



Abteilung I
A-2855/2008
{T 0/2}

Urteil vom 4. November 2010

Besetzung

Richter Daniel de Vries Reilingh (Vorsitz),
Richter Michael Beusch, Richter Lorenz Kneubühler,
Gerichtsschreiber Keita Mutombo.

Parteien

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

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50,
3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Quartal 2003 bis 4. Quartal 2004);
Organisationsbeiträge.

Sachverhalt:**A.**

Die X._____ GmbH, ... (hienach: X._____, Beschwerdeführerin oder Gesellschaft), ist seit dem 1. Januar 2003 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen.

B.

Am 15. April und am 29. November 2005 führte die ESTV bei der Gesellschaft eine Steuerkontrolle gemäss Art. 62 des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer vom 2. September 1999 (aMWSTG, AS 2000 1300) durch. Sie prüfte die Abrechnungsperioden 1. Quartal 2003 bis 4. Quartal 2004. Aufgrund der durchgeführten Kontrolle forderte die ESTV für diese Steuerperioden mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... vom 23. Oktober 2006 Fr. 1'045.-- nach. Diese Steuernachforderung erfolgte laut ESTV zum einen aufgrund von nicht deklarierten "Einnahmen aus nicht unter das Lotteriegesezt fallende Teilnahmeeinsätzen bei Wettbewerben" (A._____-Gewinnspiel), ausmachend einen Mehrwertsteuerbetrag von Fr. 70.40; zum anderen aufgrund von nicht deklarierten "Einnahmen aus Sparsbörse 1 PH", ausmachend Fr. 975.05.

C.

Mit Schreiben vom 15. Dezember 2006 bestritt die X._____ die Rechtmässigkeit der mit vorerwähnter EA geltend gemachten Steuernachforderung. Die ESTV habe – so die Gesellschaft – die betroffenen Umsätze aus dem sogenannten A._____-Gewinnspiel zu Unrecht als Entgelt für Einnahmen an einem sonstigen Glücksspiel im Sinne von Art. 18 Ziff. 23 aMWSTG qualifiziert. Der von den Kunden bezahlte "Organisationsbeitrag" stelle vielmehr die Gegenleistung für den (zum Voraus bestimmten) Gewinn, d.h. das Produkt, dar. Bei den verkauften Produkten handle es sich praktisch ausnahmslos um Auslandsreisen, welche gemäss Art. 19 Abs. 2 Ziff. 9 aMWSTG von der Besteuerung befreit seien. Selbst wenn man der Auffassung der ESTV folge, wären die Einnahmen nicht steuerpflichtig, denn der [ausländische] Fiskus habe auf den Produkten eine Schenkungssteuer erhoben, womit die Umsätze gemäss Art. 18 Ziff. 23 aMWSTG von der Mehrwertsteuer ausgenommen seien.

D.

Am 5. Dezember 2007 erliess die ESTV einen Entscheid betreffend die Steuerperioden 1. Quartal 2003 bis 4. Quartal 2004. Darin beharrte sie auf ihrem Standpunkt, dass die von den Teilnehmern entrichteten Organisationsbeiträge aus mehrwertsteuerlicher Sicht die Gegenleistung für die Organisation des in Frage stehenden Gewinnspiels darstellten und deshalb der MWST unterlägen.

E.

Mit Entscheid vom 2. April 2008 wies die ESTV die Einsprache der X._____ vom 21. Januar 2007 ab und erkannte, sie habe von der Gesellschaft für die Steuerperioden 1. Quartal 2003 bis 4. Quartal 2004 den Mehrwertsteuerbetrag von Fr. 1'045.-- nebst Verzugszins seit dem 15. April 2004 (mittlerer Verfall) zu Recht nachgefordert. Sie begründete ihren Entscheid im Wesentlichen damit, dass die Kunden den Organisationsbeitrag nicht als Entgelt für ein bestimmtes Produkt entrichteten, sondern für die Durchführung des besagten Gewinnspiels, an dem sie selbst teilzunehmen beabsichtigten, bezahlten. Die Umsätze seien auch nicht gemäss Art. 18 Ziff. 23 aMWSTG von der Mehrwertsteuer ausgenommen. Die ESTV wies im Übrigen darauf hin, dass die Nachbelastung wegen nicht deklarerter "Einnahmen aus der Sparbörse 1 PH" von der Gesellschaft im Rahmen der Einsprache nicht beanstandet worden seien.

