bezwecke mit seiner Zuwendung, dass der Empfänger eine bestimmte Aufgabe erfülle. Er wolle - wie ein Subventionsgeber - die Tätigkeit des Unternehmens allgemein fördern. Angestrebt werde die Förderung oder Unterstützung von sonst nicht lebensfähigen Aktivitäten oder der Vermarktung von Produkten oder Dienstleistungen zu gegenüber dem Marktpreis reduzierten Preisen. Die Spende könne zwar nicht einzelnen konkreten Umsätzen des Spendenempfängers zugeordnet werden, beeinflusse aber dennoch den Preis der Produkte. Die Spende werde aber nicht hingegeben, damit der Empfänger eine konkrete Gegenleistung erbringe. Sie sei nicht Leistungsentgelt und fliesse nicht in die Bemessungsgrundlage ein, auch wenn sie dem Spendenempfänger dazu diene, eine Tätigkeit auszuüben (BGE 126 II 458 ff. E. 8, vgl. auch BGE 132 II 362 f. E. 7.1).

E. 2.5

Verwendet der Steuerpflichtige Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen, so kann er in seiner Steuerabrechnung die ihm von anderen Steuerpflichtigen mit den Angaben nach Art. 28 MWSTV in Rechnung gestellte Steuer für Lieferungen und Dienstleistungen abziehen (Art. 29 Abs. 1 und 2 MWSTV).

E. 2.5.1

Verwendet der Steuerpflichtige Gegenstände oder Dienstleistungen sowohl für Zwecke, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für andere Zwecke (sogenannte gemischte Verwendung), so ist der Vorsteuerabzug nach dem Verhältnis der Verwendung zu kürzen (Art. 32 Abs. 1 MWSTV). Für eine solche Kürzung stehen dem Steuerpflichtigen praxismässig die gesetzliche bzw. effektive Methode, zwei verschiedene Pauschalvarianten sowie allenfalls die Alternativmethode zur Verfügung (Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige der ESTV [Wegleitung 1997] Rz. 861 ff.; Branchenbroschüre Nr. 19 der ESTV über die Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung [BB Nr. 19]; zum Ganzen: siehe Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1376/2006 vom 20. November 2007 E. 5.4, mit Hinweisen).

E. 2.5.2

Ebenfalls zu einer verhältnismässigen Kürzung der Vorsteuer führen Spenden von Privaten, welche - wie Subventionen - nicht zum steuerbaren Entgelt zählen (Art. 30 Abs. 6 MWSTV; E. 2.4 hievor; BGE 126 II 459 f. E. 8b, s. auch BGE 132 II 358 E. 4.3).

E. 3

Im vorliegenden Fall betrieb und unterhielt die Beschwerdeführerin in der massgeblichen Zeit ihrem Zweck entsprechend den Golfplatz Dieser wurde ihr durch die A. _____ AG gegen Entgelt zur Verfügung gestellt. Nach Angaben der Beschwerdeführerin bildete sie mit der A. _____ AG eine Unternehmensgruppe. Die A. _____ AG sei Bauherrin der Golfanlage gewesen und habe die erforderlichen Grundstücke gepachtet, teilweise von den dortigen Landwirten. Die Landwirte, welche ihren Betrieb aufgegeben hätten, seien durch die Beschwerdeführerin als Greenkeeper angestellt worden. Auf der Golfanlage habe die Einzelfirma B. _____ (ab Mai 1996: B. _____ GmbH), eine Golfschule betrieben.

E. 3.1

Es ist vorliegend zunächst darüber zu befinden, ob die Golfunterrichtsleistungen mehrwertsteuerlich der Beschwerdeführerin zuzurechnen sind.

E. 3.1.1

Die Beschwerdeführerin trägt vor, die Golfschule habe die volle unternehmerische Verantwortung für den Golfunterricht getragen und auch die Golflehrer beschäftigt. Die Golfschule habe die anfallenden Kosten für den Betrieb der Golfschule direkt beglichen und somit auch die Vorsteuern getragen. Die Beschwerdeführerin habe selbst nie eine Golfschule betrieben oder Golfkurse durchgeführt. Sie habe jedoch das Inkasso für den Golfunterricht getätigt. Als Entschädigung für die Benutzung der Anlagen und die Einrichtungen auf den von der Golfschule eingenommenen Schulgeldern habe sie eine Inkassoprovision erhoben. In der Zeit zwischen Januar 1995 und August 1996 seien den Golfschülern für die bezogenen und bezahlten Lektionen noch keine Quittungen ausgestellt worden, weil die Golfschule in diesen Anfängen nur bescheidene Umsätze erzielt habe. Die Beschwerdeführerin sei unter diesen Umständen in keiner Weise in die Erbringung der Golfkurse involviert gewesen, weshalb es unzulässig sei, ihr diese zuzurechnen.

E. 3.1.2

Indem die Beschwerdeführerin mindestens das Inkasso tätigte, ist sie im Zusammenhang mit den Golfunterrichtsleistungen auf der durch sie betriebenen Anlage aktiv geworden. Es stellt sich somit die Frage, ob sie als blosser Vermittlerin (direkte Stellvertreterin) der

Golfleistungen gelten kann oder allenfalls gar ein reines Inkassomandat erfüllte. Wenn indes weder das eine noch das andere zuträfe, wären ihr die Golfunterrichtsleistungen mehrwertsteuerlich zuzurechnen (E. 2.2 hievov).

E. 3.1.3

Laut Vertrag vom 22. Juni 1995 mit der Golfschule hatte das Sekretariat der Beschwerdeführerin die Reservationen für den Unterricht und die Kurse zu führen (Ziff. 2). Die Beschwerdeführerin warb nach eigenem Ermessen und auf ihre Kosten für die Golfschule. Weitere Werbung für die Golfschule bedurfte der Genehmigung durch die Beschwerdeführerin (Ziff. 3). Die Golfschule führte 10% (1995 und 1996: 5%) der Bruttoeinnahmen für den Unterricht an die Beschwerdeführerin ab. Dieser Beitrag bildete die Entschädigung für die Erstellung, den Betrieb und den Unterhalt der spezifischen Einrichtungen der Golfschule, wie z.B. die Regenhütte, das Büro, den Videoraum, den Materialraum und ev. die Werkstatt, die Toiletten etc. (Ziff. 6). Der Golfschule standen "die Rangebälle unentgeltlich zur Verfügung" (Ziff. 9). Unter den gegebenen Umständen kann von einer blossen Vermittlung durch die Beschwerdeführerin der Unterrichtsleistungen der Golfschule an die Golfschüler von vornherein keine Rede sein. Denn die Beschwerdeführerin war im Zusammenhang mit dem Golfunterricht ausdrücklich weder im Namen noch für Rechnung der Golfschule aufgetreten (E. 2.2.1 hievov). Gegenteiliges macht denn die Beschwerdeführerin auch nicht geltend. Es kann aber auch nicht gesagt werden, die Beschwerdeführerin sei wie bei einem reinen Inkassomandat einzig bei der Erfüllung der Gegenleistung durch die Golfschüler aufgetreten (beim Entgelt für den Golfunterricht), und nicht auch bei der eigentlichen Unterrichtsleistung. Gleich mehrere Gründe sprechen dagegen: Zunächst erbrachte die Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit den Unterrichtsleistungen an die Schüler weitere Leistungen, die unmittelbar mit dem Unterricht verbunden waren und mit der Provision abgegolten wurden. Es handelte sich dabei um den Betrieb und den Unterhalt "der spezifischen Einrichtungen der Golfschule" wie die Regenhütte, das Büro, den Videoraum, den Materialraum, die Werkstatt, die Toiletten etc. Es ist sogar dafürzuhalten, dass diese Zusatzleistungen der Beschwerdeführerin Bestandteil des Golfunterrichts bildeten. Daneben erbrachte sie Leistungen, die zumindest mittelbar in den Golfunterricht flossen wie die Werbung für die Golfschule und das Reservationswesen. In diesem Zusammenhang ist ferner hervorzuheben, dass die Beschwerdeführerin ausdrücklich auch den Zweck verfolgt, Golfkurse durchzuführen. Ein reines Inkassomandat wie es gewöhnlich wohl von branchenfremden Beauftragten wie Treuhändern oder Banken und dergleichen wahrgenommen wird, vermag die Beschwerdeführerin jedenfalls nicht nachzuweisen. Aus ihrem Vertrag mit der Golfschule und den tatsächlichen Gegebenheiten ist vielmehr das Gegenteil zu schliessen. Die Beschwerdeführerin hat als mehrwertsteuerliche Erbringerin der Golfunterrichtsleistungen zu gelten. Die Beschwerde ist in diesem Punkt abzuweisen. An diesem Ergebnis ändert nichts, wenn die Beschwerdeführerin die eigentlichen Unterrichtsleistungen nicht physisch auch selbst erbrachte (E. 2.2.1 hievov). Deshalb kommt es entgegen ihrer Auffassung ebenso wenig darauf an, dass sie vorgeblich keine Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Golfunterricht auswies. Ist bei der indirekten Stellvertretung eine fiktive Leistungserbringung durch die Vertreterin anzunehmen (E. 2.2.1 hievov; vorliegend durch die Beschwerdeführerin), ohne dass diese die Leistung selbst physisch erbringt, dann bedarf es für die fiktive Leistung logischerweise auch keines entsprechenden effektiven Aufwandes.

E. 3.2

Entsprechend erbrachte die Beschwerdeführerin nebst der steuerpflichtigen Tätigkeit unecht befreite Unterrichtsleistungen, weshalb der Tatbestand der gemischten Verwendung erfüllt ist. Demzufolge ist ihr Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen (E. 2.3 und 2.5 hievor). Die Beschwerdeführerin bringt nun aber vor, sie sei betreffend die Unterrichtsleistungen nicht mit Vorsteuern belastet worden und habe folglich auch keine solchen in Abzug gebracht. Die Kürzung des Vorsteuerabzugs gemäss Art. 32 Abs. 1 MWSTV setze voraus, dass der Steuerpflichtige vorsteuerbelastete Aufwendungen auch tatsächlich gemischt verwende. Ziel dieser Bestimmung sei lediglich, den un versteuerten Konsum durch den Steuerpflichtigen zu verhindern. Dieses Ziel werde bereits dadurch erreicht, dass die Beschwerdeführerin keinen Vorsteuerabzug hinsichtlich des Golfunterrichts tätigte. Würde anders entschieden, würden Steuerpflichtige, die eine gemischte Tätigkeit ausüben, benachteiligt gegenüber solchen, die ausschliesslich steuerbare Leistungen erbringen. Der Beschwerdeführerin ist wiederum entgegenzuhalten, dass sie aufgrund der mehrwertsteuerlichen Fiktion einer Erbringung von Golfunterricht (E. 2.2.1 und 3.1.3 hievor) eine gemischte Tätigkeit ausübte, ohne auch physische Leistungserbringerin gewesen zu sein. Gleichermassen ist nicht erforderlich, dass die Golfschule die Vorleistungen tatsächlich auch physisch an die Beschwerdeführerin erbrachte oder ihr entsprechende Aufwendungen in Rechnung stellte. Die Anwendbarkeit von Art. 32 Abs. 1 MWSTV ist hier vielmehr eine direkte Folge der Stellvertretungsregelung von Art. 10 Abs. 2 MWSTV. Sind also der Beschwerdeführerin die Unterrichtsleistungen mehrwertsteuerlich zuzurechnen, dann hat dies systemlogischerweise auch für die entsprechenden Eingangsleistungen zu gelten; und verwendet die Beschwerdeführerin die Gesamtheit ihrer Eingangsleistungen gemischt, dann ist nach dem Verhältnis deren Verwendung die Gesamtheit der Vorsteuerabzüge verhältnismässig zu kürzen. Schliesslich verkennt die Beschwerdeführerin mit der lediglich pauschal vorgebrachten und nicht substantiierten sinngemässen Rüge der rechtsungleichen Behandlung, dass im Lichte von Art. 32 MWSTV nicht in erster Linie Steuerpflichtige, die Eingangsleistungen gemischt verwenden, mit jenen gleich zu behandeln sind, die ausschliesslich steuerbare Leistungen erbringen; vielmehr soll erreicht werden, dass der Steuerpflichtige im Ausmass des nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Teils der Verwendung steuerlich in gleicher Weise belastet wird wie ein Nichtsteuerpflichtiger, der die Eingangsleistungen nur mit Steuerbelastung beziehen kann (Heinz Keller, Vorsteuerabzug, in ASA 63 S. 438). Abgesehen davon hatte die Beschwerdeführerin sehr wohl Aufwendungen, die in den Golfunterricht einfließen (E. 3.1.3 hievor). Die Beschwerdeführerin unterliegt auch in diesem Punkt.

