BVGer A-8527/2010 vom 9. Februar 2012

Bundesverwaltungsgericht, 2012-02-09, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-8527_2010

FR: TAF A-8527/2010 du 9 février 2012

IT: TAF A-8527/2010 del 9 febbraio 2012

Regeste

Mehrwertsteuer

Erwägungen

E. 1.1

Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt hier nicht vor. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde sachlich zuständig. Auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

E. 1.2

Am 1. Januar 2010 ist das Mehrwertsteuergesetz vom 12. Juni 2009 (MWSTG, SR 641.20) in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt hat sich in den Jahren 2000 bis 2003 zugetragen, also vor dem Inkrafttreten des neuen Gesetzes. Gemäss Art. 112 Abs. 1 MWSTG bleiben die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die gestützt darauf erlassenen Vorschriften grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar. Das vorliegende Verfahren untersteht deshalb in materieller Hinsicht für die Zeit vom 1. Januar 2001 bis zum 30. Juni 2003 dem Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300) sowie der dazugehörigen Verordnung vom 29. März 2009 (aMWSTGV, AS 2000 1347). Für die Zeit vom 1. Januar 2000 bis zum 31. Januar 2000 ist gemäss Art. 93 Abs. 1 aMWSTG, der eine mit Art. 112 Abs. 1 MWSTG vergleichbare Bestimmung kennt, die Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (aMWSTV, AS 1994 1464) anwendbar. Demgegenüber ist das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht im Sinn von Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängige Verfahren anwendbar. Allerdings ist Art. 113 Abs. 3 MWSTG insofern restriktiv auszulegen und zu verstehen, als gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung nur eigentliche Verfahrensnormen sofort auf hängige Verfahren anzuwenden sind, und es dabei nicht zu einer Anwendung von neuem materiellen Recht auf altrechtliche Sachverhalte kommen darf (ausführlich: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3, vgl. auch Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6299/2009 vom 21. April 2011 E. 2.2 und E. 5.7, A 6642/2008 vom 8. November 2010 E. 1.3, A-7652/2009 vom 8. Juni 2010 E. 1.3 mit Hinweisen).

E. 1.3

Das Bundesverwaltungsgericht entscheidet in der Sache selbst oder weist diese ausnahmsweise mit verbindlichen Weisungen an die Vorinstanz zurück (Art. 61 Abs. 1 VwVG). Die Rückweisung bedingt wesensgemäss die Aufhebung der angefochtenen Verfügung. Der Beschwerdeinstanz wird dabei die Befugnis eingeräumt bzw. die Pflicht auferlegt, verbindliche Weisungen an die Vorinstanz zu erteilen. Die Weisungen sind ins Dispositiv - direkt oder mittels Verweis auf die Erwägungen ("im Sinne der Erwägungen") - aufzunehmen, ansonsten sie nicht verbindlich sind (vgl. BGE 120 V 233 E. 1a). Ausser dass eine Rückweisung den Ausnahmefall darstellen soll, ist weder dem Gesetz noch den Materialen zu entnehmen, unter welchen Voraussetzungen sie angeordnet werden soll (Botschaft des Bundesrates an die Bundesversammlung vom 24. September 1965 über das Verwaltungsverfahren, BBl 1965 II 1348 ff., S. 1372). Die Wahl der Entscheidform liegt somit weitgehend im pflichtgemässen Ermessen der Beschwerdeinstanz (BGE 131 V 407 E. 2.1.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1898/2009 vom 26. August 2010 E. 9.1). Ein Rückweisungsentscheid rechtfertigt sich vor allem dann, wenn weitere Tatsachen festgestellt werden müssen und ein umfassendes Beweisverfahren durchzuführen ist (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1819/2011 vom 29. August 2011 E. 6, A-4677/2010 vom 12. Mai 2011 E. 1.3; André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 3.194). 2.1. Der Mehrwertsteuer unterliegen insbesondere die Umsätze, die durch steuerpflichtige Personen im Inland mit entgeltlich erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen getätigt werden (Art. 5 Bst. a und b aMWSTG; Art. 4 aMWSTV). 2.2. Damit eine steuerbare Leistung überhaupt vorliegt, muss sie im Austausch mit einer Gegenleistung (Entgelt) erfolgen. Die Entgeltlichkeit stellt ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal einer mehrwertsteuerlichen Leistung dar (Ausnahme: Eigenverbrauch [Art. 5 Bst. c aMWSTG; Art. 4 Bst. c aMWSTV]). Besteht kein Austauschverhältnis in diesem Sinn zwischen Leistungserbringer und -empfänger, ist die Aktivität mehrwertsteuerlich irrelevant und fällt nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer (statt vieler: BVGE 2008/63 E. 2.3, Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 6152/2007 vom 21. August 2009 E. 2.2.1 mit Hinweisen). 2.2.1. Die Annahme eines solchen Leistungsaustausches setzt voraus, dass zwischen Leistung und Gegenleistung eine innere wirtschaftliche Verknüpfung gegeben ist (BGE 132 II 353 E. 4.1, 126 II 451 E. 6a mit Hinweisen, Urteile des Bundesgerichts 2A.410/2006 vom 18. Januar 2007 E. 5.1, vom 30. April 2004, veröffentlicht in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 75 S. 241 E. 3.3; BVGE 2007/39 E. 2.1). Die Beurteilung, ob ein Leistungsaustausch besteht, hat in erster Linie nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (sog. wirtschaftliche Betrachtungsweise). Die zivil- bzw. vertragsrechtliche Sicht ist nicht entscheidend, hat aber immerhin Indizwirkung (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.6.1; BVGE 2007/23 E. 2.3.2 mit Hinweisen, Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-8058/2008 vom 13. Januar 2011 E. 3.1, A 1579/2006 vom 19. November 2009 E. 3.1.1). Für die Annahme eines Leistungsaustausches genügt es, dass Leistung und Gegenleistung innerlich derart verknüpft sind, dass die Leistung eine Gegenleistung auslöst. Ausreichend kann folglich auch sein, wenn einer Leistung eine erwartete (Üblichkeit) oder erwartbare Gegenleistung (nach den Umständen ist erwartbar, dass eine Leistung die Gegenleistung auslöst) gegenübersteht, d.h. dass nach den Umständen davon auszugehen ist, die Leistung löse eine Gegenleistung aus (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6038/2008 und A 6047/2008 vom 16. September 2009 E. 2.1, A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 2.2.2, A-1431/2006 vom 25. Mai 2007 E. 2.2). 2.2.2. Bei der Beurteilung der Frage nach dem

wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung ist (wie auch bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage, E. 2.4.1 hienach) primär auf die Sicht des Leistungsempfängers abzustellen, was namentlich der Konzeption der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer entspricht. Es ist zu prüfen, ob der Aufwand vom Leistungsempfänger erbracht wird, um die Leistung des Leistungserbringers zu erhalten (BVGE 2009/34 E. 2.2.1, Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-8058/2008 vom 13. Januar 2011 E. 3.2, A 1579/2006 vom 19. November 2009 E. 3.1.1; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 230 ff.). 2.3. Im Rahmen der Beurteilung, ob ein mehrwertsteuerlich relevanter Leistungsaustausch vorliegt, stellt sich die Frage, wer als Leistungser-bringer und wer als Leistungsempfänger zu gelten hat (vgl. dazu Urteil des Bundesgerichts 2A.215/2003 vom 20. Januar 2005 E. 6.4 und E. 6.5; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2967/2008 vom 11. August 2010 E. 2.3.1, A-6143/2007 vom 28. Mai 2009 E. 2.2.2.2, A 1390/2006 vom 30. Oktober 2007 E. 2.2). Das Handeln wird grundsätzlich demjenigen mehrwertsteuerlich zugerechnet, der nach aussen, gegenüber Dritten im eigenen Namen auftritt. Massgebend ist dabei die Frage, wie die angebotene Leistung für die Allgemeinheit bzw. für den neutralen Dritten objektiv erkennbar in Erscheinung tritt (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5747/2008 vom 17. März 2011 E. 2.4.2, A 4011/2010 vom 18. Januar 2011 E. 2.2.4, A 5460/2008 vom 12. Mai 2010 E. 3.5.2, A 1562/2006 vom 26. September 2008 E. 3.2.5.3, A 1382/2006 und A 1383/2006 vom 19. Juli 2007 E. 3.4.2, bestätigt mit Urteilen des Bundesgerichts 2C_518/2007 und 2C_519/2007 vom 11. März 2008). Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sind für die Beurteilung des Auftretens nach aussen - und damit für die mehrwertsteuerliche Zurechnung von Umsätzen - der Briefkopf und die Zahlstelle gewichtige Indizien (vgl. BGE 124 III 363 E. 2b, Urteil des Bundesgerichts 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.6.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A 5747/2008 vom 17. März 2011 E. 4.3.1, A-4011/2010 vom 18. Januar 2011 E. 3.2.4 mit zahlreichen Hinweisen; vgl. auch Pascal Mollard/Xavier Oberson/Anne Tissot Benedetto, Traité TVA, Basel 2009, Kapitel 3 N. 31 f.). 2.4. 2.4.1. Die Steuer wird vom Entgelt berechnet, dieses stellt die Bemessungsgrundlage dar. Dazu gehört alles, was der Leistungsempfänger oder ein Dritter für ihn als Gegenleistung für die Leistung aufwendet. Die Gegenleistung umfasst auch den Ersatz aller Kosten, selbst wenn diese gesondert in Rechnung gestellt werden (Art. 33 Abs. 1 und 2 aMWSTG; Art. 26 Abs. 1 und 2 aMWSTV). Nur jene Zuwendungen des Abnehmers gehören nicht zum steuerbaren Entgelt, die keinen ursächlichen Zusammenhang mit der steuerbaren Leistung aufweisen und ihren Rechtsgrund in einem selbstständigen, von der Leistung unabhängigen Leistungsaustauschverhältnis haben. Getreu dem Wesen der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer ist auch hier die Sicht des Verbrauchers massgeblich. So sieht denn das anwendbare Recht vor, zum Entgelt gehöre alles, was der Verbraucher für die Leistung aufwendet, und nicht etwa, was der Erbringer dafür erhält (Art. 33 Abs. 2 aMWSTG; Art. 26 Abs. 2 aMWSTV). Begriff und Umfang des Entgelts definiert sich folglich aus der Optik des Abnehmers: Berechnungsgrundlage ist letztlich, was der Verbraucher (Abnehmer) bereit oder verpflichtet ist, für die erhaltene Leistung aufzuwenden bzw. um die Leistung zu erhalten (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6038/2008 und A-6047/2008 vom 16. September 2009 E. 2.2, A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 2.5, A 1386/2006 vom 3. April 2007 E. 2.3 mit Hinweisen auf die Rechtsprechung; Riedo, a.a.O., S. 96, 228; Dieter Metzger, Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz, Muri/Bern 2000, S. 110 Rz. 3). 2.4.2. Das

Bundesverwaltungsgericht hat sich im Urteil A-2474/2010 vom 8. Oktober 2010, welches vom Bundesgericht bestätigt worden ist (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_892/2010 vom 26. April 2011), bereits mit der steuerlichen Beurteilung von Verpflegungsleistungen an die Angestellten der Auftraggeberfirma befasst. In dem dort zu beurteilenden Fall bot die Beschwerdeführerin u.a. Mittagsverpflegungen für das Personal der Auftraggeberin an; im Gegenzug leistete die Auftraggeberin "Defizitbeiträge" an die (dortige) Beschwerdeführerin. Das Bundesverwaltungsgericht bejahte den Leistungsaustausch. Es sah - in Fortführung der Rechtsprechung der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK, Entscheid 2002-131 vom 24. August 2004, veröffentlicht in: Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 69.10 E. 3a) - in den "Defizitbeträgen" die Gegenleistung für die an die Auftraggeberin erbrachte Dienstleistung in der Form des Anbietens der Mittagsverpflegungen für deren Angestellte. Weiter hielt es ausdrücklich fest, Steuerbemessungsgrundlage bilde alles, was die Auftraggeberin für diese Leistung aufwende, auch wenn es sich um die Deckung des der Leistungserbringerin entstehenden Defizites handle (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2474/2010 vom 8. Oktober 2010 E. 2.4 f. und E. 3.1). 2.4.3. Ist das vom Empfänger bezahlte Entgelt niedriger als das vereinbarte (Herabsetzung durch Skonto, Preisnachlass, Verlust usw.) oder werden vereinnahmte Entgelte zurückerstattet (Rückerstattung wegen Rückgängigmachung der Lieferung, nachträglich gewährte Rabatte, Rückvergütungen usw.), so kann hiefür in der Abrechnung über die Periode, in der die Entgeltsminderung verbucht oder die Rückvergütung ausgerichtet wurde, ein Abzug vom steuerbaren Umsatz vorgenommen werden (Art. 44 Abs. 2 aMWSTG; Art. 35 Abs. 2 aMWSTV). Der Abzug setzt einen unmittelbaren Zusammenhang mit dem getätigten Umsatz voraus, der das steuerbare Entgelt auslöst (BGE 136 II 441 E. 3.2, Urteile des Bundesgerichts 2C_928/2010 vom 28. Juni 2011 E. 2.3, 2A.220/2003 vom 11. Februar 2004 E. 3.4; vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1629/2006 vom 22. Juni 2009 E. 2.2, A 1348/2006 vom 30. Mai 2007 E. 3.2 mit weiteren Hinweisen). 2.5. Der Steuersatz betrug in den massgeblichen Zeiträumen 7.6% (vgl. Art. 36 Abs. 3 aMWSTG) bzw. 7.5% (vgl. Art. 27 Abs. 1 Bst. b aMWSTV). Für Beherbergungsleistungen galt ein reduzierter Satz. Für solche Leistungen waren 3.6% (Art. 36 Abs. 2 aMWSTG) bzw. 3.5% (vgl. Art. 27 Abs. 1 Bst. abis aMWSTV) zu erheben.

E. 3

Im vorliegenden Fall sind zunächst die von der Beschwerdeführerin der C._____ zum Sondersatz von 3.6% bzw. 3.5% in Rechnung gestellten Leistungen strittig. Während die Beschwerdeführerin davon ausgeht, sie habe der C._____ Beherbergungsleistungen erbracht, die sie zur Anwendung des reduzierten Satzes berechtigen würden, stellt sich die Vorinstanz auf den Standpunkt, die Beschwerdeführerin habe der C._____ gerade keine Beherbergungsleistungen erbracht, sondern sei von dieser für die Führung des Hotels entschädigt worden. Da es sich dabei um eine Dienstleistung handle, habe die Beschwerdeführerin ihre gesamten hiefür vereinnahmten Entgelte (recte: die entsprechenden Leistungen) zum Normalsatz zu versteuern. Nachfolgend ist deshalb zuerst zu untersuchen, ob die Beschwerdeführerin der C._____ Beherbergungsleistungen erbracht hat bzw. worin der - im Grunde von keiner Seite bestrittene - Leistungsaustausch zwischen der Beschwerdeführerin und der C._____ genau besteht.

E. 3.1.1

Unbestritten ist, dass die Beschwerdeführerin Übernachtungen durchführte bzw. Unterkunft gewährte. Dabei beherbergte sie primär Angestellte der C._____ (vgl. oben Bst. A). Sämtliche Übernachtungen stellte sie unbestrittenermassen der C._____ monatlich "wie ein Hotel" zum reduzierten Satz in Rechnung, welche diese im Gegenzug beglich. Allfälligen "Drittgästen" (gemeint sind Personen, die nicht zum auszubildenden Personal der C._____ gehören) stellte die C._____ - und nicht etwa die Beschwerdeführerin - die Beherbergung in Rechnung.

E. 3.1.2

Das Erbringen von "Übernachtungsleistungen" ist auf den zwischen der Beschwerdeführerin und der C._____ abgeschlossenen "Betriebsführungsvertrag" vom 15./29. Juni 1999 zurückzuführen (act. 1). Der "Betriebsführungsvertrag" beauftragt die Beschwerdeführerin mit der Führung der Bereiche Hotel und Verpflegung (F&B) des Bildungszentrums der C._____. Die Betriebsführung erfolgt auf Rechnung und finanzielles Risiko der C._____ (vgl. Ziffer 1 "Auftrag", vgl. auch Ziffer 3). Die von der Beschwerdeführerin zu erbringenden Leistungen im Bereich der Betriebsführung sind in Ziffer 3.1 des Vertrages näher ausgeführt. Demnach hat die Beschwerdeführerin die Bereiche Hotel (m.a.W. die Durchführung von Übernachtungen bzw. die Gewährung von Unterkunft) und F&B des Bildungszentrums "kompetent und nach ökologischen Grundsätzen" zu führen und die C._____ von allen Betriebsfragen zu entlasten. Unter Ziffer 2 ("Rahmenbedingungen") wird ausdrücklich festgehalten, dass die "operative Führung" des Bildungszentrums unter der Leitung der C._____ steht und die Beschwerdeführerin die "Fachverantwortung" trägt (vgl. Ziffer 2.1 "Organisationsform"). Sodann hat die Beschwerdeführerin ihr Erscheinungsbild auf dasjenige der C._____ abzustimmen (Ziffer 2.4 "Erscheinungsbild" und Präambel, wonach ein einheitliches Erscheinungsbild realisiert werden soll). Die Beschwerdeführerin hat zuhanden der C._____ monatlich und jährlich Abrechnungen zu erstellen (vgl. Ziffer 3.5 "Budgetierung/Betriebsrechnung/Buchhaltung/Controlling und Beratung"). Die von der Beschwerdeführerin monatlich in Rechnung gestellten Übernachtungen wurden von der C._____ beglichen (vgl. E. 3.1.1). Die C._____ stellte der Beschwerdeführerin sodann die für ihre Tätigkeit notwendige "Infrastruktur" (Räumlichkeiten, Grossinventar, Licht, Kraft, Heizung, Wasser etc.) unentgeltlich zur Verfügung (Ziffer 4.1 des Betriebsführungsvertrages). Für die Betriebsführung und die zentral erbrachten Dienstleistungen erhielt die Beschwerdeführerin zudem ein fixes, monatlich zahlbares "Honorar", welches alle Leistungen deckt, die für die professionelle Führung des Bildungszentrums erforderlich sind (Ziffer 4.2 des Betriebsführungsvertrages).

E. 3.1.3

Aus dem Dargestellten erhellt, dass die Beschwerdeführerin im fraglichen Zeitraum für die von ihr durchgeführten Übernachtungen die Zahlungen der C._____ erhalten hat, weil sie für diese im Rahmen der "Fachverantwortung" die "Führung der Bereiche Hotel" übernommen hat bzw. damit die Beschwerdeführerin - an Stelle der C._____ selber - die entsprechenden Tätigkeiten ausführt. Mit anderen Worten "kauft" sich die C._____ die Gewährung von Unterkunft als Teil der aufgrund des Betriebsführungsvertrages zu erbringenden Dienstleistungen von der Beschwerdeführerin "ein". Dadurch, dass die Beschwerdeführerin auftragsgemäss die Auszubildenden und Dritte beherbergt, erfüllt sie ihre gegenüber der C._____ eingegangene vertragliche Verpflichtung. Indem die Beschwerdeführerin dies tut, erbringt sie gleichzeitig gegenüber der C._____ eine

Leistung im Sinne des Mehrwertsteuerrechts. Eine innere Verknüpfung bzw. ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Leistungen der Beschwerdeführerin und den Zahlungen der C._____ ist mithin gegeben. Ein mehrwertsteuerliches Austauschverhältnis ist deshalb zu bejahen (vgl. E. 2.2.1 f.; vgl. auch die in diesem Punkt konstante und unter rechtswesentlichen Gesichtspunkten vergleichbare Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts in den Urteilen A-1669/2006 vom 3. September 2010 E. 3.3, A-6213/2007 vom 24. August 2009 E. 3.2, A 8437/2007 vom 14. Dezember 2009 E. 3.4.2, A-1346/2006 vom 4. Mai 2007 E. 3.2). Diese im mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausch erbrachten Leistungen der Beschwerdeführerin sind - wie die Vorinstanz zu Recht angenommen hat - folglich zum Normalsatz steuerbare Dienstleistungen (vgl. E. 2.5). Dass damit Beherbergungsleistungen in Leistungen für die Führung eines Betriebes "umgedeutet" werden, ist - entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin - nicht zutreffend. Auch wenn letztlich die Dritten bzw. die Auszubildenden in den Genuss der Beherbergungen gelangen, so stellt ihr Handeln diesen Dritten gegenüber gleichzeitig eine mehrwertsteuerlich relevante Dienstleistung an die C._____ dar und die eigentlichen Beherbergungsleistungen werden auf der Umsatzstufe der Beschwerdeführerin mehrwertsteuerlich unbeachtlich. Eine Zahlung, welche Gegenleistung bildet für die Leistung der Beschwerdeführerin an die C._____, kann nach konstanter Rechtsprechung nicht gleichzeitig Entgelt im Verhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und den Dritten sein. Dies ist mehrwertsteuersystematisch ausgeschlossen (vgl. hierzu die Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2747/2010 vom 8. Oktober 2010 E. 3.2, A-6213/2007 vom 24. August 2009 E. 4.2, A-1442/2006 vom 11. Dezember 2007 E. 5.5, A-1346/2006 vom 4. Mai 2007 E. 3.3).

E. 3.2

Ohnehin könnten die eigentlichen Beherbergungsleistungen nicht der Beschwerdeführerin zugerechnet werden, wenn sie denn auf der Umsatzstufe der Beschwerdeführerin mehrwertsteuerlich zu beachten wären; dies aus folgendem Grund: Für die Bestimmung des mehrwertsteuerlichen Leistungserbringers wäre entscheidend, wie das Angebot, Beherbergungsleistungen zu erbringen, für die Allgemeinheit bzw. für den neutralen Dritten objektiv erkennbar in Erscheinung tritt (vgl. E. 2.3). Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung wären für die Zurechnung von Umsätzen der Briefkopf und die Zahlstelle gewichtige Indizien (vgl. E. 2.3). In sachverhaltsmässiger Hinsicht ist diesbezüglich unbestritten, dass die Beschwerdeführerin der C._____ die Beherbergungsleistungen "wie ein Hotel" fakturiert. Anschliessend stellt die C._____ - und nicht etwa die Beschwerdeführerin - den Gästen die Beherbergungsleistungen in Rechnung (vgl. auch E. 3.1.1). Nach unbestrittener Darstellung der Vorinstanz trägt sodann das im Bildungszentrum der C._____ tätige Personal der Beschwerdeführerin Namensschilder mit der "Corporate Identity" der C._____; auch sämtliche schriftliche Unterlagen der Beschwerdeführerin sind vom Erscheinungsbild der C._____ geprägt. Dies geht auf die vertragliche Abmachung zurück (vgl. E. 3.1.2). Aus der Form der Rechnungsstellung, dem äusseren Erscheinungsbild des Personals sowie der Gestaltung der Unterlagen musste der neutrale Dritte (vgl. E. 2.3) schliessen, dass die Beherbergungsleistungen von der C._____ und nicht von der Beschwerdeführerin - die unter der "Corporate Identity" bzw. dem Erscheinungsbild der C._____ auftretend als "X._____ AG" gar nicht erkennbar ist - erbracht werden. In mehrwertsteuerlicher Hinsicht wären die Beherbergungsleistungen folglich nicht der Beschwerdeführerin zuzurechnen (sondern der C._____), auch wenn es die Beschwerdeführerin ist, welche für die konkrete Ausführung der einzelnen

Beherbergung besorgt ist. Indem die Beschwerdeführerin die Gäste beherbergt, erbringt sie aber der C._____ eine - wie dargelegt (vgl. E. 3.1.3) - mehrwertsteuerlich relevante Dienstleistung.

E. 3.3

Die Beschwerde ist in diesem Punkt deshalb abzuweisen.

E. 4

Weiter ist strittig, ob die Beschwerdeführerin zu Recht die ihren diversen Auftraggebern für die Führung der Personalrestaurants ausbezahlten "Überschussbeteiligungen" von ihrem steuerbaren Umsatz in Abzug gebracht hat, oder ob sie - wie die Vorinstanz meint - zu Unrecht eine Entgeltsminderung geltend macht. Die Vorinstanz stellt sich dabei auf den Standpunkt, eine "Gewinnausschüttung" könne nicht in Frage kommen, weil sie nicht Gegenleistung für eine konkret einforderbare Leistung sei und somit nicht im Rahmen eines Leistungsaustausches erfolge. Der Gewinn aus der Jahresbetriebsrechnung habe keinen Einfluss auf die Höhe des Entgelts des Leistungsempfängers. Fehle aber der Zusammenhang zum ursprünglichen Leistungsaustausch, sei eine Entgeltsminderung ausgeschlossen.

E. 4.1

Zunächst ist festzuhalten, dass die Vorinstanz für den noch unter die aMWSTV fallende Periode das Vorgehen der Beschwerdeführerin akzeptierte. Es erfolgte keine entsprechende Nachbelastung (vgl. auch Bst. C). Dies mit der Begründung, dass unter der aMWSTV der Auftraggeber bestimmte Komponenten selber habe versteuern müssen, "weshalb dagegen die Ertragsüberschussauszahlungen als Entgeltsminderungen" hätten behandelt werden können. Unter dem aMWSTG handle es sich aber bei "Auszahlungen einer Gewinnbeteiligung an den Auftraggeber" um eine "steuerneutrale Gewinnbeteiligung". Da die Steuerperioden unter dem aMWSTV diesbezüglich nicht strittig sind, erübrigt es sich, weiter darauf sowie auf die Hintergründe der veränderten Beurteilung einzugehen. Abgesehen davon erachtet die Beschwerdeführerin die Gründe, die aus ihrer Sicht zu dieser Praxisänderung geführt haben, ohnehin als unbehelflich, um ihr die Entgeltsminderung unter dem aMWSTG zu verweigern. Entscheidend sei nämlich, dass sowohl nach alter wie nach neuer Praxis der "Zuschuss als Entgelt (und nicht steuerneutral) behandelt" werde. Die Beteiligung am Ertragsüberschuss sei das Pendant zum Zuschuss bei negativen Betriebsergebnissen, weshalb diese beiden Formen der Erfolgsbeteiligung auch steuerlich gleich zu behandeln seien. Abgesehen davon würden sie sich über die Jahre hinweg ausgleichen. Die "Zuschüsse" zu besteuern, gleichzeitig die "Überschussbeteiligungen" steuerlich nicht zu berücksichtigen, sei stossend inkonsequent.

E. 4.2

Die mehrwertsteuerliche Behandlung der "Überschussbeteiligung" - an anderer Stelle auch "Gewinnbeteiligung" oder "Gewinnausschüttung" genannt - hat mit Bezug auf die je konkrete Konstellation nach den üblichen mehrwertsteuerlichen Kriterien zu erfolgen. Im vorliegenden Fall sind die sog. "A-Auszahlungen", die "B-Auszahlungen" sowie die "V-Auszahlung" strittig (vgl. auch Bst. C). Das Bundesverwaltungsgericht hat mit Instruktionsverfügung vom 28. Juli 2011 (vgl. Bst. F) die Vorinstanz im Sinne der Klärung des Sachverhalts aufgefordert, darzulegen und entsprechend zu belegen, weshalb die Beschwerdeführerin konkret betreffend die genannten "Auszahlungen" zu Unrecht eine Minderung des Entgelts geltend mache bzw. warum betreffend diese Sachverhalte die

"Überschussbeteiligung" bzw. die "Gewinnausschüttung" jeweils nicht den ursprünglichen Leistungsaustausch beschlage. Die Vorinstanz hat daraufhin die "Internen Bemerkungen zum Kontrollbericht" sowie zwei Betriebsführungsverträge und diverse Vertragsauszüge eingereicht. Aus den Unterlagen und den Ausführungen der Vorinstanz geht allerdings nicht hervor - dies ist gleich vorweg festzuhalten - ob überhaupt und allenfalls welche Vertragsverhältnisse zu den Nachbelastungen unter den Titeln "A-Auszahlungen" und "B-Auszahlungen" führten. Zudem wurde der Vertrag betreffend die "V-Auszahlung" nicht eingereicht. Das Bundesverwaltungsgericht kann folglich nicht - auch wenn ein Leistungsaustausch im Grunde von keiner Seite bestritten wird - im konkreten Einzelfall abschliessend überprüfen, ob die "Überschussbeteiligung" bzw. die "Gewinnbeteiligung" jeweils Bestandteil des Leistungsaustausches bilden oder nicht. Aufgrund der eingereichten Unterlagen lässt sich immerhin das Folgende festhalten:

E. 4.2.1

Bei den hier zu beurteilenden "Gewinnbeteiligungen" bzw. "Überschussbeteiligungen" handelt es sich nicht um die ordentliche Beteiligung am Gewinn, wie sie beispielsweise von der Gesellschaft an den Gesellschafter ausgerichtet werden und bei denen gemäss Lehre und Rechtsprechung kein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch zu Stande kommt (vgl. statt vieler: BVGE 2007/39 E. 2.3 mit Hinweisen).

E. 4.2.2

Anhand der eingereichten Unterlagen beurteilt, ist es grundlegend in zwei verschiedenen Konstellationen zu den strittigen "Auszahlungen" gekommen, nämlich bei den "A-Betrieben" und bei den "B-Betrieben". Die beiden Konstellationen unterscheiden sich in der Rechnungsführung und somit der Risikotragung: Die "A-Betriebe" führt die Beschwerdeführerin auf Rechnung des jeweiligen Auftraggebers (vgl. E. 4.2.3), die "B-Betriebe" auf eigene Rechnung (vgl. E. 4.2.4).

E. 4.2.3

Dem Bundesverwaltungsgericht liegen exemplarisch Verträge bzw. Vertragsauszüge von sog. "A-Betrieben" - also von solchen, die auf Rechnung der Auftraggeber geführt werden - vor (vgl. act. 2, 3 und 4b-g zur Eingabe vom 22. August 2011; vgl. auch act. 1, Betriebsführungsvertrag betreffend die C._____ [vgl. oben E. 3.1.2], wobei allerdings aus den Unterlagen nicht hervorgeht, ob es auch in diesem Zusammenhang zur Aufrechnung von "Entgeltsminderungen" durch die ESTV gekommen ist). Diese Verträge sind mit Bezug auf den hier strittigen Punkt unter rechtswesentlichen Gesichtspunkten nicht nur unter sich vergleichbar ausgestaltet, sondern enthalten auch vergleichbare Regelungen (vgl. beispielhaft zur Ausgestaltung solcher Vertragsverhältnisse E. 3.1.2).

E. 4.2.3.1

Gemäss den vorliegenden Verträgen bzw. Vertragsauszügen betrauen die verschiedenen Auftraggeber die Beschwerdeführerin mit der Führung ihrer Personalrestaurants. Indem die Beschwerdeführerin diesen Auftrag erfüllt, erbringt sie eine steuerbare Dienstleistung im Austausch mit der Gegenleistung der jeweiligen Auftraggeber, welche im "Honorar" (teilweise auch etwa "Oberleitungsvergütung" oder "Vergütung" genannt) besteht. Die beiden Leistungen stehen einander in rechtsgenügender wirtschaftlicher Verknüpfung gegenüber, sodass sämtliche Tatbestandselemente einer steuerbaren mehrwertsteuerlichen Leistung vorhanden sind (vgl. E. 2.2.1). Mit Recht wird denn auch von keiner Seite bestritten, dass zwischen der Beschwerdeführerin einerseits und dem betreffenden

Auftraggeber andererseits jeweils ein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch gegeben ist.

E. 4.2.3.2

Strittig ist vorliegend jedoch, ob die von der Beschwerdeführerin an die jeweiligen Auftraggeber geleisteten "Überschüsse" (teilweise auch als "Ertragsüberschuss", als "Gewinnbeteiligung" oder als "Gewinnausschüttung" bezeichnet) ebenfalls zum Leistungsaustauschverhältnis gehören und entsprechend in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind (so die Beschwerdeführerin) oder nicht (so die Vorinstanz). Für diese Beurteilung ist massgebend, ob die "Überschüsse" in unmittelbarem Zusammenhang mit der Leistung der Beschwerdeführerin stehen, mit dieser also innerlich wirtschaftlich verknüpft sind. Dabei ist die Gegenleistung bzw. das Entgelt näher zu untersuchen. Hinsichtlich des Entgelts gilt, dass hiezu alles gehört, was der Leistungsempfänger bereit oder verpflichtet ist, für die erhaltene Leistung als Gegenleistung aufzuwenden bzw. um die Leistung vom Leistungserbringer zu erhalten (vgl. E. 2.2.1 und E. 2.4.1). Die einschlägigen Verträge bzw. Vertragsauszüge regeln die "Überschüsse" bzw. die "Gewinnbeteiligung" sowie die "Zuschüsse" bzw. "Defizitbeiträge" jeweils gemeinsam in derselben Ziffer (etwa unter dem Titel "Betriebsergebnis", "Leistung des Auftraggebers"). In allen Fällen wurde vereinbart, dass der Auftraggeber einen allfälligen "Mehraufwand" (mit anderen Worten das "Defizit") der Beschwerdeführerin vollumfänglich trägt, dass nach dem Willen der Parteien aber auch allfällige "Überschüsse" an den Auftraggeber zurückzuerstatten sind. Wie eingangs erwähnt, führt die Beschwerdeführerin die "A-Betriebe" auf Rechnung des jeweiligen Auftraggebers und somit auch auf dessen Risiko. Deckt dieser also das "Defizit", indem er die "Zuschüsse" bzw. den "Mehraufwand" aus dem auf seine Rechnung geführten Betrieb an "seine" Betriebskasse leistet, und erhält er daraus aber auch die "Überschüsse", so bleibt das ursprüngliche Leistungsaustauschverhältnis (Führung des Personalrestaurants gegen "Honorar", vgl. E. 4.2.3.1) zwischen ihm und der Beschwerdeführerin davon völlig und damit auch wirtschaftlich unberührt. Denn unabhängig davon, ob der auf seine Rechnung geführte Betrieb einen Gewinn oder aber ein Defizit erzielt, wendet er in beiden Konstellationen immer gleich viel auf für die eigentliche Leistungserbringung durch die Beschwerdeführerin. Zudem ist er weder bereit noch verpflichtet, für die Leistungen der Beschwerdeführerin einen unterschiedlichen Preis zu bezahlen, abhängig davon, ob der Betrieb gewinnbringend oder aber defizitär arbeitet. Fehlt aber der unmittelbare Zusammenhang zum ursprünglichen Leistungsaustausch, ist eine "Entgeltsminderung", wie von der Beschwerdeführerin geltend gemacht, nicht zulässig. Nur der Vollständigkeit halber festzuhalten ist, dass die hier zu beurteilenden "Zuschüsse" bzw. "Defizitdeckungen" nicht vergleichbar sind mit den oben genannten, bereits durch die Rechtsprechung beurteilten Fälle der "Defizitdeckung", wo der massgebende unmittelbare Zusammenhang zwischen Leistung und "Defizitbeitrag" eben gerade zu bejahen war (vgl. E. 2.4.2).

E. 4.2.4

Bei den dem Bundesverwaltungsgericht exemplarisch vorliegenden Vertragsauszügen act. 4a und h (zur Eingabe vom 22. August 2011) handelt es sich um "B-Betriebe", d.h. um solche, die auf Rechnung der Beschwerdeführerin geführt werden (vgl. E. 4.2.2). Auch diese Verträge sind mit Bezug auf den hier strittigen Punkt unter rechtswesentlichen Gesichtspunkten unter sich vergleichbar ausgestaltet und enthalten vergleichbare Regelungen.

E. 4.2.4.1

Für die Führung der Personalrestaurants erhält die Beschwerdeführerin in diesen Fällen im Gegenzug jeweils einen gestützt auf das Betriebsbudget vereinbarten Betrag ("Nebenkostenbeitrag" oder "Kundenbeitrag" genannt, von der Vorinstanz als "Defizitbeitrag" bezeichnet). Auch in diesen Fällen wird grundsätzlich aus den oben erläuterten Gründen (vgl. E. 4.2.3.1) zu Recht von keiner Seite bestritten, dass zwischen der Beschwerdeführerin einerseits und dem jeweiligen Auftraggeber andererseits jeweils ein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch vorliegt.

E. 4.2.4.2

Die einschlägigen Vertragsauszüge regeln die hier strittigen "Überschüsse" unter dem Titel "Gewinn- und Verlustbeteiligung". In beiden Fällen wurde vereinbart, dass der Auftraggeber am Verlust der Beschwerdeführerin nicht beteiligt ist, jedoch am "Gewinn". Unter dem Gesichtspunkt, dass sich das Entgelt aus der Sicht des Leistungsempfängers bestimmt (vgl. E. 2.4.1), ist Folgendes festzuhalten: Vereinbarungsgemäss ist der jeweilige Auftraggeber grundsätzlich bereit und verpflichtet, sich bis zur Höhe eines jeweils auf der Basis des Jahresbudgets berechneten Betrages an den Betriebskosten der Beschwerdeführerin zu beteiligen. Die Vorinstanz spricht wohl deshalb von einem "fest" vereinbarten "Defizitbeitrag". Insofern ist diese Konstellation grundsätzlich vergleichbar mit den oben genannten, bereits durch die Rechtsprechung beurteilten Fälle (vgl. E. 2.4.2), jedoch mit dem Unterschied, dass dort der "Defizitbeitrag" nicht auf einen bestimmten Betrag festgelegt worden ist. Die Festlegung eines "fixen Betrages" dient hier dem Auftraggeber der Risikobegrenzung, erzielen solche Betriebe nach den Angaben der Vorinstanz doch nur in Ausnahmefällen "Überschüsse". In Jahren mit einem positiven Betriebsergebnis soll nach dem Willen der Parteien der Auftraggeber aber durchaus am erzielten "Gewinn" bzw. "Überschuss" beteiligt sein. Der aufgewendete Betrag des Auftraggebers ist folglich von Anfang an abhängig vom Ergebnis des auf Rechnung der Beschwerdeführerin geführten Betriebs. Die Gegenleistung des Auftraggebers für die ursprüngliche Leistungserbringung verringert sich - anders als bei den "A-Betrieben" - stets nach Massgabe einer allfälligen "Überschusszahlung" an ihn. Der unmittelbare Zusammenhang des "Überschusses" mit dem getätigten Umsatz ist folglich gegeben. Entsprechend ist bei der Bemessung der Steuer auf der Leistung der Beschwerdeführerin der "Überschuss" entsprechend zu berücksichtigen. Denn zum Entgelt gehört nur das, was der Auftraggeber per Saldo für die Leistung aufgewendet hat. Die Höhe der Gegenleistung, die der Auftraggeber zu erbringen hat und zu erbringen bereit ist, hängt ausführungsgemäss vom Ergebnis der Betriebsrechnung ab. In Jahren mit einem positiven Betriebsergebnis lässt sich das effektive Entgelt folglich erst retrospektiv, nämlich nach Vorliegen der Jahresbetriebsrechnung, definitiv bestimmen, auch wenn die jeweiligen Auftraggeber ihre Zahlungen der Beschwerdeführerin regelmässig vereinbarungsgemäss bereits im Voraus (d.h. jährlich oder monatlich) leisten. Somit hat die Beschwerdeführerin - um die erhaltenen Zahlungen an das tatsächlich aufgewendete Entgelt anzupassen - in solchen Fällen im Ergebnis zu Recht die "Überschüsse" - in analoger Anwendung der Regelung über die Entgeltsminderung (vgl. E. 2.4.3) von ihrem steuerbaren Umsatz in Abzug gebracht.

E. 4.3

Wie bereits ausgeführt, geht aus den Unterlagen und den Ausführungen der Vorinstanz nicht hervor (vgl. E. 4.2), welche Vertragsverhältnisse genau zu der Nachbelastung unter dem Titel "A-Auszahlungen" einerseits und "B-Auszahlungen" andererseits führten. Aus den vorhandenen Unterlagen erhellt sodann nicht, zu welcher Kategorie die

"V-Auszahlung" gehören soll. Das Bundesverwaltungsgericht kann auf dieser Grundlage keine abschliessende Beurteilung vornehmen. Die Angelegenheit ist deshalb in diesem Punkt zu neuem Entscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen (vgl. E. 1.3). Dabei hat die Vorinstanz die einzelnen vertraglichen Konstellationen, die im vorliegenden Fall zu der strittigen Nachbelastung geführt haben, anhand der vorliegend ausgearbeiteten Kriterien (vgl. E. 4.2.3.2 und E. 4.2.4.2) zu untersuchen und die allfällige Nachbelastung neu zu berechnen.

E. 5.1

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde folglich insoweit gutzuheissen, als der angefochtene Einspracheentscheid vom 10. November 2010 betreffend die "Entgeltsminderung" teilweise aufzuheben ist, und die Angelegenheit im Sinne der Erwägungen (E. 4.3) zum neuen Entscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen ist. Im Übrigen ist die Beschwerde jedoch abzuweisen.

E. 5.2

Gemäss Art. 63 Abs. 1 VwVG sind die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei aufzuerlegen, wobei sie bei nur teilweisem Unterliegen zu ermässigen sind. Obsiegen und Unterliegen im Prozess ist grundsätzlich nach den Rechtsbegehren der Beschwerde führenden Partei, gemessen am Ergebnis der Anfechtung des vorinstanzlichen Entscheids, zu beurteilen (BGE 123 V 156 E. 3c und BGE 123 V 159 E. 4b). In der Verwaltungsrechtspflege des Bundes gilt die Rückweisung der Sache an die Vorinstanz zu weiteren Abklärungen und neuem Entscheid (mit noch offenem Ausgang) - für den durch die Rückweisung betroffenen Bereich - praxisgemäss als Obsiegen der Beschwerde führenden Partei (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1819/2011 vom 29. August 2011 E. 8, A-8457/2010 vom 14. Juni 2011 E. 5). Die Kosten des vorliegenden Verfahrens belaufen sich auf Fr. 6'000.--. Da die Beschwerdeführerin teilweise als obsiegend gilt, sind ihr entsprechend ermässigte Verfahrenskosten im Umfang von Fr. 5'000.-- aufzuerlegen. Der Vorinstanz sind keine Kosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Der im vorliegenden Verfahren darüber hinaus geleistete Kostenvorschuss von Fr. 1'000.-- ist der Beschwerdeführerin nach Rechtskraft dieses Urteils zurückzuerstatten.

E. 5.3

Die Vorinstanz hat der teilweise obsiegenden Beschwerdeführerin eine entsprechend reduzierte Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 1'500.-- (inklusive Mehrwertsteuer und Auslagen) auszurichten (Art. 64 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 7 Abs. 1 und 2 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]).

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