

BVGer A-2587/2020 vom 10. August 2021

Bundesverwaltungsgericht, 2021-08-10, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-2587_2020

FR: TAF A-2587/2020 du 10 août 2021

IT: TAF A-2587/2020 del 10 agosto 2021

Regeste

Mehrwertsteuer

Erwägungen

E. 1.1

Das Verfahren richtet sich nach den Bestimmungen des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021), soweit das Verwaltungsgerichtsgesetz vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Gemäss Art. 31 VGG beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG, sofern in sachlicher Hinsicht keine Ausnahme nach Art. 32 VGG vorliegt und es sich bei der Vorinstanz um eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG handelt. Diese Voraussetzungen sind vorliegend erfüllt. Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Behandlung von Beschwerden gegen Einspracheentscheide der ESTV auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer sachlich und funktionell zuständig. Die Beschwerdeführerin ist zur Beschwerdeführung berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG) und hat die Beschwerde rechtzeitig und formgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG). Nachdem sie auch den Vorschuss für die Verfahrenskosten fristgerecht geleistet hat (Art. 63 Abs. 4 i.V.m. Art. 21 Abs. 3 VwVG), ist auf die Beschwerde einzutreten.

E. 1.2

Das Bundesverwaltungsgericht kann einen angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 VwVG).

E. 1.3

Die vorliegend zu beurteilende Sache betrifft die Steuerperioden 2011 bis 2015. Somit ist in casu das Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) mitsamt der zugehörigen Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, SR 641.201) in den in den Jahren 2011 bis 2015 gültigen Fassungen massgebend.

E. 2.1

Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer). Die Steuer bezweckt die Besteuerung des nicht unternehmerischen Endverbrauchs im Inland (Art. 1 Abs. 1 MWSTG; zur verfassungsmässigen Grundlage: Art. 130 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]).

E. 2.2.1

Der Mehrwertsteuer unterliegen unter anderem die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen; sie sind steuerbar, soweit das MWSTG keine Ausnahme vorsieht (Inlandsteuer; Art. 18 Abs. 1 MWSTG).

E. 2.2.2

Steuerobjekt der Inlandsteuer bildet ein mehrwertsteuerliches Leistungsverhältnis (bzw. nach altrechtlicher Terminologie: Leistungsaustausch). Ein Leistungsverhältnis ist charakterisiert durch folgende Tatbestandsmerkmale, die kumulativ erfüllt sein müssen (vgl. Botschaft des Bundesrats zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer vom 25. Juni 2008 [nachfolgend: Botschaft zum MWSTG], BBl 2008 6885, 6939; Alois Camenzind et al., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 3. Aufl. 2012, S. 254 N 594 ff.; Ivo Baumgartner/Diego Clavadetscher/Martin Kocher, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 4 N 3; ferner auch [mit teilweise abweichender Abgrenzung der einzelnen Elemente] Felix Geiger, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: MWSTG-Kommentar 2019], Art. 18 N 2; Sonja Bossart/Diego Clavadetscher, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [nachfolgend: MWSTG-Kommentar 2015], 2015, Art. 18 N 24 f.): - Es bedarf einer Leistung zwischen den Beteiligten (Leistungserbringer und Leistungsempfänger); - der erbrachten Leistung muss ein Entgelt als Gegenleistung gegenüberstehen; - die Leistung und das Entgelt müssen innerlich wirtschaftlich verknüpft sein. Fehlt eine dieser Voraussetzungen, besteht in Bezug auf die Inlandsteuer kein Steuerobjekt und der Vorgang steht ausserhalb des Geltungsbereichs der (schweizerischen) Mehrwertsteuer (statt vieler: BGE 141 II 182 E. 3.3 und 132 II 353 E 4.3; BVGE 2010/6 E. 3.1; Urteil des BVGer A-2798/2016 vom 30. Mai 2017 E. 3.2).

E. 2.2.3

Während das bis zum 31. Dezember 2009 in Kraft stehende Mehrwertsteuergesetz vom 2. September 1999 (aMWSTG, AS 2000 1300) - abgesehen von der Unterscheidung der Leistung in Lieferung und Dienstleistung - keine nähere Umschreibung des Leistungsbegriffs enthielt, definiert Art. 3 Bst. c MWSTG die Leistung als «Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts, auch wenn sie von Gesetzes wegen oder aufgrund behördlicher Anordnung erfolgt». Demnach besteht eine Leistung aus den folgenden drei Komponenten: 1) Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes; 2) an einen Empfänger; und 3) in Erwartung eines Entgelts. Aus den Begriffen «Einräumung» und «Erwartung eines Entgelts» ergibt sich, dass der Leistungserbringer die Leistung grundsätzlich willentlich erbringen muss (Urteil des BVGer A-1383/2015 vom 4. März 2016 E. 3.1; Claudio Fischer/Claude Grosjean, Der Leistungsbegriff, ASA 78, S. 701 ff., S. 707; Camenzind et al., a.a.O., S. 256 N 603; vgl. Geiger, MWSTG-Kommentar 2019, Art. 3 N 15). Das Vorliegen einer Leistung ist aus der Sicht des Leistungserbringers zu beurteilen (Urteile des BVGer A-5934/2018 und A-5937/2018 vom 4. Februar 2020 E. 2.2.1, A-6671/2015 und A-6674/2015 vom 9. August 2016 E. 2.2.1.2, A-1383/2015 E. 3.1; Bossart/Clavadetscher, MWST-Kommentar 2015, Art. 18 N 45).