E. 3.3

Die Vorinstanz berechnete die Kürzung des Vorsteuerabzugs nach der vereinfachenden Pauschalvariante 2, statt mit der gesetzlichen effektiven Methode (vgl. E. 2.5.1 hievor). Die Beschwerdeführerin wendet dagegen ein, die Kürzung habe nach der tatsächlichen Beanspruchung der Vorleistungen zu erfolgen. Es sei dagegen nicht zulässig, ausschliesslich auf den Umsatz abzustellen. Es gäbe neben den auf dem Umsatz beruhenden Methoden eine Vielzahl von anderen Lösungsansätzen zur Vorsteuerkorrektur bei der gemischten Verwendung. Die Wahl der Methode stehe dem Steuerpflichtigen frei. Im angefochtenen Entscheid räume ihr die ESTV dieses Wahlrecht nicht ein und wende die für sie ungünstige Pauschalvariante 2 an. Es sei eine sachgerechtere Methode anzuwenden. Sachgerechter sei beispielsweise, für die Berechnung der Vorsteuerkürzung nicht den

gesamten Schulungsumsatz, sondern höchstens die von der Beschwerdeführerin erzielte Provision heranzuziehen. Vorab ist die Beschwerdeführerin wiederum darauf hinzuweisen, dass es vorliegend auf die tatsächliche Beanspruchung der Vorleistungen nicht ankommt (E. 3.1.3 und 3.2 hievor), wenngleich sie sehr wohl für den Golfunterricht Aufwand betrieben hatte (E. 3.1.3 hievor). Ebenso von vornherein nicht zu hören ist ihr Vorbringen, die Vorsteuerkürzung habe nach Massgabe der erzielten Provision zu erfolgen. Denn die Beschwerdeführerin tätigte kein reines Inkassomandat gegen Provision, sondern sie war indirekte Stellvertreterin der Golfschule (E. 3.1 hievor). Dass der Vorinstanz bei der Berechnung der Vorsteuerabzugskürzung nach der Pauschalvariante 2 rein rechnerische Fehler unterlaufen seien, macht die Beschwerdeführerin mit Recht nicht geltend. Es wäre ihr unbenommen gewesen, die Kürzung nach einer anderen Methode vorzunehmen. Allerdings wäre sie gehalten gewesen, dieses Anliegen zu substantiieren, die Kürzung nach der selbst gewählten Methode spätestens in der vorliegenden Eingabe selbst zu berechnen und namentlich auch die entsprechenden Belege zu liefern. Sowohl das eine als auch das andere hat sie unterlassen. Gleicherweise ist sie den Nachweis schuldig geblieben, die Kürzung habe mit einer anderen Methode sachgerechter berechnet werden können oder die Pauschalvariante 2 sei für sie vergleichsweise ungünstig. Die Beschwerde ist auch diesbezüglich abzuweisen.

E. 3.4

Es bleibt zu prüfen, wie die "Kostenbeiträge" der A. _____ AG an die Beschwerdeführerin in Höhe von Fr. 200'000.-- (1995) und Fr. 800'000.-- (1996) mehrwertsteuerlich zu würdigen sind.

