

# **BVGer A-22/2020 vom 17. Juli 2020**

Bundesverwaltungsgericht, 2020-07-17, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-22\\_2020](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-22_2020)

FR: TAF A-22/2020 du 17 juillet 2020

IT: TAF A-22/2020 del 17 luglio 2020

## **Regeste**

Mehrwertsteuer

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (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 hier nicht vor. Der Einsprachentscheid stellt eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG dar. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig.

### **E. 1.2**

Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG).

### **E. 1.3**

Die Beschwerdeführerin ist Adressatin der angefochtenen Verfügung und von dieser betroffen. Sie ist damit zur Beschwerdeerhebung berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 und 52 Abs. 1 VwVG) ist einzutreten.

### **E. 1.4**

Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. c VwVG).

### **E. 1.5.1**

In Anwendung von Art. 65 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) ist die ESTV gehalten, alle Praxisfestlegungen ohne zeitlichen Verzug zu veröffentlichen. Die von den Verwaltungsbehörden veröffentlichten Broschüren, Kreisschreiben und Merkblätter stellen lediglich Verwaltungsverordnungen dar, das heisst generelle Dienstanweisungen, die sich an nachgeordnete Behörden oder Personen wenden und worin die Verwaltungen ihre Sichtweise darlegen. Sie dienen der Sicherstellung einer einheitlichen, gleichmässigen und sachrichtigen Praxis des

Gesetzesvollzugs (BVGE 2010/33 E. 3.3.1; Martin Kocher, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015 [nachfolgend: Kommentar MWSTG], Art. 65 N. 31; Michael Beusch, Was Kreisschreiben dürfen und was nicht, in: Der Schweizer Treuhänder 2005, S. 613 ff.). Als solche sind sie für die als eigentliche Adressaten figurierenden Verwaltungsbehörden verbindlich, wenn sie nicht klarerweise einen verfassungs- oder gesetzeswidrigen Inhalt aufweisen (Urteil des BGer 2C\_264/2014 vom 17. August 2015 E. 2.4.1; Urteile des BVGer A-5601/2019 vom 6. Mai 2020 E. 1.7.1, A-2204/2018 vom 16. Dezember 2019 E. 3.2; Michael Beusch, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl. 2017, Art. 102 N. 15 ff.).

### **E. 1.5.2**

Nicht verbindlich sind Verwaltungsverordnungen, welche keine von der gesetzlichen Ordnung abweichenden Bestimmungen enthalten dürfen, dagegen für die Justizbehörden, deren Aufgabe es ist, die Einhaltung von Verfassung und Gesetz im Einzelfall zu überprüfen. Die Gerichtsbehörden sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheidung allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen. Dies gilt umso mehr, als es nicht Aufgabe der Gerichte ist, als Zweitinterpreten des der Verwaltungsverordnung zugrunde liegenden Erlasses eigene Zweckmässigkeitsüberlegungen an die Stelle des Vollzugskonzepts der zuständigen Behörde zu setzen (Urteil des BGer 2C\_264/2014 vom 17. August 2015 E. 2.4.1 f.; BVGE 2007/41 E. 3.3; vgl. Moser/Beusch/Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 2.173 f.). Von selbst versteht sich angesichts der herausragenden Bedeutung, welche dem Legalitätsprinzip im Schweizer Steuerrecht zukommt, dass eine Verwaltungsverordnung oder gar eine bloss nicht schriftlich festgehaltene Praxis unter keinen Umständen alleinige Grundlage für die wie auch immer ausgestaltete steuerliche Erfassung eines Sachverhalts darstellen kann (BVGE 2010/33 E. 3.3.1, 2007/41 E. 4.1; Urteile des BVGer A-5601/2019 vom 6. Mai 2020 E. 1.7.2, A-2204/2018 vom 16. Dezember 2019 E. 3.2).

### **E. 1.6**

Nach der Rechtsprechung kann das Beweisverfahren geschlossen werden, wenn die noch im Raum stehenden Beweisanträge eine nicht erhebliche Tatsache betreffen oder offensichtlich untauglich sind, etwa weil ihnen die Beweiseignung abgeht oder umgekehrt die betreffende Tatsache aus den Akten bereits genügend ersichtlich ist und angenommen werden kann, dass die Durchführung des Beweises im Ergebnis nichts ändern wird («antizipierte Beweiswürdigung»; BGE 131 I 153 E. 3; Urteile des BVGer A-6037/2018 vom 9. Juni 2020 E. 2.3.2, A-321/2019 vom 17. September 2019 E. 2.2, A-3056/2015 vom 22. Dezember 2016 E. 3.1.4).

### **E. 1.7**

Der vorliegend umstrittene Sachverhalt betrifft die Steuerperioden 2013 bis 2016. Damit kommt das am 1. Januar 2010 in Kraft getretene MWSTG zur Anwendung (Art. 112 Abs. 1 MWSTG e contrario).

### **E. 2.1**

Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer; Art. 130 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]; Art. 1 Abs. 1 MWSTG). Der Mehrwertsteuer unterliegen unter anderem die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen (Art. 1 Abs. 2 Bst. a i.V.m. Art. 3 Bst. d und e sowie Art. 18 Abs. 1 MWSTG). Sie sind steuerbar, soweit das Gesetz keine Ausnahme vorsieht (vgl. Art. 18 Abs. 1 i.V.m. Art. 21 und Art. 23 MWSTG).

## **E. 2.2**

Auf die nicht von Art. 25 Abs. 2-4 MWSTG erfassten Umsätze kommt der Normalsatz zur Anwendung, der in den Jahren 2013 bis 2016 8 % betrug (vgl. Art. 25 Abs. 1 MWSTG in der vom 1. Januar 2011 bis 31. Dezember 2017 gültigen Fassung gemäss Ziff. I der Verordnung vom 21. April 2010 über die Anhebung der Mehrwertsteuersätze zur befristeten Zusatzfinanzierung der Invalidenversicherung [AS 2010 2055]).

Beherbergungsleistungen unterliegen einem Sondersatz, welcher in den relevanten Jahren 2013 bis 2016 3,8 % betrug (vgl. Art. 25 Abs. 4 Satz 1 MWSTG in der soeben erwähnten Fassung). Als Beherbergungsleistung gilt nach Art. 25 Abs. 4 Satz 3 MWSTG die Gewährung von Unterkunft einschliesslich der Abgabe eines Frühstücks, selbst wenn dieses separat berechnet wird.

### **E. 2.3.1**

Im Mehrwertsteuerrecht stellt jede einzelne Leistung grundsätzlich ein selbständiges Steuerobjekt dar, das heisst voneinander unabhängige Leistungen werden selbständig behandelt (Art. 19 Abs. 1 MWSTG; Urteil des BGer 2C\_833/2016 vom 20. Februar 2019 E. 5.2.2; BVGE 2019 III/1 E. 3.4.1; Urteile des BVerger A-7384/2018 vom 3. Juni 2020 E. 2.3.1, A-5044/2017 vom 23. November 2018 E. 5.1; FELIX GEIGER, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], MWSTG-Kommentar, 2. Aufl. 2019, Art. 19 Rz. 1). Leistungen, die miteinander verbunden sind (sog. Leistungskomplexe), werden mehrwertsteuerlich jedoch dann als einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang betrachtet, wenn sie wirtschaftlich derart eng zusammengehören und ineinander greifen, dass sie entweder ein unteilbares Ganzes bilden (sog. Gesamtleistung) oder dass sie zueinander im Verhältnis einer Hauptleistung mit akzessorischer Nebenleistung stehen (Art. 19 Abs. 3 und 4 MWSTG; BVGE 2019 III/1 E. 3.4.1; Urteile des BVerger A-7384/2018 vom 3. Juni 2020 E. 2.3.1, A-358/2017 vom 31. August 2017 E. 2.2.1, A-5044/2017 vom 23. November 2018 E. 5.2 f.).

### **E. 2.3.2**

Eine Gesamtleistung, welche als einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang behandelt wird, liegt vor, wenn mehrere Leistungen wirtschaftlich derart eng zusammengehören und ineinandergreifen, dass sie ein unteilbares Ganzes bilden (Art. 19 Abs. 3 MWSTG). Dabei müssen die einzelnen Leistungen gemäss konstanter Gerichts- und Verwaltungspraxis 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. Eine Gesamtleistung ist mit anderen Worten gegeben, wenn der Leistungskomplex nicht in Einzelleistungen zerlegt werden kann, die jede für sich betrachtet einen wirtschaftlich sinnvollen Zweck erfüllen, oder wenn die Gesamtleistung durch eine solche Zerlegung zerstört, beschädigt oder verändert würde. Liegt eine Leistungseinheit vor, erfolgt die mehrwertsteuerliche Behandlung nach der für diese

wesentlichen Eigenschaft, das heisst nach der Leistung, welche wirtschaftlich betrachtet im Vordergrund steht (Art. 19 Abs. 3 MWSTG). Mit anderen Worten gelten für die einzelnen Leistungskomponenten des Leistungskomplexes die gleichen Vorschriften bezüglich Ort der Besteuerung, Steuersatz oder Steuerbefreiung (BVGE 2019 III/1 E. 3.4.2; Urteile des BVGer A-7384/2018 vom 3. Juni 2020 E. 2.3.2, A-358/2017 vom 31. August 2017 E. 2.2.2, A-5044/2017 vom 23. November 2018 E. 5.2).

### **E. 2.3.3**

Leistungen sind steuerlich ebenfalls dann einheitlich zu beurteilen, wenn sie zueinander im Verhältnis von Haupt- und untergeordneter (akzessorischer) Nebenleistung stehen (Art. 19 Abs. 4 MWSTG). Die Annahme einer solchen unselbständigen Nebenleistung, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilt, setzt gemäss ständiger Rechtsprechung kumulativ voraus, dass sie im Vergleich zur Hauptsache nebensächlich ist, mit der Hauptleistung wirtschaftlich eng zusammenhängt, die Hauptleistung wirtschaftlich ergänzt, verbessert oder abrundet und üblicherweise mit der Hauptleistung vorkommt. Die Hauptleistung stellt dabei den eigentlichen Kern des Leistungskomplexes dar. Nicht massgebend sind die Wertverhältnisse der einzelnen Leistungen (Urteil des BGer 2C\_969/2015 vom 24. Mai 2016 E. 2.3.4 f.; BVGE 2019 III/1 E. 3.4.3; Urteile des BVGer A-358/2017 vom 31. August 2017 E. 2.2.3, A-5044/2017 vom 23. November 2018 E. 5.3; Alexandra Pillonel, in: Kommentar MWSTG, a.a.O., Art. 19 Rz. 39 f.; Rivier/Rochat Pauchard, Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, 2000, S. 38). Dass die massgebenden Kriterien kumulativ verlangt werden, bildet auch Ausdruck des Ausnahmecharakters von Art. 19 Abs. 4 MWSTG. Grundsätzlich werden mehrere Leistungen nämlich selbständig gewürdigt. Nur bei Vorliegen der einschlägigen Voraussetzungen dürfen und müssen mehrere Leistungen ausnahmsweise als Einheit betrachtet werden; andernfalls bleibt es bei der Behandlung als Leistungsmehrheit (Urteil des BGer 2C\_969/2015 vom 24. Mai 2016 E. 3.3.3; Urteil des BVGer A-7384/2018 vom 3. Juni 2020 E. 2.3.3).

### **E. 2.3.4**

Welche Konstellation - Gesamtleistung oder Haupt- mit Nebenleistung - im konkreten Einzelfall anzunehmen ist, beurteilt sich in Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, welche der zivilrechtlichen Beurteilung vorgeht. Zudem ist diese Frage primär aus der Sicht des Verbrauchers, d.h. des Leistungsempfängers, zu beantworten. Massgeblich ist die allgemeine Verkehrsauffassung einer bestimmten Verbrauchergruppe. Der subjektive Parteiwille ist sekundär (BVGE 2019 III/1 E. 3.2; Urteile des BVGer A-7384/2018 vom 3. Juni 2020 E. 2.3.4, A-358/2017 vom 31. August 2017 E. 2.2.4; zum Ganzen auch: Pillonel, in: Kommentar MWSTG, a.a.O., Art. 19 Rz. 6 f.). Die Art und Weise der Fakturierung ist für die Qualifikation nach Art. 19 Abs. 1, 3 oder 4 MWSTG nicht (allein) entscheidend. Die Teilkomponenten einer Gesamtleistung oder einer Haupt- und Nebenleistung können etwa nicht einzig dadurch verselbständigt werden, dass sie in der Rechnung des Leistungserbringers gesondert ausgewiesen und selbständig versteuert werden. Umgekehrt führt die Tatsache, dass ein Gesamtentgelt in Rechnung gestellt wurde, nicht (automatisch) zur Annahme einer Gesamtleistung oder einer Haupt- und Nebenleistung (Urteil des BVGer A-7384/2018 vom 3. Juni 2020 E. 2.3.4 m.Hw.; so auch: GEIGER, MWSTG-Kommentar, a.a.O., Art. 19 Rz. 30; Pillonel, in: Kommentar MWSTG, a.a.O., Art. 19 N. 6; s.a. Camenzind/Honauer/Vallender/Jung/Probst, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 3. Aufl. 2012, Rz. 918; vgl. i.B.a. die Art der

Verbuchung BVGE 2019 III/1 E. 3.2).

#### **E. 2.3.5**

Von mehreren selbständigen Leistungen, die mehrwertsteuerlich getrennt zu behandeln sind, ist nach dem Gesagten immer dann auszugehen, wenn es sich weder um eine Gesamtleistung noch um eine Hauptleistung mit akzessorischer Nebenleistung handelt (Art. 19 Abs. 1, 3 und 4 MWSTG; Urteile des BVGer A-7384/2018 vom 3. Juni 2020 E. 2.3.5, A-6108/2014 vom 22. Juli 2015 E. 3.3.6).

#### **E. 2.3.6**

Gemäss Art. 19 Abs. 2 MWSTG können mehrere voneinander unabhängige Leistungen, die zu einer Sachgesamtheit vereinigt oder als Leistungskombination angeboten werden, einheitlich nach der überwiegenden Leistung behandelt werden, wenn sie zu einem Gesamtentgelt erbracht werden und die überwiegende Leistung wertmässig mindestens 70 Prozent des Gesamtentgelts ausmacht (Kombination). Auch für die wertmässig untergeordneten Leistungen gelten dann dieselben Steuerfolgen (z.B. der gleiche Steuersatz) wie für die wertmässig überwiegende Leistung (BVGE 2019 III/1 E. 3.4.4; Urteile des BVGer A-7384/2018 vom 3. Juni 2020 E. 2.3.5, A-5044/2017 vom 23. November 2018 E. 5.4).

#### **E. 2.4.1**

Nach der Mehrwertsteuer-Branchen-Info Nr. 08 «Hotel und Gastgewerbe» (nachfolgend: MBI 08) der ESTV können laut Ziff. 6.1.2 die mit der Beherbergung in direktem Zusammenhang stehenden, nachfolgend abschliessend aufgeführten Nebenleistungen zum Sondersatz versteuert werden; und zwar unabhängig davon, ob sie im Preis für die Übernachtung eingeschlossen sind oder separat fakturiert werden: - Zimmerreinigung; - Zurverfügungstellen von Bett- und Frottierwäsche; - Radio- und Fernsehbenützung (ohne Pay-TV); - Zugang zum Internet (ohne Benützungsgebühren); - Versorgung von Zelten, Wohnwagen und Motorhomes mit Strom, Kalt- und Warmwasser sowie Entsorgung von Abwasser und Kehricht; - Benützung der sanitären Anlagen (ohne Waschmaschine) auf Campingplätzen. Werden solche Leistungen nicht vom Hotel, sondern von einem Dritten erbracht, der dem Gast im eigenen Namen Rechnung stellt, ist das Entgelt zum Normalsatz zu versteuern.

#### **E. 2.4.2**

Laut Ziff. 6.1.3 sind die erweiterten Nebenleistungen ebenfalls zum Sondersatz steuerbar. Solche liegen vor, wenn die beiden folgenden Bedingungen gemeinsam erfüllt sind: - Die Leistungen werden innerhalb der Hotelanlage erbracht und vom Gast auch dort genutzt; - Die Leistungen sind im Preis für die Beherbergung (Übernachtung mit Frühstück) inbegriffen, das heisst es wird kein zusätzliches Entgelt in Rechnung gestellt. Entscheidend ist, dass alle Hotelgäste diese Leistungen ohne Aufpreis in Anspruch nehmen können. Als Beispiel zählt unter anderem der Parkplatz, Tennisplatz [...], Hotelhallenbad, Solarium, Sauna, Sprudelbad und/oder Whirlpool usw. Zur Hotelanlage gehören laut dieser Ziffer das Hotelgebäude und allfällige Nebengebäude und die unmittelbare Umgebung (Garten, Parkplatz, Kinderspielplatz, [...], Hotelschwimmbad usw.). Sodann gehören ebenfalls zu den erweiterten Nebenleistungen, obwohl diese nicht innerhalb der Hotelanlage erbracht bzw. in Anspruch genommen werden, sofern diese Leistungen für alle Hotelgäste im Preis für die Beherbergung eingeschlossen sind: - Der hoteleigene Taxidienst; - das Zurverfügungstellen von Velos; - die Benützungsmöglichkeit von Hallenbädern,

Fitnessräumen und Wellnessanlagen in nahe gelegenen Hotels durch Gäste von Hotelbetrieben. Die Benützungsmöglichkeit aller anderen Anlagen ausserhalb der Hotelanlage fällt nicht unter die erweiterten Nebenleistungen. Ebenfalls nicht darunter fällt die Benützungsmöglichkeit für öffentliche Hallenbäder oder öffentlich zugängliche Fitnessstudios usw.

### **E. 2.4.3**

Alle übrigen Leistungen, die nicht zu den Nebenleistungen (Ziff. 6.1.2) oder den erweiterten Nebenleistungen (Ziff. 6.1.3) gehören und die separat fakturiert werden, sind laut Ziff. 6.2 der MBI 08 je nach Art der Leistung zum Normalsatz bzw. zum reduzierten Steuersatz steuerbar oder von der Steuer ausgenommen. Darunter fallen - soweit vorliegend relevant - Leistungen, die dem Hotelgast ausserhalb der Hotelanlage erbracht und von diesem auch dort genutzt werden (z.B. Skipass). Als Beispiele für zum Normalsatz steuerbare Leistungen zählen nach Ziff. 6.2 insbesondere nicht im Preis für die Beherbergung inbegriffene Leistungen wie Parkplatz, Hallenbad, Solarium, Minigolfanlage.

### **E. 2.5.1**

Der in Art. 9 BV verankerte Schutz von Treu und Glauben bedeutet, dass die Privaten Anspruch darauf haben, in ihrem berechtigten Vertrauen in behördliche Zusicherungen oder in anderes, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden geschützt zu werden. In Zusammenhang mit dem Grundsatz des Vertrauensschutzes steht auch das Verbot des widersprüchlichen Verhaltens der Verwaltungsbehörden gegenüber den Privaten (Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl. 2016, Rz. 624). Aufgrund der Bedeutung des Legalitätsprinzips im Abgaberecht kommt dem Vertrauensschutz in diesem Bereich allerdings lediglich beschränkte Bedeutung zu (vgl. BGE 142 II 182 E. 2.2.2, 131 II 627 E. 6.1). Eine vom Gesetz abweichende Behandlung eines Abgabepflichtigen kann überhaupt nur in Betracht fallen, wenn die Voraussetzungen des Vertrauensschutzes klar und eindeutig erfüllt sind (vgl. Urteil des BGer 2C\_53/2011 vom 2. Mai 2011 E. 5.2; zum Ganzen: Urteil des BGer 2C\_123/2010 vom 5. Mai 2010 E. 4.1; Urteile des BVGer A-7384/2018 vom 3. Juni 2020 E. 2.5.1, A-2911/2017 vom 3. April 2019 E. 10.1, A-4258/2016 vom 4. April 2017 E. 4.1.3).

### **E. 2.5.2**

Der Vertrauensschutz ist an gewisse Voraussetzungen geknüpft: Zunächst bedarf es einer genügenden Vertrauensgrundlage. Die Behörde muss durch ihr Verhalten beim Bürger eine bestimmte Erwartung ausgelöst haben (BGE 129 I 161 E. 4.1; Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., RZ. 627). Dies geschieht oft durch Auskünfte oder Zusicherungen, welche auf Anfragen von Bürgern erteilt werden, kann aber - wie erwähnt - auch durch anderes Verhalten der Behörde entstehen. Es müssen indessen verschiedene Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein, damit sich der Private mit Erfolg auf Treu und Glauben berufen kann. Die unrichtige Auskunft bzw. die Vertrauensgrundlage durch anderes Verhalten einer Verwaltungsbehörde ist nur bindend, wenn a) die Auskunft vorbehaltlos erteilt wurde, b) die Auskunft sich auf eine konkrete, den betroffenen Bürger berührende Angelegenheit bezieht, c) die Amtsstelle, welche die Auskunft erteilte, hierfür zuständig war oder der Bürger sie aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte, d) der Bürger die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne Weiteres erkennen konnte, e) der Bürger im Vertrauen hierauf nicht ohne Nachteil rückgängig zu machende Dispositionen traf, f) die

Rechtslage zur Zeit der Verwirklichung noch die Gleiche wie im Zeitpunkt der Auskunftserteilung ist, sowie g) das Interesse an der richtigen Durchsetzung des objektiven Rechts dasjenige des Vertrauensschutzes nicht überwiegt (BGE 137 II 182 E. 3.6.2, 131 II 627 E. 6.1; Urteile des BVGer A-7384/2018 vom 3. Juni 2020 E. 2.5.2, A-2911/2017 vom 3. April 2019 E. 10.1, A-4258/2016 vom 4. April 2017 E. 4.1.1).

## **E. 2.6**

Der in Art. 8 BV verankerte Grundsatz der Rechtsgleichheit verlangt, dass Gleiches nach Massgabe seiner Gleichheit gleich und Ungleiches nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich behandelt wird. Ein Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht wird nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung indes nur ausnahmsweise anerkannt. Hierzu bedarf es, dass eine rechtsanwendende Behörde eine eigentliche gesetzeswidrige Praxis pflegt und überdies zu erkennen gibt, auch in Zukunft nicht davon abweichen zu wollen (ausführlich: BGE 139 II 49 E. 7.1, 136 I 65 E. 5.6; Urteil des BVGer A-704/2013 vom 28. November 2013 E. 4; s.a. Urteil des BVGer A-6248/2018 vom 8. Januar 2020 E. 2.3; Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., Rz. 572, 559).

## **E. 3.1**

Nicht mehr umstritten waren bereits im Rahmen der Einsprache der Beschwerdeführerin die Aufrechnungen der Vorinstanz für Leistungen an eng verbundene Personen sowie für Debouren.

## **E. 3.2**

Im vorliegenden Fall geht es nun noch um die Qualifizierung des Eintritts in das auch öffentlich zugängliche Mineralbad Z.\_\_\_\_\_, der im Preis für die Beherbergung im Hotel Y.\_\_\_\_\_ inbegriffen ist, so dass der Eintritt ins Mineralbad allen Gästen ohne Aufpreis offensteht.

### **E. 3.3.1**

Die Parteien sind sich darüber einig, dass in der vorliegenden Konstellation die Beherbergung und der Eintritt ins Bad nicht derart eng zusammengehören und ineinandergreifen, dass sie ein unteilbares Ganzes und damit mehrwertsteuerlich eine Gesamtleistung gemäss Art. 19 Abs. 3 MWSTG bilden (E. 2.3.2).

### **E. 3.3.2**

Strittig und zu prüfen ist vorliegend vielmehr, ob die neben der Beherbergungsleistung (Übernachtung und Frühstück) angebotene Leistung des Eintrittes in das auch öffentlich zugängliche Mineralbad Z.\_\_\_\_\_ gemäss Gesetz eine akzessorische Nebenleistung (Art. 19 Abs. 4 MWSTG) darstellt. Ist dies zu verneinen, ist von zwei voneinander unabhängigen Leistungen, die selbständig behandelt werden, auszugehen (Art. 19 Abs. 1 MWSTG; vgl. bereits: E. 2.3.3 und 2.3.5). Unbestritten ist im letzteren Fall, dass der Badeintritt nicht dem Sondersatz von (damals) 3,8 %, sondern dem gewöhnlichen Steuersatz von (damals) 8 % unterliegt (E. 2.2).

### **E. 3.3.3**

Unterliegt er dem Steuersatz von 8 %, hat dies zudem zur Folge, dass einige «Leistungspakete» gesamthaft nicht zum Sondersatz besteuert werden können, weil die Leistungen innerhalb dieser «Pakete», die dem Normalsatz unterliegen, 30 % überschreiten (bzw. die dem Sondersatz unterliegenden Leistungen nicht mindestens 70 % ausmachen; E.

2.3.6). Dies hat die ESTV bei den Aufrechnungen entsprechend berücksichtigt bzw. hat sie deshalb überhaupt erst die hier noch umstrittenen Aufrechnungen vorgenommen. Wäre auch für den Eintritt ins Mineralbad der Sondersatz anwendbar, würde dagegen bei einigen «Leistungspaketen» sowie möglicherweise bei der Halbpension der Sondersatz und nicht der gewöhnliche Steuersatz zur Anwendung gelangen. Dies macht die Beschwerdeführerin geltend (s.a. die Übersicht der Berechnungen in den Beilagen zur Vernehmlassung 3/20 und 21; dazu auch E. 3.8).

#### **E. 3.4.1**

Die zivilrechtlichen Verhältnisse (insb. die Verträge) bilden zwar regelmässig Ausgangspunkt der steuerlichen Beurteilung eines Vorgangs. Mehrwertsteuerlich geht aber die wirtschaftliche Betrachtungsweise vor (E. 2.3.4). Die Beurteilung der Frage, ob eine unselbständige Nebenleistung vorliegt, ist aus der Sicht des Verbrauchers, das heisst des Leistungsempfängers, zu beantworten. Massgeblich ist die allgemeine Verkehrsauffassung einer bestimmten Verbrauchergruppe (E. 2.3.4), vorliegend jene der Hotelgäste der Beschwerdeführerin. Die vorliegenden Leistungen sind daraufhin zu untersuchen, ob sie von den Hotelgästen als Haupt- und Nebenleistung verstanden werden.

#### **E. 3.4.2**

Von vornherein nicht entscheidend sein kann damit - entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin -, dass das Mineralbad Z.\_\_\_\_\_ im Baurecht auf einem Grundstück errichtet wurde, welches im Eigentum der Beschwerdeführerin steht, und dass es mit Quellwasser der Beschwerdeführerin gespiesen wird. Abgesehen davon, dass damit das Mineralbad auch zivilrechtlich gerade nicht im Eigentum der Beschwerdeführerin steht (Art. 675 Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 [ZGB, SR 210]; Heinz Rey/Lorenz Strebel, in: Geiser/Wolf [Hrsg.], Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch II, 6. Aufl. 2019, Art. 675 ZGB N. 1 und 3 f.), dürfte sich kaum ein Hotelgast die Mühe machen, die Eigentumsverhältnisse abzuklären und sich darauf gestützt einen Eindruck darüber verschaffen, wie er den Badeintritt betrachten soll.

#### **E. 3.4.3**

Ebenfalls nicht entscheidend ist die Geschichte des Hotels und des Mineralbades. Zu beurteilen ist die Situation, wie sie sich dem heutigen Konsumenten bzw. Leistungsbezüger darstellt. Zwar ist denkbar, dass die eine oder andere Person im Hotel Y.\_\_\_\_\_ eine Übernachtung bucht, weil sie zum Beispiel aus dessen Geschichte darauf schliesst, dass das Mineralwasser im Bad heilende Wirkung hat. Kaum ein Gast wird aber sein Badeerlebnis aufgrund der Geschichte wesentlich anders wahrnehmen. Die Mehrheit der Gäste dürfte sich in diesem Zusammenhang kaum für die Geschichte interessieren.

#### **E. 3.5.1**

Wie in Erwägung 2.3.3 aufgezeigt, setzt die Annahme einer unselbständigen Nebenleistung - die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilt - laut ständiger Rechtsprechung kumulativ voraus, dass sie im Vergleich zur Hauptleistung nebensächlich ist, mit dieser wirtschaftlich eng zusammenhängt, sie wirtschaftlich ergänzt, verbessert oder abrundet und üblicherweise mit ihr vorkommt.

#### **E. 3.5.2**

Im vorliegenden Fall führt die Beschwerdeführerin das Hotel Y.\_\_\_\_\_ in A.\_\_\_\_\_ und offeriert ihren Hotelgästen insbesondere eine Beherbergung bzw. die Gewährung von

Unterkunft inkl. Frühstück, allfällig mit Halb- oder Vollpension. Die Beschwerdeführerin verfügt über kein eigenes Hotelschwimmbad. Während ihres Aufenthalts steht den Gästen hingegen der Zutritt ins auch öffentlich zugängliche Mineralbad Z.\_\_\_\_\_ und damit einhergehend die Benützung des Bade- und Wellnessbetriebs offen. Das Mineralbad befindet sich direkt neben dem Hotel Y.\_\_\_\_\_ und die Hotelgäste können über einen direkten Zugang ins Bad gelangen. Zivilrechtlich wie auch wirtschaftlich steht ausser Zweifel, dass die beiden Leistungen separat vereinbart und erbracht werden könnten. Vorliegend ist aber, wie erwähnt, der Eintritt ins Mineralbad Z.\_\_\_\_\_ im Preis für die Beherbergung inbegriffen, sodass für Hotelgäste mit der Gewährung von Unterkunft stets auch der Badeintritt einhergeht, was zwar einen engeren Zusammenhang vermuten lässt, aber nicht zwingend bedeutet, dass der Badeintritt üblicherweise mit der Übernachtung vorkommt oder gar nebensächlich ist.

### **E. 3.5.3**

Wie die Beschwerdeführerin selbst ausführt, handelt es sich beim Mineralbad Z.\_\_\_\_\_ nicht um ein gewöhnliches Bad, sondern eben um ein Mineralbad. Der Zugang zu einem Mineralbad ist bereits aus der massgeblichen Verbraucheroptik keine Leistung, die üblicherweise mit einer Hotelübernachtung einhergeht, womit schon eines der Kriterien, damit eine Nebenleistung vorliegt, nicht erfüllt ist (E. 2.3.3). Die in den Akten liegenden Rezensionen von Hotelgästen bestätigen dies. Daraus ergibt sich nämlich, dass diese mehrheitlich das Bad als nicht zum Hotel zugehörig empfinden. Sonst würden der einfache Zugang zum Bad und der freie Eintritt wohl kaum von diesen gelobt (vgl. Beschwerde Rz. 31; Beschwerdebeilage 10, obwohl einige Gäste tatsächlich eher davon auszugehen scheinen, dass das Mineralbad zum Hotel gehört, wenn sie z.B. vom «vorhandene[n] Mineralbad» sprechen). Den von der Beschwerdeführerin nochmals eingereichten Rezensionen (auf welche sich ursprünglich die ESTV stützte) ist zudem zu entnehmen, dass zumindest zwei Gäste davon ausgingen, dass das Bad zweimal für je drei Stunden pro Tag besucht werden könne, wobei dies in einem Fall als zu kurz empfunden wurde. Wenigstens in diesen Fällen scheint der Zutritt zum und Eintritt ins Mineralbad für die Gäste eine grosse Rolle gespielt zu haben, so dass hier schon gar nicht mehr von einer Nebenleistung ausgegangen werden kann, die die Hauptleistung (die Beherbergungsleistung) nur ergänzt oder abrundet. Auch die Eintrittspreise ins Mineralbad Z.\_\_\_\_\_ ([etwas über Fr. 20.--] für einen Einzeleintritt ins Mineralbad [ohne Sauna] für eine erwachsene Person für zwei Stunden; Beschwerdebeilage 9) weisen darauf hin, dass es sich nicht um ein gewöhnliches Bad handelt, welches die Übernachtung nur ergänzt, verbessert oder abrundet oder gar üblicherweise mit dieser vorkommt (E. 2.3.3). Vor diesem Hintergrund fällt nicht mehr ins Gewicht, dass es sich um ein eher kleineres Bad mit relativ kleinem Saunabereich handelt. Bei der Benützung eines Bades wie dem vorliegenden steht folglich ein eigener Erholungs- und allenfalls Gesundheitszweck im Mittelpunkt. Ob der Eintrittspreis relativ zum Preis der Hotelübernachtung gering erscheint, ist nicht erheblich, ist hier doch zu beurteilen, ob in der Benutzung des Mineralbades eine Nebenleistung zur Beherbergung als Hauptleistung im Sinne von Art. 19 Abs. 4 MWSTG zu sehen ist (E. 2.3.3 und 2.3.4 2. Absatz), und nicht, ob eine Leistungskombination besteht, welche unter Art. 19 Abs. 2 MWSTG subsumiert werden könnte (E. 2.3.6). Der Beschwerdeführerin ist nicht zu folgen, wenn sie aus Bewertungen wie «Dazu freier Eintritt», «auch der Therme», «Therme sorgt für zusätzliche Attraktivität» (Hervorhebungen durch die Beschwerdeführerin) folgern möchte, dass der Gast die Nutzung des Mineralbades nicht als eigenständige Hauptleistung, sondern als Nebenleistung der Übernachtung empfinde (Beschwerde Rz. 32). Vielmehr lässt sich diesen

Äusserungen entnehmen, dass diese Hotelgäste von einer zusätzlichen Leistung ausgehen (die Beschwerdeführerin spricht von einer «zusätzliche[n] Nebenleistung»; Beschwerde Rz. 42), die in ihrem Gehalt über eine Nebenleistung, wie sie das Mehrwertsteuerrecht und die Rechtsprechung definieren (E. 2.3.3), hinausgeht.

#### **E. 3.6.1**

Die Beschwerdeführerin bringt nun vor, gemäss der MBI 08 würde auch der Zutritt zum Hotelschwimmbad eines anderen Hotels, der im Preis der Übernachtung inbegriffen sei, als Nebenleistung zur Beherbergung betrachtet, der mit der Beherbergung zum Sondersatz besteuert werde. Es sei nicht einzusehen, warum dies nicht auch für ein Bad gelten solle, welches recht klein und mit dem Hotel verbunden sei. Das Kriterium in der MBI 08, dass auch das andere Hotelschwimmbad, welches mitbenutzt werden könne, nur von untergeordneter Bedeutung sein dürfte, sei nicht nachvollziehbar. Zudem halte die Vorinstanz selbst sinngemäss fest, dass die räumliche Nähe einer Anlage zu einem Hotel eine Rolle spiele. Bei den vorliegenden Verhältnissen müsse das Mineralbad als Bestandteil der Hotelanlage qualifiziert werden.

#### **E. 3.6.2**

Auf die MBI 08 (E. 2.4) muss vorliegend jedoch nicht eingegangen werden, da sich bereits aus Gesetz und Rechtsprechung ergibt, dass der Eintritt ins Mineralbad Z. \_\_\_\_\_ keine Nebenleistung im Sinne von Art. 19 Abs. 4 MWSTG ist. Eine solche muss von untergeordneter Bedeutung sein (E. 2.3.3), was hier gerade nicht der Fall ist. Das Kriterium der «untergeordneten Bedeutung» findet sich nicht in Ziff. 6.1.3 der MBI 08, sondern ergibt sich bereits aus dem gesetzlichen Begriff der «Nebenleistung», welchen die Gesetzgebung konkretisiert hat (E. 2.3.3). Ob allenfalls der Eintritt in das Hotelschwimmbad eines anderen Hotels als Nebenleistung betrachtet würde, ist für den vorliegenden Fall nicht erheblich, denn er liegt anders. Auch Analogieschlüsse können vorliegend nicht gezogen werden, ist doch ein Mineralbad nicht mit dem üblichen Schwimmbad eines Hotels vergleichbar. Ist die Leistung nicht von untergeordneter Bedeutung, spielt auch die Nähe des Mineralbades zum Hotel keine Rolle. Ebenfalls nicht entscheidend ist, ob die Leistung allenfalls umgangssprachlich als Nebenleistung bezeichnet wird. Vorliegend fehlen Voraussetzungen dafür, dass es sich beim Eintritt ins Mineralbad um eine Nebenleistung im mehrwertsteuerrechtlichen Sinn zur Beherbergungsleistung handeln könnte, insbesondere die Voraussetzung, dass die Leistung die Hauptleistung nur ergänzt, verbessert oder abrundet und dass die Leistung üblicherweise mit der Hauptleistung zusammen vorkommt (E. 2.3.3 und 3.5.3).

#### **E. 3.7**

Insgesamt sind vorliegend die Voraussetzungen einer unselbständigen Nebenleistung im Sinne von Art. 19 Abs. 4 MWSTG nicht gegeben und es ist von zwei voneinander unabhängigen Leistungen, die selbständig behandelt werden, auszugehen (E. 2.3.5).

#### **E. 3.8**

Die der Einsprache beigelegten Berechnungen der Beschwerdeführerin (Beilagen 18-21 zur Einsprache, enthalten in den Beilagen zur Vernehmlassung Nr. 3/18-21) gehen von der gerade widerlegten Prämisse aus, dass es sich beim Eintritt ins Mineralbad Z. \_\_\_\_\_ um eine Nebenleistung zur Beherbergungsleistung handle. Sämtliche dieser Berechnungen der Beschwerdeführerin, insbesondere auch jene in Anwendung der 70 %-Regel (E. 2.3.6), stützen sich darauf. Da die Vorinstanz ebenso wie hier das Bundesverwaltungsgericht zum

Schluss gelangte, dass keine Nebenleistung vorliege, hat sie kein Recht verletzt, indem sie auf die Berechnungen der Beschwerdeführerin nicht weiter einging. Dies war im Einspracheverfahren nicht notwendig und ist es auch hier nicht. Es ist nämlich nicht bestritten, dass die Berechnungen der Vorinstanz dann korrekt sind, wenn es sich beim Eintritt ins Mineralbad nicht um eine Neben-, sondern eine eigenständige Leistung handelt. Dies ist der Fall. Von einer Rechtsverweigerung, die die Beschwerdeführerin geltend macht, kann keine Rede sein.

### **E. 3.9**

Die Beschwerdeführerin bemerkt ergänzend, dass die ESTV ihr mit E-Mails bestätigt habe, dass sie (in einem anderen Fall) die Eintritte in den mit einem Hotel [Ort] verbundenen (externen) Badebetrieb als erweiterte Nebenleistung taxiert habe. Es sei unbekannt, warum sie diese Sichtweise offenbar nach zweieinhalb Jahren revidiert habe. Soweit die Beschwerdeführerin sich hier implizit auf Vertrauensschutz berufen möchte (E. 2.5), scheidet dies bereits daran, dass ihr keine sie selbst betreffende Auskunft erteilt wurde (E. 2.5.2). Zu berücksichtigen ist beim Vertrauensschutz unter anderem, ob gegenüber einer betroffenen Person bezogen auf konkrete Verhältnisse Auskünfte erteilt wurden, nicht, ob Auskünfte zu anderen Verhältnissen erteilt wurden, aus denen die Beschwerdeführerin für sich Analogieschlüsse ziehen möchte. Auf die Beweisofferte, B. \_\_\_\_\_ von der ESTV als Auskunftsperson zu befragen, ist in antizipierter Beweiswürdigung zu verzichten, da sich an der Ausgangslage auch dann nichts ändern würde, wenn dieser den Versand der E-Mails und deren Inhalt bestätigen würde.

### **E. 3.10**

Sollte sich die Beschwerdeführerin im Weiteren auf eine Gleichbehandlung im Unrecht berufen wollen, wäre ihr entgegenzuhalten, dass sie dies nicht mit Erfolg tun könnte, weil die Vorinstanz nicht an einer allfällig rechtswidrigen Praxis festhalten wollen würde (E. 2.6).

### **E. 3.11**

Insgesamt erweist sich der vorinstanzliche Einspracheentscheid als rechtmässig. Die Beschwerde ist somit vollumfänglich abzuweisen.

### **E. 4**

Ausgangsgemäss hat die unterliegende Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 5'000.-- festzusetzen (vgl. Art. 1, 2 und 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der in gleicher Höhe einbezahlte Kostenvorschuss ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario). (Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)

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