

BVGer A-680/2007 vom 8. Juni 2009

Bundesverwaltungsgericht, 2009-06-08, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-680_2007

FR: TAF A-680/2007 du 8 juin 2009

IT: TAF A-680/2007 del 8 giugno 2009

Regeste

Mehrwertsteuer

Erwägungen

E. 1.1

Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt nicht vor und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig.

E. 1.2

Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid 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 Sachverhaltes (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, S. 73 Rz. 2.149; ULRICH HÄFELIN/ GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich 2006, Rz. 1758 ff.).

E. 1.3

Am 1. Januar 2001 sind das MWSTG sowie die zugehörige Verordnung (Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [MWSTGV, SR 641.201]) in Kraft getreten. Das neue Recht gilt für Umsätze, die ab Inkrafttreten des MWSTG getätigt worden sind. Der zu beurteilende Sachverhalt hat sich indessen in den Jahren 1999 bis 2000 zugetragen. Auf die vorliegende Beschwerde ist damit noch altes Recht, d.h. die MWSTV, anwendbar (Art. 93 Abs. 1 und Art. 94 Abs. 1 MWSTG).

E. 2.1

Nach Art. 4 MWSTV unterliegen Lieferungen und Dienstleistungen der Mehrwertsteuer nur, wenn sie gegen Entgelt erbracht werden. Die Entgeltlichkeit erfordert einen Leistungsaustausch zwischen dem steuerpflichtigen Leistungserbringer und dem Empfänger. Die Leistung besteht entweder in einer Lieferung oder Dienstleistung, die Gegenleistung des Empfängers im Entgelt. Zusätzlich ist eine innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung erforderlich. Es muss ein direkter ursächlicher Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung bestehen (statt vieler:

BGE 126 II 443 E. 6; Urteile des Bundesgerichts 2C_90/2008 vom 12. November 2008 E. 2, 2C_743/2007 vom 9. Juli 2008 E. 4.2, vom 30. April 2004, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 75 S. 241 f. E. 3.3 mit Hinweisen).

E. 2.2

Ein Leistungsaustausch liegt also vor, wenn folgende Tatbestandsmerkmale kumulativ erfüllt sind (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1548/2006 vom 3. September 2008 E. 2.3, A-1433/2006 vom 18. Februar 2008 E. 5.2, A-1354/2006 vom 24. August 2007 E. 3.1, A-1346/2006 vom 4. Mai 2007 E. 2.2): a) Es müssen zwei Beteiligte in Gestalt eines Leistenden und eines Leistungsempfangenden vorhanden sein, b) der erbrachten Leistung muss ein Entgelt als Gegenleistung gegenüberstehen und c) die Leistung und die Gegenleistung müssen miteinander innerlich wirtschaftlich verknüpft sein. Bei der Beurteilung des wirtschaftlichen Zusammenhanges zwischen Leistung und Entgelt, also bei der Frage, ob ein Leistungsaustausch vorliegt, ist primär auf die Sicht des Leistungsempfängers abzustellen, was namentlich der Konzeption der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer entspricht (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1646/2006 vom 3. Dezember 2008 E. 2.1, A-1433/2006 vom 18. Februar 2008 E. 5.2, A-1354/2006 vom 24. August 2007 E. 3.1; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 230 ff.; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., Rz. 182).

E. 2.3.1

Die Mehrwertsteuer stellt auf wirtschaftliche Vorgänge ab und besteuert den wirtschaftlichen Konsum. Bestand und Umfang einer der Mehrwertsteuer unterstehenden Leistung werden aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise bestimmt (Urteil des Bundesgerichts 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.6.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1572/2006 vom 21. August 2008 E. 2.4, A-1434/2006 vom 14. Mai 2007 E. 2.3). Der wirtschaftlichen Betrachtungsweise kommt im Bereich der Mehrwertsteuer einerseits bei der Auslegung von zivilrechtlichen und von steuerrechtlichen Begriffen sowie andererseits bei der rechtlichen Qualifikation von Sachverhalten Bedeutung zu (Urteil des Bundesgerichts vom 8. Januar 2003, veröffentlicht in ASA 73 S. 569 E. 3.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1378/2006 vom 27. März 2008 E. 2.7, A-1341/2006 vom 7. März 2007 E. 2.4, A-1355/2006 vom 21. Mai 2007 E. 2.2). Ob eine Gegenleistung aus mehrwertsteuerrechtlicher Sicht in genügendem Zusammenhang mit der Leistung steht, ist deshalb nicht in erster Linie nach zivilrechtlichen, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu beurteilen (Urteil des Bundesgerichts 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.6.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1346/2006 vom 4. Mai 2007 E. 2.2; ausführlich: RIEDO, a.a.O., S. 112). Insbesondere ist für die Annahme eines Leistungsaustausches das Vorliegen eines Vertragsverhältnisses nicht zwingend erforderlich. Es genügt vielmehr, dass Leistung und Gegenleistung innerlich derart verknüpft sind, dass die Leistung eine Gegenleistung auslöst (BGE 126 II 249 E. 4a; Urteil des Bundesgerichts 2A.175/2002 vom 23. Dezember 2002 E. 3.2).

E. 2.3.2

Die buchhalterische Erfassung von Leistungen kann nach konstanter Rechtsprechung zwar ein Indiz für eine mehrwertsteuerrechtliche Qualifikation sein, vermag jedoch die

wirtschaftliche Realität nicht zu ändern. Massgebend ist nicht die Sichtweise der Buchführung, sondern die wirtschaftliche Betrachtungsweise (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1561/2007 vom 4. Juli 2008 E. 4.5.3, A-1418/2006 vom 14. Mai 2008 E. 4.2, A-1378/2006 vom 27. März 2008 E. 3.4.6; Entscheide der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 13. Dezember 2004 [SRK 2003-098] E. 4b, bestätigt durch das Urteil des Bundesgerichts 2A.65/2005 vom 17. Oktober 2005, vom 24. September 2003 [SRK 2003-021] E. 4c, bestätigt durch das Urteil des Bundesgerichts 2A.520/2003 vom 29. Juni 2004).

E. 2.4

Auch die Steuerbarkeit von Leistungen zwischen Gesellschaft (z.B. einer Aktiengesellschaft) und Gesellschaftern hängt vom Vorhandensein eines mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausches nach den hievord beschriebenen allgemeinen Regeln ab. Bei Leistungen des Gesellschafters an die Gesellschaft (Gesellschafterbeiträge oder Gesellschaftereinlagen), die nicht gegen spezielle Entschädigungen bzw. Gegenleistungen der Gesellschaft erfolgen, ist gemäss Rechtsprechung von nicht steuerbaren Leistungen auszugehen (Urteil des Bundesgerichts 2A.369/2005 vom 24. August 2007 E. 4.3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1511/2006 vom 3. September 2007 E. 2.5, A-1439/2006 vom 18. Juni 2007 E. 2.5 mit Hinweisen). Nach neuerer Rechtsprechung stellen Kapitaleinlagen von Gesellschaftern, mit welchen ein Aktionär eine Unternehmung über Eigenkapital finanziert (gleich wie Darlehen eines Aktionärs, d.h. bei Finanzierung über Fremdkapital) reine Finanzierungsmassnahmen dar, welche der Gesellschaft die Ausübung ihrer Tätigkeit überhaupt erst erlauben. Im Unterschied zu Subventionen und Spenden ergänzen sie nicht den Umsatz der Gesellschaft, sondern stellen einzig den Finanzbedarf sicher (BGE 132 II 353 E. 6.4, 7.1, 7.2, 9.3; Urteil des Bundesgerichts 2A.410/2006 vom 18. Januar 2007 E. 5.3). Dasselbe habe neben den Kapitaleinlagen auch für Finanzierungen mittels anderer Gesellschafterbeiträge wie Forderungsverzichten, Zinsverzichten, à-fonds-perdu-Zahlungen usw. zu gelten (vgl. BGE 132 II 353 E. 6.4, 7.2; BVGE 2007/39 E. 3.2 und 3.4). Die genannten Beiträge erfolgen unentgeltlich und stehen deshalb ausserhalb des Geltungsbereichs der Mehrwertsteuer (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_229/2008 vom 13. Oktober 2008 E. 5.4; betreffend Kapitaleinlagen s. bereits Entscheid der SRK vom 17. Oktober 2006 [SRK 2003-164] E. 2c und d). Auch in der Literatur wird allgemein die Meinung vertreten, reine Finanzierungsbeiträge, worunter auch Verlustdeckungs- oder Sanierungsbeiträge und dergleichen fallen, wiesen keinen Entgeltscharakter auf (IVO P. BAUMGARTNER, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, N. 41 zu Art. 33; DIEGO CLAVADETSCHER, mwst.com, a.a.O., N. 16 zu Art. 38 Abs. 8; PIERRE-MARIE GLAUSER, Nouvelle jurisprudence concernant le traitement des subventions au regard de la TVA, veröffentlicht in: Der Schweizer Treuhänder [ST] 4/99 S. 409 ff.), wenn sie in erster Linie darauf abzielen, den wirtschaftlichen Fortbestand der Unternehmung sicherzustellen und nicht darauf, konkrete Leistungen abzugelten (DANIEL RIEDO, Problemfall Subvention im Mehrwertsteuerrecht, veröffentlicht in Festschrift SRK, Lausanne 2004, S. 117 ff., S. 131). Nicht anders hat es sich zu verhalten, wenn solche unentgeltliche Beiträge an die Gesellschaft durch ihre Gesellschafter erfolgen. Sie bleiben durch den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer unerfasst (vgl. zum Ganzen Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1511/2006 vom 3. September 2007 E. 2.5).

E. 3.1

Nach Art. 26 Abs. 1 MWSTV wird die Steuer vom Entgelt berechnet, dieses stellt die Bemessungsgrundlage dar. Zum Entgelt gehört alles, was der Empfänger oder an seiner Stelle ein Dritter als Gegenleistung für die Lieferung oder Dienstleistung aufwendet (Art. 26 Abs. 2 MWSTV). Bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage ist somit auf das, was der Leistungsempfänger aufwendet und nicht auf das, was der Leistende erhält, abzustellen. Was Entgelt ist, bestimmt sich aus der Sicht des Abnehmers und nicht des Leistungserbringers (Urteile des Bundesgerichts 2A.369/2005 vom 24. August 2007 E. 6.1, vom 9. April 2002, veröffentlicht in ASA 72 S. 792 E. 5.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1548/2006 vom 3. September 2008 E. 3.1, A-1354/2006 vom 24. August 2007 E. 3.4; CAMENZIND/HONAUER/ VALLENDER, a.a.O., Rz. 1161).

E. 3.2

Gemäss Art. 26 Abs. 2 Satz 3 MWSTV gilt im Falle einer Lieferung oder Dienstleistung an eine nahestehende Person als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde. Diese Regelung entspricht dem im Steuerrecht bekannten Grundsatz des Drittvergleichs ("dealing at arm's length"). Eine Leistung zu einem Vorzugspreis wird bei der Steuerbemessung gestützt auf Art. 26 Abs. 2 Satz 3 MWSTV auf den Wert korrigiert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1425/2006 vom 6. November 2008 E. 3.1, A-1376/2006 vom 20. November 2007 E. 3.1, A-1379/2006 vom 10. September 2007 E. 2.4 mit Hinweisen). Als nahestehende Personen gelten unter anderem aufgrund von Konzernzugehörigkeit verbundene Unternehmen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1355/2006 vom 21. Mai 2007 E. 3.2; Entscheide der SRK vom 4. Juli 2005, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 70.10 E. 3b/bb und cc, vom 16. Februar 2000, veröffentlicht in VPB 64.81 E. 5e). Das Entgelt für konzern- bzw. gruppeninterne Dienstleistungen ist gemäss Art. 26 Abs. 2 Satz 3 MWSTV zu ermitteln, wenn der interne Verrechnungspreis (Transferpreis) zu niedrig angesetzt wurde, d.h. nicht mit dem Drittpreis übereinstimmt (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1376/2006 vom 20. November 2007 E. 3.3; Entscheide der SRK vom 27. März 2006 [SRK 2003-177] E. 2d/cc, vom 17. November 2006 [SRK 2004-038] E. 2c/dd).

E. 4.1

Als Ort der Dienstleistung gilt grundsätzlich der Ort, an dem der Dienstleistende seinen Geschäftssitz oder eine Betriebsstätte hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wurde bzw. - in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Betriebsstätte - sein Wohnort oder der Ort, von wo aus er tätig wurde (Art. 12 Abs. 1 MWSTV). Art. 12 Abs. 2 Bst. a bis c MWSTV regeln für bestimmte Arten von Dienstleistungen (Leistungen im Zusammenhang mit Bauleistungen, Beförderungsleistungen sowie Nebentätigkeiten des Transportgewerbes) Abweichungen von dieser Grundregel (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1444/2006 vom 22. Juli 2008 E. 2.1).

E. 4.2

Zur Verwirklichung des Bestimmungslandprinzips legt Art. 15 Abs. 2 Bst. 1 MWSTV fest, dass andere (als die in Art. 15 Abs. 2 MWSTV aufgezählten) steuerbare Dienstleistungen, die an Empfänger mit Geschäfts- oder Wohnsitz im Ausland erbracht werden, sofern sie dort zur Nutzung oder Auswertung verwendet werden, echt von der Mehrwertsteuer befreit

sind. Für die Steuerbefreiung sind somit zwei Voraussetzungen kumulativ zu erfüllen: Erstens muss der Empfänger seinen Geschäfts- oder Wohnsitz im Ausland haben und zweitens muss die Leistung im Ausland genutzt oder ausgewertet werden (BGE 133 II 153 E. 4.1, Urteile des Bundesgerichts 2A.534/2004 vom 18. Februar 2005 E. 4.1, 2A.507/2002 vom 31. März 2004 E. 3.3, 2A.193/2001 vom 27. Februar 2002 E. 4; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1416/2006 vom 27. September 2007 E. 2.3.2; Entscheid der SRK vom 10. Oktober 2006 [SRK 2005-074] E. 3a/cc). Bezüglich der Frage des Orts der Nutzung oder Auswertung einer Dienstleistung bei Dienstleistungsexporten (Art. 15 Abs. 2 Bst. 1 MWSTV) hat die Rechtsprechung erkannt, für den Fall des ausländischen Geschäfts- bzw. Wohnsitzes des Leistungsempfängers werde im Sinne einer Vermutung - allenfalls zusammen mit anderen Hinweisen in Fakturakopien, Zahlungsbelegen, Vertragsschriften etc. - angenommen, die Dienstleistung werde auch im Ausland verbraucht (d.h. zur Nutzung oder Auswertung verwendet). Es sei nicht selten kaum abschliessend nachprüfbar, ob die Dienstleistung auch tatsächlich im Ausland zur Nutzung oder Auswertung verwendet werde, da ein einwandfreier Beweis wie bei physischen Warenbewegungen naturgemäss nicht möglich sei. Der ausländische Sitz des Leistungsempfängers sei als gewichtiges Indiz für den Verbrauch der Dienstleistung im Ausland zu werten (Urteile des Bundesgerichts 2A.541/2006 vom 21. Februar 2007 E. 2.3, 2A.247/2000 vom 20. April 2001 E. 2e; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1367/2006 vom 2. Juni 2008 E. 3.2, A-4896/2007 vom 10. Januar 2008 E. 2.4.2). Die Vermutung der Nutzung und Auswertung der Dienstleistung nach dem Empfängerort ist allerdings widerlegbar (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1511/2006 vom 3. September 2007 E. 2.2.3; Entscheide der SRK vom 27. Juli 2006, veröffentlicht in VPB 70.103 E. 2c/bb, vom 30. Juni 2003 [SRK 2002-051] E. 2c, 3b). Ebenfalls als widerlegbare Vermutung hat die Rechtsprechung die im Merkblatt Nr. 13 der ESTV vom 31. Januar 1997 "über die Steuerbefreiung von bestimmten ins Ausland erbrachten oder aus dem Ausland bezogenen Dienstleistungen" festgehaltene Verwaltungspraxis anerkannt, wonach die unter Ziff. 2 Bst. c aufgelisteten Dienstleistungen, darunter Werbe- und Managementleistungen, am Ort des Sitzes des Empfängers genutzt und ausgewertet werden (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1595/2006 vom 2. April 2009 E. 2.2.3, A-1444/2006 vom 22. Juli 2008 E. 6.3, A-4896/2007 vom 10. Januar 2008 E. 2.4.2; Entscheid der SRK vom 27. Juli 2006, veröffentlicht in VPB 70.103 E. 2c/bb mit weiteren Hinweisen).

E. 4.3

Nach dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung erfolgt in zwei Konstellationen eine einheitliche steuerliche Behandlung. Einerseits ist dies der Fall bei einer "einheitlichen Leistung" (auch Leistungseinheit, Gesamtleistung, Leistungsbündel oder Leistungskomplex genannt). Eine solche besteht, wenn miteinander verbundene Leistungen wirtschaftlich derart eng zusammengehören und ineinandergreifen, dass sie ein unteilbares Ganzes bilden. Dann erfolgt die mehrwertsteuerliche Behandlung nach der für die Gesamtleistung wesentlichen Eigenschaft, d.h. nach der Leistung, welche wirtschaftlich betrachtet im Vordergrund steht. Andererseits teilen Nebenleistungen mehrwertsteuerrechtlich das Schicksal der Hauptleistung, wenn sie im Verhältnis zu dieser nebensächlich sind, mit dieser in einem engen Zusammenhang stehen, diese wirtschaftlich ergänzen, verbessern oder abrunden und mit dieser üblicherweise vorkommen (akzessorische Nebenleistung). Liegt weder eine untrennbare Gesamtleistung noch eine Hauptleistung mit abhängigen Nebenleistungen vor, so handelt es sich um mehrere selbständige Leistungen, die mehrwertsteuerlich getrennt zu behandeln sind (Urteile des Bundesgerichts 2A.567/2006

vom 25. April 2007 E. 4.3, 2A.452/2003 vom 4. März 2004 E. 3.1; BVGE 2007/14 E. 2.3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1536/2006 vom 16. Juni 2008 E. 2.3, A-1380/2006 vom 27. September 2007 E. 4.2, bestätigt durch das Urteil des Bundesgerichts 2C_639/2007 vom 24. Juni 2008 E. 2.2). Die Beurteilung, ob im konkreten Einzelfall Einheitlichkeit der Leistung anzunehmen ist oder ob eine akzessorische Nebenleistung vorliegt, erfolgt in Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, welche der zivilrechtlichen Beurteilung vorgeht (Urteil des Bundesgerichts 2A.567/2006 vom 25. April 2007 E. 4.3; vgl. auch oben E. 2.3.1). Aufgrund des Charakters der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer hat die Beurteilung zudem primär aus der Sicht des Verbrauchers zu erfolgen. Es ist zu prüfen, ob ein Leistungskomplex nach allgemeiner Verkehrsauffassung von einer bestimmten Verbrauchergruppe typischerweise als einheitliche Leistung verstanden wird. Der subjektive Parteiwille ist sekundär. Nicht massgebend sind schliesslich die Wertverhältnisse der einzelnen Leistungen, auch wenn in vielen Fällen der Wert der Nebenleistung geringer ist als jener der Hauptleistung (Urteil des Bundesgerichts 2A.452/2003 vom 4. März 2003 E. 3.2; zum Ganzen: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1470/2006 vom 5. Februar 2009 E. 4, A-1536/2006 vom 16. Juni 2008 E. 2.3).

E. 5

Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn der Richter bzw. die Richterin gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat. Gelangt der Richter bzw. die Richterin aufgrund der Beweiswürdigung nicht zur Überzeugung, die feststellungsbedürftige Tatsache habe sich verwirklicht, so fragt es sich, ob zum Nachteil der Steuerbehörde oder des Steuerpflichtigen zu entscheiden ist, wer also die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat. Nach der objektiven Beweislastregel ist bei Beweislosigkeit zu Ungunsten desjenigen zu urteilen, der die Beweislast trägt (FRITZ GYGI, Bundesverwaltungsrechtspflege, Bern 1983, S. 279 f.; MARTIN ZWEIFEL, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 109 f.). Die Steuerbehörde trägt die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerpflicht als solche begründen oder die Steuerforderung erhöhen, das heisst für die steuerbegründenden und -mehrenden Tatsachen. Demgegenüber ist der Steuerpflichtige für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweibelastet, das heisst für solche Tatsachen, welche Steuerbefreiung oder Steuerbegünstigung bewirken (Urteil des Bundesgerichts vom 14. Juli 2005, veröffentlicht in ASA 75 S. 495 ff. E. 5.4; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1410/2006 vom 17. März 2008 E. 2.2, A-1373/2006 vom 16. November 2007 E. 2.1, A-1429/2006 vom 29. August 2007 E. 2.4, A-1354/2006 vom 24. August 2007 E. 2 mit Hinweisen; Entscheid der SRK vom 18. November 2002, veröffentlicht in VPB 67.49 E. 3b/bb).

E. 6

Im vorliegenden Fall ist die mehrwertsteuerrechtliche Beurteilung der beiden Zahlungen von der B. _____ an die Beschwerdeführerin über Fr. 2'736'743.64 (Ende 1999) und Fr. 2'442'503.63 (Ende 2000) strittig. Unbestritten ist, dass die Beschwerdeführerin in der fraglichen Zeit zu 100% eine Tochtergesellschaft der B. _____ mit Sitz in den USA war. Zu prüfen ist, ob ein mehrwertsteuerrechtlich relevanter Leistungsaustausch gegeben ist (E. 6.1 und 6.2). Bei dessen Bejahung ist die Höhe des Entgelts zu bestimmen (E. 6.3) und

zudem zu prüfen, ob ein Steuerbefreiungstatbestand zur Anwendung kommt (E. 6.4).

E. 6.1

Zur Beantwortung der Frage, ob ein Mehrwertsteuerrechtlich relevanter Leistungsaustausch vorliegt, ist zunächst die Vereinbarung zwischen der Beschwerdeführerin und der B. _____ zu analysieren (E. 6.1.1 und 6.1.2) sowie die tatsächliche Abwicklung bzw. Verbuchung der Zahlungen zu untersuchen (E. 6.1.3).

E. 6.1.1

Die Vereinbarung zwischen der B. _____ mit der Beschwerdeführerin trat auf den 1. Januar 1999 in Kraft. Sie sah in Art. 2 im Wesentlichen folgende Unterstützungsleistungen der B. _____ an die Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit dem Betrieb des Golfclubs vor: Unterstützung beim Aufbau der Prozesse und Programme, um neue Mitglieder anzuwerben und bestehende zu behalten. Unterstützung beim Aufbau der Prozesse zur Gewinnung von qualifiziertem Personal. Unterstützung beim Aufbau der Qualitätssicherung im Zusammenhang mit dem Angebot an Essen und Getränken. Unterstützung beim Aufbau interner Kontrollen und Berichtsverfahren. Unterstützung beim Gebrauch ihrer Handelsmarken und immateriellen Güter. Die Leistungspflichten der Beschwerdeführerin wurden in Art. 3 der Vereinbarung wie folgt festgelegt: Betrieb des Golfclubs gemäss den Regeln und Zielen der B. _____, die ihr von Zeit zu Zeit von dieser vorgegeben werden (Ziff. 3.1). Die Beschwerdeführerin darf keine Verpflichtungen für die B. _____ eingehen, ausgenommen solche, die ausdrücklich in dieser Vereinbarung vorgesehen sind (Ziff. 3.2). Die Beschwerdeführerin darf in keiner Weise den Golfclub für einen Konkurrenten der B. _____ betreiben. Sie soll unter allen Umständen einen Interessenkonflikt im Zusammenhang mit ihren Verpflichtungen aus dieser Vereinbarung vermeiden. Zusätzliche Vereinbarungen, aufgrund deren sie als Vertreterin für einen (anderen) Klubbetreiber handeln würde, hat sie im voraus der B. _____ anzuzeigen (Ziff. 3.3). Im Schreiben vom 23. September 1999 an die kantonale Steuerverwaltung Thurgau legte die Beschwerdeführerin detaillierter dar, welche Funktionen sie im Rahmen der Vereinbarung mit der B. _____ zu erfüllen hatte. Es sind dies: das Club-Management vor Ort (Personalmanagement, Budgeterstellung, Informatik, Personalausbildung) und Marketingleistungen auf dem Schweizer Markt (Bildung eines "Advisory Board", Pflege der Mitglieder, Anwerben neuer Mitglieder, Öffentlichkeitsarbeit).

E. 6.1.2

In Art. 5 der Vereinbarung wurde die Höhe der Kommission zugunsten der Beschwerdeführerin geregelt: "Commission to A. _____ AG. Within 15 days following the end of each calendar quarter during the Term of this Agreement, A. _____ AG shall submit a report of its financial results for the preceding quarter to B. _____ pursuant to such form of report as shall from time-to-time be prescribed by B. _____, the current form of which is attached hereto as Exhibit C. A. _____ AG shall be entitled to retain as profit the percentage of its normal and continuing operating expenses as stated in Exhibit D (...)." Die Beschwerdeführerin wurde somit berechtigt, als Gewinn einen Prozentsatz gemäss Anhang D ihrer normalen und fortlaufenden Ausgaben zu behalten. Nach dem Anhang D betrug die Kommission in den Jahren 1998-1999 1% und im Jahr 2000 bei weniger als 500 Mitgliedern 4%, bei 500-699 6%, bei 700-800 8% und bei über 800 Mitgliedern 10% der normalen und fortlaufenden Ausgaben. Im Schreiben vom 23. September 1999 an die kantonale Steuerverwaltung Thurgau legte die Beschwerdeführerin zudem dar, dass die hier

festgelegte Verrechnungspreismethode die "Cost-Plus-Methode" sei. Der "Mark-up" (d.h. auf Deutsch: der Gewinnzuschlag) betrage demnach zwischen 1% und 10%, was einem Preis für die Leistungen der Beschwerdeführerin an die B. _____ wie unter unabhängigen Dritten entspreche. Im Weiteren geht aus diesem Schreiben hervor, dass nach der Vereinbarung die B. _____ die wirtschaftlichen Risiken des schweizerischen Clubmanagements zu tragen hatte (vgl. Seiten 3 und 6).

E. 6.1.3

Die Beschwerdeführerin verbuchte die Zahlungen von Fr. 2'736'743.64 (Ende 1999) und Fr. 2'442'503.63 (Ende 2000) erfolgswirksam als Betriebsertrag unter dem Titel "Kommission COSA" (die Abkürzung steht dabei unbestrittenermassen für "Club Operation Services Agreement"). Den von der Beschwerdeführerin eingereichten Berechnungen der Kommissionen (Beschwerdebeilage Nr. 18), die für die Steuererklärung erstellt worden seien, lässt sich Folgendes entnehmen: Ermittlung Kommission 1998/1999 Total operative Aufwendungen Fr. 751'024.-- Sollgewinn vor Steuern (cost + 1%) Fr. 7'510.-- Verbuchter Steueraufwand Fr. -2'280.90 Sollgewinn nach Steuern Fr. 5'229.10 Provisorischer Reinverlust vor Kommission Fr. -2'731'514.54 Kommission 1998/1999 Fr. 2'736'743.64 Ermittlung Kommission 2000 Total operative Aufwendungen Fr. 2'674'015.-- Sollgewinn vor Steuern (cost + 4%) Fr. 106'960.-- Verbuchter Steueraufwand Fr. -27'000.-- Sollgewinn nach Steuern Fr. 79'960.-- Provisorischer Reinverlust vor Kommission Fr. -2'362'543.63 Kommission 2000 Fr. 2'442'503.63 Die Berechnungen zeigen auf, dass die Kommissionen für 1998/1999 bzw. 2000 die Differenz bildeten zwischen dem Sollgewinn nach Steuern und dem effektiven Ergebnis ("provisorischer Reinverlust"). Der Sollgewinn vor Steuern wurde dabei gemäss Art. 5 der Vereinbarung i.V.m. Anhang D berechnet, d.h. für 1998/1999 betrug er 1% der normalen laufenden Kosten (= operative Aufwendungen) und für das Jahr 2000 4% der operativen Aufwendungen, da die Mitgliederzahl in diesem Jahr 347 und somit weniger als 500 betrug.

E. 6.2

Es kann somit festgehalten werden, dass die Beschwerdeführerin nach dem Wortlaut von Art. 5 der Vereinbarung für ihre Leistungen einen Prozentsatz gemäss Anhang D ihrer operativen Kosten als Gewinn behalten durfte ("to retain as profit"). Die Erzielung eines Gewinns wurde somit grundsätzlich vorausgesetzt. In den Jahren 1999 und 2000 erzielte die Beschwerdeführerin jedoch Verluste und erhielt von der B. _____ Kommissionszahlungen, die jeweils der Differenz zwischen ihrem effektiven Ergebnis (Verlust) und dem Gewinn entsprachen, den sie bei einem positiven Geschäftsabschluss nach Art. 5 i.V.m. Anhang D hätte behalten dürfen (sog. "Sollgewinn", vgl. E. 6.1.3). Auf diese Weise erzielte sie auch in den Jahren 1999 und 2000 den betreffenden "Sollgewinn". Die Parteien wandten Art. 5 der Vereinbarung somit in dem Sinne an, dass die B. _____ der Beschwerdeführerin in jedem Fall einen Gewinn in der Höhe gemäss Art. 5 i.V.m. Anhang D ("Sollgewinn") garantierte. Diese Abwicklung bzw. Auslegung von Art. 5 entspricht den Ausführungen der Beschwerdeführerin in ihrem Schreiben vom 23. September 1999 an die kantonale Steuerverwaltung Thurgau, wonach die B. _____ nach der Vereinbarung das wirtschaftliche Risiko trage (Seite 3 und 6). Die Übernahme des finanziellen Risikos aufgrund der Vereinbarung bestätigte die Beschwerdeführerin im Übrigen auch in ihrer Beschwerde (Seite 8). Das Bundesverwaltungsgericht geht deshalb davon aus, dass bereits bei Abschluss der Vereinbarung zwischen den Parteien der Konsens bestand, dass die B. _____ im Falle eines Verlustes der Beschwerdeführerin

Kommissionen in der Höhe der Differenz zwischen dem "Sollgewinn" und dem effektiven Ergebnis ausrichte und auf diese Weise das finanzielle Risiko trug. Der Einwand der Beschwerdeführerin, dass Art. 5 der Vereinbarung Zahlungen von ihr an die B._____ vorsehe und nicht umgekehrt, ist demnach unbegründet. Im Falle eines Verlustes hatte die B._____ der Beschwerdeführerin Kommissionszahlungen zur Erzielung des "Sollgewinns" zu leisten. Da die B._____ der Beschwerdeführerin somit einen Mindestgewinn garantierte, sind in der Folge Sanierungsbeiträge (mangels Verlust) gar nicht möglich. Wirtschaftlich betrachtet, leistete die B._____ die Kommissionen, um die vereinbarten Leistungen der Beschwerdeführerin zu erhalten und die Beschwerdeführerin erbrachte ihre Leistungen, um die Kommissionszahlungen (bis zum Sollgewinn) zu erhalten. Die ausgerichteten Kommissionen sind mit den Leistungen der Beschwerdeführerin somit innerlich derart verknüpft, dass die Leistung die Gegenleistung auslöste (E. 2.3.1). Es liegt demnach ein mehrwertsteuerrechtlich relevanter Leistungsaustausch und damit keine blossen Finanzierungsbeiträge vor (E. 2.4). Zudem zeigt auch die Verbuchung der Zahlungen als Betriebsertrag unter dem Titel "Kommission COSA" (vgl. 6.1.3), dass Entgelt und keine Sanierungsbeiträge gegeben sind (vgl. zur Bedeutung der buchhalterischen Erfassung E. 2.3.2). Im Übrigen wäre ein solcher Leistungsaustausch auch im Fall der angestrebten Gewinnerzielung zu bejahen. Als Entgelt für ihre Leistungen könnte die Beschwerdeführerin den Sollgewinn zurückbehalten. Die Zahlung würde hier dann allerdings nicht mehr von der B._____ an die Beschwerdeführerin erfolgen, sondern durch Verrechnung mit den an die Muttergesellschaft fliessenden "Fees" getilgt. Ein Leistungsaustausch läge demnach unabhängig von der Gewinnerzielung durch die Beschwerdeführerin vor.

E. 6.3

Im Weiteren kann entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin der Mechanismus zur Berechnung der Höhe der Kommissionszahlungen nicht gegen deren Qualifikation als Entgelt sprechen. Massgebend ist das Vorliegen eines mehrwertsteuerrechtlich relevanten Leistungsaustausches. Ein solcher ist gegeben und zum Entgelt gehört gemäss Art. 26 Abs. 2 MWSTV alles, was die B._____ für die von der Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen aufgewendet hat, d.h. sämtliche Kommissionszahlungen (vgl. E. 3.1). Im Weiteren ist die B._____ die Muttergesellschaft der Beschwerdeführerin und somit als nahestehende Person im Sinn von Art. 26 Abs. 2 MWSTV zu qualifizieren. Vorliegend bestehen jedoch keine Anhaltspunkte, dass die Leistungen zu einem Vorzugspreis angesetzt worden wären (vgl. E. 3.2). Eine Korrektur der Entgeltshöhe ist insofern nicht erforderlich. Zusammenfassend hat die Beschwerdeführerin der B._____ Dienstleistungen gegen Entgelt (Kommissionen) erbracht, die gemäss Art. 4 Bst. a MWSTV grundsätzlich zu versteuern sind, wobei sich die Steuer nach den erhaltenen Kommissionen bemisst.

E. 6.4

Die Beschwerdeführerin macht in ihrer Eventualbegründung geltend, es läge ein Dienstleistungsexport im Sinn von Art. 15 Abs. 2 Bst. 1 MWSTV vor. Unbestritten ist, dass die B._____ Sitz in den USA, d.h. im Ausland, hat. Zu prüfen bleibt damit, ob die von der Beschwerdeführerin nach Weisung der B._____ erbrachten Management- und Marketingleistungen (vgl. E. 6.1.1) dort "zur Nutzung oder Auswertung" verwendet worden sind. Der ausländische Sitz der Leistungsempfängerin ist dabei als gewichtiges Indiz für den Verbrauch der Dienstleistungen im Ausland zu werten (E. 4.2). Die Managementleistungen, d.h. die Leistungen auf dem Gebiet des Personalmanagements, des

Finanzwesens, der Informatik und der Berichterstattung sind dabei untrennbar miteinander verbunden. Das gleiche gilt für die Marketingleistungen, d.h. die Pflege der Mitglieder, das Anwerben neuer Mitglieder und die Öffentlichkeitsarbeit. Sowohl die Managementleistungen wie auch die Marketingleistungen stellen deshalb je für sich Leistungskomplexe bzw. Gesamtleistungen dar (E. 4.3). Bei den Managementleistungen steht dabei die Führung des Personals im Vordergrund. Aufgrund der nach den Vorgaben der B._____ vorgenommenen Marketing- und Managementleistungen konnte die Beschwerdeführerin ihren Betrieb verbessern und Mitglieder gewinnen. Die Leistungen kamen somit ihr selber zugute, d.h. deren Auswertung und Nutzung erfolgte in der Schweiz. Was die Beschwerdeführerin dagegen vorbringt, ist nicht stichhaltig. Zwar ist es richtig, dass sie der B._____ Bericht zu erstatten hatte (E. 6.1.2) und die Berichte in der Folge (auch) in den USA ausgewertet worden sind. Die Berichterstattung ist jedoch Teil des Leistungskomplexes "Management", bei dem die Führung des Personals im Vordergrund steht. Die mehrwertsteuerrechtliche Behandlung der Berichterstattung richtet sich somit nach dieser Leistung (E. 4.3), die offensichtlich in der Schweiz ausgewertet wurde. Die Nutzung und Auswertung der von der Beschwerdeführerin an die B._____ erbrachten Leistungen erfolgte demnach im Inland. Die von der Rechtsprechung bestätigte Vermutung der Verwaltungspraxis, wonach bei Marketing- und Managementdienstleistungen die Nutzung und Auswertung am Sitz des Empfängers erfolgt (vgl. Merkblatt Nr. 13, Ziff. 2 Bst. c), ist damit im vorliegenden Fall widerlegt (E. 4.2). Die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nach Art. 15 Abs. 2 Bst. 1 MWSTV sind somit nicht erfüllt. Die Nachforderung der ESTV gemäss Ziff. 3 des Einspracheentscheides erfolgte damit zu Recht. Die Berechnung der Steuer ist nicht umstritten. Bei diesem Resultat ist auch der Antrag Nr. 2 der Beschwerdeführerin unbegründet, da die ESTV in ihrer Steuerberechnung die deklarierte Vorsteuerkürzung unbestrittenermassen berücksichtigt hat (vgl. EA Nr. 200'598 Ziff. 3 und Beschwerde, S. 18).

E. 7

Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang sind der Beschwerdeführerin als unterliegender Partei sämtliche Kosten für das Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht aufzuerlegen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 7'500.-- festgesetzt (Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und der Beschwerdeführerin zur Zahlung auferlegt. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

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