



Abteilung I
A-1386/2006
{T 0/2}

Urteil vom 3. April 2007

Mitwirkung: Richter Markus Metz (Vorsitz), Daniel Riedo, Pascal Mollard.
Gerichtsschreiberin Sonja Bossart.

X._____,
Beschwerdeführerin, vertreten durch ...,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV), Hauptabteilung Mehrwertsteuer,
Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,
Vorinstanz

betreffend
**Mehrwertsteuer (3. Quartal 1998);
Spende, Entgeltsminderung.**

Sachverhalt:

- A. Die X. (nachfolgend: Beschwerdeführerin), bestehend aus ..., war vom 1. August 1995 bis 30. September 1998 als Steuerpflichtige im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen.

Die X. offerierte im Rahmen eines ...-Neubaus der A. Stahlbau- und Verglasungsarbeiten. Auf Grund ihres Angebots vom 3. und 26. Juli 1995 fand am 19. und 26. Juli 1995 beim verantwortlichen Architekten ein Vergabegespräch statt, in dem die Parteien die Offerte der X. für die Arbeitsgattung Stahlbauarbeiten Dach, Los 1, und Verglasungsarbeiten Dach, Los 2, bereinigten. Unter der Ziffer "7. Nachlass" des Protokolls vom 18. August 1995 hielt der Architekt fest, dass ein Rabatt von 5 % auf der bereinigten Angebotssumme und ein "Ausserordentlicher Preisnachlass von Fr. 550'000.-- (Spende)" gewährt werde. Das Abgebot enthielt die Mehrwertsteuer, den Rabatt und den ausserordentlichen Preisnachlass (Spende). Dies führte zu einer "Auftragssumme: inkl. Mehrwertsteuer, Spende abgezogen, netto Fr. 9'444'202.20." Das Protokoll wurde nicht unterzeichnet; zu einem unbekanntem Zeitpunkt wurden das Wort „Spende“ einmal handschriftlich gestrichen und ein zweites Mal gestrichen und durch „A.O.P.N.“ (ausserordentlicher Preisnachlass) ersetzt.

Im Auftrag an die X. vom 21. August 1995 hielt der Architekt den totalen Betrag von Fr. 9'444'202.20 netto fest. Der Auftrag wurde vom Architekten und von der Bauherrin, nicht aber durch die X., unterzeichnet. Am 20. Februar 1998 stellte der Architekt die "Saldo-Quittung" adressiert an die X. zusammen, in der neben einem Rabatt von 5 % auch eine "Spende" von Fr. 550'000.-- in Abzug gebracht wurde. Diese Saldo-Quittung wurde durch die X. ebenfalls nicht unterzeichnet. Die X. erstellte und unterzeichnete hingegen am 25. März 1998 eine Ergänzung zu dieser Saldo-Quittung. Zu einem unbekanntem Zeitpunkt und durch unbekannte Autorenschaft wurde in der Saldo-Quittung vom 20. Februar 1998 die "Spende" handschriftlich durch "a.o. Preisnachlass" ersetzt.

- B. Im Rahmen der Abklärungen über die steuerliche Qualifikation der Spende/des a.o. Preisnachlasses der X. erhielt die ESTV von der A. eine Aufstellung vom 2. Februar 1998, in der neben zahlreichen anderen Spenden auch die Zahlung der X. als Spende von Fr. 550'000.-- aufgeführt wurde. Auf Anfrage der ESTV an zwei andere „Spender“ teilte ein Unternehmen der ESTV mit, ein gewünschter Preisnachlass sei nach Erhalt der Restzahlung als Spende überwiesen und nicht mit einer Gegenforderung verrechnet worden. Die andere Firma teilte mit, es läge keine Entgeltsminderung vor, bzw. es seien auf den ausgestellten Fakturen keine Abzüge für Schenkungen oder Sponsoring gemacht worden. Am 19. Juli 2001 bestätigte schliesslich die A., es handle sich bei der Zahlung der X. um einen Preisnachlass und nicht um eine Spende.

- C. Die ESTV anerkannte die an die A. entrichtete Spende bei der Berechnung der Mehrwertsteuer nicht als Entgeltsminderung und erliess am 23. Mai 2001 eine Ergänzungsabrechnung Nr. 197'402, mit der sie von der X. den Betrag von Fr. 33'568.-- zuzüglich 5 % Verzugszins seit dem 30. November 1998 nachforderte. Nach einem Einspracheverfahren, in dem sich die X. am 12. Juni 2001 schriftlich äussern konnte, erliess die ESTV am 9. September 2004 einen Einspracheentscheid, in dem sie an ihrer Rechtauffassung und Forderung festhielt.
- D. Dagegen reichte die X. am 13. Oktober 2004 an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) Beschwerde ein mit dem Begehren, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben. Sie machte geltend, es handle sich um eine Entgeltsminderung, es sei ihr durch Verweigerung einer mündlichen Anhörung vor der ESTV das rechtliche Gehör nicht gewährt worden und die ESTV habe den Sachverhalt unrichtig festgestellt. Sie beantragte wiederum die Einvernahme von Zeugen, jedoch keine mündliche Verhandlung.
- E. Die ESTV hielt in der Vernehmlassung vom 1. Dezember 2004 an ihrer Auffassung fest und beantragte die Abweisung der Beschwerde.
- F. Mit Schreiben des Bundesverwaltungsgerichts vom 2. Februar 2007 wurde der X. Gelegenheit zur nochmaligen Stellungnahme zum rechtserheblichen Sachverhalt eingeräumt. Mit Schreiben vom 20. Februar 2007 reichte die X. die Antworten auf die Fragen des Bundesverwaltungsgerichts ein. Die ESTV nahm mit der Eingabe vom 12. März 2007 ihrerseits Stellung zum Schreiben der X. vom 20. Februar 2007.
- G. Auf die weiteren Begründungen in den Eingaben an die SRK und das Bundesverwaltungsgericht wird - soweit erforderlich - im Rahmen der Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

- 1.
 - 1.1 Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes über das Bundesverwaltungsgericht vom 17. Juni 2005 (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. Es übernimmt die Beurteilung des am 1. Januar 2007 bei der SRK hängigen Rechtsmittels und wendet das neue Verfahrensrecht an (Art. 53 Abs. 2 VGG). Die Beschwerdeführerin ist durch den Einspracheentscheid der ESTV vom 9. September 2004 beschwert (Art. 48 VwVG) und hat diesen mit Eingabe vom 13. Oktober 2004 frist- und formgerecht angefochten (Art. 50 ff. VwVG). Sie hat den Kostenvorschuss von Fr. 2'500.-- fristgerecht geleistet. Auf die Beschwerde ist so-

mit einzutreten.

- 1.2 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 lit. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 lit. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 lit. c VwVG; ANDRÉ MOSER, in: MOSER/UEBERSAX, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, Rz. 2.59; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich 2006, Rz. 1758 ff.).
- 1.3
 - 1.3.1 Das Grundrecht des Anspruchs auf rechtliches Gehör nach Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) gilt für alle Rechtsanwendungsorgane im Bund wie in den Kantonen (ULRICH HÄFELIN/WALTER HALLER, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, Zürich 2001, Rz 836). Dieser verfassungsrechtliche Anspruch ist auch verfahrensrechtlich in Art. 13 und Art. 18 VwVG konkretisiert, indem dort nicht nur das Recht, sondern sogar die Pflicht auf Mitwirkung am Beweisverfahren stipuliert wird. Insbesondere gehört dazu auch, mit erheblichen Beweisanträgen gehört zu werden (vgl. MOSER, a.a.O., Rz. 3.51). Die Beschwerdeführerin hat aber nur Anspruch auf Abnahme der rechtzeitig und formgerecht angebotenen Beweismittel, sofern sie nicht offensichtlich untauglich sind, um über die Tatsache Beweis zu erbringen (vgl. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 1686).
 - 1.3.2 Werden Verfahrensmängel geltend gemacht, muss die Rechtsmittelinstanz die erhobenen Rügen mit voller Kognition prüfen (BGE 106 Ia 1 E. 3c; RENÉ A. RHINOW/BEAT KRÄHENMANN, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Basel 1990, Nr. 80 B I f., S. 257). Betreffend Anhörung von Zeugen ist bezüglich des Steuerverfahrens Art. 2 Abs. 1 VwVG zu beachten, wonach u. a. die Vorschriften betreffend die Anhörung von Zeugen (Art. 14 ff. VwVG) keine Anwendung finden; es gelten hier die spezialgesetzlichen Vorschriften, nicht die allgemeinen Bestimmungen des VwVG über die Sachverhaltsermittlung und das rechtliche Gehör (vgl. BGE 103 Ib 195 E. 3b; PETER SALADIN, Das Verwaltungsverfahrensrecht des Bundes, Basel 1979, S. 51). Aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör ergibt sich also keine Verpflichtung der zum Entscheid berufenen Instanz zur Durchführung einer mündlichen Anhörung des Steuerpflichtigen oder von Zeugen (BGE 117 II 348 E. 1b/aa, BGE 115 II 133 E. 6a; ANDRÉ GRISEL, Traité de droit administratif, Neuchâtel 1984, Bd. I, S. 382 und Bd. II, S. 840). Trotzdem ist aber auch im Steuerverfahren die Anhörung von Zeugen in bestimmten Fällen geboten, gehen doch die direkt aus der Verfassung fließenden minimalen Verfahrensgarantien (insbesondere das rechtliche Gehör gemäss Art. 29 Abs. 2 BV) den Bestimmungen der Art. 71a Abs. 2 VwVG bzw. Art. 2 Abs. 1 VwVG vor (vgl. dazu Urteil des Bundesgerichts 2A.110/2000 vom 26. Januar 2001, E. 3b; Entscheid der SRK vom 30. Juni 1998, Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 63.23 E. 3a/aa). Eine Befragung

von Zeugen rechtfertigt sich aber nur, wenn sie als geeignet erscheint, Tatsachen, die sich aus den vorgelegten Unterlagen ergeben, zu bestätigen, zu präzisieren oder zu ergänzen (vgl. dazu Entscheide der SRK vom 27. Juli 2004, VPB 69.7, E. 4b/bb; vom 14. April 2001 [SRK 2000-047], E. 3b, mit weiteren Hinweisen).

- 1.3.3 Die Verletzung des verfassungsrechtlichen Anspruchs auf Gewährung des rechtlichen Gehörs führt grundsätzlich zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids, unabhängig davon, ob die fraglichen verfahrensrechtlichen Mängel einen Einfluss auf den Ausgang des Verfahrens hatten (BGE 126 V 132 mit weiteren Hinweisen; HÄFELIN/HALLER, a.a.O., Rz. 839; HOTZ, a.a.O., Rz. 26). Das Bundesverwaltungsgericht kann die bei ihm angefochtenen Entscheide in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht sowie in Bezug auf deren Angemessenheit frei überprüfen (vgl. oben E. 1.2), so dass sich der von der Beschwerdeführerin gerügte Verfahrensmangel im bundesverwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren heilen liesse (vgl. BGE 126 V 132; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 1709 ff.).
- 1.3.4 Falls eine antizipierte Beweiswürdigung ergibt, dass die angebotenen Beweise unerheblich sind oder sich der Sachverhalt auch sonst genügend ermitteln lässt, darf das Bundesverwaltungsgericht auf angebotene Beweismittel - so auch Auskünfte von Zeugen - verzichten (vgl. bezüglich der SRK Urteil des Bundesgerichts 2A.110/2000 vom 26. Januar 2001, E. 3b und c; MOSER, a.a.O., Rz. 3.68 ff.). So liegt es beispielsweise im pflichtgemässen Ermessen der Beschwerdeinstanz darüber zu befinden, mit welchen Mitteln der Sachverhalt abzuklären ist und insbesondere ob im Einzelfall eine Zeugeneinvernahme neue Tatsachen beweisen könnte. Dies speziell dann, wenn die Fakten bereits aus den Akten genügend ersichtlich sind und eine Zeugenbefragung keine von den Akten abweichenden Entscheidungsgrundlagen ergeben würden (zum Ganzen: Entscheid der SRK vom 30. Juni 1998, a.a.O., E. 3a/bb; Entscheid der SRK vom 6. April 2000, VPB 64.111 E. 5b; Entscheid der SRK vom 27. Juli 2004, VPB 69.7 E. 4b; vgl. MOSER, a.a.O., Rz. 3.66 ff.).

2.

- 2.1 Am 1. Januar 2001 sind das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) sowie die zugehörige Verordnung (MWSTGV, SR 641.201) in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt hat sich indessen in den Jahren 1995 bis 1998 zugetragen. Auf die vorliegende Beschwerde ist damit noch bisheriges Recht anwendbar (Art. 93 und 94 MWSTG). Die Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV, AS 1994 1464) ist eine selbständige, das heisst direkt auf der Verfassung beruhende Verordnung des Bundesrates. Sie stützte sich auf Art. 8 Abs. 1 der Übergangsbestimmungen der bis zum 31. Dezember 1999 in Kraft befindlichen (alten) Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (aBV) bzw. auf den (mittlerweile aufgehobenen) Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 BV und stellte bis zur Regelung des Mehrwertsteuerrechts durch den ordentlichen Gesetzgeber gesetzvertretendes Recht dar.

- 2.2 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. Das Bundesgericht hat zum Begriff des Leistungsaustausches in grundsätzlicher Hinsicht Stellung genommen (BGE 126 II 249 E. 4a, 443 E. 6a; BGE 126 II 451 f. E. 6; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts vom 25. August 2000, Steuer-Revue [StR] 1/2001 S. 55 ff. E. 6; Urteil des Bundesgerichts 2A.410/2006 vom 18. Januar 2007, E. 5.1). Danach findet erst mit dem Austausch von Leistungen ein steuerbarer Umsatz statt. Die Leistung besteht entweder in einer Lieferung oder einer Dienstleistung, die Gegenleistung des Empfängers im Entgelt an den Leistungserbringer. Zusätzlich ist eine innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung erforderlich (Entscheid der SRK vom 27. März 2006 [SRK 2003-177], E. 2a). Die Mehrwertsteuer ist eine allgemeine Verbrauchsteuer und soll deshalb von Verfassungen wegen den Verbrauch möglichst umfassend besteuern (statt vieler: Entscheid der SRK vom 25. September 1998, VPB 63.75 E. 4c; BGE 124 II 202). Entsprechend ist das Tatbestandsmerkmal Leistungsaustausch eher weit zu fassen und auszulegen (DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 115, 233).
- 2.3 Die Steuer wird vom Entgelt berechnet. 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. 26 Abs. 1 und 2 MWSTV). 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 die Sicht des Verbrauchers vermehrt ins Zentrum zu rücken (vgl. RIEDO, a.a.O., S. 96, 228). 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. 26 Abs. 2 MWSTV). Begriff und Umfang des Entgelts ist folglich aus der Sicht des Abnehmers zu definieren (ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER, Handbuch zur Mehrwertsteuer (MWST), Bern 1995, Rz. 761; DIETER METZGER, Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz, Muri/Bern 2000, S. 110 Rz. 3). Berechnungsgrundlage ist letztlich, was der Verbraucher (Abnehmer) bereit oder verpflichtet ist, für die erhaltene Leistung aufzuwenden bzw. um die Leistung zu erhalten (statt vieler: Entscheide der SRK vom 7. September 2001 [SRK 2001-004], E. 2c; vom 13. Februar 2001 [SRK 2000-067], E. 4b).
- 2.4 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 hierfür in der Abrechnung über die Periode, in der die Ent-

geltsminderung verbucht oder die Rückvergütung ausgerichtet wurde, ein Abzug vom steuerbaren Umsatz vorgenommen werden (Art. 35 Abs. 2 MWSTV). Aus Art. 35 Abs. 2 MWSTV folgt, dass die ESTV nur als Entgelt berücksichtigen darf, was der Steuerpflichtige tatsächlich erhalten bzw. was der Empfänger tatsächlich aufgewendet hat; der Steuerpflichtige ist berechtigt, von seinem Umsatz die Differenz zwischen vereinbartem und vereinnahmtem Entgelt abzuziehen (Entscheide der SRK vom 1. Dezember 2004 [SRK 2002-077], E. 3b; vom 31. Mai 2002 [SRK 2001-039], E. 6b; vom 22. November 2004 [SRK 2003-012], E. 4b). Eine Preisminderung kann schon im Rahmen des Vertragsabschlusses festgelegt worden sein oder erst nachträglich eintreten (CAMENZIND/HONAUER, a.a.O., Rz. 781; vgl. MICHAELA MERZ, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, Art. 40 Rz. 9). Bei der Beantwortung der Frage, ob ein Anwendungsfall von Art. 35 Abs. 2 MWSTV vorliegt, ist stets zu prüfen, ob sich das ursprüngliche Entgelt tatsächlich ermässigt hat, oder ob die ermässigte Zahlung z.B. aufgrund der Verrechnung mit einer Gegenleistung zustande gekommen ist. Nur Minderungen des Entgelts, die im direkten Zusammenhang mit der ursprünglichen Leistung stehen, stellen Entgeltsminderungen im besprochenen Sinne dar. Ein Entgelt aufgrund einer neuen Leistung darf nie als Entgeltsminderung einer vorangegangenen Leistung (oder einer Gegenleistung) abgerechnet werden. Entscheidend ist, dass die Änderung der Bemessungsgrundlage den ursprünglichen Leistungsaustausch erfasst (Entscheid der SRK vom 3. Juni 2005, VPB 69.127, E. 2b/cc, 3a/bb; MERZ, a.a.O., Art. 40 Rz. 6, 10; JEAN-MARC RIVIER/ANNIE ROCHAT, La taxe sur la valeur ajoutée, Fribourg 2000, S. 123;).

- 2.5 Spenden sind freiwillige, geldwerte Unterstützungen an einen Dritten ohne entsprechende Gegenleistungen. Sie unterliegen nicht der Mehrwertsteuer nach Art. 4 MWSTV. Für solche Leistungen ist der Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen (BGE 126 II 458 ff. E. 8; Urteil des Bundesgerichts 2A.650/2005 vom 15. August 2006, E. 3.3; THOMAS J. KAUFMANN, mwst.com, a.a.O. N 4, 15 zu Art. 33 Abs. 6; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Auflage, N 1438, 1447 ff.).

3.

- 3.1 Im vorliegenden Fall hat die ESTV keine mündliche Anhörung durchgeführt, sondern die Angelegenheit nach schriftlicher Einholung der Beweismittel entschieden. Sie hat sich ausserdem bei Dritten - der A. und zwei anderen Unternehmern, die am ...-Neubau der A. mitwirkten - über die Handhabung und Verbuchung der ausgewiesenen "Spenden" erkundigt. Die Beschwerdeführerin hatte Gelegenheit, sich dazu ihm Rahmen des Beschwerdeverfahrens zu äussern. Insbesondere hatte die Beschwerdeführerin keinen Anspruch, vor der ESTV mündlich auftreten zu können. Sie hat das Begehren vor dem Bundesverwaltungsgericht nicht mehr aufrechterhalten. Der Anspruch auf das rechtliche Gehör der Beschwerdeführerin ist deshalb nicht verletzt worden. Auf die Einvernahme der von der Beschwerdeführerin angerufenen Zeugen kann verzichtet werden, da diese Zeugen ohnehin nur bestätigen könnten, was sich aus den Akten ergibt

und was diese zum Teil schon schriftlich bestätigt haben. Einem Zeugen, der Angestellter der Beschwerdeführerin ist, fehlt ausserdem die notwendige Unabhängigkeit, so dass dessen Aussagen durch das Bundesverwaltungsgericht ohnehin mit Zurückhaltung zu würdigen wären (MAX GULDENER, Schweizerisches Zivilprozessrecht, Zürich 1979, S. 321, 346). Insgesamt kann das Bundesverwaltungsgericht ohne weitere Beweisabnahmen auf der Basis der vorliegenden Beweismittel entscheiden, ohne dass der Anspruch der Beschwerdeführerin auf das rechtliche Gehör verletzt wäre.

- 3.2 Es fällt auf, dass kein von der Vorinstanz als Beweis für das Vorliegen einer echten Spende verwendeter Beleg durch die Beschwerdeführerin hergestellt worden ist. Die Beschwerdeführerin hat weder das Protokoll des Vergabegesprächs vom 18. August 1995 noch den Auftrag vom 21. August 1995 noch schliesslich die Saldo-Quittung vom 20. Februar 1998 unterzeichnet. Sie hatte auch keinen Einfluss darauf, ob und wie Herr ... der A. ihren Preisnachlass in der Liste der Spender vom 2. Februar 1998 verbuchte; sie musste von dieser Liste nicht einmal Kenntnis haben. Es kann aber nicht allein massgeblich sei, wie ein Vertragspartner einen Rechtsvorgang für sich verbucht oder beurteilt. Insbesondere ist die Spendenliste der A. nicht zwingend Teil ihrer Buchhaltung. Somit kann aus der Auflistung der Spenden durch die A. vom 2. Februar 1998 nicht bewiesen werden, die Beschwerdeführerin habe tatsächlich eine solche erbringen wollen oder erbracht – oder die A. habe tatsächlich eine Spende verbucht. Dem Protokoll vom 18. August 1995 kann immerhin entnommen werden, dass sich die Preisbestimmung des gesamten Auftrags mit den Abzügen unter dem Titel "7. Nachlass" findet und der Betrag von Fr. 550'000.-- auch als "ausserordentlicher Preisnachlass" bezeichnet, während der Ausdruck der "Spende" lediglich in Klammern aufgeführt wurde. Auch in der vereinbarten gesamten Auftragssumme (Ziff. 8 des Protokolls vom 18. August 1995) wurde die "Spende" abgezogen, was ausdrücklich der Auftragsbestätigung vom 21. August 1995 entnommen werden kann, wo die gleiche Nettosumme aufgenommen worden ist, wie im Protokoll vom 18. August 1995. Der Spenderliste vom 2. Februar 1998 steht damit die Auftragsvergabe vom 21. August 1995 entgegen, in der die Spende als Preisnachlass berechnet wurde. Die Beschwerdeführerin ihrerseits hatte nur Anspruch auf das Entgelt von Fr. 9'444'202.20. Damit unterscheidet sich die Abrechnung der Beschwerdeführerin wesentlich von der Mitteilung eines anderen Unternehmens, die die ESTV einholte. So hat jenes Unternehmen erst im Rahmen der Schlussabrechnung vom 11. Dezember 1998 eine Spende in Aussicht gestellt, deren Zahlung aber davon abhängig gemacht, dass die Abrechnung vom 28. Februar 1998 noch im Jahr 1998 beglichen werde. Die Spende war damit offensichtlich nicht im Rahmen der Vergabe besprochen und vereinbart worden. Ein anderes Unternehmen bestätigte zunächst eine Nettosumme nach Berechnung einer „Schenkung für ...“, rechnete aber schliesslich diese Schenkung nicht als Erlösminderung ab. Es mag dahingestellt bleiben, ob es sich in jenen Fällen um eine Erlösminderung oder um eine Schenkung gehandelt hat. Jedenfalls lässt sich aus den Erklärungen dieser Dritten ein Schluss auf die mehrwersteuerrechtliche Be-

handlung im Fall der Beschwerdeführerin nicht ziehen.

3.3

3.3.1 Wäre mit der ESTV davon auszugehen, die Beschwerdeführerin habe tatsächlich eine Spende im Umfang von Fr. 550'000.-- geleistet, dann wäre mehrwertsteuerlich von vornherein unzulässig, diesen Betrag mit dem Entgelt für ihre Bauleistungen zu verrechnen. Denn mit der Leistung einer Spende würde die Beschwerdeführerin weder den objektiven Steuertatbestand der Entgeltlichkeit erfüllen noch könnte die Spende Bestandteil der Bemessungsgrundlage für die Bauarbeiten bilden. Hat die Beschwerdeführerin mit der Leistung von Fr. 550'000.-- keine mehrwertsteuerliche Leistung erbracht, gäbe es entgegen der Auffassung der ESTV im Zusammenhang mit dieser Geldleistung somit auch kein Entgelt zu verrechnen. Aus mehrwertsteuerlicher Sicht ist unter diesen Umständen eine "Verrechnung der Spende mit der Forderung aus Bauarbeiten" gar nicht möglich; genau dies wirft die ESTV der Beschwerdeführerin aber vor. Die Spende könnte - immer noch unter der Annahme, die Beschwerdeführerin habe eine solche geleistet - höchstens zu einer verhältnismässigen Kürzung der Vorsteuerabzugsberechtigung bei der "Spendenempfängerin", der A., führen. Diese letzte Frage bildet aber nicht Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens.

3.3.2 Fragen kann sich vorliegend nur noch, ob das tatsächliche Entgelt im Sinn von Art. 26 Abs. 2 MWSTV von Fr. 9'444'202.20, das die A. für die Bauleistungen aufgewendet hat, für die mehrwertsteuerliche Bemessungsgrundlage um Fr. 550'000.-- zu erhöhen ist. Dies ist zu verneinen. Aus E. 3.2 hiavor und aus den Akten geht nämlich hervor, dass aus der massgeblichen Sicht der A. als Leistungsempfängerin (E. 2.3 hiavor) die fraglichen Bauleistungen mit Fr. 9'444'202.20 abzugelten waren, also exklusive den Betrag von Fr. 550'000.--. Dass der Preisnachlass im Vergabeprotokoll oder anderswo als "Spende" bezeichnet worden ist, spielt unter all diesen Umständen keine Rolle. Es war mithin bei der Auftragsvergabe vom 21. August 1995 beiden Parteien klar, dass die gesamte Auftragssumme inklusive Mehrwertsteuer und nach Abzug der Spende bzw. der Berücksichtigung des a.o. Preisnachlasses Fr. 9'444'202.20 netto betrug und die A. nur diesen Betrag als Gegenleistung bereitstellen und finanzieren musste. Offensichtlich haben die Parteien im Rahmen der Vergabegespräche das Entgelt gemäss Art. 26 Abs. 1 und 2 MWSTV für die durch die Beschwerdeführerin erbrachten Arbeiten vereinbart und dieses auf netto inklusive Mehrwertsteuern bei Fr. 9'444'202.20 fixiert. Der ausserordentliche Preisnachlass (Spende) war im Zuschlagspreis enthalten und musste von allem Anfang an in die Preiskalkulation der Beschwerdeführerin einfließen. Der Preisnachlass (auch "Spende" bezeichnet) stand in einem direkten wirtschaftlichen Zusammenhang mit der ursprünglichen Leistung und betraf den ursprünglichen Leistungsaustausch (vgl. oben E. 2.2). Es stand auch nicht eine neue, vom vorliegend fraglichen ursprünglichen Leistungsaustausch unabhängige, Leistung zur Diskussion, die nicht als Entgeltsminderung im hier strittigen Leistungsaustauschverhältnis berücksichtigt werden dürfte (vgl. oben E. 2.4). Der Preisnachlass von Fr. 550'000.-- - obwohl

auch als Spende bezeichnet – war derart eng mit dem gesamten Auftrag verknüpft und in die Bestimmung des Nettopreises einbezogen, dass es sich dabei ebenfalls nicht um eine freiwillige, geldwerte Unterstützung an einen Dritten ohne entsprechende Gegenleistung handeln konnte (vgl. oben E. 2.5). Die Beschwerde ist deshalb gutzuheissen.

- 3.3.3 Da die Parteien das gesamte Entgelt von Fr. 9'444'202.20 für die Leistung der Beschwerdeführerin schon bei der Auftragserteilung vereinbart hatten und das vereinnahmte Entgelt der Beschwerdeführerin dem vereinbarten entsprach, kann im Übrigen Art. 35 Abs. 2 MWSTV keine Anwendung mehr finden (vgl. oben E. 2.4). Schliesslich gibt es in den Akten auch keine Beweise oder Indizien dafür, dass die Beschwerdeführerin als der A. nahestehende Person im Sinn des Art. 26 Abs. 2 MWSTV betrachtet werden könnte, sodass der gewährte Preisnachlass/die "Spende" aufgerechnet werden müsste und mit dem dadurch errechneten Entgelt ein Wert entstünde, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde (zur nahestehenden Person vgl. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 1216 ff.).
4. Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat die Beschwerdeführerin keine Kosten zu übernehmen; der Kostenvorschuss ist ihr nach Rechtskraft des Urteils zu erstatten. Die ESTV hat der Beschwerdeführerin nach Art. 7 Abs. 1 des Reglements über Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht vom 11. Dezember 2006 (VGKE, SR 173.320.2) eine Parteientschädigung auszurichten, die in Anwendung des Art. 14 Abs. 2 VGKE auf Fr. 3'750.-- (inkl. Auslagen und MWST) festgesetzt wird.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde vom 13. Oktober 2004 wird gutgeheissen, und der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung ESTV vom 9. September 2004 wird aufgehoben.
2. Es werden keine Verfahrenskosten auferlegt. Der von der Beschwerdeführerin geleistete Kostenvorschuss von Fr. 2'500.-- wird nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils erstattet.
3. Die Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV hat der Beschwerdeführerin eine Parteikostenentschädigung von Fr. 3'750.- (inkl. Auslagen und MWST) zu entrichten.
4. Dieses Urteil wird eröffnet:
 - der Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
 - der Vorinstanz (Ref-Nr. ESTV ...) (Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Markus Metz

Sonja Bossart

Rechtsmittelbelehrung

Urteile des Bundesverwaltungsgerichts können innert 30 Tagen seit Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht in Lausanne angefochten werden. Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Sie muss spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Händen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben werden (vgl. Art. 42, 48, 54, 83 Bst. I und m sowie 100 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht [Bundesgerichtsgesetz, BGG, SR 173.110]).

Versand am: