Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1913/2007
{T 0/2}

Urteil vom 12. Dezember 2008

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz), Richter Markus Metz,
Richterin Marianne Ryter Sauvant,
Gerichtsschreiberin Nadine Mayhall.

Parteien

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

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Quartal 1995 - 2. Quartal 2000).

Sachverhalt:

A.
Die Y._____, ..., wurde am ... ins Handelsregister eingetragen. Zum Verwaltungsratspräsidenten wurde A._____, ..., bestimmt. Zweck der Gesellschaft war insbesondere die Beratung von juristischen und natürlichen Personen sowie die Durchführung von Führungs-, Managements- und Verkaufsseminaren. Im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten war die Y._____ vom ... bis zum ... im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen.

Aufgrund des Generalversammlungsbeschlusses vom ... wurde die Y._____ in eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung umgewandelt und per ... unter der Firma "X._____" ins Handelsregister eingetragen. Als Gesellschafter und Geschäftsführer der "X._____" sind A._____, ..., und B._____, ..., aufgeführt.

B.
Am 11. September 2000 führte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) bei der Y._____ eine Kontrolle durch; Gegenstand der Überprüfung bildeten die Abrechnungsperioden 1. Quartal 1995 bis 2. Quartal 2000. Anlässlich dieser Kontrolle stellte die ESTV nach eigenen Angaben Steuersatzdifferenzen, nicht berechtigte Vorsteuerabzüge sowie nicht berechtigte Privatanteile an den Autokosten fest, was zu einer Steuernachforderung mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... vom 15. Dezember 2000 in der Höhe von Fr. ... zuzüglich Verzugszins führte. Die Y._____ akzeptierte die Nachforderung betreffend die private Verwendung von Geschäftsfahrzeugen und Steuersatzerhöhungen, bestritt jedoch die hinsichtlich Beratungsleistungen und Referententätigkeit vorgenommene Nachbelastung und ersuchte diesbezüglich um Erlass eines anfechtbaren Entscheids.

C.
Die ESTV bestätigte ihre Forderung in der Höhe von Fr. ... mit Entscheid vom 14. Februar 2002 und wies die gegen diesen Entscheid erhobene Einsprache am 12. Februar 2007 ab.

D.
D.a Die X._____ (Beschwerdeführerin) als Rechtsnachfolgerin der Y._____ gelangte gegen den Einspracheentscheid der ESTV am 14. März 2007 mit Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht. Gegen

die vorinstanzlich vorgenommene Qualifikation gewisser erbrachter Dienstleistungen als teilnehmer-, auftraggeber- und fachspezifisch und damit als steuerbare Beratungsdienstleistungen wandte die Beschwerdeführerin ein, dass die betreffenden Seminarmodule mehreren Kunden inhaltlich gleich vermittelt worden seien, diesen Dienstleistungen somit das auftraggeberspezifische Element fehle und diese somit als Schulungsleistungen von der Steuer ausgenommen seien. Als Beweis für diese Darstellung offerierte die Beschwerdeführerin eine Aufstellung ihrer Seminarmodule und legte in diesem Zusammenhang erstellte Rechnungen bei.

D.b In der Vernehmlassung vom 30. Mai 2007 hielt die ESTV an ihren im Zusammenhang mit den Entgelten für die Referententätigkeit erfolgten Ausführungen fest. In Bezug auf die als steuerbare Beratungsdienstleistungen qualifizierten Tätigkeiten stellte sie sich jedoch auf den Standpunkt, die Beschwerdeführerin habe anhand der der Beschwerde beigelegten Übersicht über die Seminarmodule erstmals dargelegt, dass die in Form von Referaten abgehaltenen Seminare als austauschbare Leistungen anzusehen seien und beantragte, die Beschwerde sei hinsichtlich des Antrags, die erbrachten Schulungsleistungen seien als von der Steuer ausgenommene Bildungsleistungen zu qualifizieren, gutzuheissen. Des Weiteren beantragte die ESTV, es sei zur genauen (Neu-)Feststellung der Steuernachforderung unter Berücksichtigung einer zusätzlichen Vorsteuerkürzung ein zweiter Schriftenwechsel durchzuführen; im Übrigen sei die Beschwerde kostenpflichtig abzuweisen.

D.c Mit Replik vom 12. Juli 2007 bestritt die Beschwerdeführerin, dass die Vorinstanz erst im Verlauf des Beschwerdeverfahrens Kenntnis von den eingereichten Dokumenten (Übersicht über die Seminarmodule, Rechnungen) erhalten habe; diese Unterlagen hätten vom betreffenden Inspektor bereits anlässlich der im September 2000 durchgeführten Kontrolle überprüft werden können. Der Inspektor habe denn auch die Rechnungen als Bestandteil der Buchhaltung tatsächlich eingesehen. Im Übrigen habe die ESTV anlässlich des Einspracheverfahrens auch Gelegenheit gehabt, weitere Sachverhaltsabklärungen zu treffen. Zusammenfassend machte die Beschwerdeführerin geltend, sie habe im Zusammenhang mit der erstmaligen Einreichung der Übersicht über die Seminarmodule und der Rechnungen keine Verfahrensvorschriften verletzt; entsprechend seien nicht ihr, sondern der ESTV die Verfahrenskosten aufzuerlegen. Hinsichtlich der von der ESTV beantragten

Angaben für die Aufteilung zwischen den ausgenommenen Bildungsleistungen und der – ihrer Ansicht nach ebenfalls von der Steuer ausgenommenen – Referententätigkeit gab die Beschwerdeführerin an, im Jahr 1997 Fr. ..., im Jahr 1998 Fr. ... sowie im Jahr 1999 Fr. ... an Entgelten für die Referententätigkeit vereinnahmt zu haben und offerierte die entsprechenden Rechnungen als Beweis. Nach Angaben der Beschwerdeführerin entfallen somit von den unter Position 1.3 der EA Nr. ... aufgerechneten Umsätzen insgesamt Fr. ... auf die Referententätigkeit.

D.d Mit Duplik vom 11. September 2007 bestritt die ESTV die Vorbringen der Beschwerdeführerin und hielt an ihren Ausführungen gemäss Vernehmlassung vollumfänglich fest. Im Zusammenhang mit der Sachverhaltsfeststellung verwies sie auf das Selbstveranlagungsprinzip, auf Grund dessen der Steuerpflichtige die Beweislast für steueraufhebende und -mindernde Tatsachen trage; der Nachweis für eine steuerausgenommene Leistung sei somit vom Steuerpflichtigen und nicht von ihr zu erbringen. Zwar sei es unbestritten, dass dem betreffenden Inspektor anlässlich der durchgeführten Kontrolle einige Rechnungen vorgelegt worden seien. Die Darstellung, wonach dem Inspektor die entsprechenden Unterlagen (Übersicht über die Seminarmodule, im Beschwerdeverfahren eingereichte Rechnungen) auch tatsächlich vorgelegt worden seien, stelle dagegen eine reine Behauptung dar, welche die Beschwerdeführerin in keiner Weise belegt habe. Die ESTV hielt somit an ihren Anträgen insofern fest, als die Beschwerde hinsichtlich der Qualifikation der erbrachten Schulungsleistungen als von der Steuer ausgenommene Bildungsleistungen gutzuheissen, im Übrigen jedoch kostenpflichtig abzuweisen sei.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Das Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), soweit das Bundesgesetz vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) nichts anderes bestimmt (Art. 2 Abs. 4 VwVG; Art. 37 VGG). Gemäss Art. 31 VGG beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG, sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt nicht vor. Die Vorinstanz ist zudem als Behörde im Sinne von Art. 33 VGG zu qualifizieren. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beur-

teilung der vorliegenden Beschwerde sachlich wie funktionell zuständig. Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.2 Der Streitgegenstand bestimmt sich durch den Gegenstand des angefochtenen Entscheids und durch die Parteibegehren, wobei der angefochtene Entscheid den möglichen Streitgegenstand begrenzt (BGE 133 II 181 E. 3.3; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Aufl., Zürich 1998, Rz. 403 f.). Die im Rahmen eines Vernehmlassungsverfahrens durch die Vorinstanz vorgenommenen Änderungen der Begehren vermögen die ursprünglich angefochtene Verfügung dabei nicht zu ersetzen; das Bundesverwaltungsgericht hat als Beschwerdeinstanz die Behandlung der Beschwerde gemäss Art. 58 Abs. 3 VwVG vielmehr fortzusetzen, soweit diese durch den Erlass einer neuen Verfügung nicht gegenstandslos geworden ist (ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 3.46).

