



SRK 2003-153

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 13. August 1997 als Steuerpflichtige im von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) geführten Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Mit Schreiben vom 8. Februar 2002 reichte die Steuerpflichtige der ESTV eine Aufhebungsvereinbarung zwischen ihr und der (...) A. AG (Nachfolgerin der C. AG) vom 21./22. Mai 2001 ein und erklärte, die darin vorgesehene Zahlung von Fr. 11.5 Mio. stelle im Umfange von Fr. 5'911'307.- (später korrigiert auf Fr. 5'556'428.--) echten Schadenersatz dar, welcher nicht der Mehrwertsteuer unterliege. Mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... vom 19. April 2002 forderte die

ESTV von der X für das 2. Quartal 2001 auf dieser Entschädigung Fr. 417'527.-- Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins nach. Mit Entscheid vom 2. April 2003 bestätigte die ESTV diese Nachforderung (unter Berücksichtigung eines per 24. März 2002 bestehenden Guthabens von Fr. 137'746.45). Dagegen erhob die X am 16. Mai 2003 Einsprache.

B.- Mit Einspracheentscheid vom 28. August 2003 wies die ESTV die Einsprache ab und stellte fest, dass die X den Betrag von Fr. 5'556'428.-- ebenfalls als steuerbaren Umsatz abzurechnen (gesamte Zahlung von Fr. 11.5 Mio. sei steuerbar) und diese der ESTV für das 2. Quartal 2001 noch Fr. 422'288.50 zuzüglich Verzugszins seit 28. Januar 2002 zu bezahlen habe (zusätzliche EA Nr. ... vom 28. August 2003 über Fr. 4'761.50). Zur Begründung führte die ESTV im Wesentlichen aus, die umstrittene Entschädigung von Fr. 5'556'428.-- habe die (...) A. AG der X bezahlt, damit diese ihr die vorzeitige Entlassung aus dem Vertrag vom 30. November 2000 über die Benutzung eines „Hosting-Centers“ und weiteren Dienstleistungen („Hosting-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 Vertrag 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 der ESTV anwendbar. Der Betrag von Fr. 5'556'428.-- sei demnach zu versteuern.

C.- 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 auf die Erhebung eines Mehrwertsteuerbetrages für das 2. Quartal 2001 in der Höhe von Fr. 422'288.50 zuzüglich Verzugszins zu verzichten. Zur Begründung bringt die Beschwerdeführerin namentlich vor, bei der fraglichen Entschädigung für die vorzeitige Auflösung des Vertrags handle es sich um nicht der Mehrwertsteuer unterliegenden Schadenersatz. Die Schadenersatzzahlung gelte die nutzlosen Aufwendungen der Beschwerdeführerin ab. Es fehle an einem Leistungsaustausch. Der vorliegende Sachverhalt könne am ehesten mit der Einräumung eines Rücktrittsrechts oder der Vereinbarung eines Reuegeldes gemäss Art. 158 Abs. 3 des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 30. März 1911 (Fünfter Teil: Obligationenrecht; OR; SR 220) im Sinne von Ziff. 2.2.1 Merkblatt Nr. 4 verglichen werden. Nach der Einstellung des Bankprojektes sei die C. AG betreffend den Hosting-Vertrag vom 30. November 2000 in Gläubigerverzug gemäss Art. 91 ff. OR geraten, eine entsprechende Regelung sei in Ziff. 8.2 des Hosting-Vertrags vereinbart worden. Es spiele überdies keine Rolle, ob der Vertrag rückwirkend oder für die Zukunft aufgelöst werde und in welcher Form die Rechtsfolgen umgesetzt würden; die C. AG schulde so oder anders Schadenersatz, ohne dass die Beschwerdeführerin ihrerseits die vertraglich geschuldete Leistung zu erbringen hätte. Es bestehe eine Zahlungspflicht ohne Gegenleistung und Ziff. 2.2.1 des Merkblattes Nr. 4 sei in diesem Sinne auch auf Dauerschuldverhältnisse anwendbar. 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.

D.- Mit Vernehmlassung vom 17. November 2003 beantragt die ESTV die kostenfällige Abweisung der Beschwerde und nimmt Stellung zu den Vorbringen der Beschwerdeführerin.

E.- 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 entscheidungswesentlich - 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.- 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 Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [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 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 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 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., 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 Dienst-

leistung 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).

3.- Im vorliegenden Fall hatten die Beschwerdeführerin und die C. AG am 30. November 2000 im Rahmen eines Internet-Bank-Projekts eine Vereinbarung über die Benützung des Hosting Centers der Beschwerdeführerin in D und über zusätzliche Dienstleistungen abgeschlossen (Hosting-Vertrag, siehe Beschwerdebeilage 3). Der Vertrag umfasste namentlich die Benützung der Räumlichkeiten der Beschwerdeführerin durch die C. AG für ihre Einrichtungen (Equipment) zum Betrieb der Internet-Bank (Ziff. 1 Vertrag). Überdies hatte die Beschwerdeführerin Personal zur Verfügung zu stellen zur Überwachung der Computer-Infrastruktur der C. AG (Ziff. 4.1 Vertrag). Für die „Hosting-Services“ (Ziff. 1.7 Vertrag) sowie die Zurverfügungstellung von Personal (Operation Services, Ziff. 4.3 Vertrag) war ein monatliches Entgelt verabredet, für das Personal entsprechend dem Aufwand, für die Räumlichkeiten ein zum voraus fixierter Betrag. Weiter hatte die Beschwerdeführerin bestimmte Software (bzw. die nötigen Lizenzen) sowie Hardware zu beschaffen. Die Kosten dafür wurden der C. AG mit einer einmaligen und

einer jährlichen Gebühr in Rechnung gestellt (Ziff. 5 Vertrag, Annex 5 zum Vertrag). Der Vertrag konnte per 31. Dezember 2003 erstmals ordentlich gekündigt werden (Ziff. 8.1 Vertrag). Für den Fall von Leistungsstörungen wurde (nach erfolgloser Fristansetzung zur Mangelbehebung) ein Rücktritts- bzw. Suspendierungsrecht sowie Schadenersatz vorgesehen (Ziff. 8.2 Vertrag).

Laut Ausführungen der Beschwerdeführerin ist das Bankprojekt und in der Folge auch die Geschäftstätigkeit der C. AG eingestellt worden. Nach intensiven Verhandlungen sei am 21./22. Mai 2001 zwischen der Beschwerdeführerin und der (...) A. AG („A. AG“; Nachfolgerin der C. AG) zur Vermeidung einer gerichtlichen Auseinandersetzung eine Aufhebungsvereinbarung (Vernehmlassungsbeilage 2) abgeschlossen worden. Laut dieser Vereinbarung wurde der Hosting Vertrag vom 30. November 2000 im gegenseitigen Einvernehmen mit sofortiger Wirkung aufgelöst (Ziff. 1) und in der Präambel findet sich folgende Passage:

„A. AG beabsichtigt, den (...) Vertrag mit X vorzeitig zu beenden. A. AG ist bereit, den X aus dieser Auslösung entstandenen Schaden gemäss den nachfolgenden Bestimmungen zu ersetzen. X ist mit der vorzeitigen Beendigung des erwähnten Vertrages im Sinne dieser Vereinbarung einverstanden.“

In Ziffer 2.1. der Aufhebungsvereinbarung verpflichtete sich die A. AG, der Beschwerdeführerin im Sinne einer Schadenersatzzahlung per Saldo aller Ansprüche einen Betrag von Fr. 11.5 Mio. zu bezahlen, welcher sich aus folgenden Posten zusammensetzt (S. 5 Einsprache; S. 3 Beschwerde; siehe auch Aufstellung Beschwerdebeilage 5; vgl. auch Ziff. 3.3, 4.3, 4.4 der Aufhebungsvereinbarung):

- Fr. 4'949'376.-- zur Bezahlung offener Rechnungen bis 30. Juni 2001,
- Fr. 994'196.-- für laufende Kosten und Deinstallationen,
- Fr. 5'556'428.-- als Entschädigung für die vorzeitige Vertragsauflösung.

a) Bei der Frage, ob ein Vorgang der Mehrwertsteuer unterliegt, ist bestimmend, ob ein mehrwertsteuerlich relevanter Leistungsaustausch vorliegt (E. 2a/aa). Auch die Prüfung des vorliegend strittigen Punktes, ob die von der A. 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. 2b; 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. 2b/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 abgeben 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. 2b/bb; zum Willenselement bzw. dem Leistungswillen des Leistungserbringers als Voraussetzung für das Bestehen einer Leistung bzw. des Leistungsaustauschs vgl. auch vorne E. 2a/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 abgibt - muss als der Mehrwertsteuer unterstehend angesehen werden (vgl. auch Entscheid der SRK vom 14. Juni 2005, a.a.O., E. 3a).

c) aa) In der Aufhebungsvereinbarung selbst wurde nicht näher umschrieben, wofür die Schadenersatzzahlung von Fr. 11.5 Mio. geschuldet war. Dieser Betrag umfasste laut Beschwerdeführerin unter anderem die Posten „offene Rechnungen und Services bis 30. Juni 2001“ sowie „laufende Kosten“, welche auch nach Ansicht der Beschwerdeführerin der Mehrwertsteuer unterliegen und vorliegend nicht Streitgegenstand bilden. Daneben war in den Fr. 11.5 Mio. die vorliegend strittige „Entschädigung für die vorzeitige Auflösung des Vertrages“ von Fr. 5'556'428.-- (S. 5 Einsprache; S. 3 Beschwerde) enthalten.

Die Beschwerdeführerin macht nun geltend (S. 4 Beschwerde mit Hinweis auf die Aufstellung in Beschwerdebeilage 5), durch die vorzeitige Aufhebung des Vertrags hätten sich die Aufwendungen für den Kauf von Geräten und Mobilien (Position „Office“) sowie für Ausbauten der gemieteten Räumlichkeiten („Infrastruktur“) und für den Einbau von Datenübertragungsleitungen („LAN-Verbindung“) als nutzlos erwiesen. Ebenso hätten Ausbildungs- und Rekrutierungskosten für Mitarbeiter („Personal“), Kosten für den Erwerb von Software-Lizenzen („Software“) und „Diverses“ (wie Lagerraum, Anwaltskosten, Erstellung Handbuch) durch die C. AG entschädigt werden müssen. Diese Investitionskosten waren allgemein (wohl jedenfalls teilweise und umgerechnet auf die Lebensdauer der Investition) in der monatlichen „Miete“ bzw. dem vereinbarten Entgelt für die Benützung des Hosting Centers (Ziff. 1.7 des Hosting-Vertrags) enthalten. Für die Zeit bis 30. Juni 2001, also für den Zeitraum bis zur definitiven Auflösung des Vertragsverhältnisses (so hatte die A. AG die gemieteten Räumlichkeiten bis zum 30. Juni 2001 zu verlassen und die Beschwerdeführerin hatte zu diesem Zweck bis dahin noch Mitarbeiter zur Verfügung zu stellen, vgl. Aufhebungsvereinbarung Ziff. 3), wurden diese Posten mit dem vorliegend nicht mehr Streitgegenstand bildenden Teil des „Schadenersatzes“ (Fr. 4'949'376.-- zur „Bezahlung offener Rechnungen bis 30. Juni 2001“ und Fr. 994'196.-- für „laufende Kosten und Deinstallationen“) abgegolten.

Der hier strittige Betrag von 5'556'428.-- seinerseits war nicht für die Zeit bis 30. Juni 2001 geschuldet, sondern wurde als darüber hinausgehende Entschädigung für die vorzeitige Kündigung aufgerechnet. Mit dieser Summe wurde ein „zukünftiger Schaden“ (die Aufhebungsvereinbarung datierte vom 21./22. Mai 2001) im Zusammenhang mit der gegenseitigen Auflösung des Hosting-Vertrages entschädigt. Wesentlich ist vorliegend, dass die Beschwerdeführerin

in der Aufhebungsvereinbarung die vorzeitige Auflösung des Hosting-Vertrags, mithin die daraus folgende Schadenszufügung durch die A. 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. 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). 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. 2b/bb). Im abgeschlossenen Vergleich offenbart sich auch der Leistungswille der Beschwerdeführerin. Diese Schlussfolgerung wird ferner gestützt durch die von der Beschwerdeführerin selbst verwendete Umschreibung des Schadenersatzes als „Entschädigung für die vorzeitige Auflösung des Vertrages“ (vgl. Beschwerde S. 3, Einsprache S. 5). Dass die C. AG laut Angaben der Beschwerdeführerin ihren Geschäftsbetrieb eingestellt hatte, steht dieser Feststellung nicht entgegen, immerhin hätte die Beschwerdeführerin soweit ersichtlich gegenüber der Rechtsnachfolgerin der C. AG (der A. AG) nach wie vor auf Erfüllung des Vertrags bestehen können.

Die Beschwerdeführerin hat folglich eine Leistung im Sinne des Mehrwertsteuerrechts an die A. AG erbracht. Auch das Erfordernis der ursächlichen wirtschaftlichen Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung (E. 2a/aa, 2a/dd) ist offensichtlich gegeben und durch die Aufhebungsvereinbarung vom 21./22. Mai 2001 klar dokumentiert. Die Entschädigung der A. AG wird für den von der Beschwerdeführerin akzeptierten Schaden bzw. den Verzicht auf Weiterführung des Vertrags und entsprechend auf die Ansprüche daraus geleistet. Unter diesen Umständen liegt ein Leistungsaustausch vor und es ist von einem steuerbaren, unechten Schadenersatz zu sprechen.

bb) Die Argumentation der Beschwerdeführerin, es habe kein Leistungsaustausch stattgefunden, weil sie der C. AG nach der Einstellung deren Geschäftsbetriebs keine Leistungen mehr erbracht hat, greift nach diesen Feststellungen zu kurz. Die strittige 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 Hosting-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. Nach dem Gesagten 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 Ausführungen der Beschwerdeführerin, wonach die C. AG in Gläubigerverzug im Sinne von Art. 91 ff. OR geraten sei, sind grundsätzlich unerheblich; wesentlich ist, dass der in Frage stehende Schadenersatz einvernehmlich (zweiseitig) vereinbart wurde für die Aufhebung des Vertrags und nicht zur Abgeltung eines durch Gläubigerverzug oder andere Vertragsverletzung der Vertragspartnerin gegen den Willen der Beschwerdeführerin entstandenen Schadens. Im Übrigen 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. Ohnehin ist die zivilrechtliche Qualifikation der fraglichen Vereinbarung zwischen den Parteien sowie des Schadens und der geleisteten Entschädigung für die mehrwertsteuerliche Behandlung und die Frage nach einem mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausch nicht entscheidend (oben E. 2a/ee, 2b).

dd) Ferner ist der Beschwerdeführerin in ihrer Ansicht, vorliegend sei Ziff. 2.2.1 Merkblatt Nr. 4 anwendbar, nicht zu folgen. Bei den in dieser Ziffer behandelten Fällen handelt es sich um im ursprünglichen Vertrag (oder einer Zusatzvereinbarung) vorgängig eingeräumte (einseitige) Rücktrittsrechte gegen Zahlung einer Entschädigung, welche ebenfalls im Vertrag bereits vorgesehen wurde (vgl. Beispiele der Vertragsstrafe, Reuegeld, Anzahlung, Stornogebühr in Ziff. 2.2.1). Nachdem der Sachverhalt vorliegend mit dem in Ziff. 2.2.1 beschriebenen in keiner Weise übereinstimmt - weder wurde im Vertrag (oder in einem späteren Zusatz zum Vertrag) ein solches Rücktrittsrecht gegen Zurücklassung eines bestimmten Betrages verabredet, noch kam es vorliegend zu einer einseitigen Rücktrittserklärung -, braucht auf diesen Einwand nicht weiter eingegangen zu werden.

ee) 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 A. AG. Soweit solche Fälle von einvernehmlichen Vertragsauflösungen, bei denen ein Leistungsaustausch vorliegt, 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 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. Diese 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. Selbstverständlich können Rückschlüsse aus einem Gerichtsurteil auf ein streitiges Verfahren ohnehin höchstens dann gezogen werden, wenn die Sachverhalte in den strittigen Problemkreisen übereinstimmen.

bb) Im zitierten deutschen „Schiffbau-Urteil“ 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 Dauer-schuldverhältnisse, 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. 3c/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 Hosting-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 hingegen 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 (ebenso deutsche Umsatzsteuerrichtlinie 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. 3c/bb).

Von vornherein nicht stichhaltig ist der Verweis auf Fälle von Ausgleichszahlungen von Mietern an den Vermieter, wenn das Mietverhältnis (anders als der vorliegende Vertrag) 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. 2b/bb, 3b,

3c/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 deren Sachverhalte teilweise nicht vergleichbar sind mit dem vorliegenden oder sich 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.

4.- Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde abzuweisen. 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 Schiedskommissionen 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 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:

Die Gerichtsschreiberin:

Pascal Mollard

Sonja Bossart