F.

Mit Eingabe vom 2. Mai 2008 führte die X._____ gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 2. April 2008 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragte – unter Kosten- und Entschädigungsfolge –, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und es sei zudem festzustellen, dass die umstrittenen Umsätze bei vorliegendem Sachverhalt als Umsätze gemäss Art. 6 aMWSTG bzw. Art. 7 aMWSTG zu qualifizieren seien. Die Leistungen seien grundsätzlich steuerpflichtig, soweit sie bezogen worden seien. Würden die Dienstleistungen im Ausland erbracht, seien sie gemäss Art. 19 Abs. 2 Ziff. 9 aMWSTG von der Steuer befreit. Sie begründete ihre Beschwerde im Wesentlichen damit, der Organisationsbeitrag sei fakultativ und es werde nicht vorausgesetzt, dass der Kunde diesen Betrag bezahle, bevor er die Information erhalte, welches Produkt er anfordern könne.

G.

Die ESTV schloss in ihrer Vernehmlassung vom 7. Juli 2008 auf kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

H.

Auf die weiteren Vorbringen in den Eingaben der Parteien wird – soweit entscheiderelevant – in den Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**1.**

1.1 Gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes 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 ESTV ist eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss dessen Art. 37 das Verfahren nach dem VwVG.

1.2 Gemäss Art. 25 Abs. 2 VwVG ist dem Begehren um Erlass einer Feststellungsverfügung zu entsprechen, wenn die gesuchstellende Person ein entsprechendes schutzwürdiges Interesse nachweist. Laut bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist der Anspruch auf Erlass einer Feststellungsverfügung subsidiär gegenüber einer Leistungs- oder Gestaltungsverfügung (BGE 132 V 257 E. 1, 119 V 13 E. 2a; RENÉ RHINOW/BEAT KRÄHENMANN, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Basel und Frankfurt am Main 1990, Nr. 36, S. 109 f.; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 2.29 f.).

Soweit die Beschwerdeführerin ihre Anträge formell als Feststellungsbegehren stellt, fehlt ihr folglich ein schutzwürdiges Interesse an deren Behandlung, weil bereits das negative Leistungsbegehren, der Antrag auf Aufhebung der angefochtenen Nachbelastung (durch Aufhebung des Einspracheentscheids), gestellt worden ist. Damit kann anhand eines konkreten Falls entschieden werden, ob die fragliche Steuernachbelastung zu Recht besteht, was das Feststellungsinteresse hinfällig werden lässt (Urteil des Bundesgerichts 2C_726/2009 vom 20. Januar 2010 E. 1.3; BVGE 2007/24 E. 1.3; Urteil des

Bundesverwaltungsgerichts A-8017/2009 vom 2. September 2010 E. 1.2 mit Hinweis). Mit dieser Einschränkung ist auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde einzutreten.

1.3 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheidung grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer 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; vgl. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 2.149). Im Beschwerdeverfahren gilt die Untersuchungsmaxime, wonach der Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen ist (vgl. zum Ganzen: ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich 2010, Rz. 1623 ff.; ALFRED KÖLZ, Prozessmaximen im schweizerischen Verwaltungsprozess, Zürich 1974, S. 93 ff.) und der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (Art. 62 Abs. 4 VwVG). Das Bundesverwaltungsgericht ist verpflichtet, auf den festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm anzuwenden (anstelle vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5468/2008 vom 21. Januar 2010 E. 1.2, A-2458/2009 vom 14. Juli 2009 E. 1.2 mit Hinweisen).