E. 3.4.1

Die ESTV nimmt an, diese seien als Spenden zu qualifizieren, weshalb der Vorsteuerabzug der Beschwerdeführerin wiederum verhältnismässig zu kürzen sei. Die Beschwerdeführerin dagegen trägt vor, sie habe mit ihrem Personal Leistungen an die A. _____ AG erbracht, welche ansonsten durch Vergabe an Drittfirmen hätten zugekauft werden müssen. Es habe sich um folgende Arbeiten gehandelt: die Ausserbetriebstellung der Landwirtschaft, die Umgebungsarbeiten, die Begleitung der Bauarbeiten der Drittunternehmen zwecks Kontrolle der Ausführungsqualität, die Anfangspflege der von Drittfirmen erstellten Golfanlagen sowie administrative Leistungen. Die Kostenbeiträge der A. _____ AG im Gesamtbetrag von einer Million Franken hätten ungefähr dem Personalaufwand der Greenkeeper, welche bei der Beschwerdeführerin beschäftigt waren, entsprochen (Fr. 922'000.--; nicht berücksichtigt seien in diesem Betrag Leistungen im Bereich der Administration und Restauration). Sie seien folglich im mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausch erfolgt. Die kommerziell ausgerichtete A. _____ AG habe Zahlungen geleistet, um eine einsatzbereite Golfanlage zu erhalten. Aus dieser massgeblichen Sicht der Leistungsempfängerin seien die Kostenbeiträge als Entgelt zu qualifizieren, nicht als Spenden. Denn sie habe für die Beiträge eine entsprechende und angemessene Leistung erwartet. Eine Kürzung des Vorsteuerabzugs sei deshalb unzulässig.

E. 3.4.2

Der Beschwerdeführerin kann nicht gefolgt werden. Zunächst fällt auf, dass sie den Umsatz, den sie nun als steuerbar bezeichnet, weder deklarierte noch mit der ESTV abrechnete. Indem sie erst reagierte, als die ESTV ihr im Zusammenhang mit den Kostenbeiträgen den Vorsteuerabzug verhältnismässig kürzte, wird deutlich, dass sie selbst

die behaupteten Leistungen nicht als steuerbar betrachtete. Freilich kann sich die Beschwerdeführerin über die Steuerbarkeit von Tätigkeiten irren. Der Umstand aber, dass sie Arbeiten im geltend gemachten Ausmass, welche sich über eine derart lange Zeit erstreckten und mit einer Million Franken abgegolten worden sein sollen, nicht deklarierte, ist als gewichtiges Indiz dafür zu werten, dass entgegen der Behauptung der Beschwerdeführerin keinerlei konkrete Leistungen zwischen ihr und der A. _____ AG vereinbart waren. Zwar bedarf es zur Annahme eines mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausches nicht zwingend eines Vertrags im zivilrechtlichen Sinn (E. 2.1.2 hievor). Dennoch erstaunt, dass die Beteiligten bei Arbeiten von solcher Tragweite keinerlei schriftliche Abreden über Art und Umfang der Leistung, keine Garantieabreden oder keine Konventionalstrafverpflichtungen und dergleichen getroffen haben. Auch Arbeitsrapporte, Abrechnungen, Lageberichte über die laufenden und abgeschlossenen Arbeiten fehlen ebenso wie eigentliche Teilrechnungen und Schlussrechnungen, was zumindest als äusserst unüblich erscheint. So bleibt das Vorbringen der Beschwerdeführerin, die A. _____ AG habe eine einsatzbereite Golfanlage als Leistung für die Kostenbeiträge erwartet (massgebliche Sicht der Leistungsempfängerin; E. 2.1.3 und 2.4 hievor), eine nachgelieferte Behauptung. Eine "einsatzbereite Golfanlage" lag überdies durchaus auch im ureigensten Interesse der Beschwerdeführerin selbst, bezweckt sie doch u.a. den Betrieb und den Unterhalt der Bauten und Anlagen des Golfplatzes. Wäre ferner die Hingabe der Kostenbeiträge derart kommerziell motiviert gewesen, woraus die Beschwerdeführerin den mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausch ableitet, dann hätte es die A. _____ AG aus betriebsökonomischer Sicht kaum unterlassen zu verlangen, dass die Beschwerdeführerin laufend genauestens über den Stand der geleisteten Arbeiten schriftlich rapportiert und darüber abrechnet, zumindest aber nach Beendigung, was nicht geschehen ist. So ist denn auch eine konkrete Zuordnung von einzelnen Teilleistungen zu den Kostenbeiträgen oder Teilen davon weder dokumentiert noch sonstwie ersichtlich. Auch solches wäre nicht unabdingbar zur Annahme eines mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausches, wenn dieser in der Gesamtheit der Arbeiten der Beschwerdeführerin für die A. _____ AG, abgegolten mit der Bezahlung von einer Million Franken (in zwei Teilbeträgen), erblickt werden könnte. Doch scheint aufgrund der geschilderten Umstände eher zufällig, dass der Personalaufwand der Beschwerdeführerin für die Greenkeeper "wertmässig den Kostenbeiträgen ungefähr entspricht" (Fr. 922'000.--), wie sie vorträgt. Ausserdem müsste der Differenzbetrag von genau Fr. 78'000.-- als Entgelt für - wie sie geltend macht - Leistungen an die A. _____ AG im Bereich der Administration und Restauration der Jahre 1995 und 1996 bezahlt worden sein. Auch hiefür entbehrt es jeden schriftlichen Nach- oder Hinweises. All dies spricht gegen die Annahme einer solchen Gesamtleistung, welche der Bezahlung von einer Million Franken gegenübergestanden haben soll. Daran vermag entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin ihre Verbuchung der Kostenbeiträge als Ertrag nichts zu ändern. Aufgrund der gesamten Umstände ist die innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen den geschilderten Arbeiten der Beschwerdeführerin und den Kostenbeiträgen zu verneinen. Vielmehr drängt sich der Schluss auf, dass sämtliche Tatbestandsmerkmale einer mehrwertsteuerlichen Spende erfüllt sind (vgl. E. 2.4 hievor). Zwar bezweckte die A. _____ AG mit den Kostenbeiträgen wohl, dass die Beschwerdeführerin eine bestimmte Aufgabe erfüllte (gewisse Bauarbeiten und Unterhalt der Golfanlage); die Beschwerdeführerin selbst deutet an, sie wäre zu Beginn ihrer Tätigkeit ohne die Kostenbeiträge nicht lebensfähig gewesen. Die Kostenbeiträge wurden - wie gezeigt - jedoch nicht hingegeben, damit die Beschwerdeführerin konkrete Leistungen

an die A. _____ AG erbrachte. Wenngleich die Arbeiten der Beschwerdeführerin an der Golfanlage durchaus auch im wirtschaftlichen Interesse der A. _____ AG lagen, spricht dies entgegen der beschwerdeführerischen Auffassung nicht gegen die Annahme einer Spende wie sie durch die bundesgerichtliche Rechtsprechung definiert ist.

E. 3.4.3

Es bleibt auf die weiteren Argumente der Beschwerdeführerin einzugehen, soweit sie voranstehend weder explizite noch implizite widerlegt sind. Sie hält dafür, eine Kürzung des Vorsteuerabzugs sei unzulässig, selbst wenn die Beiträge als Spenden zu qualifizieren wären. Diesfalls wäre die Beschwerdeführerin nämlich ein Sanierungsfall, bei dem unter Berücksichtigung des "Merkblattes 23" der Vorinstanz auf eine Vorsteuerkorrektur zu verzichten sei. Ob die Beschwerdeführerin die Voraussetzungen für Sanierungsmassnahmen in diesem Sinne überhaupt erfüllen würde, kann dahingestellt bleiben. Denn eine Berufung darauf wäre mit dem Rechtsmissbrauchsverbot nicht zu vereinbaren, agiert die Beschwerdeführerin doch nach eigenen Angaben "wirtschaftlich erfolgreich" und wurden die Kostenbeiträge unter keinem Titel als Sanierungsbeiträge ausgerichtet. Mit dem beantragten Zeugenbeweis und dem Parteiverhör will die Beschwerdeführerin ferner im Wesentlichen die Sachverhaltselemente feststellen lassen, dass sie bereits vor der Eröffnung des Golfplatzes verschiedene Greenkeeper angestellt hatte und der entsprechende Lohnaufwand zusammen mit weiterem Aufwand in etwa dem Gegenwert der Kostenbeiträge entsprach (Beschwerde Rz. 16 ff.) bzw. dass deren Arbeiten tatsächlich einen marktwirtschaftlichen Gehalt im geltend gemachten Ausmasse aufwiesen (vgl. Beschwerde Rz. 44 ff.). Da diese Sachverhaltselemente als erstellt zu betrachten sind, bedarf es keiner Abnahme des beantragten Beweises. Ob im Zusammenhang mit den Arbeiten der Greenkeeper und den Kostenbeiträgen ein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch zwischen der Beschwerdeführerin und der A. _____ AG bestand (vgl. wiederum Beschwerde Rz. 44 ff.), ist indes eine Rechtsfrage, zu deren Beantwortung ebenfalls keine Zeugen- oder Parteianhörung durchzuführen ist.

E. 3.4.4

Schliesslich macht die Beschwerdeführerin geltend, sie habe im Jahr 1997 keinen Kostenbeitrag der A. _____ AG erhalten; es habe im ersten Quartal 1997 auch kein Golfunterricht und kein entsprechendes Inkasso stattgefunden. Die für das erste Quartal 1997 erfolgte Vorsteuerkürzung (Fr. 12'036.55) sei deshalb aufzuheben. Die Vorinstanz hält entgegen, sie habe der Beschwerdeführerin die Weisung erteilt, der prozentuale Vorsteuerabzug sei grundsätzlich pro Kalenderjahr zu berechnen. Aufgrund des ersten errechneten Schlüssels (nach einem Jahr) sei in der vierten Quartalsabrechnung die entsprechende Richtigstellung für die vorangegangenen drei Quartale vorzunehmen. Im Folgejahr könnten dann für die ersten drei Quartalsabrechnungen die im Vorjahr berechneten prozentualen Verhältniszahlen angewendet werden. Jeweils im vierten Quartal sei der Aufteilungsschlüssel wieder genau zu ermitteln, und die entsprechenden Richtigstellungen seien vorzunehmen. Offensichtlich sei geplant gewesen, dass die A. _____ AG 1997 ein letztes Mal einen Kostenbeitrag leisten würde. Wenn dies nicht geschehen sei, so sei die Beschwerdeführerin weisungsgemäss gehalten gewesen, die vorgenommene Vorsteuerkürzung Ende 1997 zu korrigieren. Die ESTV gehe davon aus, dass die Beschwerdeführerin die Weisung befolgt und die Vorsteuerabzugskürzung korrigiert habe. Jedenfalls belege die Beschwerdeführerin nicht, dass dem nicht so gewesen sei. Dieser Auffassung kann nicht gefolgt werden. Die Vorinstanz darf in guten Treuen

nicht davon ausgehen, dass die Beschwerdeführerin in ihrer Abrechnung per Ende 1997 (eingereicht am 25. Februar 1998) die für das erste Quartal 1997 auferlegte Vorsteuerkürzung wieder korrigierte. Denn die EA, mit welcher die Vorinstanz der Beschwerdeführerin den Aufteilungsschlüssel vorgab, wurde erst am 30. November 1998 erstellt, zu einem Zeitpunkt also, als über das letzte Quartal 1997 längst abgerechnet war. Ausserdem hätte die ESTV zum Zeitpunkt, als sie diese EA ausstellte, feststellen müssen, dass für das Jahr 1997 kein Kostenbeitrag geleistet worden ist und für das erste Quartal 1997 folglich eine Kürzung des Vorsteuerabzugs ausser Frage stand. Die Beschwerde ist in diesem Punkt gutzuheissen.

E. 4

Bei diesem Verfahrensausgang ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen (im Umfang von Fr. 12'036.55 = rund 1/5 des Streitwertes) und der vorinstanzliche Einspracheentscheid im selben Umfang aufzuheben. Die Beschwerdeführerin hat als teilweise unterliegende Partei die Verfahrenskosten (Fr. 3'000.--) im Umfange von Fr. 2'400.-- zu tragen. Der ESTV sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 und 2 VwVG). Der Kostenvorschuss ist mit den Verfahrenskosten zu verrechnen und der Überschuss (Fr. 600.--) zurückzuerstatten. Die Vorinstanz hat der teilweise obsiegenden und anwaltlich vertretenen Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung für die ihr erwachsenen notwendigen und verhältnismässig hohen Kosten auszurichten, die im gleichen Verhältnis zu reduzieren ist (um 4/5; Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 7 ff. des Reglements vom 11. Dezember 2006 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht, SR 173.320.2). Der Rechtsvertreter hat am 7. Februar 2007 eine Kostennote über Fr. 18'748.-- eingereicht. Der für die Rechtsabklärung getriebene Aufwand erscheint indes angesichts der daraus resultierenden Ausführungen in der Beschwerdeschrift unangemessen. Notwendig und verhältnismässig scheint eine - gekürzte - Entschädigung von pauschal Fr. 2'500.-- (inkl. Mehrwertsteuer).

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