E. 2.2.4

Der Begriff des verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes ist weit zu verstehen und umfasst alles, was in irgendeiner Form einer Bedürfnis- oder Nachfragebefriedigung dient

(Botschaft zum MWSTG, BBl 2008 6885, 6940). Das objektive Element der Verbrauchsfähigkeit hängt mit dem Besteuerungsziel der Mehrwertsteuer zusammen, welches die private Einkommens- und Vermögensverwendung für Konsumzwecke anvisiert. Es sollen daher nur verbrauchsfähige Güter Inhalt einer Leistung sein können (vgl. Bossart/Clavadetscher, MWST-Kommentar 2015, Art. 18 N 62 m.w.H.). Als nicht verbrauchsfähig im mehrwertsteuerlichen Sinne gelten der Boden und Geld (Kapital), da beide Güter durch deren Nutzung keine Reduktion der Substanz erleiden (Botschaft zum MWSTG, BBl 2008 6885, 6940).

E. 2.2.5

Gemäss bundesverwaltungsgerichtlicher Rechtsprechung qualifizieren entgeltlich abgegebene Gutscheine bei der Mehrwertsteuer grundsätzlich als Zahlungsmittel (Urteil des BVGer A-3497/2015 vom 25. Februar 2016 E. 2.5.6 und 4.3). Daraus folgt, dass der Empfänger durch die entgeltliche Abgabe von Gutscheinen grundsätzlich noch keine Leistung erhält. Erst deren Einlösung führt zu einer mehrwertsteuerlich relevanten Lieferung oder Dienstleistung, die vom Leistungserbringer als Umsatz zu versteuern ist (Urteil des BVGer A-1434/2006 vom 14. Mai 2007 E. 3.1; vgl. ferner Urteil des BVGer A-1599/2006 vom 10. März 2008 E. 3.3.2; zum Ganzen Bossart/Clavadetscher, MWST-Kommentar 2015, Art. 24 N 21; Camenzind et al., a.a.O., S. 732 N 2007 f.). Dies entspricht auch der Praxis der ESTV (vgl. MWST-Info 07 «Steuerbemessung und Steuersätze», Ziff. 1.2; MWST-Branchen-Info 06 «Detailhandel», Ziff. 1.13.1; MWST-Branchen-Info 08 «Hotel- und Gastgewerbe», Ziff. 8.2).

E. 2.3

Die mehrwertsteuerliche Qualifikation von Vorgängen hat nicht in erster Linie aus einer zivil- bzw. vertragsrechtlichen Sicht, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (sog. wirtschaftliche Betrachtungsweise). Die zivil- bzw. vertragsrechtliche Sicht ist demnach nicht entscheidend, hat aber immerhin Indizwirkung (statt vieler: Urteil des BGer 2C_969/2015 vom 24. Mai 2016 E. 2.3.1; BVGE 2007/23 E. 2.3.2 m.H.; Urteil des BVGer A-5431/2015 vom 28. April 2016 E. 2.2.4).

E. 2.4.1

Art. 40 MWSTG regelt den Zeitpunkt der Entstehung der Steuerforderung. Im Falle der Abrechnung nach vereinbarten Entgelten entsteht die Umsatzsteuerschuld: a. mit der Rechnungsstellung; b. mit der Ausgabe der Teilrechnung oder mit der Vereinnahmung der Teilzahlung, wenn die Leistungen zu aufeinander folgenden Teilrechnungen oder Teilzahlungen Anlass geben; c. mit der Vereinnahmung des Entgelts bei Vorauszahlungen für nicht von der Steuer befreite Leistungen sowie bei Leistungen ohne Rechnungsstellung. Die Regelungen in Absatz 1 bilden dergestalt eine eigentliche Entstehungskaskade, mittels derer durch Verzahnung der verschiedenen Entstehungskonstellationen Lückenlosigkeit für die Genese der Umsatzsteuerschuld erreicht wird. In Absatz 1 Buchstabe b und c manifestiert sich sodann in Anlehnung an die Terminologie bei den direkten Steuern der Grundsatz der sog. «Mindest-Ist-Besteuerung» (vgl. Michael Beusch, MWSTG-Kommentar 2019, Art. 40 N 14 ff.). Gemäss diesem entsteht die Steuerforderung bei der Abrechnung nach vereinbarten Entgelten grundsätzlich mit der Rechnungsstellung oder Teilrechnungsstellung, sofern das Entgelt nicht schon zuvor ganz oder teilweise vereinnahmt wurde (Urteil des BVGer A-1530/2006 vom 18. März 2008 E. 2.3 m.w.H.; Bericht vom 28. August 1996 der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des

Nationalrats [WAK-N] zur parlamentarischen Initiative [Parlamentarische Initiative Dettling, 93.461] über den Erlass eines Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer, BBl 1996 V 713, 779). Die Abrechnung nach vereinbarten Entgelten als Regelfall und die grundsätzliche Entstehung der Steuerforderung im Zeitpunkt der Rechnungsstellung sind denn auch in Korrelation zu sehen mit der Systematik des Vorsteuerabzugs. In diesem Fall kann der steuerpflichtige Leistungsempfänger die ihm überwältzte Steuer auf den Eingangsleistungen in dem Moment bzw. in derjenigen Abrechnungsperiode abziehen, in der er die Rechnung erhält (Art. 40 Abs. 1 erster Satz MWSTG; vgl. Urteil des BGer 2A.220/2003 vom 11. Februar 2004 E. 2.2.1; Urteile des BVGer A-1581/2006 vom 23. Juni 2008 E. 5.2.1, A-1530/2006 E. 2.3 m.w.H.).

E. 2.4.2

Grundsätzlich bedarf es zur Entstehung der Steuerforderung der Verwirklichung sämtlicher Elemente des Steuertatbestandes im engeren Sinn und allfälliger «temporaler Zusatzbestimmungen» (Beusch, MWSTG-Kommentar 2019, Art. 40 N 1 und 12; vgl. Béatrice Blum, Entstehung der Steuerforderung vor dem Steuerobjekt, in: Michael Beusch/ISIS [Hrsg.], Entwicklungen im Steuerrecht 2009, S. 331 ff., S. 335; vgl. für Vorauszahlungen BGE 126 II 249 E. 4; Urteil des BGer 2A.351/2004 vom 1. Dezember 2004 E. 5.4; Urteile des BVGer A-5747/2008 vom 17. März 2011 E. 2.3 und A-659/2007 vom 1. Februar 2010 E. 3.2; Entscheide der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 26. April 2006, in: VPB 70.77 E. 2c und vom 13. Mai 2004, in: VPB 68.129 E. 2; vgl. auch Jeannine Müller, MWST-Kommentar 2015, Art. 40 N 11). Der Steuertatbestand ist jedoch vom Steueranspruch (Entstehung der Forderung) auseinanderzuhalten. Die Voraussetzung einer Leistung für die Steuerbarkeit hat nichts zu tun mit der zeitlichen Entstehung der Forderung oder ihrer Fälligkeit. Diese Faktoren hängen vielmehr von der gewählten Erhebungs- bzw. Abrechnungsmethode ab. Selbst wenn eine solche Lösung in Einzelfällen zu einer Situation führen kann, bei der die Steuerforderung entsteht, bevor ein steuerbarer Vorgang abgeschlossen ist, ist dies nicht zu beanstanden (Urteile des BVGer A-1385/2006 vom 3. April 2008 E. 4.2, A-1530/2006 E. 2.5, A-1489/2006 vom 14. Januar 2008 E. 2.5 und A-1343/2006 vom 12. April 2007 E. 3.4; Entscheid der SRK vom 6. Mai 1998, veröffentlicht in MWST-Journal 1998, S. 89 f. E. 4b/bb; vgl. auch Camenzind et al., a.a.O., S. 731 N 2003). Erfüllt sich der Steuertatbestand im Nachhinein doch nicht, weil bspw. die Leistung nicht erbracht wird, fällt die Bedingung für die Entstehung der Steuerforderung nachträglich weg und das Steuerobjekt bleibt unverwirklicht. In diesen Fällen besteht eine Korrekturmöglichkeit gemäss Art. 41 MWSTG (ausführlich zum Ganzen unter dem alten Recht: Urteil BVGer A-1489/2006 E. 2.5 m.H.; sinngemäss Beusch, MWSTG-Kommentar 2019, Art. 40 N 1 und 12).

E. 2.4.3

Nach der Rechtsprechung liegen Vorauszahlungen im Sinne von Art. 40 Abs. 1 Bst. c MWSTG dann vor, wenn für eine bestimmte oder zumindest bestimmbar künftige Leistung ein im Voraus bezahltes Entgelt geleistet wird. Eine Vorauszahlung untersteht der Mehrwertsteuer und bildet Bestandteil der Bemessungsgrundlage, wenn es sich um ein Entgelt für eine steuerbare Leistung handelt und eine innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen der Vorauszahlung und der mehrwertsteuerlichen Leistung besteht (Urteil BGer 2A.351/2004 E. 5.4; Urteil BVGer A-659/2007 E. 3.2 m.w.H.).

E. 2.4.4

Damit kann - soweit hier von Interesse - geschlossen werden, dass die Entstehung der Steuerforderung insoweit das Vorliegen eines steuerbaren Leistungsverhältnisses bedingt, als dass die Leistung, soweit sie sich erst nach Entstehung der Steuerforderung verwirklicht, bestimmt oder zumindest bestimmbar sein muss. Das ist - bei gegebener innerer wirtschaftlicher Verknüpfung zwischen Leistung und Entgelt - beispielsweise dann der Fall, wenn sich ein Leistungserbringer zur Erbringung einer bestimmten Leistung verpflichtet und hierfür mit oder ohne vorgängige Rechnung eine Vorauszahlung bezieht, die eigentliche Leistung (i.e. das Verfügungsgeschäft) jedoch zeitlich verzögert erfolgt (vgl. dazu Fischer/Grosjean, a.a.O., S. 707, wonach die Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht mehrheitlich im Rahmen eines zivilrechtlichen Verfügungsgeschäfts erfolgt; vgl. zur inneren wirtschaftlichen Verknüpfung im Zusammenhang mit Vorauszahlungen: Urteil BVGer A-1385/2006 E. 7.4.2 f.; vgl. betreffend Vorauszahlungen mittels Rechnung: Regine Schluckebier, MWSTG-Kommentar 2019, Art. 26 N 26 sowie Blum, a.a.O., S. 336 f.).

E. 2.5

Der Gleichbehandlungsgrundsatz ist in Art. 8 BV verankert. Nach dem Gebot der Gleichbehandlung ist Gleiches nach Massgabe seiner Gleichheit gleich und Ungleiches nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich zu behandeln. Der Grundsatz der Gleichbehandlung verbietet auch, Unterscheidungen ohne sachlichen Grund vorzunehmen, sofern die nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung im konkreten Einzelfall ein gewisses erhebliches Mindestmass erreicht (statt vieler: BGE 145 II 206 E. 2.4.1; Urteil des BVGer A-1284/2019 vom 11. Dezember 2019 E. 3.3.3.1). Das Gleichbehandlungsgebot ist sowohl in der Rechtsetzung als auch in der Rechtsanwendung zu berücksichtigen (Urteil des BGE 8C_249/2020 vom 16. Juli 2020 E. 5.2.2; Urteil des BVGer A-1183/2017 vom 21. Dezember 2017 E. 3.1).

E. 3.1

Die ESTV legt den massgeblichen Sachverhalt im Rahmen ihres Einspracheentscheids und in Übereinstimmung mit den Ausführungen der Beschwerdeführerin wie folgt dar: Die Beschwerdeführerin verkauft in eigenem Namen und in der Regel auf eigene Rechnung Outdoor-Aktivitäten im Inland, welche ausschliesslich von Dritten (sog. Providern) durchgeführt werden. Sie ist für die Terminkoordination zwischen Kunde und Provider (inkl. Annullation) zuständig. Nach Durchführung der Aktivität stellt der Provider der Beschwerdeführerin Rechnung für die erbrachte Leistung abzüglich einer Vermittlungsprovision. Das Angebot der Beschwerdeführerin umfasst drei Geschäftsfälle: - Typ A: Bestellung einer bestimmten Aktivität für einen definierten Zeitpunkt, wobei die Beschwerdeführerin nach der Bestellung jeweils eine Rechnung ausstellte. - Typ B: Bestellung eines Gutscheins über einen definierten Geldbetrag (sog. Wertgutschein). Nach Bezahlung der Rechnung erhält der Kunde den Gutschein. Mit diesem kann er zu einem späteren Zeitpunkt eine beliebige Leistung bei der Beschwerdeführerin im Umfang des auf dem Gutschein genannten Geldbetrags einkaufen. - Typ C: Bestellung eines Gutscheins für eine bestimmte Aktivität an einem bestimmten Ort (sog. Leistungsgutschein). Nach Bezahlung der Rechnung erhält der Kunde den Gutschein. Mit diesem kann er zu einem späteren Zeitpunkt die auf dem Gutschein bestimmte Aktivität an dem bestimmten Ort bei der Beschwerdeführerin beziehen.

E. 3.2

Die ESTV legte den steuerbaren Umsatz der Beschwerdeführerin aufgrund des nicht deklarierten Bankkontos nach pflichtgemäßem Ermessen fest. Dabei berücksichtigte sie sämtliche Umsätze auf diesem Bankkonto, die auf Geschäftsfälle des Typs A zurückzuführen waren. Entsprechende Umsätze aus Geschäftsfällen des Typs B (Wertgutscheine) klammerte sie aus der Ermessenseinschätzung aus. Hingegen differenzierte sie in Bezug auf Umsätze aus Geschäftsfällen des Typs C (Leistungsgutscheine) zwischen verkauften, aber noch nicht eingelösten Gutscheinen und verfallenen Gutscheinen. Während sie letztere ebenfalls aus der Ermessenseinschätzung ausschloss, qualifizierte sie erstere als steuerbare Vorauszahlungen (vgl. Sachverhalt Bst. G).

E. 4

Im vorliegenden Fall ist einzig streitig und zu prüfen, ob die ESTV Bundesrecht verletzte, indem sie den Umsatz aus erwiesenermassen verkauften, aber noch nicht eingelösten Leistungsgutscheinen als Vorauszahlungen qualifizierte und deshalb in der Ermessenseinschätzung berücksichtigte.

E. 4.1

Die Beschwerdeführerin macht zusammenfassend geltend, beim Verkauf von Leistungsgutscheinen liege keine Vorauszahlung vor, weil die Leistung nicht konkret genug umschrieben und der Zeitpunkt der Leistungserbringung nicht bestimmt oder bestimmbar seien. Wert- und Leistungsgutscheine würden sich in Bezug auf die Leistungserbringung nicht unterscheiden. Einziger Unterschied sei, dass der Wert beim Wertgutschein in Schweizer Franken und beim Leistungsgutschein durch die Bezeichnung einer Aktivität genannt werde. In beiden Fällen müsse der Gutscheininhaber mit der Beschwerdeführerin in Kontakt treten und eine Buchung einer Aktivität zu einem bestimmten Zeitpunkt vornehmen. Zudem könne der Gutscheininhaber - unabhängig vom Gutscheinyp - in jedem Fall frei wählen, welche Aktivität er beziehen möchte. Dies sei in ihren Allgemeinen Geschäftsbedingungen festgehalten. Deshalb werde die von der Beschwerdeführerin zu erbringende Leistung erst mit der Buchung definiert. Des Weiteren verweist sie auf eine Auskunft der ESTV an eine andere Steuerpflichtige, gemäss welcher keine Vorauszahlung mehr vorliege, wenn der Gutscheininhaber nicht zwingend die auf dem Gutschein genannte Aktivität beziehen müsse und dies für ihn ersichtlich sei. Schliesslich liege eine Vorauszahlung nur dann vor, wenn diese die zukünftige Leistungserbringung ohne weiteres Zutun des Leistungsempfängers auslöse. Dies sei vorliegend nicht der Fall.

E. 4.2

Die ESTV entgegnet, die Definition der Leistung im Sinne des MWSTG setze nicht voraus, dass der Zeitpunkt des Verbrauchs bekannt oder der Verbrauch bereits erfolgt sein müsse. Wert- und Leistungsgutscheine würden sich erheblich unterscheiden, da die Beschwerdeführerin bei einem Leistungsgutschein verpflichtet sei, die auf dem Gutschein genannte Aktivität zu erbringen, auch wenn zwischen dem Bezug und der Einlösung des Gutscheins die genannte Aktivität eine Wertsteigerung erfahren habe und zum Zeitpunkt der Einlösung des Gutscheins mehr kosten würde als bei dessen Kauf. Zudem könne die Beschwerdeführerin aus der Auskunft der ESTV an eine andere Steuerpflichtige nichts für sich ableiten, da auf den dortigen Leistungsgutscheinen ersichtlich gewesen sei, dass nicht die aufgeführte Aktivität konsumiert werden müsse. Dies sei bei der Beschwerdeführerin nicht der Fall. Auch in der vorliegend einschlägigen Fassung der Allgemeinen

Geschäftsbedingungen fehle ein entsprechender Hinweis. Dieser sei erst nachträglich eingefügt worden. Schliesslich führt die ESTV aus, für die Ansicht der Beschwerdeführerin, wonach eine Vorauszahlung ein Tätigwerden des Leistungserbringers ohne Zutun des Leistungsempfängers bedinge, bestehe keine Grundlage und verweist auf den öffentlichen Verkehr, wo teilweise «trotz Mehrfahrtenkarte» eine Reservationspflicht bestehe und somit ein Tätigwerden des Leistungsempfängers notwendig werde.

E. 4.3.1

Die Qualifikation der Umsätze aus dem Verkauf von Leistungsgutscheinen als Vorauszahlungen im Sinne von Art. 40 Abs. 1 Bst. c MWSTG, bedingt, dass insoweit ein mehrwertsteuerliches Leistungsverhältnis vorliegt (vgl. E. 2.4.2 f.), als dass - nebst den anderen Elementen - die mehrwertsteuerliche Leistung bestimmt oder zumindest bestimmbar ist (vgl. E. 2.2.2 und 2.4.4). Es ist also im Wesentlichen zu prüfen, ob sich die Beschwerdeführerin mit dem Verkauf von Leistungsgutscheinen zur Erbringung einer bestimmten oder zumindest bestimmbar Leistung im mehrwertsteuerlichen Sinne verpflichtet hat. Diese Frage ist aus Sicht der Beschwerdeführerin als mögliche Leistungserbringerin zu beantworten. Zu beachten ist, dass bei der mehrwertsteuerlichen Qualifikation von Vorgängen bzw. der konkreten Sachverhaltsanalyse auf tatsächliche, wirtschaftliche Kriterien abzustellen ist (vgl. E. 2.3).

E. 4.3.1.1

Mit dem Verkauf eines Leistungsgutscheins hat sich die Beschwerdeführerin zur Erbringung einer bestimmten Leistung im mehrwertsteuerlichen Sinne verpflichtet, sofern sie einer Drittperson die Einräumung eines bestimmten verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Werts in Erwartung eines Entgelts verspricht (vgl. E. 2.2.3). Während vorliegend die Tatbestandselemente «an eine Drittperson» und «in Erwartung eines Entgelts» unbestritten erfüllt sind, ist näher auf das Tatbestandselement «Einräumung eines - bestimmten oder zumindest bestimmbar - verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes» einzugehen. Zunächst ist zu bestimmen, ob sich die Beschwerdeführerin mit dem Verkauf eines Leistungsgutscheins gegenüber dem Leistungsempfänger zur Einräumung eines wirtschaftlichen Werts verpflichtet. Die ESTV erblickt Letzteren in der auf dem Leistungsgutschein bezeichneten Aktivität. Dies lehnt die Beschwerdeführerin mit dem Hinweis ab, dass der Zeitpunkt der Inanspruchnahme der Aktivität nicht bestimmt oder bestimmbar sei. Die sich in den Akten befindlichen, von der Beschwerdeführerin verkauften Leistungsgutscheine zeigen, dass diese jeweils eine klar bestimmte Aktivität bezeichnen (z.B. «Bungy [...]», «[...] Vol en ballon [2 pers.] / [...]» oder «Survole [...] / Lieu de rencontre: [...]»). Somit besteht der von der Beschwerdeführerin einzuräumende wirtschaftliche Wert - wirtschaftlich betrachtet - nicht in dem Leistungsgutschein als solchen, sondern in der auf dem Leistungsgutschein bezeichneten, klar bestimmten Aktivität. Dem Gutschein selbst kommt demgegenüber vor allem eine Ausweis-, Quittungs-, Organisations- und Kontrollfunktion zu, was zudem eine einfache Übertragbarkeit ermöglicht (z.B. als Geschenk; vgl. Arnold F. Rusch/Eva Maissen, Gutscheine mit Einlösefrist, Jusletter vom 12. Dezember 2011, N 3 f.). Die Tatsache, dass der Zeitpunkt der Inanspruchnahme der auf dem Gutschein bezeichneten Aktivität beim Verkauf des Gutscheins - im Rahmen des Verfalldatums - noch nicht bestimmt oder bestimmbar ist, ändert nichts daran, dass dieser Aktivität einen bestimmbar wirtschaftlichen Wert zukommt. Zum einen ist der Begriff des wirtschaftlichen Wertes weit auszulegen (vgl. E. 2.2.4). Zum anderen ist zu Recht unbestritten, dass bspw. auch

Mehrfahrtenkarten des öffentlichen Verkehrs ein bestimmbarer wirtschaftlicher Wert zukommt und dies obwohl - im Rahmen eines allfälligen Verfalldatums - nicht bestimmt ist, wann (und ob) die im Voraus bezahlten Leistungen tatsächlich bezogen werden. Die auf den Leistungsgutscheinen bezeichnete, klar bestimmte Aktivität ist zudem verbrauchsfähig, was die Beschwerdeführerin auch nicht in Abrede stellt. Jedenfalls ist offensichtlich, dass diese Aktivitäten konsumiert und damit verbraucht werden können. Im Ergebnis verpflichtet sich die Beschwerdeführerin - in Anbetracht, dass die restlichen Tatbestandselemente des Leistungsbegriffs unbestritten erfüllt sind - beim Verkauf der vorliegend in Frage stehenden Leistungsgutscheine zur Erbringung einer bestimmten bzw. zumindest bestimmbarer Leistung im mehrwertsteuerlichen Sinne.

E. 4.3.1.2

Die Beschwerdeführerin wendet dagegen ein, dass eine Vorauszahlung eine zukünftige Leistungserbringung auslöse, ohne dass ein weiteres Zutun des Leistungsempfängers notwendig sei. Bei den fraglichen Leistungsgutscheinen müsse dieser aber mit ihr in Kontakt treten und eine Buchung oder Reservierung vornehmen. Dieses Argument der Beschwerdeführerin verfährt nicht. Eine Vorauszahlung setzt - nebst den weiteren Elementen eines Leistungsverhältnisses - lediglich eine bestimmte oder zumindest bestimmbar künftige Leistung (sowie ein dafür im Voraus bezahltes Entgelt) voraus, um die Steuerforderung entstehen zu lassen, was vorliegend erfüllt ist (vgl. E. 4.3.1.1). Das Erfüllen von zusätzlichen Bedingungen ist nicht notwendig. Insbesondere ist nicht erforderlich, dass die zukünftige Leistungserbringung ohne ein weiteres Zutun des Leistungsempfängers erfolgt.

E. 4.3.1.3

Auch aus dem Vergleich zu den von ihr verkauften Wertgutscheinen kann die Beschwerdeführerin nichts zu ihren Gunsten ableiten. Bei einem Wertgutschein besteht der eingeräumte wirtschaftliche Wert gerade nicht in einer klar bestimmten Aktivität, sondern in einem auf dem Wertgutschein bezeichneten Geldbetrag, den die Beschwerdeführerin anstelle von gesetzlichen Zahlungsmitteln zur Bezahlung von Aktivitäten akzeptiert. Der Wertgutschein entspricht deshalb einem Zahlungsmittel, das aufgrund der fehlenden Verbrauchsfähigkeit keine Leistung im mehrwertsteuerlichen Sinne darstellt (vgl. E. 2.2.4 f.). Wie die ESTV zu Recht ausführt, unterscheidet sich ein Leistungsgutschein von einem Wertgutschein in wirtschaftlicher Hinsicht darin, dass bei einem Leistungsgutschein das Preisschwankungsrisiko vom Leistungserbringer übernommen wird, während dieses Risiko beim Wertgutschein der Leistungsempfänger tragen muss. In diesem Punkt ist der Verkauf von Leistungsgutscheinen (Geschäftsfall Typ C) eher mit der Bestellung einer bestimmten Aktivität zu einem bestimmten Zeitpunkt (Geschäftsfall Typ A) vergleichbar, wobei im letzteren Fall die Beschwerdeführerin das Preisschwankungsrisiko mit der anschliessenden Bestellung beim Provider weiterübertragen kann. Die Qualifikation des Wertgutscheins als Zahlungsmittel ist ferner auf Praktikabilitäts- und erhebungswirtschaftliche Gründe zurückzuführen (vgl. Art. 1 Abs. 3 Bst. b MWSTG). Falls ein Leistungserbringer Leistungen anbietet, bei denen unterschiedliche Steuersätze zur Anwendung kommen, ist im Zeitpunkt des Verkaufs eines Wertgutscheins die Leistung und damit der anwendbare Steuersatz (noch) nicht bekannt. Anders gestaltet sich die Situation bei einem Leistungsgutschein. Hier kann der anwendbare Steuersatz aufgrund der auf dem Leistungsgutschein bezeichneten, klar bestimmten Leistung - Gesetzesänderungen vorbehalten - ohne Weiteres ermittelt werden (vgl. dazu Urteil BVGer A-1385/2006 E.

7.4.2 f.). Auch deshalb drängt sich eine Gleichbehandlung von Leistungs- und Wertgutscheinen - wie sie die Beschwerdeführerin befürwortet - nicht auf. In diesem Sinne ist die bestehende bundesverwaltungsgerichtliche Rechtsprechung (vgl. E. 2.2.5) dahingehend zu präzisieren, dass der dort verwendete Begriff des Gutscheins nur Wertgutscheine, nicht aber Leistungsgutscheine, umfasst.

E. 4.3.1.4

Die Beschwerdeführerin legt zudem dar, dass ihre Leistungsgutscheine zwar eine klar bestimmte Aktivität bezeichnen, diese aber usanzgemäss für alle von ihr angebotenen Aktivitäten eingesetzt werden können (wobei unter Umständen die Wertdifferenz nachbezahlt werden muss), weshalb ihre Leistungsgutscheine dem Charakter nach Wertgutscheine seien. Dieser Argumentation kann, soweit sie überhaupt zu einem anderen Ergebnis führen würde, nicht gefolgt werden. Denn für einen unabhängigen Dritten ist nicht erkennbar, dass von der Beschwerdeführerin ausgestellte Leistungsgutscheine auch für andere als die bezeichnete Aktivität eingesetzt werden können. Dies ist weder auf den Leistungsgutscheinen selbst noch in den vorliegend einschlägigen Allgemeinen Geschäftsbedingungen vermerkt. Das in der aktuellen Fassung der Allgemeinen Geschäftsbedingungen zu findende Lemma «Ein GU ist kostenlos austauschbar» fehlt in der zwischen dem 1. Januar 2011 und 31. Dezember 2015 gültigen Fassung.

E. 4.3.1.5

Die Beschwerdeführerin macht schliesslich sinngemäss eine Verletzung des Gleichbehandlungsgebots geltend, indem sie ausführt, dass ihre Leistungsgutscheine anders als diejenigen in einer Auskunft der ESTV an eine andere Steuerpflichtige qualifiziert worden seien. Das Gleichbehandlungsgebot ist indes nur dann verletzt, wenn die Unterscheidungen ohne sachlichen Grund vorgenommen wurden (vgl. E. 2.5). Dem ist vorliegend nicht so. Bei den Leistungsgutscheinen der Beschwerdeführerin ist nicht erkennbar, dass sie auch für eine andere als die bezeichnete Aktivität eingesetzt werden können (vgl. E. 4.3.1.4). Diese fehlende Erkennbarkeit stellt einen massgeblichen Unterschied zum Sachverhalt dar, auf welchen sich die Auskunft der ESTV an die andere Steuerpflichtige bezieht. Dort war diese Erkennbarkeit - soweit aus den Akten ersichtlich - ohne Weiteres gegeben, weshalb jene Leistungsgutscheine - gemäss der Beurteilung der ESTV - den Charakter von Wertgutscheinen aufwiesen. Insofern stützt sich die Auffassung der ESTV, wonach die entsprechenden Gutscheine der Beschwerdeführerin und diejenigen der anderen Steuerpflichtigen mehrwertsteuerlich unterschiedlich zu behandeln sind, auf einen sachlichen Grund und ist im Ergebnis nicht zu beanstanden.

E. 4.3.2

Nach dem Gesagten verpflichtete sich die Beschwerdeführerin beim Verkauf der fraglichen Leistungsgutscheine zur Erbringung einer zumindest bestimmbaren Leistung (vgl. E. 4.3.1.1). Zudem wurde jeweils ein Entgelt im Sinne von Art. 3 Bst. f MWSTG für die in Aussicht gestellte Leistung aufgewendet. Schliesslich kann auch eine innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen dem Entgelt und der Leistung bejaht werden. Dies ergibt sich insbesondere aus den ausgestellten Rechnungen, welche den Kauf der Leistungsgutscheine (inkl. Nennung der Aktivität) gegen ein Entgelt dokumentieren. Aus den Allgemeinen Geschäftsbedingungen ist ersichtlich, dass Gutscheine grundsätzlich zwei Jahre lang gültig sind. Damit besteht auch eine zeitliche Nähe zwischen der Leistung und dem Entgelt, weshalb kein problematisches Auseinanderfallen in zeitlicher Hinsicht mit Auswirkung auf

die innere wirtschaftliche Verknüpfung vorliegt (vgl. dazu eingehend: Urteil BVGer A-1385/2006 E. 7.4.2 f.; vgl. ferner Urteil BVGer A-1489/2006 E. 3.2; Blum, a.a.O., S. 336). Daran ändert auch nichts, dass die Gültigkeit eines Gutscheins gegen eine Gebühr um jeweils ein Jahr verlängert werden kann. Vorliegend sind demnach alle Tatbestandsmerkmale eines Leistungsverhältnisses erfüllt.

E. 4.4

Es bleibt zu prüfen, zu welchem Zeitpunkt die Steuerforderung im Zusammenhang mit den verkauften, aber noch nicht eingelösten Leistungsgutscheinen entstanden ist. Die ESTV vertritt im angefochtenen Einspracheentscheid die Auffassung, dies sei «im Zeitpunkt der Vorauszahlung» der Fall gewesen.

E. 4.4.1

Die Beschwerdeführerin stellt jeweils nach Bestellungseingang eine Rechnung aus und versendet den Leistungsgutschein erst nach Eingang der Zahlung. Dieser Umstand geht klar aus den in den Akten liegenden Rechnungen der Jahre 2013-2015 hervor, die folgenden Satz enthalten: «Dès réception de votre paiement vous recevrez automatiquement le[s] bon[s] cadeau[x] par courrier électronique». Für die Jahre 2011 und 2012 sind keine Belege und damit auch keine entsprechenden Rechnungen in den Akten zu finden. Es kann jedoch angenommen werden, dass die Beschwerdeführerin auch in den Jahren 2011 und 2012 entsprechende Rechnungen versandt hat. Aufgrund der Tatsache, dass sich die Beschwerdeführerin im Zeitpunkt des Verkaufs von Leistungsgutscheinen erst zur Erbringung der eigentlichen Leistung verpflichtet hat, die effektive Einräumung der Leistung aber zeitlich verzögert ist, liegt ohne Weiteres eine Vorauszahlung im Sinne der Rechtsprechung vor (vgl. E. 2.4.3 und 4.3.1.1). Daher handelt es sich bei den im Verkaufszeitpunkt ausgestellten Rechnungen um sog. Vorauszahlungsrechnungen, die in zeitlicher Hinsicht der Vereinnahmung des Entgelts vorgelagert sind. Im Übrigen erfüllen die Vorauszahlungsrechnungen sämtliche formellen Anforderungen an eine Rechnung gemäss Art. 26 Abs. 2 MWSTG, zumal darauf auch die Allgemeinen Geschäftsbedingungen abgedruckt sind, die den möglichen Leistungszeitraum auf zwei Jahre festlegen.

E. 4.4.2

Die bundesgerichtliche Rechtsprechung, gemäss welcher eine Vorauszahlung im Sinne von Art. 40 Abs. 1 Bst. c MWSTG vorliegt, wenn für eine bestimmte oder zumindest bestimmbare künftige Leistung ein im Voraus bezahltes Entgelt geleistet wird, kann im Umkehrschluss nicht bedeuten, dass auf jede Vorauszahlung zwingend Art. 40 Abs. 1 Bst. c MWSTG anwendbar wäre, wonach die Steuerforderung im Zeitpunkt der Vereinnahmung des Entgelts entstehen würde. Wurde nämlich - wie im vorliegenden Spezialfall - eine Vorauszahlungsrechnung vor Vereinnahmung des Entgelts ausgestellt, liegt ein Anwendungsfall von Art. 40 Abs. 1 Bst. a MWSTG vor, d.h. die Steuerforderung entsteht bereits im früheren Zeitpunkt der (Vorauszahlungs-)Rechnungsstellung (vgl. auch Beusch, MWST-Kommentar 2019, Art. 40 N 15; Müller, MWST-Kommentar 2015, Art. 40 N 10, die davon ausgehen, dass mit dem Begriff Vorauszahlungen in Art. 40 Abs. 1 Bst. c MWSTG [nur] Vorauszahlungen vor Rechnungsstellung - und nicht vor Leistung - gemeint sind). Zum einen lässt sich dies aus dem Grundsatz der «Mindest-Ist-Besteuerung» ableiten, gemäss welchem die Steuerforderung bei Abrechnung nach vereinbarten Entgelten nur dann mit der Vereinnahmung des Entgelts entsteht, wenn diese in zeitlicher Hinsicht vor der

Rechnungsstellung erfolgt (vgl. E. 2.4.1). Zum anderen ergibt sich dies aus Art. 40 Abs. 1 Bst. b MWSTG, der diesen Grundsatz für die Teilzahlung bzw. Teilrechnung explizit vorsieht. Es ist nicht ersichtlich, weshalb der Grundsatz der «Mindest-Ist-Besteuerung» lediglich für Teilzahlungen bzw. Teilrechnungen (bspw. für ebenfalls im Voraus entrichtete Akonto-Zahlungen; vgl. hierzu Urteil BVGer A-1489/2006 E. 3.2), nicht aber für Vorauszahlungen bzw. Vorauszahlungsrechnungen zur Anwendung kommen sollte. Eine solche Auslegung würde darüber hinaus - bei einem zeitlichen Auseinanderfallen zwischen Rechnungsstellung und Vereinnahmung der Vorauszahlung - die Systematik zwischen der Entstehung der Steuerforderung und des damit korrelierenden Anspruchs auf Vorsteuerabzug ausser Acht lassen, da Letzterer diesfalls bereits mit der (Vorauszahlungs-)Rechnungsstellung und damit in zeitlicher Hinsicht vor der Steuerforderung entstehen würde (vgl. E. 2.4.1). Vor diesem Hintergrund ist auch die bestehende Rechtsprechung zu betrachten, in welcher der vorliegende Spezialfall (Rechnungsstellung vor Vereinnahmung der Vorauszahlung), soweit ersichtlich, nicht zu beurteilen war (vgl. Urteil BGer 2A.351/2004 E. 5.4; Urteil BVGer A-659/2006 E. 6).

E. 4.4.3

Nach dem Gesagten ergibt sich, dass die Steuerforderung vorliegend - entgegen der Ansicht der ESTV - nicht erst mit der Vereinnahmung der Vorauszahlung (gemäss Art. 40 Abs. 1 Bst. c MWSTG), sondern bereits mit der Vorauszahlungsrechnungsstellung (gemäss Art. 40 Abs. 1 Bst. a MWSTG) entstanden ist. Dies ändert jedoch nichts daran, dass die ESTV den Umsatz aus erwiesenermassen verkauften, aber noch nicht eingelösten Leistungsgutscheinen zu Recht in der Ermessenseinschätzung berücksichtigte. Die Beschwerdeführerin setzte in den Vorauszahlungsrechnungen eine kurze Zahlungsfrist von 10 Tagen an, weshalb die Zeitpunkte der Rechnungsstellung und Vereinnahmung der Vorauszahlung in der Regel nicht weit auseinandergefallen sind. Sie bringt jedenfalls nicht vor, dass die gesamte Steuerforderung infolge der Anwendung von Art. 40 Abs. 1 Bst. a MWSTG tiefer ausfallen solle. Es ist anhand der vorliegenden Vorauszahlungsrechnungen - sämtliche datieren vom Zeitraum zwischen 2. Januar 2013 und 30. Dezember 2015 - auch nicht ersichtlich, inwiefern dies der Fall sein sollte. Im Übrigen ist auch auf eine mögliche «reformatio in peius» zu verzichten, da eine entsprechende Korrektur (Rechnungsstellung im Jahr 2015, Zahlungseingang auf dem nicht deklarierten Konto im Jahr 2016) nicht von erheblicher Bedeutung wäre (vgl. Urteil des BVGer A-4728/2011 vom 20. August 2012 E. 1.3 m.w.H.).

E. 4.5

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die ESTV den Umsatz aus erwiesenermassen verkauften, aber nicht eingelösten Leistungsgutscheinen zu Recht in der Ermessenseinschätzung berücksichtigte. Damit erweist sich die Beschwerde als unbegründet und ist vollumfänglich abzuweisen.

E. 5

Abschliessend bleibt über die Kosten- und Entschädigungsfolgen des Beschwerdeverfahrens zu befinden.

E. 5.1

Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 5'000.- der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 1-4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht

[VGKE, SR 173.320.2]) und dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu entnehmen.

E. 5.2

Die unterliegende Beschwerdeführerin hat keinen Anspruch auf eine Parteientschädigung (Art. 64 Abs. 1 VwVG und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario). Als Bundesbehörde steht eine solche auch der Vorinstanz nicht zu (Art. 7 Abs. 3 VGKE). Das Dispositiv befindet sich auf der folgenden Seite.

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