1.3 In Übereinstimmung mit der oben (E. 1.2) dargelegten Definition des Streitgegenstandes ist festzuhalten, dass das Beschwerdeverfahren grundsätzlich von der Dispositionsmaxime beherrscht wird. Das Gericht spricht den Parteien im Fall einer Gutheissung nicht mehr zu, als sie beantragt haben, bei Abweisung einer Beschwerde auch nicht weniger, als ihnen die Vorinstanz zugebilligt hat (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 3.198). Art. 62 VwVG relativiert jedoch die grundsätzliche Geltung der Dispositionsmaxime zugunsten der Offizialmaxime dahingehend, dass die Rechtsmittelinstanz über die Anträge der Parteien hinausgehen (Art. 62 Abs. 1 VwVG) sowie die angefochtene Verfügung zuungunsten einer Partei abändern kann, soweit diese Bundesrecht verletzt oder auf einer unrichtigen bzw. unvollständigen Sachverhaltsfeststellung beruht (Art. 62 Abs. 2 VwVG). Das Bundesverwaltungsgericht wendet das Recht von Amtes wegen an und ist an die rechtliche Begründung der Begehren nicht gebunden (Art. 62 Abs. 4 VwVG).

2.

2.1 Gemäss Art. 2 Abs. 1 VwVG finden unter anderem die Art. 12-19 VwVG auf das Steuerverfahren keine Anwendung. Dies gilt somit für die Bestimmungen betreffend die Feststellung des Sachverhalts, wonach die Behörde sich grundsätzlich der Beweismittel der Urkunden,

Parteiauskünfte, Zeugnisse und Auskünfte Dritter, Augenschein sowie Sachverständigengutachten bedient (vgl. Art. 12 VwVG). Dennoch wird das Verfahren vor erster Instanz von der Untersuchungsmaxime beherrscht (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3069/2007 vom 29. Januar 2008 E. 1.2; KÖLZ/HÄNER, a.a.O., Rz. 105). Demnach muss die entscheidende Behörde den Sachverhalt von sich aus abklären. Sie muss die für das Verfahren notwendigen Sachverhaltsunterlagen beschaffen und die rechtlich relevanten Umstände abklären sowie darüber ordnungsgemäss Beweis führen.

2.2 Der Untersuchungsgrundsatz wird insbesondere dadurch relativiert, dass den Beteiligten gewisse Mitwirkungspflichten auferlegt werden (anstatt vieler Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1624/2006 vom 4. November 2008 E. 1.3; KÖLZ/HÄNER, a.a.O., Rz. 107). Wo der Untersuchungsgrundsatz endet und die Mitwirkungspflicht beginnt, lässt sich nicht allgemein festlegen. Indes ist es anerkannt, dass die Steuerbehörde für die steuerbegründenden Tatsachen den Nachweis zu erbringen hat, während dem Steuerpflichtigen der Nachweis der Tatsachen obliegt, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben ([anstelle vieler] Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1506/2006 vom 3. Juni 2008 E. 2.1.3; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 454).

2.3 Hat eine Behörde – soweit sie dem Untersuchungsgrundsatz unterliegt – den Sachverhalt nicht von Amtes wegen abgeklärt, oder hat sie dies nur unvollständig getan, so bildet das einen Beschwerdegrund nach Art. 49 Bst. b VwVG. Jedoch ist es grundsätzlich nicht Sache des Bundesverwaltungsgerichts als Rechtsmittelbehörde, den für den Entscheid erheblichen Sachverhalt von Grund auf zu ermitteln und über die tatsächlichen Vorbringen der Parteien hinaus den Sachverhalt vollkommen neu zu erforschen (KÖLZ/HÄNER, a.a.O., Rz. 676). Vielmehr geht es in diesem Verfahren darum, den von den Vorinstanzen ermittelten Sachverhalt zu überprüfen und allenfalls zu berichtigen oder zu ergänzen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3069/2007 vom 29. Januar 2008 E. 1.2 in fine).

3.

3.1 Am 1. Januar 2001 ist das Mehrwertsteuergesetz vom 2. September 1999 (MWSTG, SR 641.20) sowie die dazugehörende Verordnung (Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [MWSTGV, SR 641.201]) in Kraft getreten. Der zu beurtei-

lende Sachverhalt bezieht sich indessen auf die Abrechnungsperioden 1. Quartal 1995 bis 2. Quartal 2000. Auf die vorliegende Beschwerde ist damit grundsätzlich noch die Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464) anwendbar (Art. 93 und 94 MWSTG).

3.2 Im Zusammenhang mit den oben erwähnten (E. 2.2) Mitwirkungspflichten ist festzuhalten, dass die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer nach dem Prinzip der Selbstveranlagung erfolgt (Art. 37 f. MWSTV). Die steuerpflichtige Person hat ihre Mehrwertsteuerforderung selbst festzustellen; sie ist allein für die vollständige und richtige Versteuerung ihrer steuerbaren Umsätze und für die korrekte Ermittlung der Vorsteuer verantwortlich (vgl. schon Kommentar des Eidgenössischen Finanzdepartementes zur Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994, Bern 1994, S. 38). Mit diesem Prinzip verbunden sind namentlich die An- und Abmeldepflichten der steuerpflichtigen Personen, ihre Auskunftspflichten und die Pflicht zur Steuerentrichtung (vgl. anstatt vieler Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1387/2006 vom 11. Juni 2007 E. 3.1; Entscheid der SRK vom 6. Oktober 2004, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 69.42 E. 2a, mit Hinweisen; BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 421 ff.).

4.
Von der Mehrwertsteuer ausgenommen sind gemäss Art. 14 Ziff. 9 MWSTV unter anderem die Umsätze im Bereich des Unterrichts, der Ausbildung, Fortbildung und der beruflichen Umschulung, sowie von Kursen, Vorträgen und anderen Veranstaltungen wissenschaftlicher oder bildender Art.

4.1 Unter Art. 14 Ziff. 9 MWSTV sind nicht jegliche Leistungen zu subsumieren, welche einen irgendwie gearteten Bezug zur Bildung aufweisen; der Anwendungsbereich dieser Steuerausnahme ist vielmehr auf Leistungen beschränkt, welche vordergründig die Vermittlung von Wissen oder besonderen Kenntnissen zum Gegenstand haben (Urteile des Bundesgerichts 2C_232/2007 vom 14. Oktober 2008 E. 2.1.1, 2C_613/2007 vom 15. August 2008 E. 2.2 mit weiteren Hinweisen; Entscheid der SRK vom 30. August 2004, veröffentlicht in VPB 69.9 E. 2c/aa).

4.1.1 Diese vordergründige Zielsetzung unterscheidet die Bildungsleistung namentlich von der Beratungsleistung. Eine klassische Bera-

tungsleistung liegt vor, wenn dem Auftraggeber zwar auch Wissen vermittelt wird, diese Wissensvermittlung indes nicht ihr grundsätzliches und erstes Ziel ist. Als Beratungsleistung ist insbesondere die betriebsspezifische Ausbildung zu qualifizieren. Von einer solchen Ausbildung ist praxisgemäss dann auszugehen, wenn die Leistung kumulativ als auftraggeberspezifisch, teilnehmerspezifisch und fachspezifisch anzusehen ist (Urteil des Bundesgerichts 2A.269/2005 vom 21. März 2006 E. 3.2). Nach der Rechtsprechung der SRK können grundsätzlich auch Seminare, welche sich aus Standardmodulen – d.h. aus inhaltlich unverändert mehrer Kunden angebotenen Modulen – zusammensetzen, aufgrund der auf den Kunden abgestimmten individuellen Auswahl und Zusammenstellung das Kriterium der Teilnehmerspezifität sowie der Auftraggeberspezifität erfüllen (Entscheid der SRK vom 30. August 2004, veröffentlicht in VPB 69.9 E. 3b).

4.1.2 Die Abgrenzung der von der Steuer ausgenommenen Bildungsleistung von der steuerbaren Beratungsleistung erweist sich bei gemischten Dienstleistungsverträgen, welche sowohl Elemente der Schulung wie auch Elemente der Beratung aufweisen, als nicht immer einfach. Die Unterscheidung ist danach vorzunehmen, ob die vordergründige Zielsetzung der Vertragsparteien in der Bildung oder in der Beratung erblickt werden kann. Stehen die Elemente der Schulung im Vordergrund, so ist das gesamte Entgelt von der Steuer ausgenommen, während im zweiten Fall das gesamte Entgelt der Steuer unterliegt (Urteil des Bundesgerichts 2A.269/2005 vom 21. März 2006 E. 3.2). Die Elemente der Beratung stehen insbesondere dann im Vordergrund, wenn der zwischen dem Leistungserbringer und dem Leistungsempfänger abgeschlossene Vertrag individuell auf den Kunden abgestimmt worden ist bzw. wenn der Leistungserbringer beim Leistungsempfänger eine Situationsanalyse durchführt und gestützt darauf Problemlösungsvorschläge ausarbeitet, oder wenn eine Situationsanalyse ausgearbeitet und die zur Lösung des Problems erforderlichen Massnahmen getroffen werden (Urteil des Bundesgerichts 2A.269/2005 vom 21. März 2006 E. 3.2; Entscheid der SRK vom 30. August 2004, veröffentlicht in VPB 69.9 E. 2c/bb, mit weiteren Hinweisen).

4.2 Art. 14 MWSTV enthält einen Katalog von sog. unechten Steuerbefreiungen, weil der Anspruch auf Vorsteuerabzug nicht geltend gemacht werden kann (BGE 124 II 193 E. 5e; für die Lehre vgl. Stephan Kuhn/Peter Spinnler, Mehrwertsteuer, Muri/Bern 1994, S. 56; Pascal

MOLLARD, La TVA suisse et la problématique des exonérations, Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 63 S. 443, besonders 457 ff., 471 ff.). Aus diesem Ausschluss des Vorsteuerabzuges ergibt sich, dass unechte Steuerbefreiungen grundsätzlich auf der Stufe des Endverbrauchs eingreifen (BGE 124 II 193 E. 5e; Urteil des Bundesgerichts 2C_613/2007 vom 15. August 2008 E. 2.2).

Es ist Sache des Gesetzgebers zu bestimmen, ob eine Steuerausnahme nur die Endumsätze oder, bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen, auch die Vorumsätze umfasst. Im Bereich der Erziehung und Bildung hat der Gesetzgeber die bisherige Regelung auf den 1. Juli 2002 revidiert und eigentliche Vorumsätze ("Organisationsdienstleistungen"), welche das Mitglied einer Erziehungs- oder Bildungseinrichtung erbringt, von der Steuer ausgenommen (Art. 18 Ziff. 11 Bst. d MWSTG; Urteil des Bundesgerichts 2C_613/2007 vom 15. August 2008 E. 2.2; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2. Aufl., Bern 2003, S. 261). Diese Revision ändert jedoch nichts daran, dass auf den vorliegenden Sachverhalt noch Art. 14 Ziff. 9 MWSTV Anwendung findet, diese Bestimmung noch keine dem Art. 18 Ziff. 11 Bst. b und d MWSTG entsprechende unechte Steuerausnahme für Organisationsleistungen im Bildungsbereich enthielt und die Rechtsprechung die Vorumsätze im Bereich der Erziehung und Bildung stets als nicht von der Steuer ausgenommen qualifiziert hat (Urteile des Bundesgerichts 2C_232/2007 vom 14. Oktober 2008 E. 2.1.2, 2C_613/2007 vom 15. August 2008 E. 2.2, vom 20. September 2000, veröffentlicht in ASA 71 S. 57 ff., S. 64 f.; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1563/2006 vom 26. September 2007 E. 3.1.3).

5.

5.1 Nach Darstellung der Beschwerdeführerin wurde im Zusammenhang mit der Durchführung von Seminaren bei der Z._____ weder der Vertragsinhalt auf die Auftraggeberin zugeschnitten noch Situationsanalysen durchgeführt oder Problemlösungsvorschläge ausgearbeitet bzw. Massnahmen vorgeschlagen. Die Vorinstanz hat sich in ihrer Vernehmlassung dieser Sachverhaltsdarstellung angeschlossen und erachtet es aufgrund der ins Recht gelegten Übersicht über die Seminarmodule als erstellt, dass die bis anhin umstrittenen Leistungen der Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin an die Z._____ nicht auf die speziellen Bedürfnisse der Auftraggeberin abgestimmt worden sind.

Wie eingangs erwähnt (E. 2.3) ist es nicht Sache des Bundesverwaltungsgerichts als Rechtsmittelbehörde, den Sachverhalt über die tatsächlichen Vorbringen der Parteien hinaus vollkommen neu zu erforschen. Entsprechend besteht für das Gericht vorliegend kein Anlass dazu abzuklären, ob allenfalls in der Auswahl bzw. in der Zusammenstellung der (an sich identischen und austauschbaren) Seminarmodule für die Z._____ selbst ein auftraggeber- bzw. teilnehmerspezifisches Element (vgl. dazu oben, E. 4.1.1 in fine) vorliegt. Nach der übereinstimmenden Darstellung der Beschwerdeführerin und der Vorinstanz ist vielmehr davon auszugehen, dass die Elemente, welche für eine Qualifikation der erbrachten Leistung als Beratungsleistung als ausschlaggebend anzusehen sind (vgl. dazu oben, E. 4.1 in fine), in casu nicht vorliegen, sondern die Vermittlung von Wissen und Kenntnissen bei den bei der Z._____ durchgeführten Seminaren im Vordergrund stand.

Stehen bei einer Dienstleistung die Elemente der Schulung und nicht diejenigen der Beratung im Vordergrund, so ist das gesamte Entgelt von der Steuer ausgenommen (E. 4.1.2). Entsprechend ist das Entgelt, welches die Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin aus der Organisation und Durchführung von Seminaren bei der Z._____ eingenommen hat, als von der Steuer ausgenommene Bildungsleistung zu qualifizieren, soweit sich die Leistung an den Endverbraucher gerichtet hat (vgl. zu dieser Einschränkung E. 5.2.4). In diesem Punkt ist die Beschwerde gutzuheissen.

5.2

5.2.1 Keine Bildungsleistung an den Endverbraucher im Sinn von Art. 14 Ziff. 9 MWSTV stellt hingegen die Leistung eines Arbeitgebers oder einer zwischen Referent bzw. Lehrer und Schule geschalteten Gesellschaft dar, welche selber kein Wissen vermittelt, sondern sich darauf beschränkt, den Referenten bzw. den Lehrer zur Verfügung zu stellen (Urteil des Bundesgerichts vom 20. September 2000 veröffentlicht in ASA 71 S. 57 ff., S. 64). Es handelt sich dabei gemäss ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung zu Art. 14 Ziff. 9 MWSTV um einen Vorumsatz, welcher der Erstellung des letzten, von der Steuer ausgenommenen Umsatzes dient, und nicht um den letzten Vorumsatz selbst (zuletzt bestätigt in den Urteilen des Bundesgerichts 2C_232/2007 vom 14. Oktober 2008 E. 2.1.2, 2C_613/2007 vom 15. August 2008 E. 2.3). Die mittlerweile erfolgte Revision von Art. 14 Ziff. 9 MWSTV stellt mithin keinen Grund dar, für noch unter die Gel-

tung dieser Bestimmung fallende Sachverhalte von der klaren gesetzlichen Regelung abzuweichen (vgl. dazu oben, E. 4.2 in fine).

5.2.2 Nach Darstellung der Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin vom 2. Mai 2000 hatte diese einen Lehrgang "..." entwickelt, welcher seit dem Jahr ... an der C._____ angeboten wurde. Die Durchführung dieses Lehrgangs hatte die Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin im Jahr ... an das Institut D._____ verkauft. Nach eigenen Angaben blieb die Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin jedoch an diesem Institut sowie an der C._____ durch – ihren Verwaltungsratspräsidenten – A._____ als Dozent tätig; die Einnahmen für diese Dozententätigkeit wurden ihr über das Institut D._____ zugeführt. In einer weiteren Stellungnahme machte die Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin hinsichtlich der Referententätigkeit von A._____ geltend, dass das entsprechende Vertragsverhältnis zwischen dem Institut D._____ und A._____ persönlich zustande gekommen sei; die Tatsache, dass das Honorar nicht an A._____ persönlich, sondern an die Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin ausbezahlt worden sei, beruhe lediglich darauf, dass A._____ zum damaligen Zeitpunkt noch nicht über eine Niederlassungsbewilligung C verfügt habe und deshalb eine zusätzliche weitere Arbeitsbewilligung benötigt hätte.

5.2.3 Ist zweifelhaft, ob eine Handlung eines Organträgers, welche objektiv als Handlung der juristischen Person gelten könnte, als private Handlung des Organträgers zu qualifizieren ist, so ist aufgrund des Vertrauensprinzips zu entscheiden, ob der Dritte ein Handeln als Organ und damit als für die juristische Person annehmen durfte; abzustellen ist dabei auf die Art des Geschäfts oder die Art des Auftretens des Organs (Hans Michael Riemer, Berner Kommentar zum schweizerischen Privatrecht Art. 52-59 ZGB, Band I: 3. Abt. 1. Teilband, Allgemeine Bestimmungen über juristische Personen, Bern 1993, N 39 f. zu Art. 54/55 ZGB). Vorliegend ist die fragliche Handlung vom Gesellschaftszweck der Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin – die Beratung von juristischen und natürlichen Personen sowie die Durchführung von Führungs-, Managements- und Verkaufsseminaren – gedeckt. Die Abrechnungen über die Referentenhonorare wurden, soweit ersichtlich, ausschliesslich über die Adresse der Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin abgewickelt, wobei die Firma der Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin regelmässig ausdrücklich aufgeführt wurde. Die Auszahlung der Entgelte für die Referententätigkeit erfolgte

zudem unbestrittenermassen nicht an A._____ persönlich, sondern durch das Institut D._____ regelmässig an die Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin. Sowohl die Art des Geschäfts wie auch die Art des Auftretens des Organs lassen somit darauf schliessen, dass vorliegend nicht die Privatperson A._____, sondern die Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin aus dem Vertragsverhältnis mit dem Institut D._____ berechtigt und verpflichtet werden sollte. Diese Auslegung stimmt zudem mit dem von der Beschwerdeführerin geäusserten subjektiven Parteiwillen überein, mit der Abwicklung über die Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin auf die Einholung einer weiteren Arbeitsbewilligung für ihren Verwaltungsratspräsidenten verzichtet haben zu wollen.

5.2.4 Für die Belange der Mehrwertsteuer im Zusammenhang mit den Entgelten für die Referententätigkeit von A._____ ergibt sich somit, dass die Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit der Durchführung von Seminaren den betreffenden Abnehmern – neben anderen Leistungen – auch den Referenten zur Verfügung gestellt und dafür gemäss unbestritten gebliebener Darstellung ein Entgelt von insgesamt Fr. ... erhalten hat. Diese Leistung stellt eine Vorleistung einer von der Steuer ausgenommenen Bildungsleistung dar, deren Entgelt der Steuer zum ordentlichen Satz unterliegt (vgl. oben, E. 5.2.1). Soweit die Beschwerdeführerin beantragt, der angefochtene Entscheid sei im Umfang der Nachbelastung im Zusammenhang mit den Entgelten für die Referententätigkeit des Verwaltungsratspräsidenten ihrer Rechtsvorgängerin aufzuheben, ist die Beschwerde abzuweisen.

6.

Zusammenfassend ergibt sich, dass die Beschwerde im Sinne der Erwägungen teilweise gutzuheissen (E. 5.1), im Übrigen (E. 5.2) jedoch abzuweisen ist. Die Position 1.3 der EA Nr. ... reduziert sich im Umfang der Umsätze aus Seminaren bei der Z._____ (E. 5.1), soweit es sich dabei nicht um Entgelte für die Referententätigkeit des Verwaltungsratspräsidenten der Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin (E. 5.2) handelt. Anhand dieser Faktoren ist auch die Vorsteuerkürzung gemäss Position 2.3 der EA Nr. ... neu zu berechnen.

Der angefochtene Einspracheentscheid vom 12. Februar 2007 ist somit aufzuheben und die Rechtssache zur Festsetzung des neu ge-

schuldeten Mehrwertsteuerbetrags im Sinne der Erwägungen an die ESTV zurückzuweisen.

7.
Die Kosten des Verfahrens werden nach Art. 63 Abs. 4 VwVG und Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) auf Fr. ... angesetzt.

Angesichts des Ausgangs des Verfahrens obsiegt die Beschwerdeführerin lediglich teilweise, weshalb sie gemäss Art. 63 Abs. 1 VwVG die Verfahrenskosten an und für sich in reduziertem Umfang zu tragen hätte. Abweichungen von Grundsatz der Kostentragung im Verhältnis des Unterliegens werden ausnahmsweise jedoch dann vorgenommen, wenn die Kosten durch Verletzung von Verfahrenspflichten verursacht worden sind (Art. 63 Abs. 3 VwVG); dies ist insbesondere der Fall, wenn die Beschwerdeführerin das Beschwerdeverfahren und/oder das vorinstanzliche Verfahren durch Verletzung ihrer Mitwirkungspflicht unnötigerweise verursacht bzw. in die Länge gezogen hat (Moser/Beusch/Kneubühler, a.a.O., Rz. 4.52). Gemäss der Rechtsprechung rechtfertigt sich eine Ausnahme von der Kostenlosigkeit namentlich dann, wenn ein Mehrwertsteuerpflichtiger seinen Mitwirkungspflichten nicht nachgekommen ist (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1566/2006 vom 11. August 2008 E. 5 mit weiteren Hinweisen); im Anwendungsbereich des Selbstveranlagungsprinzips (Art. 37 f. MWSTV, vgl. dazu oben, E. 3.2) oblag es nicht der Vorinstanz, von Amtes wegen nach steuermindernden Tatsachen zu forschen (vgl. oben, E. 2.2), sondern der Beschwerdeführerin als (Rechtsnachfolgerin der) Steuerpflichtigen, der ESTV über alle Tatsachen, die für die Steuerbemessung von Bedeutung sein können, Auskunft zu erteilen (Art. 46 MWSTV). Unbestrittenerweise wurden anlässlich der Kontrolle im September 2000 Rechnungen als Bestandteile der Buchhaltungen geprüft; dass jedoch dem betreffenden Inspektor bzw. der ESTV die als ausschlaggebend anzusehende Übersicht über die Zusammenstellung der Seminarmodule anlässlich dieser Kontrolle oder zu einem anderen Zeitpunkt vor der Einreichung der Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht zu Kenntnis gebracht worden wäre, hat die Beschwerdeführerin nicht rechtsgenügend dargetan und ist im Übrigen auch nicht ersichtlich.

Angesichts des Umstandes, dass die Beschwerdeführerin das für ihr teilweises Obsiegen relevante Beweismittel erst im Beschwerdeverfah-

ren und damit verspätet eingereicht hat, sind ihr die Verfahrenskosten vollständig aufzuerlegen; die auferlegten Kosten werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet. Aus dem gleichen Grund ist der Beschwerdeführerin auch keine Parteientschädigung zuzusprechen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1566/2006 vom 11. August 2008 E. 5).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen und die Sache im Sinne der Erwägungen und zur Fällung eines neuen Einspracheentscheids an die Vorinstanz zurückgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. ... werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet.

3.
Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:	Die Gerichtsschreiberin:
Michael Beusch	Nadine Mayhall

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtli-

chen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). Die Rechtsschrift 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: