

# **BVGer A-2686/2020 vom 15. Februar 2022**

Bundesverwaltungsgericht, 2022-02-15, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-2686\\_2020](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-2686_2020)

FR: TAF A-2686/2020 du 15 février 2022

IT: TAF A-2686/2020 del 15 febbraio 2022

## **Regeste**

Mehrwertsteuer

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt hier nicht vor. Der Einspracheentscheid 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 als Adressatin von dem angefochtenen Einspracheentscheid betroffen und zur Beschwerdeerhebung berechtigt (vgl. Art. 48 Abs. 1 VwVG) und hat ihre Beschwerde rechtzeitig sowie formgerecht eingereicht (vgl. Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG). Auf diese ist mit der nachfolgenden Einschränkung (E. 1.4) einzutreten.

#### **E. 1.4.1**

Die Beschwerdeführerin stellt unter anderem das Begehren, es sei festzustellen, dass die Aufrechnung gemäss EM Nr. X und Y sowie gemäss Verfügung vom 25. Januar 2019 nicht geschuldet sei (Ziff. 2).

#### **E. 1.4.2**

Gemäss Art. 25 Abs. 1 VwVG kann die in der Sache zuständige Behörde über den Bestand, den Nichtbestand oder den Umfang öffentlich-rechtlicher Rechte oder Pflichten auf Begehren oder von Amtes wegen eine Feststellungsverfügung treffen. Einem derartigen Begehren ist nur zu entsprechen, wenn die Beschwerdeführenden hierfür ein schutzwürdiges Interesse nachweisen (Art. 25 Abs. 2 VwVG). Dabei gilt es zu beachten, dass der Anspruch auf Erlass einer Feststellungsverfügung subsidiär gegenüber Leistungs- oder Gestaltungsverfügungen ist (statt vieler: BGE 144 V 138 E. 4.2, 137 II 199 E. 6.5; BVGE 2010/12 E. 2.3; Urteil des BVGer A-1488/2018 vom 30. Juli 2018 E. 1.3 mit weiteren Hinweisen).

#### **E. 1.4.3**

Vorliegend hat die Beschwerdeführerin bereits den Antrag auf Aufhebung des Einspracheentscheides vom 29. April 2020 gestellt; unter anderem mit der Begründung, die Aufrechnung sei unbegründet. Das Feststellungsbegehren geht im rechtsgestaltenden Aufhebungsbegehren der Beschwerdeführerin auf und hat damit keine selbständige Bedeutung. Der Beschwerdeführerin fehlt insofern ein schutzwürdiges Interesse an der Behandlung ihres Feststellungsbegehrens, weshalb auf Letzteres nicht einzutreten ist.

### **E. 1.5**

Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich 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 Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG).

### **E. 1.6**

Am 1. Januar 2010 ist das MWSTG in Kraft getreten. Die zu beurteilenden Steuerperioden betreffen die Jahre 2011 bis 2016, also den Zeitraum nach Inkrafttreten des MWSTG, womit dieses vollumfänglich zur Anwendung kommt. Zu beachten ist jedoch, dass die Rechtsprechung zum Mehrwertsteuergesetz vom 2. September 1999 (aMWSTG, AS 2000 1300), in Kraft vom 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2009, für die Interpretation einzelner Bestimmungen des MWSTG relevant sein kann, weshalb im Folgenden auch - wo massgebend - auf die Rechtsprechung zum im Wesentlichen gleichlautenden früheren Recht verwiesen wird.

#### **E. 1.7.1**

Das Recht, eine Steuerforderung festzusetzen, verjährt gemäss Art. 42 Abs. 1 MWSTG fünf Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, in der die Steuerforderung entstanden ist («relative Verjährungsfrist»). Die Verjährung kann unterbrochen werden. Das bedeutet, dass die Verjährungsfrist im Zeitpunkt des Zugangs der verjährungsunterbrechenden Erklärung oder Handlung neu zu laufen beginnt (Baumgartner/Clavadetscher/Kocher, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 8 N 45). Wird die Verjährung durch die steuerpflichtige Person unterbrochen, beträgt die relative Frist ab Unterbrechung wiederum fünf Jahre. Wird die Verjährung hingegen durch die ESTV oder eine Rechtsmittelinstanz unterbrochen, so beträgt die neu beginnende Frist zwei Jahre (vgl. Art. 42 Abs. 3 MWSTG). Diese relative Verjährungsfrist kann bis zum Zeitpunkt der «absoluten Festsetzungsverjährung» (vgl. nachfolgend: E. 1.7.2) unterbrochen werden (Art. 42 Abs. 2 und Abs. 6 MWSTG; vgl. Beatrice Blum, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], MWSTG-Kommentar, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: MWSTG-Kommentar], Art. 78 N 32). Verjährungsunterbrechend wirken gemäss Art. 42 Abs. 2 MWSTG eine «auf Festsetzung oder Korrektur der Steuerforderung gerichtete empfangsbedürftige schriftliche Erklärung», eine «Verfügung», ein «Einspracheentscheid» oder ein «Urteil». Sodann wird die Verjährungsfrist auch mit der (schriftlichen) Ankündigung einer Kontrolle nach Art. 78 Abs. 3 MWSTG oder mit dem Beginn einer unangekündigten Kontrolle unterbrochen (zum Ganzen: Urteil des BVGer A-6527/2019 vom 29. Juli 2020 E. 2.3.1).

#### **E. 1.7.2**

Das Recht, die Steuerforderung festzusetzen, verjährt in jedem Fall zehn Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, in der die Steuerforderung entstanden ist («absolute Verjährungsfrist»; Art. 42 Abs. 6 MWSTG).

### **E. 1.7.3**

Die Verjährung der Mehrwertsteuerforderung ist von Amtes wegen zu prüfen (BGE 142 II 182 E. 3.2.1, 138 II 169 E. 3.2 und 133 II 366 E. 3.3).

### **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**

Die Lieferung von abschliessend aufgezählten Gegenständen, darunter Nahrungsmittel, unterliegt dem sich im Jahr 2011 bis 2016 auf 2,5 % belaufenden reduzierten Steuersatz (vgl. Art. 25 Abs. 2 Bst. a Ziff. 2 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]). Auf die nicht von Art. 25 Abs. 2-4 MWSTG erfassten Umsätze kommt der Normalsatz zur Anwendung, der in den Jahren 2011 bis 2016 8 % betrug (vgl. Art. 25 Abs. 1 MWSTG in der soeben erwähnten Fassung).

### **E. 2.3.1**

Im Mehrwertsteuerrecht stellt jede einzelne Leistung grundsätzlich ein selbständiges Steuerobjekt dar, d.h. voneinander unabhängige Leistungen werden selbständig behandelt (Art. 19 Abs. 1 MWSTG; [zum 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 BVGer A-22/2020 vom 17. Juli 2020 E. 2.3.1 und A-358/2017 vom 31. August 2017 E. 2.2.1; FELIX GEIGER, MWSTG-Kommentar, Art. 19 N 1). Leistungen, die miteinander verbunden sind (sog. Leistungskomplexe), werden mehrwertsteuerlich jedoch dann als einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang betrachtet, wenn sie wirtschaftlich derart eng zusammengehören und ineinandergreifen, 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; [zum MWSTG]: BVGE 2019 III/1 E. 3.4.1; Urteile des BVGer A-22/2020 vom 17. Juli 2020 E. 2.3.1 und A-358/2017 vom 31. August 2017 E. 2.2.1, je mit weiteren Hinweisen; [zum aMWSTG]: Urteil des BVGer A-7311/2014 vom 22. September 2015 E. 2.6 mit weiteren Hinweisen).

### **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, d.h. 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 ([zum MWSTG]: BVGE 2019 III/1 E. 3.4.2; Urteile des BVGer A-22/2020 vom 17. Juli 2020 E. 2.3.2, A-358/2017 vom 31. August 2017 E. 2.2.2 und A-6108/2014 vom 22. Juli 2015 E. 3.3.2, je mit weiteren Hinweisen; [zum aMWSTG]: Urteil des BGer 2C\_969/2015 vom 24. Mai 2016 E. 2.3.5; Urteil des BVGer A-7311/2014 vom 22. September 2015 E. 2.6 und E. 2.6.1).

### **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 ([zum MWSTG]: BVGE 2019 III/1 E. 3.4.3; Urteile des BVGer A-22/2020 vom 17. Juli 2020 E. 2.3.3, A-358/2017 vom 31. August 2017 E. 2.2.3 und A-6108/2014 vom 22. Juli 2015 E. 3.3.3, je mit weiteren Hinweisen; [zum aMWSTG]: Urteil des BGer 2C\_969/2015 vom 24. Mai 2016 E. 2.3.4; Urteil des BVGer A-7311/2014 vom 22. September 2015 E. 2.6.2; vgl. dazu: Alexandra Pillonel, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015 [nachfolgend: Kommentar MWSTG], Art. 19 N 39 f.; ALOIS CAMENZIND, Einheitlichkeit der Leistung im Mehrwertsteuerrecht, in: IFF-Forum für Steuerrecht 2004, S. 240 ff.; 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 ([zum MWSTG]: Urteile des BVGer A-22/2020 vom 17. Juli 2020 E. 2.3.3 und A-7384/2018 vom 3. Juni 2020 E. 2.3.3; [zum aMWSTG]: Urteil des BGer 2C\_969/2015 vom 24. Mai 2016 E. 3.3.3).

### **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 ([zum MWSTG]: BVGE 2019 III/1 E. 3.2; Urteile

des BVGer A-22/2020 vom 17. Juli 2020 E. 2.3.4, A-7384/2018 vom 3. Juni 2020 E. 2.3.4, A-358/2017 vom 31. August 2017 E. 2.2.4 und A-6108/2014 vom 22. Juli 2015 E. 3.3.4 mit weiteren Hinweisen; zum Ganzen auch: Pillonel, Kommentar MWSTG, Art. 19 N 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 ([zum MWSTG]: Urteile des BVGer A-22/2020 vom 17. Juli 2020 E. 2.3.4 und A-7384/2018 vom 3. Juni 2020 E. 2.3.4 mit weiteren Hinweisen; so auch: GEIGER, MWSTG-Kommentar, Art. 19 N 30; Pillonel, Kommentar MWSTG, Art. 19 N 6; siehe auch: Camenzind/Honauer/Vallender/Jung/Probst, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 3. Aufl. 2012, Rz. 918).

### **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; [zum MWSTG]: Urteile des BVGer A-7384/2018 vom 3. Juni 2020 E. 2.3.5 und A-6108/2014 vom 22. Juli 2015 E. 3.3.6, je mit weiteren Hinweisen; [zum aMWSTG]: Urteile des BGer 2C\_639/2007 vom 24. Juni 2008 E. 2.2, 2A.40/2007 vom 14. November 2007 E. 2.2 und 2A.452/2003 vom 4. März 2004 E. 3.1).

### **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 ([zum MWSTG]: BVGE 2019 III/1 E. 3.4.4; Urteile des BVGer A-22/2020 vom 17. Juli 2020 E. 2.3.6, A-7384/2018 vom 3. Juni 2020 E. 2.3.5 und A-1266/2013 vom 5. November 2013 E. 2.2.4).

### **E. 3.1**

Wie gezeigt (E. 1.7), ist die Verjährung der Mehrwertsteuerforderung von Amtes wegen zu prüfen. Das Recht, die Steuerforderung festzusetzen, verjährt in jedem Fall zehn Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, in der die Steuerforderung entstanden ist. Da die Steuerforderung gegenüber der nach vereinbarten Entgelten abrechnenden Beschwerdeführerin für die Steuerperiode 2011 zwischen dem 1. Januar 2011 und dem 31. Dezember 2011 entstanden ist, endete die absolute Verjährungsfrist am 31. Dezember 2021. Vorliegend ist hinsichtlich der Steuerperiode 2011 somit die Verjährung eingetreten. Die Beschwerde ist in diesem Umfang gutzuheissen.

### **E. 3.2**

Nicht verjährt sind hingegen die Steuer(nach)forderungen der Steuerperioden 2012 bis 2016. Diesbezüglich stellt sich vorliegend als erstes die Frage, ob der streitbetroffene Adventskalender und die sich darin befindlichen 24 verschiedenen Müeslidosen

wirtschaftlich derart eng zusammengehören und ineinandergreifen, dass sie ein unteilbares Ganzes und damit mehrwertsteuerlich eine Gesamtleistung bilden (vgl. E. 2.3.1 f.). Die zivilrechtlichen Verhältnisse - so insbesondere die Verträge - bilden zwar regelmässig Ausgangspunkt der steuerlichen Beurteilung eines Vorgangs. Wie bereits aufgezeigt (E. 2.3.4), geht mehrwertsteuerlich aber die wirtschaftliche Betrachtungsweise vor. Die Beurteilung der Frage, ob eine Gesamtleistung vorliegt, ist aus der Sicht des Verbrauchers, d.h. des Leistungsempfängers, zu beantworten. Massgeblich ist die allgemeine Verkehrsauffassung einer bestimmten Verbrauchergruppe; vorliegend jene der Konsumenten der Beschwerdeführerin. Die vorliegenden Leistungen sind daraufhin zu untersuchen, ob sie von den Konsumenten als Gesamtleistung verstanden werden.

### **E. 3.2.1**

Die Beschwerdeführerin bringt im Wesentlichen vor, betreffend die Adventskalender mit Müeslidosen lägen zwei selbständige Leistungen vor (Sachgesamtheit gemäss Art. 19 Abs. 2 MWSTG), die nur aus Marketinggründen zusammen verkauft würden. Da die Sachgesamtheit bzw. Leistungskombination aus einem «Adventskalender ohne Inhalt» und «Müeslidosen als Inhalt» bestehe, wobei ja in vielen Fällen leere Kalender verkauft würden, welche der Kunde dann individuell füllen könne, habe die Trennung von Adventskalender und Müeslidose keine Veränderung von diesen beiden Leistungen zur Folge. Da die Müesli mehr als 70 % des Gesamtentgeltes ausmachten, seien die Umsätze für den Adventskalender - welcher ja eine Sachgesamtheit darstelle - zum reduzierten Steuersatz von 2.5 % steuerbar. Der Kalender stelle sodann bloss eine originelle Verpackung dar. Die Vorinstanz stellt sich demgegenüber auf den Standpunkt, die umstrittenen Adventskalender würden eine Gesamtleistung darstellen, welche aus einem Adventskalender mit einem «Überraschungseffekt» in Form von Müesli bestehe. Trenne man nämlich die Müeslidosen und den aus Karton bestehenden Kalender voneinander, habe dies eine Veränderung des Wesens des gesamten Leistungsangebots zur Folge. Im Vergleich zum Leistungskomplex handle es sich nicht mehr um dieselben Leistungen. Ein leerer Adventskalender habe nicht mehr die gleiche Bedeutung wie ein Kalender, welcher hinter jedem Türchen eine Müeslidose enthalte. Der Charakter sei verändert worden, denn bei einem leeren Kalender entfalle der Überraschungseffekt. Daher handle es sich um eine Gesamtleistung gemäss Art. 19 Abs. 3 MWSTG und nicht um zwei selbständige Leistungen. In ihrer Vernehmlassung hält die Vorinstanz der Beschwerdeführerin zudem erneut entgegen, der Kalender und die Müesli gehörten wirtschaftlich betrachtet so eng zusammen, dass sie ein unteilbares Ganzes bildeten. Die Gesamtleistung bestehe vorliegend in einem Adventskalender mit einem «Überraschungseffekt» in Form von Müesli. Eine Hauptleistung mit akzessorischer Nebenleistung gemäss Art. 19 Abs. 4 MWSTG liege klarerweise nicht vor und auch die Wertverhältnisse der einzelnen Leistungskomponenten würden keine Rolle spielen.

### **E. 3.2.2**

In tatsächlicher Hinsicht ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin insbesondere die Produktion und den Vertrieb von Müesli bezweckt (vgl. auch: Sachverhalt Bst. A). Sie verkauft Biomüesli in verschiedenen Varianten; einerseits als Fertigmischung und andererseits können die Konsumenten ein Müesli selber zusammenstellen. Nebst den Müesli verkauft die Beschwerdeführerin auch noch weitere Produkte wie Löffel, Geschenksets, Porzellan-Schalen, Porzellan-Tassen und Bücher. In der Adventszeit bietet die Beschwerdeführerin unter anderem den streitbetroffenen Adventskalender an. Nicht im Streit liegt, dass die streitbetroffenen Adventskalender aus einem «Kalender» - einer mit

einem weihnachtlichen Motiv bedruckten und 24 Türchen enthaltenden Kartonhülle - sowie 24 in einzelne Portionenbecher verpackten «Müesli» besteht. Dass dem Konsumenten nicht bekannt ist, welche Art von Müesli ihn jeweils erwartet, und somit ein täglicher Überraschungseffekt besteht, liegt mittlerweile nicht mehr im Streit. Unbestrittenermassen bezahlte der Konsument für diesen Adventskalender einen Gesamtpreis in Höhe von Fr. (...), wobei die 24 Müesli klarerweise mehr als 70 % des Gesamtentgelts ausmachten. Wie erwähnt (E. 2.3.4), führt die Tatsache, dass ein Gesamtentgelt in Rechnung gestellt wurde, jedoch nicht (automatisch) zur Annahme einer Gesamtleistung.

### **E. 3.2.3**

Bei einer Gesamtleistung müssen die einzelnen Leistungen - wie zuvor in Erwägung 2.3.2 festgehalten - 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. Der Leistungskomplex kann demnach nicht in Einzelleistungen zerlegt werden, die jede für sich betrachtet einen wirtschaftlich sinnvollen Zweck erfüllen, oder wenn die Gesamtleistung durch eine solche Zerlegung zerstört, beschädigt oder verändert würde. Der streitbetroffene Adventskalender vereint die Lieferung eines «weihnachtlich bedruckten Kartonkalenders» sowie die Lieferung von 24 in einzelne Portionenbecher verpackten «Müesli», welche einen Überraschungseffekt vermitteln. All diese Komponenten bilden integrierende Bestandteile der Lieferung des ganzen Leistungspakets «Müesli-Adventskalender». Eine Lieferung des bedruckten Kartonkalenders unabhängig von den in einzelne Portionenbecher verpackten Müesli ist nicht möglich, da man jedes der 24 Kartontürchen aufbrechen und die Müeslidosen heraustrennen müsste. Entgegen den Behauptungen der Beschwerdeführerin, der Adventskalender sei zwar für die Müeslidosen konzipiert worden, könne aber auch mit anderen Gegenständen gefüllt werden, kann man den aufgebrochenen Kalender nicht mehr einzeln verkaufen. Nach der allgemeinen Verkehrsauffassung der hier massgebenden Gruppe von Leistungsempfängern (vgl. E. 2.3.4 und 3.2), den Konsumenten, würde auch das von der Beschwerdeführerin angebotene gesamte Leistungspaket «Müesli-Adventskalender» durch die Trennung zerstört und könnte nicht mehr als solches verkauft werden. Zumindest würde es sich bei dem aufgebrochenen Adventskalender und den einzelnen Müeslidosen im Vergleich zum Leistungspaket nicht mehr um dieselben Leistungen handeln. Wie die Vorinstanz zu Recht festhält, hätte ein leerer Adventskalender nicht mehr die gleiche Bedeutung, wie ein mit Müesli gefüllter Kalender, da das typische Überraschungsmoment entfällt; der Charakter der einzelnen Leistungskomponenten würde im Vergleich zum Leistungspaket verändert. Der «weihnachtlich bedruckte Kartonkalender» kann somit immer nur im sachlichen und zeitlichen Zusammenhang mit den in 24 einzelne Portionenbecher verpackten «Müesli», welche einen Überraschungseffekt vermitteln, geliefert werden. Folglich handelt es sich bei dem Kalender nicht um einen Gegenstand, der eine einzelne, selbständige mehrwertsteuerliche Leistung bilden kann. Dass bei einer Trennung die einzeln verpackten «Müesli» - anders als der aufgebrochene Kartonkalender - unabhängig von den anderen Komponenten verkauft werden könnten, mag zwar zutreffen. Doch müssten hierfür die in 24 einzelne Portionenbecher verpackten «Müesli» zuerst aus dem «weihnachtlich bedruckten Kartonkalender» herausgebrochen werden. Diesfalls würde aber - wie gezeigt - das Leistungspaket «Müesli-Adventskalender» als Ganzes zerstört. Insgesamt sind vorliegend der «weihnachtlich bedruckte Kartonkalender» sowie die in einzelne Portionenbecher verpackten «Müesli», welche einen Überraschungseffekt vermitteln, als

Leistungskomponenten untrennbar miteinander verbunden. Sie bilden eine Leistungseinheit, welche mehrwertsteuerrechtlich nicht in ihre einzelnen Komponenten zerlegt werden darf. Die einzelnen Teile stehen in einer derart engen Verbundenheit, dass sie untrennbare Komponenten der Gesamtleistung verkörpern. Sowohl der «weihnachtlich bedruckte Kartonkalender» als auch die 24 in einzelne Portionenbecher verpackten «Müesli» stellen unabdingbare Wesensbestandteile des «Müesli-Adventskalenders» dar; fehlt einer der beiden Bestandteile, handelt es sich nicht mehr um das Leistungspaket «Müesli-Adventskalender». Dass die beiden Leistungskomponenten lediglich aus Marketinggründen zusammen verkauft werden, vermag daran nichts zu ändern, zumal der subjektive Parteiwille von sekundärer Bedeutung ist (E. 2.3.4). Da somit gerade keine Sachgesamtheit bzw. Leistungskombination vorliegt, stösst der Hinweis der Beschwerdeführerin, die Müesli machten wertmässig mehr als 70 % des Gesamtentgeltes aus, ins Leere.

