

BVGer A-7395/2018 vom 3. Juni 2020

Bundesverwaltungsgericht, 2020-06-03, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-7395_2018

FR: TAF A-7395/2018 du 3 juin 2020

IT: TAF A-7395/2018 del 3 giugno 2020

Regeste

Mehrwertsteuer

Erwägungen

E. 1.1

Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 VGG Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG. Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich das Verfahren nach den Vorschriften des VwVG (Art. 37 VGG).

E. 1.2

Die Beschwerdeführerin ficht einen Einspracheentscheid der ESTV betreffend die Nachbelastung von Mehrwertsteuern an. Der Einspracheentscheid stellt eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG dar. Eine Ausnahme in sachlicher Hinsicht nach Art. 32 VGG liegt nicht vor und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist somit zur Beurteilung dieser Beschwerde sachlich und funktionell zuständig (Art. 31 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 diese rechtzeitig sowie formgerecht eingereicht (vgl. Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG). Auf die Beschwerde ist demnach einzutreten.

E. 1.4

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. 1.5

Am 1. Januar 2010 ist das MWSTG in Kraft getreten. Die zu beurteilenden Steuerperioden betreffen die Jahre 2011 bis 2014, 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 früher geltenden Recht verwiesen wird.

E. 1.6

Verwaltungsverordnungen, darunter fallen auch Branchen- und Spezialbroschüren der ESTV, sind Meinungsäusserungen der Verwaltung über die Auslegung der anwendbaren Gesetzesbestimmungen (Urteil des BGer 2A.321/2002 vom 2. Juni 2003 E. 3.2.1, mit Hinweisen). Sie sollen eine einheitliche, gleichmässige und sachrichtige Praxis des Gesetzesvollzugs sicherstellen (Michael Beusch, Was Kreisschreiben dürfen und was nicht, in: Der Schweizer Treuhänder 2005, S. 613 ff.). Verwaltungsverordnungen sind für die als eigentliche Adressaten figurierenden Verwaltungsbehörden verbindlich, wenn sie nicht klarerweise einen verfassungs- oder gesetzwidrigen Inhalt aufweisen (vgl. BVGE 2010/33 E. 3.3.1, mit Hinweisen). Nicht verbindlich sind Verwaltungsverordnungen dagegen für die Justizbehörden, deren Aufgabe es ist, die Einhaltung von Verfassung und Gesetz im Einzelfall zu überprüfen (Moser/Beusch/Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 2.173 f.). Die Gerichte sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrem Entscheid allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen. Dies gilt umso mehr, als es nicht die Aufgabe der Gerichte ist, als Zweitinterpreten des der Verwaltungsverordnung zugrunde liegenden Erlasses eigene Zweckmässigkeitsüberlegungen an die Stelle des Vollzugskonzepts der zuständigen Verwaltungsbehörde zu setzen (BGE 126 II 275 E. 4c und BGE 123 II 16 E. 7; Urteile des BVGer A-416/2017 vom 2. Juli 2018 E. 2.4 und A-6108/2014 vom 22. Juli 2015 E. 2).

E. 2.1

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

E. 2.2

Auf die nicht von Art. 25 Abs. 2-4 MWSTG erfassten Umsätze kommt der Normalsatz zur Anwendung, der in den Jahren 2011 bis 2014 8 % betrug (vgl. Art. 25 Abs. 1 MWSTG in der vom 1. Januar 2011 bis 31. Dezember 2017 gültigen Fassung gemäss Ziff. I der Verordnung vom 21. April 2010 über die Anhebung der Mehrwertsteuersätze zur befristeten Zusatzfinanzierung der Invalidenversicherung [AS 2010 2055]).

Beherbergungsleistungen unterliegen einem Sondersatz, welcher in den relevanten Jahren 2011 bis 2014 3,8 % betrug (vgl. Art. 25 Abs. 4 Satz 1 MWSTG in der soeben erwähnten Fassung). Als Beherbergungsleistung gilt nach Art. 25 Abs. 4 Satz 2 MWSTG die Gewährung von Unterkunft einschliesslich der Abgabe eines Frühstücks, selbst wenn dieses separat berechnet wird.

E. 2.3.1

Im Mehrwertsteuerrecht stellt jede einzelne Leistung grundsätzlich ein selbständiges Steuerobjekt dar, das heisst voneinander unabhängige Leistungen werden selbständig behandelt (Art. 19 Abs. 1 MWSTG; FELIX GEIGER, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], MWSTG-Kommentar, 2. Aufl. 2019, Art. 19 Rz. 1; Urteil des BVGer A-358/2017 vom 31. August 2017 E. 2.2.1). Leistungen, die miteinander verbunden sind (sog.

Leistungskomplexe), werden mehrwertsteuerlich jedoch dann als einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang betrachtet, wenn sie wirtschaftlich derart eng zusammengehören und ineinander greifen, dass sie entweder ein unteilbares Ganzes bilden (sog. Gesamtleistung) oder dass sie zueinander im Verhältnis einer Hauptleistung mit akzessorischer Nebenleistung stehen (Art. 19 Abs. 3 und 4 MWSTG; [zum MWSTG]: Urteile des BVGer A-358/2017 vom 31. August 2017 E. 2.2.1 und A-6108/2014 vom 22. Juli 2015 E. 3.3.1, 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 ineinander greifen, 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 ([zum MWSTG] statt vieler: Urteile des BVGer A-358/2017 vom 31. August 2017 E. 2.2.2, A-6108/2014 vom 22. Juli 2015 E. 3.3.2 und A-886/2014 vom 23. September 2014 E. 2.8.1, je mit weiteren Hinweisen; [zum aMWSTG] statt vieler: Urteil des BGer 2A.567/2006 vom 25. April 2007 E. 4.3; Urteil des BVGer A-7311/2014 vom 22. September 2015 E. 2.6.1). 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] statt vieler: Urteile des BVGer 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] statt vieler: 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] statt vieler: Urteile des BVGer 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] statt vieler: Urteile des BGer 2C_969/2015 vom 24. Mai 2016 E. 2.3.4 und 2A.40/2007 vom 14. November 2007 E. 2.2; 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 Rz. 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. 37). Dass die massgebenden Kriterien kumulativ verlangt werden, bildet auch Ausdruck des Ausnahmecharakters von Art. 19 Abs. 4 MWSTG (bzw. Art. 36 Abs. 4 aMWSTG). Grundsätzlich werden mehrere Leistungen nämlich selbständig gewürdigt. Nur bei Vorliegen der einschlägigen Voraussetzungen dürfen und müssen mehrere Leistungen ausnahmsweise als Einheit betrachtet werden; andernfalls bleibt es bei der Behandlung als Leistungsmehrheit (Urteil des BGer 2C_969/2015 vom 24. Mai 2016 E. 3.3.3; siehe auch: GEIGER, MWSTG-Kommentar, a.a.O., Art. 19 Rz. 1 ff.).

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 ([zum MWSTG] statt vieler: Urteile des BVGer A-358/2017 vom 31. August 2017 E. 2.2.4 und A-6108/2014 vom 22. Juli 2015 E. 3.3.4, je mit weiteren Hinweisen; [zum aMWSTG] statt vieler: Urteile des BGer 2A.756/2006 vom 22. Oktober 2007 E. 2.4 und 2A.567/2006 vom 25. April 2007 E. 4.3; Urteil des BVGer A-7311/2014 vom 22. September 2015 E. 2.6.3). Zudem ist diese Frage primär aus der Sicht des Verbrauchers, d.h. des Leistungsempfängers, zu beantworten ([zum MWSTG] statt vieler: Urteile des BVGer A-358/2017 vom 31. August 2017 E. 2.2.4 und A-6108/2014 vom 22. Juli 2015 E. 3.3.4; [zum aMWSTG]: Urteile des BGer 2C_969/2015 vom 24. Mai 2016 E. 2.3.3 und 2A.452/2003 vom 4. März 2004 E. 3.2). Massgeblich ist die allgemeine Verkehrsauffassung einer bestimmten Verbrauchergruppe. Der subjektive Parteiwille ist sekundär (statt vieler: Urteil des BVGer A-6108/2014 vom 22. Juli 2015 E. 3.3.4, mit weiteren Hinweisen; zum Ganzen auch: Pillonel, Kommentar MWSTG, a.a.O., Art. 19 Rz. 6 f.). Die Art und Weise der Fakturierung ist für die Qualifikation nach Art. 19 Abs. 1, 3 oder 4 MWSTG nicht (allein) entscheidend. Die Teilkomponenten einer Gesamtleistung oder einer Haupt- und Nebenleistung können etwa nicht einzig dadurch verselbständigt werden, dass sie in der Rechnung des Leistungserbringers gesondert ausgewiesen und selbständig versteuert werden (Urteil des BVGer A-6108/2014 vom 22. Juli 2015 E. 3.3.4, mit weiteren Hinweisen; siehe auch: Urteil des BGer 2A.452/2003 vom 4. März 2004 E. 3.2). Umgekehrt führt die Tatsache, dass ein Gesamtentgelt in Rechnung gestellt wurde, nicht (automatisch) zur Annahme einer Gesamtleistung oder einer Haupt- und Nebenleistung (so auch: GEIGER, MWSTG-Kommentar, a.a.O., Art. 19 Rz. 30; 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] statt vieler: Urteile des BVGer A-6108/2014 vom 22. Juli 2015 E. 3.3.6 und A-1266/2013 vom 5. November 2013 E. 2.2.4, 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). 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 Ganzen ausführlich: Urteil des BVGer A-1266/2013 vom 5. November 2013 E. 2.2.4).

E. 2.4.1

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

E. 2.4.2

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

E. 2.4.3

Alle übrigen Leistungen, die nicht zu den Nebenleistungen (Ziffer 6.1.2) oder den erweiterten Nebenleistungen (Ziffer 6.1.3) gehören und die separat fakturiert werden, sind

laut Ziffer 6.2 der MBI 08 je nach Art der Leistung zum Normalsatz bzw. zum reduzierten Steuersatz steuerbar oder von der Steuer ausgenommen. Darunter fallen - soweit vorliegend relevant - Leistungen, die dem Hotelgast ausserhalb der Hotelanlage erbracht und von diesem auch dort genutzt werden (z.B. Skipass). Als Beispiele für zum Normalsatz steuerbare Leistungen zählen nach Ziffer 6.2 insbesondere nicht im Preis für die Beherbergung inbegriffene Leistungen wie Parkplatz, Hallenbad, Solarium, Minigolfanlage, [...].

E. 2.5.1

Der in Art. 9 BV verankerte Schutz von Treu und Glauben bedeutet, dass die Privaten Anspruch darauf haben, in ihrem berechtigten Vertrauen in behördliche Zusicherungen oder in anderes, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden geschützt zu werden. In Zusammenhang mit dem Grundsatz des Vertrauensschutzes steht auch das Verbot des widersprüchlichen Verhaltens der Verwaltungsbehörden gegenüber den Privaten (vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl. 2016, Rz. 624). Aufgrund der Bedeutung des Legalitätsprinzips im Abgaberecht kommt dem Vertrauensschutz in diesem Bereich allerdings lediglich beschränkte Bedeutung zu (vgl. BGE 142 II 182 E. 2.2.2 und BGE 131 II 627 E. 6.1). Eine vom Gesetz abweichende Behandlung eines Abgabepflichtigen kann überhaupt nur in Betracht fallen, wenn die Voraussetzungen des Vertrauensschutzes klar und eindeutig erfüllt sind (vgl. Urteile des BGer 2C_53/2011 vom 2. Mai 2011 E. 5.2 und 2C_123/2010 vom 5. Mai 2010 E. 4.1; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1617/2019 vom 23. Januar 2020 E. 2.9.1).

E. 2.5.2

Der Vertrauensschutz ist an gewisse Voraussetzungen geknüpft: Zunächst bedarf es einer genügenden Vertrauensgrundlage. Die Behörde muss durch ihr Verhalten beim Bürger eine bestimmte Erwartung ausgelöst haben (vgl. BGE 129 I 161 E. 4.1; Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., RZ. 627). Dies geschieht oft durch Auskünfte oder Zusicherungen, welche auf Anfragen von Bürgern erteilt werden, kann aber - wie erwähnt - auch durch anderes Verhalten der Behörde entstehen. Es müssen indessen verschiedene Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein, damit sich der Private mit Erfolg auf Treu und Glauben berufen kann. Die unrichtige Auskunft bzw. die Vertrauensgrundlage durch anderes Verhalten einer Verwaltungsbehörde ist nur bindend, wenn a) die Auskunft vorbehaltlos erteilt wurde, b) die Auskunft sich auf eine konkrete, den betroffenen Bürger berührende Angelegenheit bezieht, c) die Amtsstelle, welche die Auskunft erteilte, hierfür zuständig war oder der Bürger sie aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte, d) der Bürger die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne Weiteres erkennen konnte, e) der Bürger im Vertrauen hierauf nicht ohne Nachteil rückgängig zu machende Dispositionen traf, f) die Rechtslage zur Zeit der Verwirklichung noch die Gleiche wie im Zeitpunkt der Auskunftserteilung ist, sowie g) das Interesse an der richtigen Durchsetzung des objektiven Rechts dasjenige des Vertrauensschutzes nicht überwiegt (statt vieler: BGE 137 II 182 E. 3.6.2 und BGE 116 Ib 185 E. 3.c; Urteile des BVGer A-601/2019 sowie A-606/2019 vom 19. Februar 2020 E. 2.6.1, A-1617/2019 vom 23. Januar 2020 E. 2.9.2 f. und A-3437/2015 vom 2. Mai 2016 E. 2.9.1, je mit weiteren Hinweisen).

E. 2.5.3

Eine Auskunft betrifft die Gegenwart und macht eine Aussage über den Ist-Zustand. Demgegenüber bezieht sich eine Zusicherung auf die Zukunft und äussert sich zu einem

(künftigen) Sollzustand; die Behörde gibt ein Versprechen für die Zukunft ab. Betreffend Vertrauensschutz gelten für Zusicherungen grundsätzlich die gleichen Voraussetzungen wie für Auskünfte (Urteile des BVGer A-601/2019 sowie A-606/2019 vom 19. Februar 2020 E. 2.6.2 und A-3437/2015 vom 2. Mai 2016 E. 2.9.2, mit weiteren Hinweisen).

E. 2.6

Die Steuer ist innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode zu entrichten (Art. 86 MWSTG). Bei verspäteter Zahlung wird ohne Mahnung ein Verzugszins geschuldet (Art. 87 MWSTG). Der Zinssatz beträgt vom 1. Januar 2010 bis zum 31. Dezember 2011 4,5 %, und ab dem 1. Januar 2012 bis auf Weiteres 4,0 % (Art. 1 Abs. 1 Bst. c und Abs. 2 der Verordnung des EFD vom 11. Dezember 2009 über die Verzugs- und Vergütungszinssätze, SR 641.207.1).

E. 3.1

Im vorliegenden Fall geht es um die Qualifizierung des Eintritts ins Wellnessbad «C._____», der im Preis für die Beherbergung im Hotel B._____ inbegriffen ist. Die Parteien sind sich darüber einig, dass in der vorliegenden Konstellation die Beherbergung und der Eintritt ins Bad nicht derart eng zusammengehören und ineinander greifen, dass sie ein unteilbares Ganzes und damit mehrwertsteuerlich eine Gesamtleistung gemäss Art. 19 Abs. 3 MWSTG bilden (E. 2.3.2). Strittig und zu prüfen ist vorliegend vielmehr, ob die neben der Beherbergungsleistung (Übernachtung und Frühstück) angebotene Leistung des Eintritts in das öffentliche Hallenbad «C._____» gemäss Gesetz eine akzessorische Nebenleistung (Art. 19 Abs. 4 MWSTG) darstellt. Ist dies zu verneinen, ist von zwei voneinander unabhängigen Leistungen, die selbständig behandelt werden, auszugehen (Art. 19 Abs. 1 MWSTG; vgl. bereits: E. 2.3.5). Unbestritten ist im letzteren Fall, dass der Badeintritt nicht mehr dem Sondersatz von 3,8 % unterliegt. Dies hätte vorliegend unbestrittenermassen auch zur Folge, dass die Leistung, welche zum Sondersatz angeboten wird, wertmässig nicht mehr 70 % des Gesamtentgelts ausmacht und folglich die Kombinationsregel von Art. 19 Abs. 2 MWSTG keine Anwendung findet.

E. 3.2.1

Die zivilrechtlichen Verhältnisse (insb. die Verträge) bilden zwar regelmässig Ausgangspunkt der steuerlichen Beurteilung eines Vorgangs. Wie gezeigt (E. 2.3.4), geht mehrwertsteuerlich aber die wirtschaftliche Betrachtungsweise vor. Die Beurteilung der Frage, ob eine unselbständige Nebenleistung vorliegt, ist aus der Sicht des Verbrauchers, d.h. des Leistungsempfängers, zu beantworten. Massgeblich ist die allgemeine Verkehrsauffassung einer bestimmten Verbrauchergruppe (E. 2.3.4); vorliegend jene der Hotelgäste der Beschwerdeführerin. Die vorliegenden Leistungen sind daraufhin zu untersuchen, ob sie von den Hotelgästen als Haupt- und Nebenleistung verstanden werden. Darauf beruft sich wohl auch die Beschwerdeführerin, wenn sie davon spricht, es sei relevant «dass die Gäste den Badeintritt [...] als Ergänzung zu ihrer Übernachtung wahrnehmen» würden (Beschwerde, Rz. 2.9). Wie in Erwägung 2.3.3 aufgezeigt, setzt die Annahme einer unselbständigen Nebenleistung - die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilt - laut ständiger Rechtsprechung kumulativ voraus, dass sie im Vergleich zur Hauptsache nebensächlich ist, mit der Hauptleistung wirtschaftlich eng zusammenhängt, die Hauptleistung wirtschaftlich ergänzt, verbessert oder abrundet und üblicherweise mit der Hauptleistung vorkommt. Die von der Beschwerdeführerin aufgeworfene Frage nach der Wirtschaftlichkeit eines allfälligen eigenen Bades ist

vorliegend irrelevant.

E. 3.2.2

Im vorliegenden Fall führt die Beschwerdeführerin unter anderem das Hotel B. _____ in (Ort) und offeriert ihren Hotelgästen insbesondere eine Beherbergung bzw. die Gewährung von Unterkunft inkl. Frühstück, allfällig mit Halbpension. Es ist in tatsächlicher Hinsicht unbestritten, dass die Beschwerdeführerin selbst zwar über eigene Wellnessanlagen, aber über kein eigenes Hotelhallenbad verfügt. Während ihres Aufenthalts steht den Gästen hingegen der Zutritt ins nahe gelegene, öffentliche Hallenbad «C. _____» und damit einhergehend die Benützung des Bade- und Wellnessbetriebs offen. Ihre Hotelgäste können über (beheizte Zugänge) in das Bad gelangen. Zivilrechtlich wie auch wirtschaftlich steht ausser Zweifel, dass die beiden Leistungen separat vereinbart und erbracht werden könnten. Vorliegend ist aber, wie erwähnt, der Eintritt ins «C. _____» im Preis für die Beherbergung inbegriffen, sodass für Hotelgäste mit der Gewährung von Unterkunft stets auch der Badeintritt einher geht, was zwar einen engeren Zusammenhang vermuten lässt, aber nicht zwingend bedeutet, dass der Badeintritt üblicherweise mit der Übernachtung vorkommt oder gar nebensächlich ist. Aus der vorliegend massgeblichen Verbraucheroptik der Hotelgäste verfolgen beide Leistungen einen unterschiedlichen Zweck, obwohl sie zusammen angeboten werden. Der Hauptzweck des vorliegenden Badeintritts bzw. der Benützung des Bades kann nicht darin gesehen werden, die Beherbergungsleistung lediglich zu verbessern, abzurunden oder zu ergänzen. Das «C. _____» verfügt laut Homepage über eine Bäderlandschaft mit (sechs Bäder, weiteres Angebot wie u.a. Solebad, Wasserfall, Wellness- und Therapie udgl.). Auch eine ausgiebige Saunalandschaft steht zur Verfügung. Bei der Benützung eines Bades wie dem vorliegenden steht folglich ein eigener Erholungs- und Vergnügungszweck im Mittelpunkt. Wie die Beschwerdeführerin im Rahmen ihrer Einsprache selber noch eingewendet hat, stellt der Badeintritt «in vielen Fällen [...] sogar der [eigentliche] Grund» für die Übernachtung im Betrieb der Beschwerdeführerin dar und kann somit gerade nicht als nebensächlich zur Übernachtung im Sinne einer Nebenleistung qualifiziert werden. Es ist anzunehmen, dass bei der Mehrheit der Hotelgäste bei der Buchung einer Übernachtung im Hotel der Beschwerdeführerin der Eintritt ins «C. _____» eine tragende Rolle spielt und dieser von den Gästen während des Aufenthalts im Hotel in vielen Fällen bereits fest eingeplant wird, wobei es wohl in den wenigsten Fällen dem Zufall überlassen bleibt, ob man zur Abrundung/Ergänzung des Hotelaufenthalts allenfalls noch Zeit für einen kurzen Badbesuch findet. Der Eintritt in das Wellnessbad kann somit nicht als unselbständige Nebenleistung zur Beherbergung qualifiziert werden, welche bloss die Hauptleistung (Übernachtung) ergänzt bzw. verbessert. Vielmehr handelt es sich um eine eigenständige Leistung mit einem eigenständigen Zweck - einem Erholungs-, Wellness- und Vergnügungszweck. Ebenso wenig kommt ein Eintritt in ein solch grosses Wellnessbad «üblicherweise» mit einer Beherbergungsleistung vor (E. 2.3.3 und E. 3.2.1). Hieran ändert nichts, dass die Beschwerdeführerin im Rahmen ihrer Beschwerde ihre Aussage zu relativieren versucht und sich auf den Standpunkt stellt, es sei nicht entscheidend, ob die Hotelgäste vor allem wegen des Bades oder aus anderen Gründen (wie bspw. der hervorragenden Küche o.dgl.) im Hotel übernachten. Selbst wenn - wie die Beschwerdeführerin geltend macht - einige Hotelgäste aus anderen Gründen das Hotel der Beschwerdeführerin wählen, ist der Eintritt in das Bad keine blosser Nebenleistung. In Übereinstimmung mit der Vorinstanz spricht denn auch die höhere Auslastung des Hotels der Beschwerdeführerin im Vergleich zu anderen Hotels in der Gegend ohne vorliegendes «Package» wohl eher für die Annahme,

dass die Benützung des Bads in vielen Fällen der Hauptgrund für die Übernachtung darstellt, als dass die Gäste den Zutritt ins Bad als Ergänzung zur Übernachtungsleistung wahrnehmen würden.

E. 3.2.3

Insgesamt sind vorliegend die Voraussetzungen einer unselbständigen Nebenleistung nicht gegeben und es ist - wie gesehen (E. 2.3.5) - von zwei voneinander unabhängigen Leistungen, die selbständig behandelt werden, auszugehen. Dieser Schluss ergibt sich unter Anwendung von Art. 19 Abs. 4 MWSTG und der Rechtsprechung (E. 2.3). Die ESTV, welche zum gleichen Ergebnis gekommen ist, hat sich dabei namentlich auch auf ihre Praxis in Ziffer 6.1.3 der MBI 08 gestützt (siehe: E. 2.4.2). Im vorliegend zu prüfenden konkreten Fall führt diese Praxis zu einem mit Gesetz und Rechtsprechung übereinstimmenden Ergebnis. Ob die Differenzierungen in Ziffer 6.1.3 der MBI 08 (siehe: E. 2.4.2), auch abgesehen vom konkreten Fall, Art. 19 Abs. 4 MWSTG und der diesbezüglichen Rechtsprechung entsprechen, muss hingegen nicht geprüft werden. Dies gilt etwa für die Voraussetzung, dass eine «erweiterte Nebenleistung» grundsätzlich nur vorliegen kann, wenn die Leistungen «innerhalb der Hotelanlage» erbracht und genutzt werden und die weitere Präzisierung, wonach die Benützungsmöglichkeit von Hallenbädern, Fitnessräumen und Wellnessanlagen in nahe gelegenen Hotels durch Gäste von Hotelbetrieben noch zu den erweiterten Nebenleistungen zählt, obwohl diese nicht innerhalb der Hotelanlage erbracht bzw. in Anspruch genommen werden, die Benützungsmöglichkeit für öffentliche Hallenbäder aber nicht darunter fallen lässt. Somit muss auch nicht auf die Ausführungen der Beschwerdeführerin zu dieser Praxis der ESTV eingegangen werden.

E. 3.3.1

Schliesslich monierte die Beschwerdeführerin im Rahmen ihrer Einsprache, sie habe sich nach der «Bestätigung» der Vorinstanz im Jahr 2014 [Auskunft vom 27. Januar 2014 respektive 4. Februar 2014, vgl. Sachverhalt Bst. B] nach Treu und Glauben auf deren Rechtsverbindlichkeit verlassen. Sodann sei sie davon ausgegangen, dass keinerlei Korrekturen an der bisherigen Handhabung vorgenommen würden. Es sei stossend, dass sie aufgrund der Neu Beurteilung im Jahr 2016 [Widerruf vom 7. und 10. Oktober 2016 im Anschluss an die Kontrolle, vgl. Sachverhalt Bst. B] «die negativen Folgen aus der Zeit bis zur Bestätigung» zu tragen habe, insbesondere auch deshalb, weil die ESTV «in Kenntnis der bisherigen Handhabung» eine solche Bestätigung ausgestellt habe (Einsprache, Rz. 2.1.7). Die Vorinstanz entgegnete im Rahmen ihres Einspracheentscheides unter anderem, der Vertrauensschutz könne nicht auf den Zeitraum vor der Auskunftserteilung ausgedehnt werden. Sodann sei weder ersichtlich noch geltend gemacht, inwiefern die Beschwerdeführerin für den genannten Zeitraum [vom 1. Januar 2011 bis zum 27. Januar 2014] (nachträglich) noch Dispositionen vorgenommen haben könnte.

E. 3.3.2

Vorliegend liess die Vorinstanz mit Blick auf den Grundsatz von Treu und Glauben die streitbetroffenen Leistungen für den Zeitraum zwischen der Auskunftserteilung am 27. Januar 2014 und dem 31. Dezember 2016 als erweiterte Nebenleistungen zu (vgl. Sachverhalt Bst. B). Diese gehören im vorliegenden Verfahren nicht zum Streitgegenstand. Umstritten ist einzig noch, ob der Vertrauensschutz auch auf den Zeitraum vom 1. Januar 2011 bis zum 27. Januar 2014 - und somit vor Auskunftserteilung - ausgedehnt werden

kann.

E. 3.3.3

Der Vorinstanz ist beizupflichten, dass der Vertrauensschutz grundsätzlich nicht auf den Zeitraum vor der Auskunftserteilung ausgedehnt werden kann. Die Beschwerdeführerin kann mit Bezug auf ihre Handlungen logischerweise nicht auf eine (falsche) Auskunft vertrauen, die erst in einem folgenden Jahr abgegeben wird (vgl. hierzu: Urteil des BVGer A-5368/2018 vom 23. Juli 2019 E. 5.3; siehe auch vorn E. 2.5.3 e contrario). Ausserdem ist der Vertrauensschutz an gewisse kumulative Voraussetzungen geknüpft, welche alle klar und eindeutig erfüllt sein müssen, damit sich der Private mit Erfolg darauf berufen kann. Unter anderem muss der Bürger nicht ohne Nachteil rückgängig zu machende Dispositionen getroffen haben (ausführlich: E. 2.5.2). Vorliegend ist mit der Vorinstanz einig zu gehen, dass nicht ersichtlich ist, inwiefern die Beschwerdeführerin aufgrund der Auskunftserteilung am 27. Januar 2014 für den Zeitraum vom 1. Januar 2011 bis zum 27. Januar 2014 noch nachteilige Dispositionen getroffen haben sollte. Damit ist auch diese Voraussetzung für die erfolgreiche Geltendmachung von Treu und Glauben - nämlich die Vornahme nicht ohne Nachteil rückgängig zu machender Dispositionen - nicht erfüllt. Aufgrund fehlender nachteiliger Dispositionen vermag die Beschwerdeführerin auch mit ihrem Hinweis darauf, die ESTV habe «in Kenntnis der bisherigen Handhabung» ihre Auskunft am 27. Januar 2014 gegeben, nichts Weiteres für sich abzuleiten. Die Vorinstanz hat im Rahmen ihres Einspracheentscheids den Beginn des Laufes der Verzugszinsen vom 31. August 2013 auf den 1. Januar 2017 und somit nach der erfolgten Mehrwertsteuerkontrolle bzw. des Widerrufs ihrer Auskunft festgesetzt (vgl. hierzu: Sachverhalt Bst. B, Bst. C.a und Bst. C.e). Die Beschwerdeführerin wird hinsichtlich der Verzugszinsen somit finanziell nicht benachteiligt.

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 (vgl. zu den Verzugszinsen soeben: E. 3.3.3). Insgesamt erweist sich der vorinstanzliche Einspracheentscheid als rechtmässig. Die Beschwerde ist somit vollumfänglich abzuweisen.

E. 3.5

Abschliessend ist auf den Eventualantrag der Beschwerdeführerin einzugehen, vorliegendes «Beschwerdeverfahren zu sistieren, bis ein rechtskräftiger Beschwerdeentscheid beim parallel verlaufenden Beschwerdeverfahren [A-7384/2018] mit identischem Beschwerdegrund» vorhanden sei. Eine Sistierung zweier (gleichlautender Sistierungsantrag im dritten hängigen Verfahren A-7396/2018) von insgesamt drei Parallelverfahren, welche mit drei Beschwerden gleichen Datums eröffnet wurden und die in sachverhaltlicher und rechtlicher Hinsicht praktisch identisch sind, rechtfertigt sich aus prozessökonomischen Gesichtspunkten grundsätzlich nicht. Dies hätte eine Verzögerung der zwei sistierten Verfahren zur Folge und das Bundesverwaltungsgericht hätte zwei von drei praktisch identischen Beschwerden zu einem späteren Zeitpunkt nochmals an Hand zu nehmen (vgl. hierzu: Urteile des BVGer A-1777/2019 vom 23. Januar 2020 E. 3.7 und A-1364/2006 vom 30. Mai 2007 E. 5). Dies gilt vorliegend umso mehr mit Blick auf die absolute Verjährungsfrist gemäss Art. 42 Abs. 6 MWSTG und die zweijährige

Verjährungsfrist gemäss Art. 42 Abs. 2 und 3 MWSTG. Somit ist der Sistierungsantrag abzuweisen.

E. 4.1

Ausgangsgemäss hat die unterliegende Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 4'250.-- festzusetzen (vgl. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE; SR 173.320.2]). Der in gleicher Höhe einbezahlte Kostenvorschuss ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

E. 4.2

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.