



SRK 2003-152

Der Präsident: Pascal Mollard  
Die Richter: Daniel Riedo; Peter Spinnler  
Die Gerichtsschreiberin: Sonja Bossart

## **Entscheid vom 9. November 2005**

in Sachen

**X**,

gegen

**Eidgenössische Steuerverwaltung**, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003  
Bern (Ref. ...)

betreffend

Mehrwertsteuer (MWSTG);  
Schadenersatz

---

### **Sachverhalt:**

A.- Die X ist seit dem 1. November 2000 als Steuerpflichtige im von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) geführten Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Sie deklarierte in ihrer Abrechnung für das 4. Quartal 2001 eine Steuerschuld gegenüber der ESTV in der Höhe von Fr. 175'156.37. Mit Schreiben vom 27. Februar 2002 (ebenso Schreiben vom 2. Mai 2002) wurde dazu präzisiert, dass es sich bei dem in der Abrechnung deklarierten Betrag von Fr. 2'395'029.-- nach Ansicht der Steuerpflichtigen um eine nicht der Mehrwertsteuer unterstehende Schadenersatzzahlung handle und diese Deklaration unter Vorbehalt der Steuerbarkeit erfolge, dies um Verzugszinsfolgen zu vermeiden. Die ESTV schrieb der Steuerpflichtigen mit

Gutschriftsanzeige Nr. ... vom 8. November 2002 für das 4. Quartal 2001 einen Betrag von Fr. 182'023.-- gut (Mehrwertsteuer auf der deklarierten Summe von Fr. 2'395'029.--).

B.- Mit Entscheid vom 3. April 2003 hielt die ESTV fest, dass die X den ihr aufgrund des Vergleichs vom 18./19. Dezember 2001 mit der Bank B. AG (Rechtsnachfolgerin der A. AG aufgrund einer Fusion) ausgerichteten Betrag von Fr. 2'395'029.-- zu Recht als steuerbaren Umsatz abgerechnet hat. Dagegen erhob die Steuerpflichtige am 16. Mai 2003 Einsprache.

C.- Mit Einspracheentscheid vom 28. August 2003 wies die ESTV die Einsprache ab und stellte fest, dass die X den ihr von der Bank B. AG ausgerichteten Betrag von Fr. 2'395'029.-- zu Recht als steuerbaren Umsatz deklariert habe und diese der ESTV für das 4. Quartal 2001 Fr. 175'156.35 (zuzüglich Verzugszins seit 28. Februar 2002) zu bezahlen habe. Zur Begründung führte die ESTV im Wesentlichen aus, bei der Gutschriftsanzeige vom 8. November 2002 handle es sich entgegen der Ansicht der Steuerpflichtigen nicht um eine Verfügung. Ebenfalls könne die Gutschriftsanzeige aufgrund ihres nur provisorischen Charakters sowie des Vorbehalts der Kontrolle an Ort und Stelle keine Vertrauensgrundlage bilden. Die mündliche Auskunft des Mitarbeiters des Revisorats, worauf die Steuerpflichtige sich ebenfalls beruft, stehe im Zusammenhang mit der Gutschriftsanzeige und weise deshalb auch nur provisorischen Charakter auf und sie stehe unter dem Vorbehalt der Kontrolle. Überdies fehle es betreffend Vertrauensschutz an der weiteren Voraussetzung einer nicht ohne Schaden rückgängig zu machenden Disposition. Die umstrittene Entschädigung habe die Bank B. AG der X bezahlt, damit diese ihr die vorzeitige Entlassung aus dem Outsourcing-Vertrag ermögliche. Die Entlassung aus dem Vertrag stelle eine Gegenleistung für die Entschädigung dar, es handle sich um einen Verzicht auf die Geltendmachung der Rechte aus dem Dauerschuldverhältnis gemäss Art. 7 Abs. 2 Bst. b des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer vom 2. September 1999 (MWSTG; SR 641.20); es habe folglich ein Leistungsaustausch stattgefunden. Auf den vorliegenden Fall seien die Regeln von Ziff. 3.1 des Merkblattes Nr. 4 („Schadenersatzleistungen“) der ESTV anwendbar. Mit Ergänzungsabrechnung Nr. ... vom 28. August 2003 werde deswegen die Gutschriftsanzeige vom 8. November 2002 im Betrage von Fr. 182'023.-- storniert.

D.- Gegen diesen Entscheid der ESTV lässt die X (Beschwerdeführerin) am 1. Oktober 2003 Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) führen und beantragen, der Einspracheentscheid sei aufzuheben und es sei von der Erhebung eines Mehrwertsteuerbetrages für das 4. Quartal 2001 in der Höhe von Fr. 175'156.-- zuzüglich Verzugszinsen abzusehen. Zur Begründung bringt die Beschwerdeführerin namentlich vor, es handle sich bei der Gutschriftsanzeige vom 8. November 2002 um eine Verfügung, welche rechtskräftig geworden sei und auch die ESTV binde. Zudem seien die mündlichen Ausführungen eines Sachbearbeiters der Abteilung Revisorat und die schriftliche Gutschriftsanzeige, wenn nicht als Verfügung, als Auskunft zu betrachten und hätten ein rechtlich geschütztes Vertrauen bewirkt. Schliesslich sei die fragliche Entschädigung der Bank B. AG als nicht steuerbar anzusehen. Diesbezüglich machte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen geltend, es liege kein Leistungsaustausch vor. Die Schadenersatzzahlung gelte die nutzlosen Aufwendungen der Beschwerdeführerin ab. Die Hauptleistung der Beschwerdeführerin aus dem Vertrag sei gar nie aufgenommen worden. Der

Vertrag sei durch einen rückwirkenden Rücktritt aufgehoben worden und es liege ein echter Schadenersatz vor. Selbst wenn keine rückwirkende, sondern eine durch Kündigung nur für die Zukunft wirkende Aufhebung des Vertrages angenommen würde, fehle es an einem Leistungsaustausch. Die Auffassung der ESTV, wonach Ziff. 3.1 des Merkblattes Nr. 4 anwendbar sei, werde abgelehnt. Auch der Vergleich mit der europäischen bzw. deutschen Praxis und Rechtsprechung lasse auf das Vorliegen eines echten, der Mehrwertsteuer nicht unterliegenden Schadenersatzes schliessen.

E.- Mit Vernehmlassung vom 17. November 2003 beantragt die ESTV die kostenfällige Abweisung der Beschwerde und nimmt Stellung zu den Vorbringen der Beschwerdeführerin. Betreffend Vertrauensschutz sei zu ergänzen, dass die ESTV den Vertreter der Beschwerdeführerin in einem anderen Verfahren darüber in Kenntnis gesetzt habe, dass in Fällen wie dem vorliegenden nach Ansicht der ESTV unechter Schadenersatz vorliege. Die geltend gemachte Auskunft eines Mitarbeiters bzw. die fragliche Gutschriftsanzeige sei offensichtlich im Widerspruch zu diesen Auskünften gestanden, womit der Vertreter sich nicht in guten Treuen auf die Auskunft verlassen durfte.

F.- Am 30. Januar 2004 reicht die Beschwerdeführerin eine Replik ein. Die ESTV dupliziert mit Eingabe vom 4. März 2004.

Auf die weiteren Begründungen in den Eingaben an die SRK wird - soweit entscheidewesentlich - im Rahmen der Erwägungen eingegangen.

### **Erwägungen:**

1.- a) Auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer unterliegen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK (Art. 71 a Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG; SR 172.021] i.V.m. Art. 65 MWSTG). Die SRK ist somit zur Behandlung der Beschwerde sachlich und funktionell zuständig. Die Beschwerdeführerin ist mit ihren Anträgen im vorinstanzlichen Verfahren nicht durchgedrungen. Sie ist daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 48 VwVG). Der von ihr gestützt auf Art. 63 Abs. 4 VwVG einverlangte Kostenvorschuss von Fr. 5'000.-- ist fristgerecht bezahlt worden. Auf die form- und fristgerecht (Art. 50 ff. VwVG) eingereichte Beschwerde ist mithin einzutreten. Das Verfahren bestimmt sich nach dem VwVG (Art. 71a Abs. 2 VwVG), soweit nicht spezialgesetzliche Normen des Steuerrechts anzuwenden sind.

b) Die SRK kann den angefochtenen Entscheid 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 Sachverhaltes (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG).

2.- Die Beschwerdeführerin stellt sich zunächst auf den Standpunkt, dass mit der Gutschriftsanzeige bereits eine rechtsbeständige bzw. rechtskräftig gewordene und auch für die ESTV verbindliche Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG ergangen sei. Dass diese nicht als Verfügung oder Entscheid bezeichnet worden sei und keine Rechtsmittelbelehrung enthalte, ändere daran nichts. Die Beschwerdeführerin habe um den Erlass einer anfechtbaren Verfügung ersucht und mit der Gutschriftsanzeige sei rechtskräftig über die (Nicht-)Steuerbarkeit der Entschädigung entschieden worden.

a) Ergänzungsabrechnungen und Gutschriftsanzeigen der ESTV haben gemäss ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts und der SRK nicht die Bedeutung von Verfügungen im Sinne von Art. 5 VwVG; es handelt sich um rechtlich unverbindliche amtliche Mitteilungen der ESTV und sie erwachsen mangels Verfügungscharakter nicht in Rechtskraft. Solange kein förmlicher und damit der Rechtskraft fähiger Entscheid (im Sinne von Art. 63 MWSTG) ergangen ist, kann die ESTV vielmehr binnen der Verjährungsfrist jederzeit auf eine Ergänzungsabrechnung zurückkommen (Urteil des Bundesgerichts vom 8. August 2002 [2A.75/2002], E. 5; Archiv für schweizerisches Abgaberecht [ASA] 54 S. 689 E. 2 mit Hinweisen, ASA 35 S. 483 E. 2, ASA 33 S. 319 E. 1, ASA 21 S. 206 E. 2; Entscheide der SRK vom 12. August 1994 i.S. T.S. AG [SRK 1994-002], E. 4a, vom 31. August 2004, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 69.6, E. 2b/bb, vom 17. Juli 2001, veröffentlicht in VPB 66.43 E. 3a, je mit weiteren Hinweisen; siehe auch Gerhard Schafroth/Thomas P. Wenk, Selbstveranlagung und Ergänzungsabrechnung, Der Schweizer Treuhänder [ST] 1998 S. 1168 ff.).

b) Die vorliegende Gutschriftsanzeige vom 8. November 2002 kann somit nicht als Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG betrachtet werden. Die genannte Rechtsprechung befasste sich in der Sache zwar mehrheitlich mit Ergänzungsabrechnungen, für Gutschriftsanzeigen hat jedoch dasselbe zu gelten; insbesondere stellen sie nichts anderes als das Gegenstück von Ergänzungsabrechnungen dar und enthalten wie diese weder die Bezeichnung Verfügung, noch die rechtlichen Grundlagen, worauf sie sich abstützen, noch eine Rechtsmittelbelehrung (vgl. Entscheid der SRK vom 17. Juli 2001, a.a.O., E. 3a). Die Gutschriftsanzeige vom 8. November 2002 konnte somit mangels Verfügungscharakter nicht rechtskräftig werden und war nicht verbindlich für den Entscheid der ESTV vom 3. April 2003 betreffend Steuerbarkeit der in Frage stehenden Schadenersatzzahlung. Die ESTV durfte (unter dem Vorbehalt, dass nicht ein allfälliger Vertrauensschutz greift, dazu unten E. 5) in jenem Entscheid auf die Gutschriftsanzeige zurückkommen.

3.- 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 irrele-

vant 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 und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, 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 mehrwertsteuerrelevanten 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. Auflage, Rz. 275; Patrick Imgrüth, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, N. 1 zu Art. 7). Art. 7 Abs. 2 MWSTG hält 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 ande-

rem 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 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, 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 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., S. 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 entspricht (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. 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. 4 der ESTV; Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., Rz. 315 ff.; vgl. auch Entscheid der SRK vom 1. Dezember 2004, veröffentlicht in VPB 69.65, E. 3c; vgl. zum Ganzen und auch zum Folgenden Entscheid der SRK vom 14. Juni 2005 i.S. S. [SRK 2003-124], E. 2b, 3).

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. 4 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 einen 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. 4 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. 4 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 entschädigen zu lassen, handelt es sich grundsätzlich um einen steuerbaren Tatbestand nach Art. 5 MWSTG (Bestätigung dieser Verwaltungspraxis: Entscheid der SRK vom 14. Juni 2005, a.a.O., E. 2b, 3).

c) Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 46 f. MWSTG; vgl. Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Steuerrechts, 6. Auflage, Zürich 2002, S. 421 ff.). Dies bedeutet, dass der Steuerpflichtige selbst und unaufgefordert über seine Umsätze und Vorsteuern abzurechnen und innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag (Steuer vom Umsatz abzüglich Vorsteuern) an die ESTV abzuliefern hat. Die ESTV ermittelt die Höhe des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages nur dann an Stelle des Steuerpflichtigen, wenn dieser seinen Pflichten nicht nachkommt (vgl. Camenzind/Honauer, a.a.O., Rz. 994 ff.). Der Mehrwertsteuerpflichtige hat seine Mehrwertsteuerforderung selbst festzustellen; er ist allein für die

vollständige und richtige Versteuerung seiner steuerbaren Umsätze und für die korrekte Ermittlung der Vorsteuer verantwortlich (vgl. Kommentar des Eidgenössischen Finanzdepartements zur Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 [Kommentar EFD], S. 38).

d) Der nunmehr in Art. 9 BV der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101) verankerte und früher aus Art. 4 der (alten) Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (aBV) abgeleitete Schutz von Treu und Glauben bedeutet, dass der Bürger Anspruch darauf hat, in seinem berechtigten Vertrauen in behördliche Zusicherungen oder in anderes, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden geschützt zu werden (BGE 126 II 387 E. 3a, mit Hinweisen). Zunächst einmal bedarf jedoch der Vertrauensschutz einer gewissen Grundlage. Die Behörde muss nämlich durch ihr Verhalten beim Bürger eine bestimmte Erwartung ausgelöst haben (Ulrich Häfelin/Georg Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Auflage, Zürich 2002, Rz. 631). Dies geschieht sehr oft durch Auskünfte oder Zusicherungen, welche auf Anfragen von Bürgern erteilt werden, kann aber auch durch sonstige Korrespondenz entstehen.

Es müssen indessen verschiedene Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein, damit sich der Private mit Erfolg auf Treu und Glauben berufen kann. So ist eine unrichtige Auskunft einer Verwaltungsbehörde nur bindend, wenn die Behörde in einer konkreten Situation mit Bezug auf bestimmte Personen gehandelt hat, wenn sie dabei für die Erteilung der betreffenden Auskunft zuständig war oder wenn der Bürger die Behörde aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte, wenn gleichzeitig der Bürger die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne weiteres erkennen konnte und wenn er im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen hat, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden können sowie wenn die gesetzliche Ordnung seit der Auskunftserteilung keine Änderung erfahren hat. Zudem muss das private Interesse am Vertrauensschutz das öffentliche Interesse an der richtigen Rechtsanwendung überwiegen, damit die Berufung auf Treu und Glauben durchdringen kann (Entscheid des Bundesgerichts vom 8. Januar 2004 i.S. F. AG [2A.256/2003], E. 5.2; BGE 121 II 479, 118 Ia 254, 117 Ia 285; Arthur Haefliger, Alle Schweizer sind vor dem Gesetze gleich, Bern 1985, S. 220 f.; Häfelin/Müller, a.a.O., Rz. 626 ff.; René A. Rhinow/Beat Krähenmann, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Basel und Frankfurt am Main 1990, Nr. 74 und Nr. 75 B III/b/2; Beatrice Weber-Dürler, Vertrauensschutz im Öffentlichen Recht, Basel und Frankfurt am Main 1983, S. 79 ff., 128 ff.).

Im Hinblick auf die Bedeutung des Legalitätsprinzips im Steuerrecht geht in diesem Bereich der Vertrauensschutz weniger weit als in anderen Rechtsgebieten. Eine vom Gesetz abweichende Behandlung von Steuerpflichtigen fällt nur dann in Betracht, wenn die genannten Voraussetzungen klar und eindeutig erfüllt sind; hiebei ist ein strenger Massstab anzulegen (Urteil des Bundesgerichts vom 16. Februar 1990, veröffentlicht in ASA 60 S. 56, E. 3; BGE 118 Ib 316 E. 3b; Entscheid der SRK vom 17. Juli 2001, veröffentlicht in VPB 66.43, E. 4b).

4.- Im vorliegenden Fall hatten die Beschwerdeführerin und die A. AG am 1. Dezember 2000 bzw. 8. Januar 2001 einen Outsourcing-Vertrag (siehe Vernehmlassungsbeilage 2) abgeschlossen, in welchem sich die Beschwerdeführerin zur Übernahme verschiedener Dienstleistungen im Namen und in Vertretung der A. AG verpflichtete. Es sollte im Zusammenhang mit dem Führen einer Internet-Bank (E-Bank) ein Contact Center zur Betreuung von Kunden und Interessenten der A. AG eingerichtet und betrieben werden. Vor Betriebsstart hatte die Beschwerdeführerin den Aufbau des neuen Standortes in der Schweiz zu organisieren (Ziff. 2 und 3 Vertrag). Für diese Projektphase sollte sie ein einmaliges Entgelt erhalten (Ziff. 6.1 Bst. a Vertrag). Für die übrigen Leistungen wurde namentlich eine monatliche Pauschale für das Leistungsmanagement sowie ein monatliches Entgelt für Basisdienstleistungen nach Aufwand (aber nach unten begrenzt) vereinbart (Ziff. 6.1 Vertrag). Der Vertrag sah eine Mindestdauer bis 31. Dezember 2003 vor, danach sollte die Kündigung monatlich möglich sein (Ziff. 11.1 Vertrag).

Der Beginn dieser Tätigkeiten, welcher im Vertrag für den 1. Dezember 2000 vorgesehen war, verzögerte sich in der Folge und wurde schliesslich aufgrund der Einstellung des Bankprojektes hinfällig; nur die vereinbarten Aufbauleistungen hat die Beschwerdeführerin ausgeführt. Die A. AG habe daraufhin laut Beschwerdeführerin ihre Geschäftstätigkeit eingestellt. Am 18./19. Dezember 2001 schloss die Beschwerdeführerin mit der Bank B. AG (Rechtsnachfolgerin der A. AG aufgrund einer Fusion, Eintrag im Handelsregister am 12. Oktober 2001) einen Vergleich ab (Vernehmlassungsbeilage 5). In der Präambel findet sich folgende Passage:

„Nach Einstellung des Bankenprojektes verzichtete Z. [A. AG] auf die Dienstleistungen von X-CH. In der Folge wurde der Vertrag (...) von Z. wegen Grundlagenirrtums angefochten, eventualiter wurde der Vertrag gestützt auf Auftragsrecht und/oder aus wichtigem Grund gekündigt bzw. subeventualiter eine Vertragsanpassung wegen veränderter Umstände verlangt. X-CH ihrerseits beharrte auf vollständiger Vertragserfüllung, machte Schadenersatzansprüche geltend und hat diesbezüglich mit Eingabe vom 31. August 2001 beim Friedensrichteramt (...) Klage eingereicht.“

Laut Ziffer 2.1. des Vergleichs verpflichtete sich die Bank B. AG zur Bezahlung eines Betrags von total Fr. 4'150'000.-- zuzüglich 7,6% Mehrwertsteuer, welcher sich zusammen setzte aus:

- Fr. 1'754'971.-- zur Bezahlung offener Rechnungen für den Zeitraum 1. Dezember 2000 bis Ende Juni 2001,
- Fr. 2'395'029.-- Schadenersatz zur Abgeltung für die vorzeitige Vertragsauflösung.

Im Gegenzug verpflichtete sich die Beschwerdeführerin rechtliche Schritte gegen A. AG und die Bank B. AG zu unterlassen bzw. zurückzuziehen (Ziff. 2.2). Mit diesem Vergleich galten die Beteiligten als per Saldo aller Ansprüche auseinandergesetzt (Ziff. 2.3). Betreffend Mehrwertsteuer wurde vereinbart, dass die Beschwerdeführerin einen allfällig von der ESTV zurückzuerstattenden Betrag der Bank B. AG zurückzubezahlen habe, falls rechtskräftig festgestellt werde, dass die Schadenersatzzahlung von Fr. 2'395'029.-- nicht mehrwertsteuerpflichtig ist (Ziff. 5.1).

a) Bei der Frage, ob ein Vorgang der Mehrwertsteuer unterliegt, ist bestimmend, ob ein mehrwertsteuerlich relevanter Leistungsaustausch vorliegt (E. 3a/aa). Auch die Prüfung des vorliegend strittigen Punktes, ob die von der Bank B. AG an die Beschwerdeführerin geleistete Entschädigung als sogenannt echter, der Steuer nicht unterliegender Schadenersatz zu qualifizieren sei oder als steuerbare Entschädigung (unechter Schadenersatz), muss prinzipiell danach entschieden werden, ob ein Leistungsaustausch existiert oder nicht. Wird die Schadenersatzleistung aufgewendet, um eine mehrwertsteuerrelevante Leistung zu erhalten oder abzugelten, ist ein Leistungsaustausch und die Steuerbarkeit zu bejahen (E. 3b; Riedo, a.a.O., S. 241). Die Unterscheidung in echten und unechten Schadenersatz durch die Verwaltungspraxis (Merkblatt Nr. 4) ist nicht zu beanstanden, soweit als Abgrenzungskriterium das Vorliegen eines Leistungsaustausches verwendet wird (vgl. auch Entscheid der SRK vom 14. Juni 2005, a.a.O., E. 3a).

b) Echter, nicht steuerbarer Schadenersatz liegt gemäss zitierter Rechtsprechung, Lehre und Verwaltungspraxis (E. 3b/aa; Entscheid der SRK vom 1. Dezember 2004, a.a.O., E. 3c; Entscheid der SRK vom 14. Juni 2005, a.a.O., E. 2b, 3) 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. 4 Ziff. 1). Umgekehrt liegt laut Verwaltungspraxis steuerbarer, unechter Schadenersatz vor, wenn der „Geschädigte“ sich den Schaden willentlich hat zufügen lassen (Merkblatt Nr. 4 Ziff. 1; oben E. 3b/bb; zum Willenselement bzw. dem Leistungswillen des Leistungserbringers als Voraussetzung für das Bestehen einer Leistung bzw. des Leistungsaustauschs vgl. auch vorne E. 3a/cc). 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 abgilt - muss als der Mehrwertsteuer unterstehend angesehen werden (vgl. auch Entscheid der SRK vom 14. Juni 2005, a.a.O., E. 3a).

c) aa) Vorliegend wurde die Entschädigung von Fr. 2'395'029.-- im Vergleich vom 18./19. Dezember 2001 explizit vereinbart als „Schadenersatz zur Abgeltung für die vorzeitige Vertragsauflösung“ (Ziff. 2.1 Vergleich; vgl. auch Beschwerde S. 4: „Entschädigung für die vorzeitige Aufhebung des Vertrags“). Schon dieser Wortlaut legt nahe, dass besagte Entschädigung nicht – wie dies beim echten Schadenersatz der Fall wäre (oben E. 3b/aa) – verabredet wurde, weil die Bank B. AG (oder die Vorgängerin A. AG) bei der Beschwerdeführerin gegen deren Willen einen Schaden verursacht hat und der wirtschaftliche Zustand vor dem schädigenden Ereignis wieder hergestellt werden soll. Die Beschwerdeführerin legt auch nicht dar, inwiefern die fragliche Entschädigung einen (bereits entstandenen) Schaden ersetzen sollte, der gegen ihren Willen zugefügt worden ist. Die vage Behauptung der Beschwerdeführerin (Beschwerde S. 4), sie habe durch die vorzeitige Vertragsaufhebung nutzlose Aufwendungen getätigt, und es seien verschiedene Kosten angefallen, ist weder substantiiert (namentlich in betragsmässiger Hinsicht) noch belegt. Es ist im Gegenteil davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin für diese Aufwendungen in der Aufbauphase bereits mit dem vereinbarten einmaligen Entgelt für die Projekt-

phase (Ziff. 6.1 Bst. a Outsourcing-Vertrag) und für weitere Kosten mit der im Vergleich mit der Bank B. AG zur Zahlung auferlegten Summe von Fr. 1'754'971.-- entschädigt worden ist. Letzterer Betrag entspricht den vereinbarten Pauschalen bzw. dem minimalen Entgelt für Basisdienstleistungen für den Zeitraum Dezember 2000 bis Juni 2001 (vgl. Ziff. 6.1 der Vereinbarung; Rechnungen in Beschwerdebeilage 7), welche die Beschwerdeführerin der Vertragspartnerin in Rechnung gestellt hat, nachdem der im Outsourcing-Vertrag vereinbarte Betrieb nicht aufgenommen werden konnte. Die Steuerbarkeit dieses Betrages ist vorliegend unbestritten und bildet nicht Streitgegenstand (vgl. Beschwerde S. 4).

Mit dem hier in Frage stehenden Schadenersatz, dessen Steuerbarkeit strittig ist, wurde hingegen ein „zukünftiger Schaden“ im Zusammenhang mit der gegenseitigen Auflösung des Vertragsverhältnisses entschädigt. Wesentlich ist vorliegend, dass die Beschwerdeführerin die vorzeitige Auflösung des Outsourcing-Vertrags, mithin die daraus folgende „Schadenszufügung“ durch die Bank B. AG akzeptiert und auf die Rechte aus dem Dauerschuldverhältnis verzichtet hat. Die Beschwerdeführerin hat damit durchaus eine Leistung erbracht; eine solche setzt nicht unbedingt ein tatsächliches Tätigwerden voraus, sondern als Leistung kann auch ein Unterlassen oder Dulden gelten (Dienstleistung gemäss Art. 7 Abs. 2 Bst. b MWSTG; oben E. 3a/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). In diesem Sinne hat die Beschwerdeführerin nicht gegen ihren Willen einen Schaden erlitten, sondern sich diesen willentlich - durch den Abschluss der Vereinbarung - zufügen und entgelten lassen (E. 3b/bb). Im abgeschlossenen Vergleich offenbart sich auch der Leistungswille der Beschwerdeführerin. Dass die A. AG laut Angaben der Beschwerdeführerin ihren Geschäftsbetrieb eingestellt hatte, steht dieser Feststellung nicht entgegen, immerhin hätte die Beschwerdeführerin - soweit ersichtlich - gegenüber der Rechtsnachfolgerin der A. AG (der Bank B. AG) nach wie vor auf Erfüllung des Vertrags bestehen können.

Die Beschwerdeführerin hat folglich eine Leistung im Sinne des Mehrwertsteuerrechts an die Bank B. AG erbracht. Auch das Erfordernis der ursächlichen wirtschaftlichen Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung (E. 3a/aa, 3a/dd) ist offensichtlich gegeben. Die Entschädigung der Bank B. AG wird geleistet für den von der Beschwerdeführerin akzeptierten Schaden bzw. den Verzicht auf Weiterführung und Ansprüche aus dem Vertrag. Diese wirtschaftliche Verknüpfung wird durch die Vereinbarung vom 18./19. Dezember 2001 klar dokumentiert. Unter diesen Umständen ist von einem steuerbaren, unechten Schadenersatz zu sprechen.

bb) Die Argumentation der Beschwerdeführerin, es habe kein Leistungsaustausch stattgefunden, weil sie der A. AG nach der Einstellung deren Geschäftsbetriebs ihrerseits keine Leistungen mehr erbracht habe, greift nach diesen Feststellungen zu kurz. Die hier fragliche Entschädigung wird geleistet im Austausch mit dem Verzicht auf die Geltendmachung von Rechten aus dem ursprünglichen Vertrag. Es handelt sich dabei um ein neues mehrwertsteuerliches Austauschverhältnis, welches zwar im Zusammenhang mit dem aufzulösenden Outsourcing-Vertrag steht, vom entsprechenden ursprünglichen Leistungsaustauschverhältnis aber abzugrenzen ist.

Das Vorbringen der Beschwerdeführerin, dass die Zahlung vom ursprünglichen Leistungsempfänger ausgerichtet wurde und dabei der Entschädigung kein verbrauchsfähiges Gut gegenüber stehe, ist demnach ebenfalls nicht stichhaltig. Es besteht im Zusammenhang mit der Schadenersatzleistung ein neues Austauschverhältnis mit neuem Leistungserbringer bzw. -empfänger. Es ist somit irrelevant, ob die Entschädigung vom Leistungsempfänger (wie vorliegend) oder vom Leistungserbringer des ursprünglichen Vertragsverhältnisses erbracht wird.

cc) Die Beschwerdeführerin ist der Ansicht, vorliegend sei Ziff. 2.1 Merkblatt Nr. 4 anwendbar. Ferner wendet sie ein, es sei nicht einzusehen, weshalb ein Verzicht auf künftige Leistungen anders behandelt werden soll als ein Verzicht auf die Erfüllung bereits fälliger, aber noch nicht ausgeführter Verpflichtungen gemäss Art. 97 des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 30. März 1911 (Fünfter Teil: Obligationenrecht; OR; SR 220). Ziff. 2.1 des Merkblatts Nr. 4 spricht Rechtslagen im Sinne von Art. 97 ff. bzw. 107 ff. OR an, bei welchen es zu einer Vertragsverletzung und einem daraus resultierenden Schaden gekommen ist. Nach dem Gesagten (E. 4c/aa) bildete die Entschädigung von Fr. 2'395'029.-- jedoch gerade keinen Schadenersatz für einen durch Vertragsverletzung bzw. gegen den Willen der Beschwerdeführerin zugefügten Schaden, und die genannte Ziff. 2.1 ist daher nicht anwendbar.

Die zivilrechtliche Qualifikation der fraglichen Vereinbarung zwischen den Parteien sowie des Schadens und der geleisteten Entschädigung ist für deren mehrwertsteuerliche Behandlung und die Frage nach einem mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausch ohnehin nicht entscheidend (oben E. 3a/ee, 3b). Die entsprechenden Ausführungen der Beschwerdeführerin, namentlich zur Qualifikation der Vertragsaufhebung, sind somit nicht stichhaltig. Immerhin ist daran zu erinnern, dass die Vertragsbeendigung vorliegend auf einem zweiseitigen Willensakt beruhte, also die Rechtsinstitute Rücktritt oder Kündigung (welche beide durch einseitige Willenserklärung vorzunehmen sind) nicht zur Diskussion stehen können.

dd) Es ergibt sich, dass die vereinbarte Entschädigung für die vorzeitige (vom Vertrag nicht vorgesehene) Aufhebung des Dauerschuldverhältnisses als unechter Schadenersatz der Mehrwertsteuer unterliegt. Berechnungsgrundlage bildet die Entschädigung der Bank B. AG. Soweit solche Fälle von einvernehmlichen Vertragsauflösungen und mit Vorliegen eines Leistungsaustauschs angesprochen sind, steht Ziff. 3.1 des Merkblattes Nr. 4, wonach die Entschädigung für die Auflösung von Dauerschuldverhältnissen vor Ablauf der vereinbarten Dauer als unechter Schadenersatz zu gelten hat, jedenfalls im Einklang mit dem MWSTG und ist nicht zu beanstanden (vgl. auch Entscheid der SRK vom 14. Juni 2005, a.a.O., E. 3e).

d) Im Folgenden bleibt Stellung zu nehmen zu den Hinweisen der Beschwerdeführerin und der ESTV (zur Untermauerung ihrer jeweiligen Ansicht) auf die europäische Rechtsprechung zur Sechsten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern vom 17. Mai 1977 (6. EU-Richtlinie; 77/388/EWG), insbesondere auf Urteile des Europäischen Gerichtshofes (EuGH) und auf die deutsche Rechtsprechung.

aa) Für die Schweiz als Nichtmitglied der Europäischen Union (EU) sind weder deren Richtlinien und die übrigen die Umsatzsteuer betreffenden Vorschriften noch die Urteile des EuGH verbindlich. Die europäische Rechtsprechung kann allerdings zur Auslegung des schweizerischen Mehrwertsteuerrechts herangezogen werden (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 7. Dezember 2001, i. S. S. AG [2A.135/2001], E. 5; BGE 124 II 203 E. 6a). Somit können die Urteile, auf welche sich die Parteien berufen, für die schweizerischen Gerichtsinstanzen nicht verbindlich sein.

bb) Im zitierten „Schiffbau-Urteil“ des deutschen Bundesfinanzhofs vom 27. August 1970 (zusammengefasst in Günter Rau/Erich Dürrwächter, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, 8. Aufl., Köln 2005, Anm. 422 zu § 1) ging es um die vorzeitige Auflösung von Schiffbauverträgen, also nicht um Dauerschuldverhältnisse, weswegen die ESTV zutreffend darlegt, dass dieses Urteil nicht analog angewendet werden kann. Zudem hatte der Bundesfinanzhof im zitierten Urteil erwogen, dass Gegenstand der Vereinbarung im fraglichen Fall nicht eine Verzichtleistung, sondern Ansprüche aus den Schiffbauverträgen gewesen seien und deswegen kein Leistungsaustausch vorlag. Diese Sachlage ist somit nicht vergleichbar mit der vorliegenden, wo es sich bei der Gegenleistung für die Entschädigung wie bereits ausgeführt (E. 4c/bb) nicht um eine Leistung aus dem ursprünglichen Vertrag handelt, sondern um den Verzicht auf Geltendmachung von Ansprüchen aus dem Vertrag, mithin um eine Leistung aus einem neuen, vom ursprünglichen Austauschverhältnis aufgrund des Outsourcing-Vertrags unabhängigen Leistungsaustausch.

Bezüglich einvernehmlicher Vertragsauflösung mit Verzicht auf die Rechte aus einem Mietvertrag und einverständlicher Entlassung des Vertragspartners aus dem Vertrag verweist die ESTV in Vernehmlassung und Duplik auf das Urteil des EuGH vom 15. Dezember 1993 (Rs. C-63/92, in Umsatzsteuer-Rundschau [UR] 1994, 225: wo es um den Verzicht des Mieters ging) sowie die Verfügung der Oberfinanzdirektion München vom 18. November 1996 (UR 1997, S. 191 f.). In Letzterer erwog die Oberfinanzdirektion, dass aufgrund des genannten Urteils des EuGH der in Rechtsprechung und Literatur teilweise vertretenen Auffassung nicht zu folgen sei, dass bei einem Verzicht des Vermieters (ursprünglicher Leistungserbringer) auf Vertragserfüllung und einverständlicher Entlassung aus dem Vertrag keine Leistung im Sinne des Umsatzsteuerrechts vorliege (Bejahung der Steuerbarkeit in solchen Fällen ebenso: deutsche Umsatzsteuer-Richtlinie 2000, Abschnitt 3 Abs. 5; vgl. hierzu auch Rau/Dürrwächter, a.a.O., Anm. 417 zu § 1, des weiteren Anm. 439 zu § 1). Nach der deutschen Rechtsprechung spielt es somit entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin soweit ersichtlich keine Rolle, ob der Empfänger oder aber der Erbringer der Leistung des ursprünglichen Austauschverhältnisses auf die Vertragserfüllung verzichtet (vgl. zu dieser Problematik zudem obige E. 4c/bb).

Von vornherein nicht stichhaltig ist der Verweis auf Fälle von Ausgleichszahlungen von Mietern an den Vermieter, wenn das Mietverhältnis nicht im gegenseitigen Einvernehmen aufgehoben wird, sondern die vorzeitige Auflösung des Vertrages auf einem vom Mieter zu vertretenden Umstand (z.B. vertragswidrige Kündigung) beruht (vgl. im Übrigen auch das Beispiel bei

Camenzind/Honauer, a.a.O., Rz. 254). Vorliegend geht es gerade um eine andere Sachlage, nämlich der Vertragsaufhebung in beiderseitigem Einverständnis. Nach der Verwaltungspraxis und der Rechtsprechung der SRK wird wie gesagt (E. 3b/bb, 4b, 4c/aa) von unechtem Schadenersatz gesprochen bei einvernehmlicher Auflösung des Vertrags bzw. willentlichem Zufügenlassen eines Schadens, nicht jedoch bei Schadenszufügung gegen den Willen des „Geschädigten“ aufgrund verschuldeter Vertragsverletzung, wo grundsätzlich von echtem Schadenersatz auszugehen ist.

Es erübrigt sich, auf die weiteren von den Parteien zitierten Urteile einzugehen, da entweder deren Sachverhalte in den strittigen Problemkreisen mit dem vorliegenden nicht übereinstimmen bzw. nicht vergleichbar sind oder sich aus den Entscheiden gegenüber der dargelegten Rechtslage im schweizerischen Mehrwertsteuerrecht nichts Neues oder Abweichendes ergibt. Der Hinweis auf die deutsche und die europäische Rechtsprechung erweist sich insgesamt als unbehelflich.

5.- Die Beschwerdeführerin beruft sich weiter auf den Vertrauensschutz. Die Gutschriftsanzeige vom 8. November 2002 sowie die mündliche Auskunft eines Sachbearbeiters der Abteilung Revisorat, laut welcher der in Frage stehende Schadenersatz nicht steuerbar sei, hätten ein schutzwürdiges Vertrauen der Beschwerdeführerin begründet. Die ESTV entgegnet, dass eine Gutschriftsanzeige nur provisorischen und nicht verbindlichen Charakters sei und überdies vorliegend der Vorbehalt einer Kontrolle vor Ort und Stelle angebracht worden sei; dasselbe gelte für die Auskunft, welche im Zusammenhang mit der Gutschriftsanzeige gegeben worden war. Deswegen sei weder durch die Gutschrift noch die Auskunft ein schutzwürdiges Vertrauen begründet worden.

a) Eine Auskunft kann nur dann eine Vertrauensgrundlage bilden, auf die sich der Private berufen kann, wenn sie vorbehaltlos abgegeben worden ist. In einer Erklärung muss ein Bindungswille der Behörde für die Zukunft zum Ausdruck kommen (Häfelin/Müller, a.a.O., Rz. 680; Weber-Dürler, a.a.O., S. 82 f., 195; VPB 59.33, E. 6a; VPB 81.83, E. 4).

aa) Der Vorbehalt der späteren Kontrolle auf der Gutschriftsanzeige alleine kann entgegen der Ansicht der ESTV im vorliegenden Fall, da es zu gar keiner Kontrolle kam und der Vorbehalt somit gerade nicht eingetroffen ist, den Vertrauensschutz nicht ausschliessen. Ebenfalls hindert die Tatsache, dass es sich bei der Gutschriftsanzeige nicht um eine Verfügung handelt (oben E. 2), an sich nicht die mögliche Qualifizierung als Vertrauensgrundlage; eine solche setzt nicht eine verbindliche Verfügung voraus.

bb) Zutreffend ist hingegen der Hinweis der ESTV auf den provisorischen Charakter der Gutschriftsanzeige. Hätte die Beschwerdeführerin in guten Treuen wissen müssen, dass der Gutschriftsanzeige nur vorläufiger Charakter zukommt und insbesondere, dass die ESTV beabsichtige, einen Entscheid zu fällen, welcher der Gutschrift allenfalls widersprechen kann, könnte

diese nicht als Vertrauensgrundlage angesehen werden, auf welche sich die Beschwerdeführerin gutgläubig berufen kann.

Die Beschwerdeführerin hat selbst explizit einen Entscheid von der ESTV verlangt, falls die ESTV die Auffassung vertreten sollte, auch die Schadenersatzzahlung unterliege der Mehrwertsteuer (vgl. Schreiben vom 2. Mai 2002, Vernehmlassungsbeilage 8). Weiter hat die Beschwerdeführerin die ESTV, nachdem sie ihre Ansicht betreffend die Nicht-Steuerbarkeit mitgeteilt hat, aufgefordert, ihr den in Frage stehenden Mehrwertsteuerbetrag wieder gutzuschreiben (Schreiben der Beschwerdeführerin vom 22. August 2002, ihres Vertreters vom 21. Oktober 2002, Vernehmlassungsbeilagen 11, 13). Es ist davon auszugehen, dass die ESTV - im Übrigen im Einklang mit dem Selbstveranlagungsprinzip (oben E. 3c) - die Gutschrift aufgrund dieser Aufforderung der Beschwerdeführerin vorgenommen hat und die Gutschriftsanzeige mithin nicht eine verbindliche Antwort auf die Frage der Steuerpflichtigen betreffend Steuerbarkeit der Schadenersatzleistung darstellte. Die Anzeige wurde entsprechend auch nicht weiter begründet oder mit rechtlichen Grundlagen versehen. Die anwaltschaftlich vertretene Beschwerdeführerin hätte unter diesen Umständen einerseits wissen müssen, dass es sich bei der Gutschriftsanzeige nicht um einen verbindlichen Entscheid der ESTV handelt (oben E. 2). Nachdem sie einen Entscheid selbst verlangt hat, hätte ihr andererseits auch klar sein müssen, dass auf die Gutschriftsanzeige noch ein Entscheid folgen wird, der allenfalls zu einem anderen Schluss kommen kann als die Gutschriftsanzeige und diese mithin keine Erklärung über den Inhalt der noch folgenden Verfügung darstellt.

cc) Bezüglich der behaupteten mündlichen Auskunft, wonach die Schadenersatzzahlung nicht der Mehrwertsteuer unterliege, ist deren genauer Inhalt weder in den Akten noch in den Rechtsschriften der Beschwerdeführerin wiedergegeben (vgl. einzig Schreiben der Beschwerdeführerin an die ESTV vom 22. August 2002 [Vernehmlassungsbeilage 11]). Insbesondere ist nicht bekannt, ob der Mitarbeiter des Revisorats der ESTV eine vorbehaltlose Auskunft abgegeben hat (welche allenfalls Vertrauen hätte begründen können) oder ob er erklärt hat, die Auskunft sei nur provisorisch. Dass die Gutschriftsanzeige auf das Gespräch Bezug genommen habe, wie in der Beschwerde (S. 5) behauptet, trifft im Übrigen nicht zu, es werden bloss diverse Schreiben des Vertreters der Beschwerdeführerin vom 21. Oktober 2002 erwähnt. Unter diesen Umständen misslingt der Beschwerdeführerin betreffend die mündliche Auskunft der Nachweis für das Vorhandensein der Voraussetzungen des Vertrauensschutzes (oben E. 3d); das Vorliegen einer schutzwürdigen und namentlich vorbehaltlosen Vertrauensgrundlage ist jedenfalls nicht belegt.

b) Ohnehin ist - selbst wenn das Bestehen einer Vertrauensgrundlage zu bejahen wäre - mit der ESTV einig zu gehen, dass es an der nachteiligen Disposition als weitere Bedingung des Vertrauensschutzes fehlt. Der Adressat einer Auskunft muss im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft eine für ihn nachteilige Disposition getroffen haben, die unwiderruflich ist oder jedenfalls nicht ohne Schaden rückgängig gemacht werden kann (oben E. 3d, Häfelin/Müller, a.a.O., Rz. 686 f.).

Die von der Beschwerdeführerin diesbezüglich genannte Rückzahlung des Mehrwertsteuerbetrages auf der Schadenersatzzahlung an die Bank B. AG (vgl. Ziff. 5.1 des Vergleichs) stellt keine Disposition dar, die nicht ohne Nachteil wieder rückgängig gemacht werden könnte; es ist nicht einzusehen, weswegen es nicht möglich sein sollte, dass die Bank B. AG den Betrag wiederum rückvergütet. Dass die Beschwerdeführerin dies allenfalls gerichtlich durchsetzen muss, kann nicht als Schaden im genannten Sinne gelten. Überdies war die Rückzahlung in Ziffer 5.1 des Vergleichs vorgesehen für den Fall der „rechtskräftigen“ Feststellung, dass die Schadenersatzzahlung nicht mehrwertsteuerpflichtig ist. Allein aufgrund der Auskunft oder der Gutschriftsanzeige, welche beide offensichtlich keine Verfügungen darstellten, die in Rechtskraft erwachsen könnten (E. 2), hätte die Beschwerdeführerin die Rückzahlung also nicht vornehmen müssen; insofern fehlt es auch an der Kausalität zwischen Auskunft bzw. Gutschriftsanzeige und geltend gemachter Disposition.

Auch die vorgebrachte Unterlassung der (Wieder-)Einzahlung des Steuerbetrags nach der Rückzahlung durch die ESTV (vgl. Gutschriftsanzeige vom 8. November 2002), wodurch ein Verzugszins (seit der Rückzahlung) fällig wurde, ist nicht als Disposition im fraglichen Sinne anzusehen. Diesbezüglich ist auf das Selbstveranlagungsprinzip des Steuerpflichtigen zu verweisen, wonach dieser verpflichtet ist, (innerhalb von 60 Tagen seit Ablauf der Abrechnungsperiode) den geschuldeten Steuerbetrag von sich aus, ohne die Mitwirkung der ESTV, einzubezahlen (vgl. E. 3c; Entscheid der SRK vom 8. April 2003, veröffentlicht in VPB 67.126, E. 2a und b). An diesen Verpflichtungen der Beschwerdeführerin aufgrund des Selbstveranlagungsprinzips und der daraus folgenden Pflicht zur Bezahlung der Verzugszinsen vermochte die Gutschriftsanzeige (bzw. die Auskunft) nichts zu ändern.

c) Unter diesen Umständen erübrigt sich die Prüfung der weiteren Voraussetzungen des Vertrauensschutzes, namentlich muss nicht Stellung genommen werden zu den Ausführungen der ESTV, dass der Vertreter der Beschwerdeführerin in einem anderen vor der SRK hängigen Fall von der ESTV bereits im März 2002 die Auskunft erhalten habe, dass es sich beim dargelegten Sachverhalt (welcher mit dem vorliegenden übereinstimmt), um unechten Schadenersatz handle.

6.- a) Im Einspracheentscheid vom 28. August 2003 hat die ESTV festgestellt, dass die Beschwerdeführerin den ihr von der Bank B. AG ausgerichteten Betrag von Fr. 2'395'029.-- zu Recht als steuerbaren Umsatz deklariert habe (Ziff. 2 Dispositiv) und diese der ESTV für das 4. Quartal 2001 Fr. 175'156.35 (zuzüglich Verzugszins seit 28. Februar 2002) zu bezahlen habe (Ziff. 3 Dispositiv). Weswegen Ziff. 3 nur die Zahlung von Fr. 175'156.35 verlangt, ist unklar, nachdem der richtige Steuerbetrag (7.6% von Fr. 2'395'029.--) Fr. 182'023.-- beträgt (vgl. auch Gutschriftsanzeige vom 8. November 2002 sowie Stornierung dieser Gutschriftsanzeige vom 28. August 2003). Zuungunsten einer Partei kann die Rekurskommission die angefochtene Verfügung nur ändern, wenn diese Bundesrecht verletzt oder auf einer unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des Sachverhalts beruht (Art. 62 Abs. 2 VwVG). Eine solche Berichtigung wird nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts nur vorgenommen, wenn der

betreffende Entscheid offensichtlich unrichtig und die Korrektur von erheblicher Bedeutung ist (BGE 119 V 249 f. E. 5; 108 Ib 228 E. 1b). Eine Abänderung des vorinstanzlichen Entscheides zuungunsten der Beschwerdeführerin sollte nur mit grosser Zurückhaltung, d.h. bei Vorliegen neuer Tatsachen oder Verfehlungen und nur als eigentliche Notbremse gegen ungesetzliche und ungerechte Fehlentscheide erfolgen (André Moser, in Moser/Übersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt a.M. 1998, Rz. 3.93 mit Hinweis). Nachdem die reformatio in peius nur mit Zurückhaltung angewendet werden sollte und die in Frage stehende Korrektur verglichen mit den in Frage stehenden Steuerbeträgen nicht von erheblicher Bedeutung ist, verzichtet die SRK unter den vorliegenden Umständen auf eine Abänderung von Ziff. 3 des Dispositivs des Einspracheentscheids zuungunsten der Beschwerdeführerin.

b) Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde abzuweisen und der Einspracheentscheid der ESTV zu bestätigen. Ein Vorbehalt ist anzubringen für den Fall, dass die Beschwerdeführerin den Steuerbetrag, welchen sie ihrer Vertragspartnerin, der Bank B. AG, bereits zurückerstattet hatte (vgl. Ziff. 5.1 Vergleich, oben E. 5b), von dieser nicht wiederum zurückvergütet erhalten sollte. Sollte die Beschwerdeführerin diesbezüglich der ESTV gegenüber eine Entgeltsminderung (Art. 44 Abs. 2 MWSTG) geltend machen, eine entsprechende Herabsetzung der Steuer verlangen und dabei nachweisen können, dass die Bank B. AG ihr den Steuerbetrag definitiv nicht wieder erstatten wird, hätte die ESTV den verfügbaren Steuerbetrag unter dem Gesichtspunkt der Entgeltsminderung nochmals zu prüfen und allenfalls zu reduzieren.

7.- Bei diesem Verfahrensausgang hat die Beschwerdeführerin als unterliegende Partei die Kosten des Beschwerdeverfahrens vor der SRK zu tragen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 5'000.-- (bestehend aus Spruch- und Schreibgebühren) festgesetzt und der Beschwerdeführerin zur Zahlung auferlegt. Die Beschwerdeinstanz hat im Dispositiv den Kostenvorschuss mit den Verfahrenskosten zu verrechnen und einen allfälligen Überschuss zurückzuerstatten (Art. 63 Abs. 1 VwVG; Art. 1 ff., insbesondere Art. 5 Abs. 3 der Verordnung über Kosten und Entschädigungen im Verwaltungsverfahren vom 10. September 1969 [VKV; SR 172.041.0]).

Aus diesen Gründen hat die Eidgenössische Steuerrekurskommission nach Art. 23 Abs. 1 der Verordnung über Organisation und Verfahren eidgenössischer Rekurs- und Schiedskommis-sionen vom 3. Februar 1993 (VRSK; SR 173.31) auf dem Zirkulationsweg

**erkannt:**

- 1.- Die Beschwerde der X vom 1. Oktober 2003 wird abgewiesen und der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 28. August 2003 – unter Vorbehalt der Erwägungen in E. 6b - bestätigt.
- 2.- Die Verfahrenskosten im Betrage von Fr. 5'000.-- (Spruch- und Schreibgebühren) werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 5'000.-- verrechnet.
- 3.- Dieser Entscheid wird dem Vertreter der Beschwerdeführerin und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich eröffnet.

---

**Rechtsmittelbelehrung**

Der Entscheid kann innerhalb von dreissig Tagen seit der Eröffnung mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde (Art. 97 ff. des Bundesgesetzes vom 16. Dezember 1943 über die Organisation der Bundesrechtspflege [OG; SR 173.110]) beim Schweizerischen Bundesgericht angefochten werden; **ausgenommen sind Entscheide über Erlass oder Stundung geschuldeter Abgaben (Art. 99 Abs. 1 lit. g OG)**. Die Beschwerdeschrift ist dem Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, in drei Ausfertigungen einzureichen. Sie hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift des Beschwerdeführers oder seines Vertreters zu enthalten; die Ausfertigung des angefochtenen Entscheides und die als Beweismittel angerufenen Urkunden sind beizulegen, soweit der Beschwerdeführer sie in Händen hat (Art. 106 Abs. 1 und Art. 108 Abs. 1 und 2 OG). Die Beschwerdefrist steht still (Art. 34 Abs. 1 OG):

- a) vom siebten Tage vor Ostern bis und mit dem siebten Tage nach Ostern;
- b) vom 15. Juli bis und mit dem 15. August;
- c) vom 18. Dezember bis und mit dem 1. Januar.

---

Eidgenössische Steuerrekurskommission

Der Präsident:

Pascal Mollard

Die Gerichtsschreiberin:

Sonja Bossart