#### **E. 3.2.4**

Die nicht bereits mit den vorstehenden Ausführungen sinngemäss gewürdigten Vorbringen der Beschwerdeführerin vermögen nichts daran zu ändern, dass vorliegend - wie ausgeführt - mehrwertsteuerlich von einer Gesamtleistung auszugehen ist:

##### **E. 3.2.4.1**

Die Beschwerdeführerin ist der Ansicht, bei dem Kalender handle es sich lediglich um eine originelle Verpackung. Gemäss Art. 19 Abs. 4 MWSTG werden Nebenleistungen, namentlich Umschliessungen und Verpackungen, steuerlich gleich behandelt wie die Hauptleistung. 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 (bereits: E. 2.3.3). Daraus erhellt, dass jene Verpackungen, obwohl sie in Abs. 4 namentlich als Nebenleistungen genannt werden, bei welchen die Umschliessung für den verpackten Gegenstand unüblich ist, vorbehalten bleiben (so auch: GEIGER, MWSTG-Kommentar, Art. 19 N 31, mit Hinweis auf die MWST-Info 04 «Steuerobjekt» Ziff. 4.2.3 [vgl. zur Verbindlichkeit von Verwaltungsverordnungen: Urteile des BVGer A-22/2020 vom 17. Juli 2020 E. 1.5 und A-7384/2018 vom 3. Juni 2020 E. 1.6]). Vorliegend kommt der «weihnachtlich bedruckte Kartonkalender» ohne Zweifel nicht üblicherweise mit den in einzelne Portionenbecher verpackten «Müesli» vor. Es handelt sich vielmehr um eine Gesamtleistung nach Art. 19 Abs. 3 MWSTG (ausführlich: E. 3.2.3); eine akzessorische Nebenleistung liegt nicht vor. Dieses Ergebnis entspricht überdies den Schlussfolgerungen des Bundesverwaltungsgerichts im Rahmen der Tarifierung eines Adventskalenders mit Schokoladenfüllung, welche (immerhin) vergleichend beigezogen werden kann. Auch beim «Schokoladen-Adventskalender», so das Bundesverwaltungsgericht, stelle die mit Motiven bedruckte Kartonschachtel mit 24 Türchen gerade keine blosser Verpackung dar, sondern einen wesentlichen Bestandteil des Adventskalenders und seiner Bedeutung (vgl. zum Ganzen ausführlich: Urteil des BVGer A-703/2019 vom 8. Juni 2020 E. 3.2.1).

##### **E. 3.2.4.2**

Die Beschwerdeführerin macht ferner geltend, der Verweis der Vorinstanz auf gastgewerbliche Leistungen, bei welchen es tatsächlich keinen Sinn machen würde, zuerst

den Service ohne Konsumation in Anspruch zu nehmen und dann die Lebensmittel für den Verzehr mitzunehmen, sei unerheblich, da dies beim Adventskalender anders sei. Hier könne der leere Kalender und der Inhalt des Kalenders separat verkauft und genutzt werden. Wie bereits in Erwägung 3.2.3 aufgezeigt, kann man den aufgebrochenen Kalender gerade nicht mehr einzeln verkaufen. Durch die Trennung würde auch das von der Beschwerdeführerin angebotene gesamte Leistungspaket «Müesli-Adventskalender» zerstört und könnte nicht mehr als solches verkauft werden.

#### **E. 3.2.4.3**

Schliesslich bringt die Beschwerdeführerin vor, es sei nicht schlüssig, weshalb die Vorinstanz das «Pauschalangebot eines Reisebüros» und den «Warenkorb», welche unbestrittenermassen eine Sachgesamtheit darstellen würden, anders beurteile, als den vorliegenden Adventskalender. In beiden Fällen gehe bei einer Trennung nämlich ebenfalls der besondere Zweck der Leistungskombination verloren. Bei dem vorliegenden «Müesli-Adventskalender» handelt es sich um eine Gesamtleistung gemäss Art. 19 Abs. 3 MWSTG, da der «weihnachtlich bedruckte Kartonkalender» sowie die in einzelne Portionenbecher verpackten «Müesli», welche einen Überraschungseffekt vermitteln, als Leistungskomponenten untrennbar miteinander verbunden sind. Sie stehen in einer derart engen Verbundenheit, dass sie untrennbare Komponenten der Gesamtleistung verkörpern (ausführlich: E. 3.2.3). Bei einem «Pauschalangebot eines Reisebüros» und einem «Warenkorb», behalten die einzelnen Leistungskomponenten denselben Charakter, auch wenn sie getrennt voneinander angeboten werden.

#### **E. 3.2.5**

Es bleibt schliesslich zu klären, welche der Eigenschaften der vorliegenden Gesamtleistung für diese wesentlich ist bzw. welche Leistung des Leistungspakets wirtschaftlich betrachtet im Vordergrund steht (vgl. E. 2.3.2).

##### **E. 3.2.5.1**

Die Beschwerdeführerin geht diesbezüglich davon aus, selbst wenn - entgegen ihrer Ansicht - eine Gesamtleistung angenommen würde, gelange (ebenfalls) der reduzierte Satz zur Anwendung. Der Kunde kaufe vorliegend nämlich Müesli und nicht einen Adventskalender. Die ESTV habe lediglich allgemein festgestellt, dass «Kalender» im Vordergrund stünden und habe die Besonderheiten des vorliegenden Falles ausgeklammert. Vorliegend sei der Kalender nur ein Marketinginstrument, welches zudem wertmässig weniger als 11 % des Gesamtpreises ausmache. Da sie (die Beschwerdeführerin) Müesli und keine Adventskalender verkaufe, suche der Konsument bei ihr Müesli und keine Kalender. Zwar sei beim «Müeslikalender» die Art der Müesli nicht bekannt und insofern bestehe ein gewisser Überraschungseffekt. Für den Konsumenten stehe aber der Konsum von Müesli im Vordergrund; dieser bezahle ja neun Mal mehr für die Müesli als für den Kalender. Die Vorinstanz ist hingegen der Meinung, aus Sicht des Konsumenten stehe nicht der Kauf von Müesli im Vordergrund, sondern der aufgrund der Ausgestaltung des Kalenders als mit einem weihnachtlichen Motiv bedruckter und 24 Türchen enthaltender Kartonhülle zu bewirkende tägliche Überraschungseffekt.

##### **E. 3.2.5.2**

Bei einem (handelsüblichen) Adventskalender stehen die 24 Türchen und deren täglicher Überraschungseffekt im Vordergrund. Früher befanden sich hinter den Türchen häufig Bilder, wobei sich heute dahinter oft Schokolade oder andere «Füllungen» verstecken. In

erster Linie werden solche Adventskalender wegen der 24 Türchen bzw. dem Überraschungseffekt gekauft, und die Frage, womit der Adventskalender «gefüllt» ist, kommt (grundsätzlich) erst an zweiter Stelle (vgl. Annette Reiser, Adventskalender - nicht nur die Kalorien schlagen aufs Gewicht, in: Zoll + MWST Revue, 4/2021 S. 16). Diese zutreffenden Überlegungen hinsichtlich der Tarifierung eines Adventskalenders mit Schokoladenfüllung besitzen auch für die vorliegend zu bestimmende Frage, welche Leistung des Leistungspakets wirtschaftlich betrachtet im Vordergrund steht, Gültigkeit. Unbestrittenermassen bezweckt die Beschwerdeführerin primär den Verkauf von Müesli und bietet lediglich in der Adventszeit Kalender an (ausführlich: E. 3.2.2). Greift der Konsument - dessen Sicht massgebend ist - im Laden der Beschwerdeführerin jedoch nach dem streitbetroffenen Adventskalender, möchte er sich bewusst überraschen lassen bzw. jemandem die Adventszeit verschönern. Hierbei sollen dem Besitzer des Adventskalenders die verbleibenden Tage bis zum Weihnachtsfest angezeigt, dadurch die Wartezeit bis zum Fest verkürzt und die Vorfreude gesteigert werden. Die Müesli, welche vorliegend als «Füllung» dienen, stehen dabei erst an zweiter Stelle. Wollte der Konsument primär Müesli kaufen, so in Übereinstimmung mit der Vorinstanz, könnte er diese einzeln erwerben und dabei erst noch die Sorten bestimmen oder gar selber zusammenstellen (vgl. E. 3.2.2). Somit erhellt, dass der Kauf des Müesli für den Konsumenten eines «Müesli-Adventskalenders» nicht derart dominierend ist, dass alle anderen Leistungskomponenten in den Hintergrund rücken. Folglich kann nicht gesagt werden, das Wesen des «Müesli-Adventskalenders» bestehe in der Lieferung des Müesli. Insgesamt steht vorliegend der «weihnachtlich bedruckte Kartonkalender» mit seinem Überraschungseffekt im Vordergrund. An diesem Ergebnis vermögen auch die quantitativen Überlegungen der Beschwerdeführerin - der Kalender mache weniger als 11 % des Gesamtpreises aus bzw. der Kunde bezahle neun Mal mehr für die Müesli als für den Kalender - nichts zu ändern. Sogenannte quantitative Argumente können zwar die obgenannten qualitativen Argumente durchaus stützen (so beispielsweise im Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 25. April 2003 E. 3c/cc [bestätigt in Urteil des BGer 2A.256/2003 vom 8. Januar 2004 E. 6.5]), vermögen eindeutige qualitative Überlegungen jedoch grundsätzlich nicht umzustossen. Wie auch im Verhältnis von Haupt- und untergeordneter (akzessorischer) Nebenleistung sind die Wertverhältnisse der einzelnen Leistungskomponenten zur Bestimmung der wesentlichen Eigenschaft nämlich (zumindest für sich alleine betrachtet) nicht massgebend (vgl. hierzu: E. 2.3.3; so auch: GEIGER, MWSTG-Kommentar, Art. 19 N 24, welcher den Wert der einzelnen Leistung lediglich als Indiz betrachtet, und Camenzind/Honauer/Vallender/Jung/Probst, a.a.O., Rz. 919).

### **E. 3.3**

Zusammenfassend verkörpern der «weihnachtlich bedruckte Kartonkalender» und die 24 in einzelne Portionenbecher verpackten «Müesli» untrennbare Komponenten einer Gesamtleistung (E. 3.2.3). Da der «weihnachtlich bedruckte Kartonkalender» mit seinem Überraschungseffekt die wesentliche Eigenschaft der vorliegenden Gesamtleistung ausmacht (E. 3.2.5), greift der für diese Lieferung anwendbare Normalsatz von 8 % (vgl. E. 2.2), und zwar für den gesamten «Müesli-Adventskalender» (vgl. E. 2.3.2).

### **E. 3.4**

In rechnerischer Hinsicht und bezüglich der mit dem angefochtenen Einspracheentscheid festgesetzten Verzugszinsfolgen wird die Nachbelastung nicht bestritten. Es ergeben sich auch aus den Akten keine Anhaltspunkte, die an der vorinstanzlichen Berechnung oder den

Verzugszinsfolgen Zweifel aufkommen lassen. Nach dem Gesagten ist die Beschwerde hinsichtlich der Steuerperiode 2011 infolge Verjährung gutzuheissen, im Übrigen jedoch abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

#### **E. 4.1**

Die Verfahrenskosten werden in der Regel der unterliegenden Partei auferlegt; unterliegt diese nur teilweise, so werden die Verfahrenskosten ermässigt (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Beschwerdeführerin erscheint vorliegend aber als überwiegend unterliegend und nur in einem äusserst kleinen Umfang - nämlich in Bezug auf die verjährte Steuerperiode 2011 mit einer Nachbelastung von rund Fr. 538.-- (E. 3.1) - als obsiegend (vgl. Urteil des BVGer A-5892/2018 vom 4. Juli 2019 E. 6.1). Deshalb rechtfertigt es sich, die auf insgesamt Fr. 3'000.-- festzusetzenden Kosten des Verfahrens vor dem Bundesverwaltungsgericht (vgl. Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) der überwiegend unterliegenden Beschwerdeführerin in vollem Umfang aufzuerlegen. Der einbezahlte Kostenvorschuss in derselben Höhe ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

#### **E. 4.2**

Eine Parteientschädigung ist der Beschwerdeführerin - trotz ihres marginalen Obsiegens - nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG).

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