



SRK 2003-124

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

Entscheid vom 14. Juni 2005

in Sachen

X. Corp., ..., Beschwerdeführerin, vertreten durch ...

gegen

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

betreffend

Mehrwertsteuer (MWSTG);
Schadenersatz

Sachverhalt:

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

Schweiz und im Ausland; die Erbringung von Dienstleistungen eines Verlages sowie einer elektronischen Online Datenbank und allen damit zusammenhängenden Tätigkeiten.

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

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

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

D.- Gegen diesen Entscheid der ESTV lässt die X. Corp. (Beschwerdeführerin) am 19. August 2003 Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) führen und beantragen, der Einspracheentscheid sei aufzuheben, soweit er Mehrwertsteuer auf der Schadenersatzleistung von Fr. 5 Mio. für die vorzeitige Vertragsauflösung betreffe (im Umfang von Fr. 353'159.85). Sie macht namentlich geltend, es handle sich bei der Entschädigung von Fr. 5 Mio. um echten, nicht der Mehrwertsteuer unterliegenden Schadenersatz. Die Behandlung von Schadenersatz sei im MWSTG nicht geregelt. Relevant sei die Frage, ob ein Leistungsaustauschverhältnis vorliege, dies sei aber bei Schadenersatzleistungen nicht der Fall. Die Unterscheidung in echten und unechten Schadenersatz gemäss Merkblatt Nr. 04 der ESTV vermöge nicht zu überzeugen. Zivilrechtlich gesehen stelle die Entschädigung der Post einen Schadenersatz im Sinne von Art. 97 ff. OR dar. Wenn nach Ziffer 2.1 des Merkblattes Nr. 04 bei Vertragsverletzungen echter, nicht steuerbarer Schadenersatz in Frage komme, müsse dies auch bei Dauer-

schuldverhältnissen möglich sein. Ziffer 3.1 des Merkblatts Nr. 04 sei nicht anwendbar und führe vorliegend zu einer verfassungswidrigen Gesetzesauslegung. Die Darstellung der ESTV, die Beschwerdeführerin habe willentlich auf ein Recht verzichtet, sei unzutreffend, ihre einzige Wahlmöglichkeit habe darin bestanden, die Post zu verklagen oder sich aussergerichtlich zu einigen. Die vorliegende Beendigungsvereinbarung könne als aussergerichtliche Vereinbarung gelten.

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

F.- Am 7. Oktober 2003 reicht die Beschwerdeführerin eine Replik ein. Die ESTV dupliziert mit Eingabe vom 14. Oktober 2003.

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. 4'000.-- 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) Der Einspracheentscheid der ESTV bestätigte die EA Nr. (...) bzw. den Entscheid der ESTV vom 26. März 2003 betreffend Nachforderung von Mehrwertsteuern gegenüber der Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. 268'347.-- (zuzüglich Verzugszinsen). Diese Nachforderung setzt sich zusammen aus der Steuer von Fr. 353'159.85 für die Entschädigung der Post über Fr. 5 Mio. sowie weiteren Aufrechnungen zu Gunsten der ESTV (total Fr. 401'478.10) und Vorsteuerkorrekturen zu Gunsten der Beschwerdeführerin (Fr. 133'130.75). Die Beschwerdeführerin ficht den Einspracheentscheid nur betreffend die Steuer von Fr. 353'159.85 auf der Entschädi-

gung der Post an. Der restliche Nachforderungsbetrag sowie die Vorsteuerkorrekturen gehören somit nicht zum Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens. Zu überprüfen bleibt im Folgenden lediglich die Nachforderung der ESTV in der Höhe von Fr. 353'159.85.

c) 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, 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 eige-

nem Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen. Auf Grund von Art. 7 Abs. 1 MWSTG gilt als Dienstleistung jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist. Mit der negativen Definition der Dienstleistungen wird sichergestellt, dass sämtliche Leistungen, wenn nicht als Lieferungen, dann als Dienstleistungen, erfasst sind. Beim Dienstleistungsbegriff handelt es sich um einen Auffangtatbestand oder um einen Restbegriff, der alle anderen Leistungen mit Ausnahme der Lieferungen erfasst (Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. 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 stellt im Weiteren fest, dass auch die Überlassung von immateriellen Werten und Rechten (Bst. a) sowie das Unterlassen einer Handlung bzw. das Dulden einer Handlung oder eines Zustandes (Bst. b) als Dienstleistungen gelten.

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

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

ee) Die Mehrwertsteuer stellt auf wirtschaftliche Vorgänge ab, auf Umsätze wie Lieferung und Dienstleistung, und sie besteuert den wirtschaftlichen Konsum. Auch wenn den Lieferungen und Dienstleistungen in der Regel zweiseitige Verträge zugrunde liegen dürften, hat es der Gesetzgeber mit Rücksicht auf das Wesen der Mehrwertsteuer vermieden, an bestimmte Vertragsverhältnisse anzuknüpfen. Deshalb ist die Frage, ob eine Gegenleistung in ursächlichem Zusammenhang mit der Leistung steht – wie nach konstanter Rechtsprechung und Lehre bei der mehrwertsteuerlichen Qualifikation von Vorgängen im Allgemeinen –, nicht in erster Linie aus einer zivil-, sprich vertragsrechtlichen Sicht, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Krite-

rien 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. 04 der ESTV; Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., Rz. 315 ff.; vgl. auch Entscheidung der SRK vom 1. Dezember 2004 i.S. C. SA [CRC 2002-077], E. 3c)

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

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

weder nicht zufügen zu lassen oder sich das Zufügenlassen zu entschädigen, handelt es sich grundsätzlich um einen steuerbaren Tatbestand nach Art. 5 MWSTG.

3.- Im vorliegenden Fall war Grundlage der vertraglichen Beziehungen zwischen der Beschwerdeführerin und der Post der Eckdaten-Contentvertrag vom 2. Februar 2000 zwischen der Post und der Y. Corp. (Vernehmlassungsbeilage Nr. 3), welcher eine minimale Vertragsdauer von fünf Jahren (mit automatischer Verlängerung um 5 Jahre) vorsah und die Post zu monatlichen Pauschalvergütungen von Fr. 1'313'000.-- an die Y. Corp. verpflichtete. Inhalt des Vertrages war die Lieferung publizistischer Inhalte (Contents) durch die Y. Corp. für das Internetportal der Post. Die Post und die Beschwerdeführerin waren zu diesem Zweck eine „strategische Partnerschaft“ eingegangen (Beschwerde S. 3); die Post hielt eine Beteiligung von 30 % und die Beschwerdeführerin eine solche von 70 % an der Y. Corp. (vgl. Businessplan vom 3. Januar 2000: Vernehmlassungsbeilage Nr. 2, Ziff. 1.8.). Am 6. Dezember 2001 haben die Beschwerdeführerin und die Post in einer Vereinbarung über die „Beendigung der strategischen Partnerschaft betreffend Entwicklung, Produktion, Lieferung und Distribution von publizistischen Contents“ (Vernehmlassungsbeilage Nr. 8) folgendes vereinbart:

1. Die Post bezahlt der X. Corp. mit Valuta per 15. Dezember 2001 einen Betrag von Fr. 5 Mio. (...).
2. Mit der Zahlung gemäss Ziffer 1 gilt der zwischen der Post und der Y. AG abgeschlossene Content-Eckdaten-Vertrag vom 2. Februar 2000 als aufgehoben. Soweit der Vertrag auf die X. Corp übertragen worden ist, stimmt die X. Corp. einer solchen Vertragsaufhebung ebenfalls ohne Vorbehalt zu. Damit sind aus diesem Vertragsverhältnis sämtliche Parteien (Post, X. Corp., Y. AG) per Saldo aller Ansprüche auseinander gesetzt.
3. Die Post überträgt das Eigentum der von ihr gehaltenen Aktien der Y. AG (...) auf die X. Corp. Die Parteien (...) sind sich aber einig darüber, dass die Übertragung kostenlos erfolgt.
4. Mit dem Vollzug der Übertragung der Aktien gemäss Ziffer 3 gelten die zwischen der Post, der Z. AG und der X. Corp. abgeschlossene Beteiligungsvereinbarung vom 10. Januar 2000 sowie der zwischen der Post und der X. Corp. abgeschlossene Aktionärbindungsvertrag vom 10. Januar 2000 als aufgehoben. Damit sind aus diesen Vertragsverhältnissen sämtliche Parteien (Post, X. Corp., Y. AG) per Saldo aller Ansprüche auseinander gesetzt.
(...)

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

arbeitern, denen aufgrund des Ausstiegs der Post nicht mehr genügend Ertrag gegenübergestanden habe (Fr. 1.5 und Fr. 1.2 Mio.) (vgl. Vernehmlassungsbeilage 5).

a) Bei der Frage, ob ein Vorgang der Mehrwertsteuer unterliegt, ist bestimmend, ob ein mehrwertsteuerlich relevanter Leistungsaustausch vorliegt (E. 2a/aa). Strittig ist vorliegend, ob die von der Post an die Beschwerdeführerin geleistete Entschädigung als sogenannter echter, der Steuer nicht unterliegender Schadenersatz zu qualifizieren sei oder nicht. Auch die Differenzierung zwischen „echtem“, der Steuer nicht unterliegendem Schadenersatz und steuerbaren Entschädigungen (sogenannt „unechtem“ Schadenersatz) hat prinzipiell über die Frage des Vorliegens eines Leistungsaustausches zu erfolgen. 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. 04) ist folglich nicht zu beanstanden, soweit als Abgrenzungskriterium das Vorliegen eines Leistungsaustausches verwendet wird.

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

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

bb) Vorliegend wurde mit Vereinbarung vom 6. Dezember 2001 zwischen der Beschwerdeführerin und der Post geregelt, dass für den vorzeitigen Ausstieg der Post aus dem Contentvertrag bzw. die vorzeitige Beendigung der dafür eingegangenen strategischen Partnerschaft, die Post der Beschwerdeführerin einen Betrag von Fr. 5 Mio. ausrichtet (Ziff. 1) und damit alle betroffenen Parteien aus dem Contentvertragsverhältnis als per Saldo aller Ansprüche auseinander-

gesetzt sind (Ziff. 2). In dieser Vereinbarung offenbart sich der Leistungswille der Beschwerdeführerin. Die Beschwerdeführerin akzeptiert darin den vorzeitigen Ausstieg der Post aus dem Vertrag, mithin die daraus folgende Schadenszufügung durch die Post (laut Beschwerdeführerin sei die Entschädigung aufgrund von erwarteten Sozialplankosten, Kosten der Neuausrichtung usw. festgesetzt worden) und verzichtet auf die Rechte aus dem Dauerschuldverhältnis. Somit kann nicht gesagt werden, dass sie gegen ihren Willen einen Schaden erlitten hätte und ein echter Schadenersatz muss verneint werden. Die Beschwerdeführerin hat im Gegenteil eine Leistung erbracht, eine solche setzt nicht unbedingt ein tatsächliches Tätigwerden voraus, sondern als Leistung kann auch ein Tätigwerden durch Unterlassen oder Dulden gelten (Dienstleistung gemäss Art. 7 Abs. 2 Bst. b MWSTG; oben E. 2a/bb). In solchen Fällen beruht das Verhalten des leistenden Unternehmens auf einer besonderen Vereinbarung mit dem Dritten, welcher aus diesem Verhalten einen wirtschaftlichen Nutzen ziehen kann und dementsprechend bereit ist, dafür ein Entgelt zu entrichten (vgl. Baumgartner, a.a.O., S. 262). Die Beschwerdeführerin hat folglich eine Leistung im Sinne des Mehrwertsteuerrechts erbracht, indem sie sich „willentlich“ einen „Schaden“ hat zufügen lassen und auf ihre Rechte aus dem Dauerschuldverhältnis verzichtet hat.

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

d) Anzuführen bleibt, dass die zivilrechtliche Qualifikation der fraglichen Vereinbarung zwischen den Parteien sowie des Schadens und der geleisteten Entschädigung für die mehrwertsteuerliche Behandlung - namentlich die Frage eines Leistungsaustausches - grundsätzlich nicht entscheidend ist (oben E. 2a/ee, 2b). Die entsprechenden Vorbringen der Beschwerdeführerin sind nicht stichhaltig. Namentlich ist irrelevant, ob die Vereinbarung als aussergerichtlicher Vergleich zu qualifizieren ist. Massgebend ist vielmehr, ob ein gegen den Willen des „Geschädigten“ zugefügter Schaden ersetzt oder ob dieser aber vom Geschädigten akzeptiert wird und er selbst eine Leistung erbringt, die abgegolten wird. Vorliegend ist letzteres zu bejahen, der Leistungswille und ein Leistungsaustausch waren nach dem Gesagten durchaus vorhanden. Die Beschwerdeführerin macht geltend, dass der Wille der Post massgeblich gewesen sei und das Verhältnis der Parteien jenem „zwischen David und Goliath“ (Post) geähnelt habe. Die Beschwerdeführerin sei unter Druck gestanden; hätte sie sich nicht auf die Vereinbarung eingelassen, wäre ihr nur der Weg des gerichtlichen Verfahrens geblieben. Der Beweggrund spielt für die Frage, ob eine mehrwertsteuerliche Leistung vorliegt, jedoch keine Rolle. Eine wirtschaftliche (oder gar

eine rechtliche) Zwangssituation etwa schliesst das Vorliegen eines Leistungsaustauschs grundsätzlich nicht aus (vgl. Baumgartner, a.a.O., S. 265 f.; Annie Rochat Pauchard, mwst.com, a.a.O., N. 1 zu Art. 8). Die den Beweggrund für die Vereinbarung bzw. den Leistungsaustausch betreffenden Einwände der Beschwerdeführerin sind somit nicht zu hören.

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

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

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 mit Fr. 4'000.-- (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. Corp. vom 19. August 2003 wird abgewiesen und der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 14. Juli 2003 bestätigt.
- 2.- Die Verfahrenskosten im Betrage von Fr. 4'000.-- (Spruch- und Schreibgebühren) werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 4'000.-- verrechnet.
- 3.- Dieser Entscheid wird der Vertreterin 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