1.4 Streitgegenstand bildet vor Bundesverwaltungsgericht das in der angefochtenen Verfügung geregelte Rechtsverhältnis, soweit es im Beschwerdeverfahren noch streitig ist (Urteil des Bundesgerichts 2A.121/2004 vom 16. März 2005 E. 2.1). Der Streitgegenstand ist nicht mit der angefochtenen Verfügung identisch. Diese bildet lediglich das Anfechtungsobjekt und damit den Rahmen, welcher den möglichen Umfang des Streitgegenstands begrenzt. Anfechtungsobjekt und Streitgegenstand sind identisch, wenn die Verwaltungsverfügung insgesamt angefochten wird. Bezieht sich demgegenüber die Beschwerde nur auf einen Teil des durch die Verfügung bestimmten Rechtsverhältnisses, gehören die nicht beanstandeten Teilaspekte des verfügungsweise festgelegten Rechtsverhältnisses zwar zum Anfechtungs-, nicht aber zum Streitgegenstand (BGE 110 V 51 E. 3c; RENÉ A. RHINOW/HEINRICH KOLLER/CHRISTINA KISS, Öffentliches Prozessrecht und Justizverwaltungsrecht des Bundes, Basel 1994, Rz. 899 ff.). Die Rechtsmittelinstanz darf im Rahmen des Rechtsmittelverfahrens die Verfügung nur insoweit überprüfen, als sie angefochten ist (BGE 131 II 203 E. 3.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2967/2008 vom 11. August 2010 E. 1.4 mit Hinweisen).

Im vorliegenden Fall geht es um die Rechtmässigkeit der Steuernachbelastung in Höhe von Fr. 70.40 wegen nicht abgerechneter Einnahmen aus dem sog. A._____ -Gewinnspiel gemäss EA Nr. ... vom 23. Oktober 2006. Die weitere Steuernachforderung gemäss der genannten EA wegen nicht deklarerter "Einnahmen aus der Sparbörse 1 PH" wurde von der Beschwerdeführerin nie bestritten. Im angefochtenen Einspracheentscheid vom 2. April 2008 ist die ESTV denn auch nur insoweit auf die Einsprache der Gesellschaft vom 21. Januar 2008 eingetreten, als mit Entscheid vom 5. Dezember 2007 eine Nachbelastung wegen nicht deklarerter Einnahmen aus dem A._____ -Gewinnspiel statuiert wurde. Demzufolge bildet auch im Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht einzig die Nachbelastung wegen nicht abgerechneter Einnahmen aus dem A._____ -Gewinnspiel den massgebenden Streitgegenstand.

1.5 Das (neue) Mehrwertsteuergesetz vom 12. Juni 2009 (MWSTG, SR 641.20) ist am 1. Januar 2010 in Kraft getreten. Die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften bleiben grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar (Art. 112 Abs. 1 MWSTG). Das vorliegende Verfahren betrifft die Steuerperioden 1. Quartal 2003 bis 4. Quartal 2004 und untersteht deshalb in materieller Hinsicht dem aMWSTG.

Demgegenüber ist das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht im Sinne 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, 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: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1379/2007 vom 18. März 2010 E. 1.2.3 und A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3). Kein Verfahrensrecht in diesem engen Sinn stellt im vorliegenden Fall etwa das Selbstveranlagungsprinzip dar, so dass vorliegend diesbezüglich noch altes Recht anwendbar ist. Keine Anwendung finden deshalb beispielsweise Art. 70, 71, 72, 79 oder 87 MWSTG, obwohl sie unter dem Titel "Verfahrensrecht für die Inland- und die Bezugsteuer" stehen (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7652/2009 vom 8. Juni 2010 E. 1.3 mit Hinweisen).

2.

2.1 Der Mehrwertsteuer im Inland unterliegen die entgeltliche Lieferung von Gegenständen, die entgeltlich erbrachten Dienstleistungen, der Eigenverbrauch sowie der entgeltliche Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland, sofern sie nicht ausdrücklich von der Besteuerung ausgenommen oder befreit sind (Steuerobjekt; Art. 5 aMWSTG, Art. 18 und 19 aMWSTG). Die subjektiven Voraussetzungen der Steuerpflicht sind hier unbestritten (vgl. Art. 21 aMWSTG).

2.2 Eine Lieferung im Sinne des Mehrwertsteuerrechts liegt vor, wenn die Befähigung verschafft wird, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen (Art. 6 Abs. 1 aMWSTG). Als Dienstleistung gilt hingegen jede Leistung, die nicht als Lieferung eines Gegenstandes qualifiziert werden kann (Art. 7 Abs. 1 aMWSTG). Mit dieser Formulierung wird im Sinn eines Auffangtatbestandes sichergestellt, dass sämtliche Leistungen als Dienstleistungen erfasst werden, wenn es sich nicht ausdrücklich um eine Lieferung handelt. Damit sollen allfällige Besteuerungslücken vermieden werden (vgl. dazu Parlamentarische Initiative Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [Dettling], Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats vom 28. August 1996 [Bericht WAK-N] zu Art. 7 Entwurf-MWSTG, BBl 1996 V 732; ebenso: ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 2. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2003, Rz. 275).

2.3 Die Unterscheidung zwischen Lieferungen und Dienstleistungen ist vor allem im Hinblick auf die örtliche Abgrenzung der Umsätze von Bedeutung.

2.3.1 Lieferungen werden an dem Ort erbracht, wo sich der Gegenstand im Zeitpunkt der Verschaffung der Befähigung, über ihn wirtschaftlich zu verfügen, der Ablieferung oder der Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung befindet (Abhollieferung, Art. 13 Bst. a aMWSTG), bzw. am Ort, wo die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes zum Abnehmer (oder in dessen Auftrag zu einem Dritten) beginnt (Beförderungs- oder Versandlieferung, Art. 13 Bst. b aMWSTG). Dienstleistungen hingegen gelten in der Regel als dort erbracht, an dem die Dienst leistende Person ihren Geschäftssitz oder eine Betriebsstätte hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird (Art. 14 Abs. 1 aMWSTG; Erbringerortsprinzip, vgl. Abweichungen von dieser Grundregel in Art. 14 Abs. 2 und 3 aMWSTG).

2.4 Die Steuerbarkeit von Lieferungen und Dienstleistungen bedingt gemäss Art. 5 aMWSTG, dass sie "gegen Entgelt" erbracht werden. Damit überhaupt eine steuerbare Leistung vorliegt, muss sie also im Austausch mit einer Gegenleistung erfolgen. Die Entgeltlichkeit stellt – vom Eigenverbrauch abgesehen – ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal einer mehrwertsteuerlichen Leistung dar. Besteht zwischen Leistungserbringer und -empfänger kein Austauschverhältnis in erwähntem Sinn, ist die Aktivität mehrwertsteuerlich irrelevant und fällt nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer (anstelle zahlreicher: BGE 132 II 353 E. 4.3 mit Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5745/2008 vom 11. Juni 2010 E. 2.3). Es fehlt in diesem Fall an einem Steuerobjekt und es handelt sich aus mehrwertsteuerrechtlicher Sicht um einen sog. Nichtumsatz (BGE 132 II 353 E. 4.3; BVGE 2009/34 E. 2.2.1, 2008/63 E. 2.3). Ob eine Gegenleistung aus mehrwertsteuerlicher Sicht in genügendem Zusammenhang mit der Leistung steht, ist nicht in erster Linie nach zivilrechtlichen, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu beurteilen (Urteil des Bundesgerichts 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.6.1 mit Hinweisen; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1372/2006 vom 3. Juli 2007 E. 2.1, A-1434/2006 vom 14. Mai 2007 E. 2.2 und E. 2.3; Entscheid der Steuerrekurskommission [SRK] vom 14. Juni 2005, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 69.126 E. 2a/ee; vgl. auch IVO P. BAUMGARTNER, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, N 12 zu Art. 33 Abs. 1 und 2).

2.5 Aufgrund der Ausgestaltung der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer kommt nach der Rechtsprechung dem Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung im Mehrwertsteuerrecht eine besonders zu gewichtende Bedeutung zu. Einschränkungen des Steuerobjekts sowie des Steuersubjekts dürfen nur mit grosser Zurückhaltung angenommen werden. Steuerausnahmen werden deshalb in konstanter Rechtsprechung "eher restriktiv" bzw. zumindest nicht extensiv ausgelegt (BGE 124 II 372 E. 6A, 124 II 193 E. 5e und 7; Urteil des Bundesgerichts 2A.273/2004 vom 1. September 2005 E. 4.1; vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6055/2007 und A-6056/2007 vom 3. Juni 2010 E. 3.1.2, A-2999/2007 vom 12. Februar 2010 E. 2.4 mit weiteren Hinweisen; zum Ganzen: DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 28 ff., 49, 114 ff.).

2.6 Von der Steuer ausgenommen sind gemäss Art. 18 Ziff. 23 aMWSTG die Umsätze bei Wetten, Lotterien und sonstigen Glücksspielen mit Geldeinsatz, soweit sie einer Sondersteuer oder sonstigen Abgabe unterliegen. Die Steuerausnahme greift folglich nur dann, wenn die Umsätze bereits mit einer anderen Abgabe belastet sind. Ob dies zutrifft, ist jeweils im Einzelfall abzuklären (vgl. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 871 ff.; THOMAS HERREN, in: mwst.com, a.a.O., N 2 und 5 ff. zu Art. 18 Ziff. 23; Wegleitung der ESTV 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige [Wegleitung 1997], Rz. 665 ff., bzw. Wegleitung der ESTV 2001 zur MWST [Wegleitung 2001] Rz. 676 ff.). Befreit sind somit nur die Umsätze eines Veranstalters gegenüber den Glücksspielteilnehmern. Das Mehrwertsteuergesetz (wie schon die frühere Mehrwertsteuerverordnung aus dem Jahre 1994) nimmt Umsätze im Zusammenhang mit Glücksspielen von der Mehrwertsteuer aus, weil und soweit diese einer Sondersteuer oder sonstigen Abgaben und insbesondere einer grossen kantonalen Abschöpfung unterliegen (Urteil des Bundesgerichts 2A.369/2005 vom 24. August 2007 E. 4.1; Eidgenössisches Finanzdepartement [EFD], Kommentar zur Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994, S. 18 zu Art. 17 Ziff. 19; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1488/2006 vom 20. November 2007 E. 2.2). Mit anderen Worten soll mit der Steuerausnahme eine Doppelbesteuerung vermieden werden. Es besteht damit eine Ähnlichkeit mit den Übertragungen von dinglichen Rechten an Grundstücken (Art. 18 Ziff. 20 aMWSTG), die deswegen von der Steuer ausgenommen sind, weil sie bereits den kantonalen Handänderungsabgaben und den Grundstücksgewinnsteuern unterworfen sind (Urteil des Bundesgerichts 2C_42/2008 vom 18. Mai 2008 E. 3.1; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., S. 289, Rz. 837).

2.7 Von der Steuer befreit sind gemäss Art. 19 Abs. 2 Ziff. 9 aMWSTG in eigenem Namen erbrachte Dienstleistungen von Reisebüros, soweit sie Lieferungen und Dienstleistungen Dritter in Anspruch nehmen, die von diesen im Ausland bewirkt werden.

2.8 Die Steuer wird vom Entgelt berechnet (Art. 33 Abs. 1 aMWSTG). Zum Entgelt gehört alles, was der Empfänger als Gegenleistung für die Leistung oder Dienstleistung aufwendet (Art. 33 Abs. 2 aMWSTG). Bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage ist somit auf das, was der Leistungsempfänger aufwendet und nicht auf das, was der Leistende erhält, abzustellen. Was Entgelt ist, bestimmt sich aus der Sicht des Abnehmers und nicht des Leistungserbringers (Urteil des Bundes-

gerichts vom 9. April 2002, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 72 S. 792 E. 5.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1442/2006 vom 11. Dezember 2007 E. 3.1, A-1354/2006 vom 24. August 2007 E. 3.4; Entscheid der SRK vom 12. Januar 2005, veröffentlicht in VPB 69.62 E. 3c; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 1161; RIEDO, a.a.O., S. 228). Nur jene Zuwendungen des Abnehmers gehören nicht zum steuerbaren Entgelt, die keinen ursächlichen Zusammenhang mit der steuerbaren Leistung aufweisen und ihren Rechtsgrund in einem selbständigen, von der Leistung unabhängigen Leistungsaustauschverhältnis haben. Getreu dem Wesen der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer ist auch hier die Sicht des Verbrauchers bzw. des Leistungsempfängers massgeblich. Begriff und Umfang des Entgelts definieren 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-520/2007 vom 29. September 2009 E. 2.3.1, A-1626/2006 und A-1627/2006 vom 20. April 2009 E. 2.3 mit Hinweisen auf die Rechtsprechung; RIEDO, a.a.O., S. 96, 228; DIETER METZGER, Kurzkomentar zum Mehrwertsteuergesetz, Bern 2000, S. 110 Rz. 3).

3.

Im vorliegenden Fall geht es um die Rechtmässigkeit der Steuernachbelastung in Höhe von Fr. 70.40 wegen nicht abgerechneter Einnahmen aus dem sog. A._____ -Gewinnspiel gemäss EA Nr. ... vom 23. Oktober 2006 (vgl. E. 1.4 hievor).

3.1 Beim A._____ -Gewinnspiel werden Personen angeschrieben, dass für sie ein "garantierter Gewinn" zur Auslieferung bereit stehe. Es handelt sich dabei z.B. um ein Auto, eine Kücheneinrichtung, eine Sparbucheinlage von Fr. 10'000.-- oder um eine Auslandsreise. Zusätzlich wird unter den ersten tausend Einsendungen einmalig Fr. 3'000.-- verlost. Der Adressat wird aufgefordert, den ihm zustehenden Gewinn anzufordern und einen "fakultativen Organisationskostenbeitrag" von z.B. Fr. 100.-- für "Bearbeitung, Zustellung, Versicherung, Steuern" zu bezahlen. Welchen der vier vorgenannten Preise der Adressat gewonnen hat, steht zu diesem Zeitpunkt (zumindest seitens der Veranstalterin) bereits fest, da diese schon vor dem Versenden verlost werden. Gemäss den diesbezüglich übereinstimmenden Eingaben der Parteien handelt es sich beim Standardgewinn um eine Reise von wenigen Tagen, während die lukrativen Preise (Auto, Kücheneinrichtung, Spar-

bucheinlage) pro Ausspielung nur einem Adressaten zugestellt werden und die, wenn sich die betroffene angeschriebene Person nicht meldet, auch nicht ausgerichtet werden. Die Adressaten des A._____-Gewinnspiels haben die Möglichkeit, per gebührenpflichtigem Telefonanruf auf eine Mehrwertdienstnummer oder per Postkarte in Erfahrung zu bringen, welchen Preis sie gewonnen haben.

3.2 Es erweist sich als unbestritten, dass zwischen den von den Kunden geleisteten "Organisationskostenbeiträgen" und den Leistungen der Beschwerdeführerin ein direkter ursächlicher Zusammenhang besteht und damit grundsätzlich von einem Leistungsaustauschverhältnis auszugehen ist. Strittig und vorliegend von ausschlaggebender Bedeutung ist einzig, worin die Leistung besteht, welche mit der Gegenleistung der Kunden, d.h. dem "fakultativen Organisationsbeitrag", abgegolten wird.

3.3 Die Vorinstanz betrachtet die Zahlungen der Kunden als steuerbare Beiträge an die Kostenfaktoren aus der Durchführung des A._____-Gewinnspiels. Sie ist der Ansicht, was die Beschwerdeführerin mit den Organisationskostenbeiträgen abgegolten haben wolle, erläutere diese gegenüber ihren Kunden in der "unwiderruflichen persönlichen Gewinn-Anforderung" mit folgender Passage: "Ich [gemeint sei der Kunde] danke Ihnen für ihren dringenden Eil-Brief, in dem Sie mir mitteilen, dass ich unter notarieller Aufsicht gewonnen habe. Für die fakultativ anteiligen Organisationskosten von sfr. 100.-- für Bearbeitung, Zustellung, Versicherung, Steuern wähle ich folgende Zahlungsart [...]". Die Organisationskosten – so die ESTV weiter – stünden damit im Zusammenhang mit dem Gewinn bzw. dem Gewinnspiel, nicht jedoch mit einem bestimmten Produkt. Abgegolten werden sollten Aufwendungen, welche durch die Organisation des Gewinnspiels entstanden seien. Ob die Ziehung der Lose zum Zeitpunkt der Abgeltung dabei bereits erfolgt sei, sei genauso unerheblich wie die Tatsache, dass der Organisationskostenbeitrag freiwillig sei. Im Zusammenhang mit dem Organisationskostenbeitrag werde gemäss Wortlaut des "persönlichen P._____-Briefes" ausdrücklich Folgendes vermerkt: "Achtung: Sie sollen heute überhaupt nichts kaufen! Hier handelt es sich ausschliesslich um Ihre garantierte Auto-/Küchen-/Reise-/sfr. 10'000.-- Sparbuch-Gewinn-Ausfolgung!". Mit dieser Formulierung werde explizit ausgeschlossen, dass der Kostenbeitrag das Entgelt für die Lieferung irgendeines Produktes darstelle. Es könne mithin keine Rede davon sein, der

Kunde habe den Kostenbeitrag für ein bestimmtes Produkt und nicht für ein Gewinnspiel bezahlt. Daran vermöge nichts zu ändern, dass nach Angaben der Beschwerdeführerin die meisten ihrer Kunden wüssten, welches Produkt sie "gewonnen" hätten.

3.4 Demgegenüber macht die Beschwerdeführerin geltend, der Werttransfer bei einem Leistungsaustausch indiziere, dass dem Leistungsempfänger auch ein Vorteil zukomme, ansonsten könne davon ausgegangen werden, dass dieser grundsätzlich kein Geld ausgeben würde. Es könne kein Zweifel bestehen, dass der Käufer die Zahlung des Betrags von Fr. 100.-- für die Zustellung des Produkts entrichte und somit zwischen dem Entgelt von Fr. 100.-- und der Produktzustellung eine wirtschaftliche Verknüpfung bestehe. Diese Verknüpfung werde zusätzlich dadurch bestärkt, dass sich zahlreiche Kunden über die Zustellung informierten und somit Bescheid wüssten, für welches Produkt sie den fakultativen Betrag von Fr. 100.-- leisteten. Eine wirtschaftliche Verknüpfung zwischen dem allfälligen Entgelt von Fr. 100.-- und der Durchführung des Gewinnspiels sei nur schon deshalb auszuschliessen, "weil die Zustellung des Produkts [...] vor der Auftragserteilung durch den Kunden und somit vor dessen Willensäusserung zum Erhalt eines der vier Produkte vorgenommen" worden sei. Der Organisationskostenbeitrag werde vorliegend zusammen und in den gleichen Schreiben mit dem Produkteangebot den Kunden mitgeteilt. Damit sei der direkte kausale Zusammenhang zwischen offeriertem Produkt und Kostenbeitrag zusätzlich untermauert. Davon abzuweichen lasse sich nur in Fällen rechtfertigen, wo davon auszugehen sei, dass der Kunde die Leistung für eine andere Gegenleistung erbringen wolle. Dies könne jedoch ausgeschlossen werden. Der Kunde erhalte auch kein Leistungspaket. Er erwarte für die von ihm erbrachte Leistung ausschliesslich das ihm bereits zugeteilte Produkt. Es könne davon ausgegangen werden, dass die Kunden den Kostenbeitrag mit Sicherheit nicht aus Grosszügigkeit zur Deckung der Kostenfaktoren des Leistungserbringers leisteten, sondern dass sie als Gegenleistung ausschliesslich den Erhalt eines der vier offerierten Produkte erwarteten. Im Weiteren macht die Beschwerdeführerin geltend, eine Qualifikation der Gegenleistung könne nicht anhand der Kostenfaktoren des Leistungserbringers vorgenommen werden. Sie zieht zur Untermauerung ihrer Argumentation die Mehrwertsteuerliche Behandlung bei Gratisabgaben von Produkten sowie beim Sponsoring bei.

3.5 Wie aus der Formulierung in den Schreiben hervorgeht, dürfen die Personen davon ausgehen, dass sie den freiwilligen (auch "fakultativ" oder "optional" genannten) Betrag nicht etwa als Entgelt für den Gewinn, sondern zur Abgeltung der von der Gesellschaft selber aufgezählten Leistungen (Bearbeitung, Zustellung, Versicherung und Steuern) bezahlen. In der Tat wird den Teilnehmern suggeriert, sie hätten als Gewinner – obschon die Preise bereits vor dem Versand der Unterlagen zugestellt werden und damit feststehen – einen Einfluss auf die Art des Gewinns. Gleichzeitig werden sie aufgefordert, für die "fakultativ anteiligen Organisations-Kosten" einen Beitrag zu leisten. Wie die Vorinstanz zutreffend ausführt, wird mit der gewählten Formulierung explizit ausgeschlossen, dass der Kostenbeitrag das Entgelt für die Lieferung irgendeines Produkts darstellt. Weiter kann auch aufgrund der Aufmachung der Schreiben darauf geschlossen werden, dass die Teilnehmer den Betrag als Entschädigung für die entstandenen Kosten bzw. für die Teilnahme an der Auslosung entrichten und nicht als Entgelt für den gewonnenen Preis. Laut dem "P._____-Brief" sollen die Gewinner ja gerade "überhaupt nichts kaufen". Selbst wenn der Kunde ausschliesslich das zugeteilte Produkt erwartet, geht aus den Unterlagen unmissverständlich hervor, dass das freiwillige Entgelt nicht dafür entrichtet wird, sondern für andere Leistungen, nämlich die Bearbeitung, Zustellung, Versicherung und Steuern. Aufgrund der offensichtlich gewollt irreführenden Aufmachung und Formulierung der fraglichen Dokumente muss davon ausgegangen werden, dass eine nicht unwesentliche Anzahl Teilnehmer davon ausging, nur bei Bezahlung des Organisationsbeitrags am Gewinnspiel teilnehmen zu können bzw. dadurch ihre Gewinnchancen zu erhöhen. Damit ist zusammenfassend festzuhalten, dass die Kunden die geleisteten Organisationsbeiträge als Gegenleistung für die Durchführung des hier in Frage stehenden Gewinnspiels erachteten bzw. als einen Kostenbeitrag an dieses Spiel – wobei es sich um eine Dienstleistung handelt – und nicht für die Lieferung eines Produkts. Damit erübrigen sich von vornherein auch weitere Ausführungen zu den Vorbringen, die Umsätze seien aufgrund von Art. 19 Abs. 2 Ziff. 9 aMWSTG von der Steuer befreit. Entgegen dem Einwand der Beschwerdeführerin ist die Qualifikation der Gegenleistung auch nicht anhand der Kostenfaktoren des Leistungserbringers vorzunehmen. Vielmehr wird die Qualifikation einzig aufgrund der von den Kunden abgegoltenen Leistung, d.h. der Organisation des A._____-Gewinnspiels, vorgenommen. Der Vergleich mit der mehrwertsteuerlichen Behandlung bei Gratisabgaben von Produkten und beim Sponsoring geht somit fehl.

4.

Nachdem vorliegend ein Leistungsaustausch zwischen der Organisation eines Gewinnspiels und dem von den Kunden bezahlten Entgelt gegeben ist, bleibt zu prüfen, ob diese Dienstleistung nach Art. 18 Ziff. 23 aMWSTG von der Steuer ausgenommen ist.

Die Beschwerdeführerin macht in ihrer Beschwerde zu Recht nicht (mehr) geltend, Art. 18 Ziff. 23 aMWSTG sei anwendbar. Es ist zweifelhaft, ob das A._____ -Gewinnspiel überhaupt als Glücksspiel bezeichnet werden kann, denn der dem Adressat zustehende Gewinn steht bei dessen Teilnahme bereits fest. Weiter ist fraglich, ob eine von einer ausländischen Behörde erhobene Abgabe eine "Sondersteuer oder sonstige Abgabe" im Sinne von Art. 18 Ziff. 23 aMWSTG ist. Diese Fragen können vorliegend offen bleiben, denn das streitbetreffende Gewinnspiel unterlag gar keiner Sondersteuer oder sonstigen Abgabe. Es ist nämlich nicht erwiesen, dass die nunmehr aufgehobene [ausländische] Schenkungssteuer vorliegend überhaupt erhoben wurde. Der beigelegte [ausländische] Schenkungssteuerbescheid betrifft nämlich eine andere Gesellschaft und nicht die Beschwerdeführerin und bezieht sich auf die Auslosung vom 23. Oktober 2001, d.h. ein Ereignis, welches nicht während der vorliegend betroffenen Abrechnungsperiode (1. Quartal 2003 bis 4. Quartal 2004) stattgefunden hat. Im Weiteren ist auch das Argument der ESTV in ihrer Einspracheentscheid vom 2. April 2008, wonach die Schenkungssteuer in erster Linie den Beschenkten betreffe und der Geschenkgeber lediglich solidarisch verpflichtet werde, unwidersprochen geblieben.

5.

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Verfahrenskosten für das Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht, die auf Fr. 500.-- festgesetzt werden, der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 11. Dezember 2006 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen. Eine Parteientschädigung bleibt der Beschwerdeführerin bei diesem Verfahrensausgang von Gesetzes wegen versagt (Art. 64 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 7 VGKE e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 500.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

4.

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. ...; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Daniel de Vries Reilingh

Keita Mutombo

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: