

Auszug aus dem Entscheid SRK 2003-124 der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 14. Juni 2005

Mehrwertsteuer (MWSTG). Echter und unechter Schadenersatz. Leistungsbegriff. Leistungsaustausch.

Art. 7 Abs. 2 Bst. b MWSTG.

- Nicht steuerbarer (echter) Schadenersatz liegt vor, wenn der Empfänger des Ersatzes gegen seinen Willen einen Schaden erlitten hat und er eine Entschädigung erhält, ohne dass er selbst in deren Austausch eine Leistung erbringt; es findet kein Leistungsaustausch statt. Der Schädiger leistet den Schadenersatz, weil er zur Wiederherstellung des Zustandes vor dem schädigenden Ereignis verpflichtet ist und nicht, weil er eine Lieferung oder Dienstleistung vom Geschädigten erhalten hat (E. 2b/aa, 3b/aa).
- Von steuerbarem (unechtem) Schadenersatz ist auszugehen, wenn die Ersatzleistung die effektive Gegenleistung für eine Leistung darstellt. Der «Geschädigte» hat sich diesfalls den «Schaden» willentlich zufügen lassen (E. 2b/bb, 3b/bb).
- Die Verwaltungspraxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung gemäss Merkblatt Nr. 4 ist nicht zu beanstanden, soweit als primäres Abgrenzungskriterium das Vorliegen eines Leistungsaustausches gilt (E. 3a, 3b/aa).
- Die vorliegend in Frage stehende Entschädigung wurde vereinbart für die vorzeitige, einvernehmliche Aufhebung eines Dauerschuldverhältnisses. Mit der Vereinbarung akzeptiert die Beschwerdeführerin den vorzeitigen Ausstieg der Vertragspartnerin aus dem Vertrag sowie die Schadenszufügung durch diese und verzichtet auf die Rechte aus dem Dauerschuldverhältnis. Sie hat damit eine Leistung, als welche auch ein Unterlassen oder Dulden gelten kann, erbracht und es liegt ein Leistungsaustausch vor (E. 2a/bb, 3b/bb, 3c).

Taxe sur la valeur ajoutée (LTVA). Dommages-intérêts au sens propre ou au sens impropre. Notion de prestation. Echange de prestations.

Art. 7 al. 2 let. b LTVA.

- Il y a dommages-intérêts (au sens propre) non imposables, lorsque le destinataire de la compensation a subi un dommage contre sa volonté et obtient un dédommagement sans qu'il ne fournisse lui-même une prestation en échange; aucun échange de prestations n'a lieu. L'auteur du dommage fournit les dommages-intérêts, parce qu'il est obligé de rétablir la situation existante avant le dommage et non pas parce qu'il a reçu une livraison ou une prestation de services du lésé (consid. 2b/aa, 3b/aa).
- Il s'agit de dommages-intérêts (au sens impropre) imposables, lorsque la prestation en compensation représente la contre-prestation effective d'une prestation. Le «lésé» a laissé cette fois volontairement le «dommage» se produire (consid. 2b/bb, 3b/bb).
- La pratique administrative de l'Administration fédérale des contributions fondée sur la notice no 4 ne doit pas être critiquée tant qu'elle considère l'existence d'un échange de prestations comme critère premier de délimitation (consid. 3a, 3b/aa).
- En l'espèce, le dédommagement en cause a été convenu en raison de la résiliation anticipée d'un contrat de durée par consentement mutuel. Par son accord, la recourante accepte le retrait prématuré du contrat de la cocontractante ainsi que l'attribution du dommage à cette dernière et renonce aux droits résultant du contrat de durée. Elle a ainsi fourni une prestation, qui peut également être une omission ou une tolérance, et il existe un échange de prestations (consid. 2a/bb, 3b/bb, 3c).

Imposta sul valore aggiunto (LIVA). Risarcimento danni in senso stretto ed in senso lato. Nozione della prestazione. Scambio di prestazioni.

Art. 7 cpv. 2 lett. b LIVA.

- Vi è risarcimento danni (in senso stretto) non imponibile se il destinatario del risarcimento ha subito un danno contro la propria volontà e riceve un'indennità senza fornire in cambio una prestazione; non vi è scambio di prestazioni. Chi ha provocato il danno versa il relativo risarcimento perché è obbligato a ristabilire la situazione esistente prima dell'evento pregiudizievole e non perché ha ricevuto una fornitura o una prestazione di servizi dal danneggiato (consid. 2b/aa, 3b/aa).
- Si considera che vi sia un risarcimento danni (in senso lato) imponibile se la prestazione di risarcimento costituisce la controprestazione effettiva per una prestazione. In questo caso, il «danneggiato» ha volontariamente subito il danno (consid. 2b/bb, 3b/bb).
- La prassi amministrativa dell'Amministrazione federale delle contribuzioni secondo il foglio informativo n. 4 è corretta, nella misura in cui si considera lo scambio di prestazioni quale criterio di delimitazione primario (consid. 3a, 3b/aa).
- L'indennità in questione nella fattispecie è stata definita per il caso di scioglimento anticipato consensuale di un rapporto contrattuale durevole. Con l'accordo, la ricorrente accetta l'uscita anticipata dell'altra parte dal rapporto contrattuale, accettando pure il relativo danno e rinunciando ai diritti derivanti dal contratto. Essa ha quindi fornito una prestazione, che può consistere anche in un'omissione o nel tollerare una situazione, per cui vi è uno scambio di prestazioni (consid. 2a/bb, 3b/bb, 3c).

Zusammenfassung des Sachverhalts:

A. Die X., eine Aktiengesellschaft, ist seit dem 24. Januar 2000 als Steuerpflichtige im von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) geführten Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen und verfolgt laut Handelsregister des Kantons A. namentlich den folgenden Zweck: die Kreation, Beschaffung, Auswahl, Bearbeitung, Verwaltung, Verbreitung und den Vertrieb von publizistisch nutzbaren Inhalten, Informationen und weiteren Daten (einschliesslich Bildmaterial) in der Schweiz und im Ausland; der Handel mit solchen Inhalten in der Schweiz und im Ausland; die Erbringung von Dienstleistungen eines Verlages sowie einer elektronischen Online Datenbank und allen damit zusammenhängenden Tätigkeiten.

Aufgrund einer Kontrolle bei der Steuerpflichtigen forderte die ESTV für die Steuerperioden 1. Quartal bis 4. Quartal 2001 (vom 1. Januar bis 31. Dezember 2001) mit Ergänzungsabrechnung (EA) vom 16. Mai 2002 Mehrwertsteuern im Umfang von Fr. 268'347.- nach (zuzüglich 5% Verzugszins).

B. Diese Nachforderung von Fr. 268'347.- (zuzüglich Verzugszinsen) bestätigte die ESTV mit Entscheid vom 26. März 2003. Dagegen erhob die X. Einsprache, namentlich bezogen auf die Mehrwertsteuer auf einer Entschädigung von Fr. 5 Mio. der Schweizerischen Post (im Folgenden: Post) für eine vorzeitige Vertragsauflösung.

C. Mit Einspracheentscheid vom 14. Juli 2003 wies die ESTV die Beschwerde ab und verpflichtete die X. zur Bezahlung von Fr. 252'227.- (Fr. 268'347.- abzüglich Fr. 16'120.- Gutschrift) zuzüglich Verzugszinsen. Zur Begründung führte die ESTV im Wesentlichen aus, die X. und die Post hätten am 6. bzw. 12. Dezember 2001 eine Vereinbarung zur vorzeitigen Auflösung eines Eckdaten-Contentvertrages geschlossen, wofür sich die Post zur Zahlung von Fr. 5 Mio. verpflichtet habe. Bei einer solchen vorzeitigen Auflösung von Dauerschuldverhältnissen stehe der Entschädigung eine Gegenleistung gegenüber, es finde somit ein Leistungsaustausch statt und die Entschädigung sei als Entgelt steuerbar. Die X. habe sich den «Schaden», d. h. den Untergang ihrer Rechte aus dem Contentvertrag, willentlich zufügen lassen, dieser Verzicht auf vertragliche Rechte stelle gemäss Art. 7 Abs. 2 Bst. b des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer vom 2. September 1999 (MWSTG, SR 641.20) eine steuerbare Dienstleistung dar. Vorliegend handle es sich nicht um echten, der Steuer nicht unterstehenden Schadenersatz aus Nichterfüllung des Vertrages gemäss Art. 97 ff. des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 30. März 1911 (Fünfter Teil: Obligationenrecht [OR], SR 220).

D. Gegen diesen Entscheid der ESTV lässt die X. (im Folgenden: Beschwerdeführerin) am 19. August 2003 Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) führen und beantragen, der Einspracheentscheid sei aufzuheben, soweit er Mehrwertsteuer auf der Schadenersatzleistung von Fr. 5 Mio. für die vorzeitige Vertragsauflösung betreffe (im Umfang von Fr. 353'159.85). Sie macht namentlich geltend, es handle sich bei der Entschädigung von Fr. 5 Mio. um echten, nicht der Mehrwertsteuer unterliegenden Schadenersatz. Die Behandlung von Schadenersatz sei im MWSTG nicht geregelt. Relevant sei die Frage, ob ein Leistungsaustauschverhältnis vorliege, dies sei aber bei Schadenersatzleistungen nicht der Fall. Die Unterscheidung in echten und unechten Schadenersatz gemäss Merkblatt Nr. 04[1] der ESTV vermöge nicht zu überzeugen. Zivilrechtlich gesehen stelle die Entschädigung der Post einen Schadenersatz im Sinne von Art. 97 ff. OR dar. Wenn nach Ziff. 2.1 des Merkblattes Nr. 04 bei Vertragsverletzungen echter, nicht steuerbarer Schadenersatz in Frage komme, müsse dies auch bei Dauerschuldverhältnissen möglich sein. Ziff. 3.1 des Merkblattes Nr. 04 sei nicht anwendbar und führe vorliegend zu einer verfassungswidrigen Gesetzesauslegung. Die Darstellung der ESTV, die Beschwerdeführerin habe willentlich auf ein Recht verzichtet, sei unzutreffend, ihre einzige Wahlmöglichkeit habe darin bestanden, die Post zu verklagen oder sich aussergerichtlich zu einigen. Die vorliegende Beendigungsvereinbarung könne als aussergerichtliche Vereinbarung gelten.

E. Mit Vernehmlassung vom 25. September 2003 beantragt die ESTV die kostenfällige Abweisung der Beschwerde. In Ergänzung zum Einspracheentscheid führt sie aus, bei der fraglichen Vereinbarung handle es sich um einen Aufhebungsvertrag und die Zahlung der Post stütze sich nicht auf Art. 97 ff. OR. Die zivilrechtliche Ausgestaltung des Vorgangs oder dessen Bezeichnung als Schadenersatz sei zudem nicht ausschlaggebend. Entscheidend sei alleine das Vorliegen eines Leistungsaustauschs.

Aus den Erwägungen:

1. (...)

2.a.aa. Nach Art. 5 MWSTG 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. Die Entgeltlichkeit stellt ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal einer mehrwertsteuerrechtlich relevanten Leistung dar (Ausnahme: Eigenverbrauch). Besteht kein Austauschverhältnis in diesem Sinn zwischen Leistungserbringer und -empfänger, ist die Aktivität mehrwertsteuerlich irrelevant und fällt nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuerverordnung bzw. des Mehrwertsteuergesetzes (statt vieler: Entscheid der SRK vom 18. November 2002, veröffentlicht in VPB 67.49 E. 2a/cc, mit Hinweisen). Das Bundesgericht hat zum Begriff des Leistungsaustausches in grundsätzlicher Hinsicht Stellung genommen (BGE 126 II 443 E. 6; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts vom 25. August 2000, veröffentlicht in Steuer-Revue [StR] 1/2001 S. 55 ff. E. 6). Danach findet erst mit dem Austausch von Leistungen ein steuerbarer Umsatz statt. Die Leistung besteht entweder in einer Lieferung oder Dienstleistung, die Gegenleistung des Empfängers im Entgelt. Zusätzlich ist eine wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung erforderlich. Es muss ein direkter ursächlicher Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung bestehen (Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer, Bern 1999, S. 223 ff.), wie das namentlich beim zweiseitigen Vertrag der Fall ist. Ein Leistungsaustausch kann indes auch gegeben sein, ohne dass ein Vertrag vorliegt (vgl. BGE 126 II 249 E. 4a). Leistung und Gegenleistung müssen innerlich derart verknüpft sein, dass die Leistung eine Gegenleistung auslöst (Entscheid des Bundesgerichts vom 23. Dezember 2002 [2A.175/2002], E. 3.2).

Ein Leistungsaustausch liegt also vor, wenn folgende Tatbestandsmerkmale kumulativ erfüllt sind (vgl. Entscheide der SRK vom 14. April 1999, veröffentlicht in VPB 63.93 E. 3a, vom 18. Februar 2002 i.S. S. [SRK 2003-068] E. 4b):

1. es sind zwei Beteiligte in Gestalt eines Leistenden und eines Leistungsempfängers vorhanden
2. es wird eine Leistung erbracht, der eine Gegenleistung (Entgelt) gegenübersteht
3. Leistung und Gegenleistung sind ursächlich miteinander wirtschaftlich verknüpft

bb. Eine Definition des Leistungsbegriffs findet sich im MWSTG nicht. Unter dem Oberbegriff Leistungen werden Lieferungen und Dienstleistungen zusammengefasst. Gemäss Art. 6 Abs. 1 MWSTG liegt eine Lieferung vor, wenn die Befähigung verschafft wird, in eigenem Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen. Auf Grund von Art. 7 Abs. 1 MWSTG gilt als Dienstleistung jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist. Mit der negativen Definition der Dienstleistungen wird sichergestellt, dass sämtliche Leistungen, wenn nicht als Lieferungen, dann als Dienstleistungen, erfasst sind. Beim Dienstleistungsbegriff handelt es sich um einen Auffangtatbestand oder um einen Restbegriff, der alle anderen Leistungen mit Ausnahme der Lieferungen erfasst (Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., Rz. 275; Patrick Imgrüth, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000,

N. 1 zu Art. 7). Art. 7 Abs. 2 MWSTG stellt im Weiteren fest, dass auch die Überlassung von immateriellen Werten und Rechten (Bst. a) sowie das Unterlassen einer Handlung bzw. das Dulden einer Handlung oder eines Zustandes (Bst. b) als Dienstleistungen gelten.

cc. In der Lehre wird teilweise dafürgehalten, dass für den Begriff der mehrwertsteuerlichen Leistung (als Element des mehrwertsteuerlich relevanten Leistungsaustausches) unter anderem auf das Wesensmerkmal des Leistungswillens abzustellen sei. Der Leistungserbringer müsse den Willen haben, einen Umsatz zu tätigen. Eine Vermögenseinbusse, die jemand ohne seinen Willen erleide, bewirke keine Leistung. Bedeutsam sei das Element des Leistungswillens für die Abgrenzung von Umsätzen zu den Nichtumsätzen (z. B. Schadenersatz, Subventionen), bei fehlendem Leistungswillen liege in der Regel ein Nichtumsatz vor (Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., Rz. 165-177; Ivo P. Baumgartner, Die Entgeltlichkeit bei der schweizerischen Mehrwertsteuer, StR 1996 S. 260 ff.; Pierre-Alain Guillaume, in: mwst.com, a.a.O., N. 37 zu Art. 5; vgl. auch die Erwähnung des Leistungswillens als Erfordernis eines Leistungsaustausches im Urteil des Bundesgerichts vom 27. Mai 2002, veröffentlicht in Archiv für schweizerisches Abgaberecht [ASA] 73 S. 222 ff., E. 3.4).

dd. Wie bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage der Umfang des Entgelts aus der Sicht des Abnehmers zu definieren ist (Art. 33 Abs. 2 MWSTG; vgl. Riedo, a.a.O., 228; Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern 1995, Rz. 761), ist auch bei der Beurteilung des wirtschaftlichen Zusammenhanges zwischen Leistung und Entgelt primär auf die Sicht des Leistungsempfängers abzustellen, was namentlich der Konzeption der Mehrwertsteuer als Verbrauchssteuer entspreche (Riedo, a.a.O., S. 230 ff.; Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., Rz. 182; auch auf die Sicht des Leistenden abstellend: Baumgartner, a.a.O. S. 272; vgl. auch Entscheid der SRK vom 24. August 1997, veröffentlicht in MWST-Journal 3/1997 S. 103 f., E. 4a).

ee. Die Mehrwertsteuer stellt auf wirtschaftliche Vorgänge ab, auf Umsätze wie Lieferung und Dienstleistung, und sie besteuert den wirtschaftlichen Konsum. Auch wenn den Lieferungen und Dienstleistungen in der Regel zweiseitige Verträge zugrunde liegen dürften, hat es der Gesetzgeber mit Rücksicht auf das Wesen der Mehrwertsteuer vermieden, an bestimmte Vertragsverhältnisse anzuknüpfen. Deshalb ist die Frage, ob eine Gegenleistung in ursächlichem Zusammenhang mit der Leistung steht - wie nach konstanter Rechtsprechung und Lehre bei der mehrwertsteuerlichen Qualifikation von Vorgängen im Allgemeinen -, nicht in erster Linie aus einer zivil-, sprich vertragsrechtlichen Sicht, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu beurteilen (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 14. November 2003 [2A.304/2003], E. 3.6.1, mit Hinweisen; Entscheide der SRK vom 13. Februar 2001 i.S. AG [SRK 2000-067], E. 4a, vom 18. Mai 1998, veröffentlicht in MWST-Journal 3/98, S. 138, E. 7; ausführlich: Riedo, a.a.O., S. 112; vgl. auch Stefan Kuhn/Peter Spinnler, Mehrwertsteuer, Muri/Bern 1994, S. 38 in fine, 41).

b. Bei Schadenersatzleistungen ist mehrwertsteuerlich entscheidend, ob sie aufgewendet werden, um eine Leistung zu erhalten oder abzugelten. Trifft dies nicht zu, mangelt es am Leistungsaustausch. Die zivilrechtliche Ausgestaltung des Vorgangs oder dessen Bezeichnung als Schadenersatz ist nicht ausschlaggebend (Riedo, a.a.O., S. 241). Im Allgemeinen wird unterschieden zwischen echtem und unechtem Schadenersatz (namentlich die Verwaltungspraxis in Merkblatt Nr. 04 der ESTV; Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., Rz. 315 ff.; vgl. auch Entscheid der SRK vom 1. Dezember 2004 i.S. CA [CRC 2002-077], E. 3c)

aa. Von echtem Schadenersatz wird gesprochen, wenn kein Leistungsaustausch stattfindet und somit keine mehrwertsteuerlich relevante Aktivität vorliegt. Der Schädiger leistet in solchen Fällen, weil er einen Schaden verursacht hat und nicht, weil er eine Lieferung oder Dienstleistung vom Geschädigten erhalten hat. Er stellt bloss den wirtschaftlichen Zustand vor dem Schädigenden Ereignis wieder her. Bei dieser Art Schadenersatz fehlt es an der inneren Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung (Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., Rz. 315 f.; Riedo, a.a.O., S. 241 f.; Merkblatt Nr. 04 der ESTV, Ziff. 2; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts vom 1. April 2004 [2A.330/2002], E. 3.2). Massgeblich ist, dass die Entschädigung geschuldet ist, weil der Geschädigte gegen seinen Willen ein Schaden erlitten hat, der den Verantwortlichen zur Wiederherstellung des früheren Zustands verpflichtet. Der Geschädigte hat einen gesetzlichen oder vertraglichen Anspruch auf diese Leistung, ist aber nicht zu einer Gegenleistung verpflichtet (Entscheid der SRK vom 1. Dezember 2004, a.a.O., E. 3c; Merkblatt Nr. 04 Ziff. 1). Der Umstand, einen Schaden zu erleiden, ist grundsätzlich nicht ein freiwilliger Akt des Geschädigten; dieser darf mithin nicht so behandelt werden, als hätte er dem Schadensverursacher eine Leistung erbracht, die in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fällt (Guillaume, mwst.com, a.a.O., N. 52 zu Art. 5).

bb. Von unechtem Schadenersatz, welcher der Steuer unterliegt, ist hingegen die Rede, wenn die Ersatzleistung die effektive Gegenleistung für eine Leistung darstellt. Steuerbarkeit ist anzunehmen, wenn bei einer vertraglich vereinbarten Schadenersatzleistung ein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch zu Tage tritt (Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., Rz. 318 f.; Riedo, a.a.O., S. 242). Laut Ziff. 1 des Merkblatts Nr. 04 liegt entsprechend kein echter, sondern unechter Schadenersatz vor, wenn es sich vereinbarungsgemäss um eine Zahlung «für eine Leistung» handelt, eine Entschädigung z. B. bezahlt wird, weil der Empfänger eine Handlung unterlässt oder eine Handlung bzw. einen Zustand duldet (Hinweis auf Art. 7 MWSTG). Ist die Leistung oder das Entgelt die Entschädigung für einen «Schaden», den sich der «Geschädigte» willentlich zufügen und entgelten lässt (auch wenn es sich um ein grundsätzlich haftungsbegründendes Ereignis handelt), und erbringt somit der «Geschädigte» dem «Schädiger» eine Leistung, liegt unechter Schadenersatz vor. Hat der «Geschädigte» also die Wahl, sich den «Schaden» entweder nicht zufügen zu lassen oder sich das Zufügenlassen zu entschädigen, handelt es sich grundsätzlich um einen steuerbaren Tatbestand nach Art. 5 MWSTG.

3. Im vorliegenden Fall war Grundlage der vertraglichen Beziehungen zwischen der Beschwerdeführerin und der Post der Eckdaten-Contentvertrag vom 2. Februar 2000 zwischen der Post und der Y., welcher eine minimale Vertragsdauer von fünf Jahren (mit automatischer Verlängerung um 5 Jahre) vorsah und die Post zu monatlichen Pauschalvergütungen von Fr. 1'313'000.- an die Y. verpflichtete. Inhalt des Vertrages war die Lieferung publizistischer Inhalte («Contents») durch die Y. für das Internetportal der Post. Die Post und die Beschwerdeführerin waren zu diesem Zweck eine «strategische Partnerschaft» eingegangen; die Post hielt eine Beteiligung von 30% und die Beschwerdeführerin eine solche von 70% an der Y. Am 6. Dezember 2001 haben die Beschwerdeführerin und die Post in einer Vereinbarung über die «Beendigung der strategischen Partnerschaft betreffend Entwicklung, Produktion, Lieferung und Distribution von publizistischen Contents» folgendes vereinbart:

1. Die Post bezahlt der X. mit Valuta per 15. Dezember 2001 einen Betrag von Fr. 5 Mio. (...).

2. Mit der Zahlung gemäss Ziff. 1 gilt der zwischen der Post und der Y. AG abgeschlossene Content-Eckdaten-Vertrag vom 2. Februar 2000 als aufgehoben. Soweit der Vertrag auf die X. Corp übertragen worden ist, stimmt die X. einer solchen

Vertragsaufhebung ebenfalls ohne Vorbehalt zu. Damit sind aus diesem Vertragsverhältnis sämtliche Parteien (Post, X., Y. AG) per Saldo aller Ansprüche auseinander gesetzt.

3. Die Post überträgt das Eigentum der von ihr gehaltenen Aktien der Y. AG (...) auf die X. Die Parteien (...) sind sich aber einig darüber, dass die Übertragung kostenlos erfolgt.

4. Mit dem Vollzug der Übertragung der Aktien gemäss Ziff. 3 gelten die zwischen der Post, der Z. AG und der X. abgeschlossene Beteiligungsvereinbarung vom 10. Januar 2000 sowie der zwischen der Post und der X. abgeschlossene Aktionärbindungsvertrag vom 10. Januar 2000 als aufgehoben. Damit sind aus diesen Vertragsverhältnissen sämtliche Parteien (Post, X., Y. AG) per Saldo aller Ansprüche auseinander gesetzt.

(...)

Laut Darstellung der Beschwerdeführerin sei es zu dieser Vereinbarung gekommen, weil sich die Post aufgrund von Marktveränderungen im Bereich E-Commerce und Internet zum Rücktritt vom Contentvertrag entschlossen habe und die strategische Partnerschaft zwischen der Post und der Beschwerdeführerin habe beenden wollen. Da die Post auf den Rücktritt bestanden habe, habe die Beschwerdeführerin nur die Wahl gehabt, den ihr aufgrund der aussservertraglichen Kündigung entstehenden Schaden gerichtlich durchzusetzen oder sich mit der Post ausssergerichtlich zu einigen. Die ausgehandelte Schadenersatzleistung habe darauf gegründet, dass die Beschwerdeführerin sich komplett neu habe ausrichten müssen, Mitarbeiter hätten ersetzt oder umgeschult werden müssen. Der Schaden infolge Sozialplankosten wegen Stellenabbaus sei durch die Parteien auf Fr. 2.7 Mio. beziffert worden, die Kosten des strategischen Neuaufbaus auf Fr. 1.6 Mio. Hinzugekommen seien (frühere) Kosten für Einstellung und Schulung von Mitarbeitern, denen aufgrund des Ausstiegs der Post nicht mehr genügend Ertrag gegenübergestanden habe (Fr. 1.5 und Fr. 1.2 Mio.).

a. Bei der Frage, ob ein Vorgang der Mehrwertsteuer unterliegt, ist bestimmend, ob ein mehrwertsteuerlich relevanter Leistungsaustausch vorliegt (E. 2a/aa). Strittig ist vorliegend, ob die von der Post an die Beschwerdeführerin geleistete Entschädigung als so genannter echter, der Steuer nicht unterliegender Schadenersatz zu qualifizieren sei oder nicht. Auch die Differenzierung zwischen «echtem», der Steuer nicht unterliegendem Schadenersatz und steuerbaren Entschädigungen (so genannt «unechtem» Schadenersatz) hat prinzipiell über die Frage des Vorliegens eines Leistungsaustausches zu erfolgen. Wird die Schadenersatzleistung angewendet, um eine mehrwertsteuerrelevante Leistung zu erhalten oder abzugelten, ist ein Leistungsaustausch und die Steuerbarkeit zu bejahen (E. 2b; Riedo, a.a.O., S. 241). Die Unterscheidung in echten und unechten Schadenersatz durch die Verwaltungspraxis (Merkblatt Nr. 04) ist folglich nicht zu beanstanden, soweit als Abgrenzungskriterium das Vorliegen eines Leistungsaustausches verwendet wird.

b. Ein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch bedingt insbesondere, dass eine Leistung erbracht wird, der eine Gegenleistung (Entgelt) gegenübersteht (E. 2a/aa). Als erstes ist somit zu prüfen, ob überhaupt eine Leistung der Beschwerdeführerin im Sinne des Mehrwertsteuerrechts vorliegt.

aa. Wie vorstehend ausgeführt (E. 2a/cc), wird teilweise das Bestehen einer Leistung (bzw. des Leistungsaustausches) von einem Leistungswillen des Leistungserbringers abhängig gemacht. Eine Vermögenseinbusse, die jemand ohne seinen Willen erleidet, bewirke keine Leistung. Echter, nicht steuerbarer Schadenersatz liegt gemäss zitierten Lehre, Rechtsprechung und Verwaltungspraxis (E. 2b/aa; Entscheid der SRK vom 1. Dezember 2004, a.a.O., E. 3c) vor, wenn der Empfänger des Ersatzes gegen seinen Willen einen Schaden erlitten hat und er eine Entschädigung erhält, ohne dass er selbst in deren Austausch eine Leistung erbringt. Der Schädiger leistet den Schadenersatz, weil er zur Wiederherstellung des Zustandes vor dem schädigenden Ereignis verpflichtet ist und nicht, weil er eine Lieferung oder Dienstleistung vom Geschädigten erhalten hat und eine solche abgelten will (vgl. auch Merkblatt Nr. 04 Ziff. 1). Umgekehrt liegt laut Verwaltungspraxis steuerbarer, unechter Schadenersatz vor, wenn der «Geschädigte» sich den Schaden willentlich hat zufügen lassen (Merkblatt Nr. 04 Ziff. 1; oben E. 2b/bb). Diese Festlegung in der Verwaltungspraxis ist sachgerecht, eine Entschädigung für eine willentlich erbrachte Leistung - falls auch die Voraussetzung der ursächlichen wirtschaftlichen Verknüpfung mit der Gegenleistung gegeben ist, mithin der Ersatzleistende eine Leistung abgibt (dazu sogleich E. 3c) - muss als der Mehrwertsteuer unterstehend angesehen werden.

bb. Vorliegend wurde mit Vereinbarung vom 6. Dezember 2001 zwischen der Beschwerdeführerin und der Post geregelt, dass für den vorzeitigen Ausstieg der Post aus dem Contentvertrag bzw. die vorzeitige Beendigung der dafür eingegangenen strategischen Partnerschaft, die Post der Beschwerdeführerin einen Betrag von Fr. 5 Mio. ausrichtet (Ziff. 1) und damit alle betroffenen Parteien aus dem Contentvertragsverhältnis als per Saldo aller Ansprüche auseinandergesetzt sind (Ziff. 2). In dieser Vereinbarung offenbart sich der Leistungswille der Beschwerdeführerin. Die Beschwerdeführerin akzeptiert darin den vorzeitigen Ausstieg der Post aus dem Vertrag, mithin die daraus folgende Schadenszufügung durch die Post (laut Beschwerdeführerin sei die Entschädigung aufgrund von erwarteten Sozialplankosten, Kosten der Neuausrichtung usw. festgesetzt worden) und verzichtet auf die Rechte aus dem Dauerschuldverhältnis. Somit kann nicht gesagt werden, dass sie gegen ihren Willen einen Schaden erlitten hätte und ein echter Schadenersatz muss verneint werden. Die Beschwerdeführerin hat im Gegenteil eine Leistung erbracht, eine solche setzt nicht unbedingt ein tatsächliches Tätigwerden voraus, sondern als Leistung kann auch ein Tätigwerden durch

Unterlassen oder Dulden gelten (Dienstleistung gemäss Art. 7 Abs. 2 Bst. b MWSTG; oben E. 2a/bb). In solchen Fällen beruht das Verhalten des leistenden Unternehmens auf einer besonderen Vereinbarung mit dem Dritten, welcher aus diesem Verhalten einen wirtschaftlichen Nutzen ziehen kann und dementsprechend bereit ist, dafür ein Entgelt zu entrichten (vgl. Baumgartner, a.a.O., S. 262). Die Beschwerdeführerin hat folglich eine Leistung im Sinne des Mehrwertsteuerrechts erbracht, indem sie sich «willentlich» einen «Schaden» hat zufügen lassen und auf ihre Rechte aus dem Dauerschuldverhältnis verzichtet hat.

c. Erbringt nach dem Gesagten die Beschwerdeführerin mit der Einwilligung in die Vertragsauflösung eine Leistung an die Post, und leistet Letztere dafür eine Entschädigung, ist auch das weitere Erfordernis für einen Leistungsaustausch, jenes der ursächlichen wirtschaftlichen Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung (E. 2a/aa), offensichtlich gegeben. Leistungsaustausch liegt vor, wenn der Leistungsempfänger das Entgelt (die Entschädigung) erbringt, um die Leistung abzugelten (E. 2a/aa, 2a/dd). Anders als beim echten, nicht der Steuer unterstehenden Schadenersatz, wo gerade keine Leistung (des Geschädigten) abgegolten, sondern ein Schaden ausgeglichen wird, wird vorliegend die Entschädigung der Post im Sinne des unechten Schadenersatzes für eine Leistung der Beschwerdeführerin erbracht, nämlich für den von ihr akzeptierten Schaden bzw. den Verzicht auf Weiterführung des Vertrags und entsprechend auf die Ansprüche daraus. Diese wirtschaftliche Verknüpfung wird im Übrigen durch die Vereinbarung vom 6. Dezember 2001 klar dokumentiert.

d. Anzuführen bleibt, dass die zivilrechtliche Qualifikation der fraglichen Vereinbarung zwischen den Parteien sowie des Schadens

und der geleisteten Entschädigung für die mehrwertsteuerliche Behandlung - namentlich die Frage eines Leistungsaustausches - grundsätzlich nicht entscheidend ist (oben E. 2a/ee, 2b). Die entsprechenden Vorbringen der Beschwerdeführerin sind nicht stichhaltig. Namentlich ist irrelevant, ob die Vereinbarung als aussergerichtlicher Vergleich zu qualifizieren ist. Massgebend ist vielmehr, ob ein gegen den Willen des «Geschädigten» zugefügter Schaden ersetzt oder ob dieser aber vom Geschädigten akzeptiert wird und er selbst eine Leistung erbringt, die abgegolten wird. Vorliegend ist letzteres zu bejahen, der Leistungswille und ein Leistungsaustausch waren nach dem Gesagten durchaus vorhanden. Die Beschwerdeführerin macht geltend, dass der Wille der Post massgeblich gewesen sei und das Verhältnis der Parteien jenem «zwischen David und Goliath» (Post) geähnelt habe. Die Beschwerdeführerin sei unter Druck gestanden; hätte sie sich nicht auf die Vereinbarung eingelassen, wäre ihr nur der Weg des gerichtlichen Verfahrens geblieben. Der Beweggrund spielt für die Frage, ob eine mehrwertsteuerliche Leistung vorliegt, jedoch keine Rolle. Eine wirtschaftliche (oder gar eine rechtliche) Zwangssituation etwa schliesst das Vorliegen eines Leistungsaustauschs grundsätzlich nicht aus (vgl. Baumgartner, a.a.O., S. 265 f.; Annie Rochat Pauchard, in: mwst.com, a.a.O., N. 1 zu Art. 8). Die den Beweggrund für die Vereinbarung bzw. den Leistungsaustausch betreffenden Einwände der Beschwerdeführerin sind somit nicht zu hören.

e. Es ergibt sich, dass die vorliegende einvernehmliche, vorzeitige (vom Vertrag nicht vorgesehene) Aufhebung des Dauerschuldverhältnisses zwischen der Beschwerdeführerin und der Post mit Vereinbarung einer Entschädigung für den vorzeitigen Ausstieg zu einem Leistungsaustausch führt und die entsprechende Leistung der Beschwerdeführerin somit steuerbar ist. Berechnungsgrundlage bildet die Entschädigung der Post. Soweit solche Fälle von einvernehmlichen Vertragsauflösungen angesprochen sind, steht Ziff. 3.1 des Merkblattes Nr. 04, wonach der Fall der Aufhebung von Dauerschuldverhältnissen vor Ablauf der vereinbarten Dauer als unechter Schadenersatz zu gelten hat, im Einklang mit dem MWSTG und ist nicht zu beanstanden. Ebenso führt die Anwendung dieser Ziff. 3.1 des Merkblattes vorliegend nicht - wie von der Beschwerdeführerin behauptet - zu einer verfassungswidrigen Auslegung des Gesetzes; eine andere als die vorgenommene Auslegung des MWSTG drängt sich nicht auf.

Der Einwand der Beschwerdeführerin, dass auch Dauerschuldverhältnisse verletzt werden könnten und ein Schaden resultieren könne, der nach Art. 97 ff. OR zu beurteilen wäre und als echter Schadenersatz (im Sinne von Ziff. 2.1 Merkblatt Nr. 04) angesehen werden müsste, geht an der Sache vorbei, da sich die vorliegende Situation gerade anders darstellt. Art. 97 ff. bzw. 107 ff. OR setzen eine erfolgte Vertragsverletzung und einen daraus resultierenden Schaden voraus, beides war aber soweit ersichtlich im Zeitpunkt des Abschlusses der Vereinbarung vom 6. Dezember 2001 nicht gegeben. Nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist im Übrigen die Beurteilung der Sachlage, die vorläge, falls die Beschwerdeführerin sich mit der Post nicht geeinigt und sie einen allfälligen Schaden gerichtlich geltend zu machen versucht hätte.

(...)

[1] Einsicht und Online-Bestellung auf der Webseite der Eidgenössischen Steuerverwaltung unter <http://www.estv.admin.ch/data/mwst/index.htm> unter Dokumentation (Stand: 22. September 2005). Bestellung in Papierform: Bundesamt für Bauten und Logistik (BBL), 3003 Bern oder: [verkauf.zivil@bbl.admin.ch](mailto:verkauf.zivil@bbl.admin.ch).

Dokumente der SRK