

# **BVGer A-6831/2013 vom 8. Juli 2015**

Bundesverwaltungsgericht, 2015-07-08, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-6831\\_2013](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-6831_2013)

FR: TAF A-6831/2013 du 8 juillet 2015

IT: TAF A-6831/2013 del 8 luglio 2015

## **Regeste**

Mehrwertsteuer

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 VGG Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG, sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt hier nicht vor und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde sachlich grundsätzlich zuständig (vgl. aber E. 1.4).

### **E. 1.2**

Der vorliegende Sachverhalt, der die Steuerperiode 2010 betrifft, ist gemäss den Bestimmungen des am 1. Januar 2010 in Kraft getretenen MWSTG zu beurteilen. Soweit im Folgenden auf die Rechtsprechung zum aMWSTG verwiesen wird, liegt der Grund darin, dass diese im vorliegenden Fall auch für das MWSTG übernommen werden kann.

### **E. 1.3.1**

Grundsätzlich bildet jeder vorinstanzliche Entscheid bzw. jede Verfügung ein selbständiges Anfechtungsobjekt und ist deshalb einzeln anzufechten. Es ist gerechtfertigt, von diesem Grundsatz abzuweichen und die Anfechtung in einer gemeinsamen Beschwerdeschrift und in einem gemeinsamen Verfahren mit einem einzigen Urteil zuzulassen, wenn die einzelnen Sachverhalte in einem engen inhaltlichen Zusammenhang stehen und sich in allen Fällen gleiche oder ähnliche Rechtsfragen stellen (vgl. BGE 123 V 214 E. 1; Urteile des BVGer A 1527/2006 vom 6. März 2008 E. 1.3, A-1435/2006 vom 8. Februar 2007 E. 1.2 und A-1536/2006 vom 16. Juni 2008 E. 1.3). Unter den gleichen Voraussetzungen können auch getrennt eingereichte Beschwerden in einem Verfahren vereinigt werden. Die Frage der Vereinigung von Verfahren steht im Ermessen des Gerichtes und hängt mit dem Grundsatz der Prozessökonomie zusammen, wonach ein Verfahren möglichst einfach, rasch und zweckmässig zum Abschluss gebracht werden soll, was wiederum im Interesse aller Beteiligten liegt. Die Zusammenlegung der Verfahren braucht dabei nicht in einer selbständig anfechtbaren Zwischenverfügung angeordnet zu werden (BGE 131 V 222 E. 1, 128 V 124 E. 1; zum Ganzen: André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 3.17).

### **E. 1.3.2**

Die Beschwerdeführerin hat gegen die EM 1 und die EM 2 mit einer einzigen Beschwerdeschrift Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht geführt und ersucht darin um Vereinigung der Verfahren (Sachverhalt J). Die ESTV hat sich in ihrer Vernehmlassung

gegen eine Verfahrensvereinigung ausgesprochen (Sachverhalt K). Die vorliegenden Sachverhalte stehen zwar in einem engen inhaltlichen Zusammenhang (einzig die zu beurteilenden Steuerperioden sind andere). Der ESTV ist aber zuzustimmen, dass sich auf den Sachverhalt, der dem zu beurteilenden Einspracheentscheid betreffend die EM 1 zu Grunde liegt (Steuerperioden vom 1. Januar 2006 bis zum 31. Dezember 2009), das frühere Mehrwertsteuerrecht insbesondere das aMWSTG Anwendung findet; der zweite Einspracheentscheid dagegen gemäss den Bestimmungen des am 1. Januar 2010 in Kraft getretenen MWSTG zu beurteilen ist. Dies alleine vermag zwar grundsätzlich nicht zu genügen, um die Vereinigung der Verfahren auszuschliessen. Insbesondere mit Blick auf den im Verfahren A-6828/2013 zu beurteilenden Spendencharakter des Verzichts auf Pachtzins stellen sich aber Rechtsfragen, die durch das aMWSTG anders beantwortet werden, als durch das geltende Recht. Aus prozessökonomischen Gründen und im Interesse einer klaren Rechtsanwendung ist die Vereinigung nicht geboten. Folglich werden die Beschwerden gegen die beiden Einspracheentscheide vom 4. November 2013 vor Bundesverwaltungsgericht nicht vereinigt. Im vorliegenden Verfahren ist somit einzig die Beschwerde gegen den Einspracheentscheid betreffend die Steuerperiode vom 1. Januar 2010 bis zum 31. Dezember 2010 gemäss den Bestimmungen des MWSTG zu beurteilen.

#### **E. 1.4.1**

Die Einsprache ist das vom Gesetz besonders vorgesehene förmliche Rechtsmittel, mit dem eine Verfügung bei der verfügenden Verwaltungsbehörde zwecks Neuüberprüfung angefochten wird. Die Einsprache ist kein devolutives Rechtsmittel, welches die Entscheidungszuständigkeit an eine Rechtsmittelinstanz übergehen lässt (vgl. BGE 132 V 368 E. 6.1; 131 V 407 E. 2.1.2.1; Ulrich Häfelin et al., Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl. 2010, N 1815). Das Einspracheverfahren ermöglicht eine Abklärung komplexer tatsächlicher oder rechtlicher Verhältnisse und eine umfassende Abwägung der verschiedenen von einer Verfügung berührten Interessen (Häfelin et al., a.a.O., N 1816).

#### **E. 1.4.2**

Im Bereich der Mehrwertsteuer ist das Einspracheverfahren in Art. 83 MWSTG gesetzlich vorgesehen. Eine Ausnahme hierzu bildet die sog. "Sprungbeschwerde": Richtet sich die Einsprache gegen eine einlässlich begründete Verfügung der ESTV, so ist sie auf Antrag oder mit Zustimmung des Einsprechers als Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten (Art. 83 Abs. 4 MWSTG; vgl. zur Sprungbeschwerde: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A1184/2012 vom 31. Mai 2012 E. 2 ff.).

#### **E. 1.4.3**

Der Erlass eines Einspracheentscheids setzt ausführungsgemäss voraus, dass vorgängig eine Verfügung ergangen ist, welche überhaupt Gegenstand eines Einspracheverfahrens bilden kann. Die Vorinstanz sieht diese Verfügung wohl in der als "Verfügung" bezeichneten EM. Freilich ist es nach Rechtsprechung des Bundesgerichts und des Bundesverwaltungsgerichts grundsätzlich nicht zulässig, eine Einschätzungsmitteilung direkt als Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG auszugestalten (vgl. Urteil des BVerger A-756/2014 vom 26. Juni 2014 E. 1.2.3; BGE 140 II 202 E. 5 f., bestätigend: Urteil des BVerger A 707/2013 vom 25. Juli 2013 E. 4.2 f. mit Hinweisen).

#### **E. 1.4.4**

Vorliegend stellt aber jedenfalls der als "Einspracheentscheid" bezeichnete Entscheid der ESTV vom 4. November 2013 eine Verfügung gemäss Art. 5 VwVG dar. Indem die

Beschwerdeführerin dagegen beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erhob, hat sie einen allfälligen Verlust des Einspracheverfahrens (E.1.4.2) zumindest in Kauf genommen. Ihre vorbehaltlose Beschwerdeführung direkt beim Bundesverwaltungsgericht ist unter diesen Umständen - in analoger Anwendung von Art. 83 Abs. 4 MWSTG - als "Zustimmung" zur Durchführung des Verfahrens der Sprungbeschwerde zu werten, zumal der "Einspracheentscheid" vom 4. November 2013 einlässlich begründet ist (vgl. auch Urteil des BGer 2C\_842/2014 vom 17. Februar 2015 E. 5.4; Urteile des BVGer A 756/2014 vom 26. Juni 2014 E. 1.2.3, A 6188/2012 vom 3. September 2013 E. 1.2.3, A-707/2013 vom 25. Juli 2013 E. 1.2.3 und E. 4.2.5.3). Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde auch funktional zuständig.

### **E. 1.5**

Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Die Beschwerdeführerin ist zur Erhebung der vorliegenden Beschwerde berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG), hat diese frist- und formgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) und den einverlangten Kostenvorschuss rechtzeitig geleistet (vgl. Art. 63 Abs. 4 VwVG in Verbindung mit Art. 21 Abs. 3 VwVG). Auf die Beschwerde ist somit einzutreten.

### **E. 2**

Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der un-richtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sach-verhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit er-heben (Art. 49 Bst. c VwVG). Im Beschwerdeverfahren gelten die Unter-suchungsmaxime, wonach der Sachverhalt von Amtes wegen festzustel-len ist, und der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (Art. 62 Abs. 4 VwVG). Das Bundesverwaltungsgericht ist verpflichtet, auf den - unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten - festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm anzuwenden (BGE 132 II 112 E. 3.2, 131 II 205 E. 4.2). Dies bedeutet, dass es eine Beschwerde auch aus einem anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer Begründung bestätigen kann, die von jener der Vorinstanz abweicht (sog. Motivsubstitution, vgl. statt vieler: BVGE 2007/41 E. 2 mit weiteren Hinweisen).

### **E. 3.1.1**

Der Mehrwertsteuer unterliegen die im Inland gegen Entgelt erbrachten Leistungen (Art. 1 Abs. 2 Bst. a MWSTG). Zum Entgelt gehört alles, was der Empfänger oder an seiner Stelle ein Dritter für die Lieferung oder Dienstleistung aufwendet. Dies erfasst auch den Ersatz aller Kosten, selbst wenn diese gesondert in Rechnung gestellt werden (Art. 24 Abs. 1 MWSTG).

### **E. 3.1.2**

Eine Lieferung eines Gegenstands liegt vor, wenn die Befähigung verschafft wird, im eigenen Namen über den Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen (Art. 3 Bst. d Ziff. 1 MWSTG). Die Verschaffung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht gehört demzufolge zum Grundtatbestand der Lieferung. Eine Lieferung liegt ebenfalls vor, wenn ein Gegenstand zum Gebrauch oder Nutzung überlassen wird (Art. 3 Bst. d Ziff. 3 MWSTG). Dies geschieht typischer Weise im Rahmen von Dauerverträgen wie Miete, Leasing- und

Pachtverträge (Alois Camenzind et. al; Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 3. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2012, Rz. 707; Felix Geiger, in: Felix Geiger/Regine Schluckebier [Hrsg.], MWSTG, Kommentar, Schweizerisches Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2012 [nachfolgend: MWST-Kommentar], Art. 3 N 30).

### **E. 3.1.3**

Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist (Art. 3 Bst. e MWSTG). Zu den steuerbaren Dienstleistungen zählen unter anderem auch die Einräumung von immateriellen Werten und Rechten oder das Unterlassen einer Handlung oder Dulden einer Handlung bzw. eines Zustandes (Art. 3 Bst. e Ziff. 1 und 2 MWSTG).

### **E. 3.1.4**

Wie das Bundesverwaltungsgericht im Urteil A-1559/2006 vom 2. Dezember 2008 E. 2.1.2 festgehalten hat, sind nicht alle negativen Leistungen von vornherein für die Mehrwertsteuer von Bedeutung. Damit derlei angenommen werden kann, müssen sie das Resultat eines eigentlichen Engagements des Leistenden sein, durch welches dieser seinen Willen manifestiert, sich zu enthalten oder ein Verhalten zu tolerieren und so bewusst einem Dritten einen wirtschaftlichen Vorteil zu verschaffen. Die blossе Tatsache, jemanden machen zu lassen oder eine Situation zu ertragen, ohne sich auch nur irgendwie verpflichtet zu haben, stellt keine Dienstleistung im Sinne der damaligen Bestimmungen dar (gemeint ist Art. 6 Abs. 2 Bst. b der Verordnung vom 22. Juni 1994 [aMWSV, AS 1994 1464 und nachfolgende Änderungen] bzw. Art. 7 Abs. 2 Bst. b aMWSTG). Da sich Art. 3 Bst. d Ziff. 3 und Bst. e Ziff. 2 MWSTG gegenüber dem früheren Recht kaum redaktionell unterscheiden, kann die bisherige Rechtsprechung auch unter dem neuen Recht weitergeführt werden (vgl. dazu auch Camenzind et al., a.a.O., Rz. 736 f.; Geiger, MWST-Kommentar, Art. 3 N 34).

### **E. 3.1.5**

Damit überhaupt eine steuerbare Leistung vorliegt, muss sie im Austausch mit einem Entgelt erfolgen (sog. "Leistungsaustauschverhältnis" oder gemäss neuerer Terminologie "Leistungsverhältnis"; vgl. hierzu Ivo P. Baumgartner/Diego Clavadetscher/Martin Kocher, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 4 N 3, Camenzind et al., a.a.O., Rz. 592; Geiger, MWSTG-Kommentar, Art. 18 N 2). Die Entgeltlichkeit stellt ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal einer mehrwertsteuerlichen Leistung dar. Besteht zwischen Leistungserbringer und empfänger kein Austauschverhältnis im erwähnten Sinn, ist die Tätigkeit mehrwertsteuerlich irrelevant und fällt nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer (statt vieler: BGE 132 II 353 E. 4.3 mit Hinweisen; Urteil des BVGer A 5745/2008 vom 11. Juni 2010 E. 2.3).

### **E. 3.1.6**

Die Annahme eines solchen Leistungsverhältnisses setzt voraus, dass zwischen Leistung und Entgelt eine innere wirtschaftliche Verknüpfung gegeben ist (BGE 138 II 239 E. 3.2, 132 II 353 E. 4.1, 126 II 443 E. 6a m.w.H.). Die Beurteilung, ob ein Leistungsverhältnis besteht, hat in erster Linie nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (sog. "wirtschaftliche Betrachtungsweise"). Die zivil- bzw. vertragsrechtliche Sicht ist nicht entscheidend, hat aber immerhin Indizwirkung (statt vieler: Urteil des BGer 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.6.1; BVGE 2007/23 E. 2.3.2 mit Hinweis; Urteile des BVGer A-8058/2008 vom 13. Januar 2011 E. 3.1, A 1579/2006 vom 19. November 2009 E. 3.1.1). Für die Annahme eines Leistungsverhältnisses genügt es, dass Leistung und Entgelt

innerlich derart verknüpft sind, dass die Leistung das Entgelt auslöst. Zwischen Leistung und Entgelt muss damit ein kausaler, wirtschaftlicher Zusammenhang gegeben sein (BVG 2009/34 E. 2.2.1). Nicht von Bedeutung für die Frage des Leistungsverhältnisses ist weiter, ob das Entgelt wertmässig der erbrachten Leistung entspricht bzw. ob die Leistung freiwillig oder aufgrund eines Rechtsanspruchs erbracht wird. Entscheidend ist allein, dass eine Leistung im Austausch gegen ein Entgelt erbracht wird (Urteil des BGer 2A.43/2002 vom 8. Januar 2003 E. 3.2; Urteil des BVGer A 5279/2011 vom 1. März 2013 E. 2.1.1 mit Hinweisen). Entgeltlichkeit liegt auch vor, wenn überhaupt kein Entgelt bezeichnet und bezahlt wird, jedoch die Leistung (...) üblicherweise nur gegen Entgelt erhältlich ist (vgl. Urteil des BGer 2A.264/2006 vom 3. September 2008 E. 5.3).

### **E. 3.1.7**

Bei der Beurteilung der Frage nach dem wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt ist (wie auch bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage) primär auf die Sicht des Leistungsempfängers abzustellen, was der Konzeption der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer entspricht. Es ist zu prüfen, ob der Aufwand vom Leistungsempfänger erbracht wird, um die Leistung des Leistungserbringers zu erhalten (sog. "kausale Verknüpfung"; Urteil des BGer 2C\_928/2010 vom 28. Juni 2011 E. 3; BVGE 2009/34 E. 2.2.1; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, 1999, S. 230 ff.; Baumgartner/Clavadetscher/Kocher, a.a.O., § 4 N 20; Claudio Fischer/Claude Grosjean, Der Leistungsbegriff, in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 78 S. 711 f.). Grundsätzlich ohne Belang ist dagegen die Sichtweise des Leistungserbringers. Demnach muss die Leistung des Steuerpflichtigen, damit sie steuerbar ist, nicht zwingend auf den Erhalt eines Entgelts gerichtet sein (sog. "finale Verknüpfung"; a.A. Camenzind et al., a.a.O., Rz. 650 f.; Hans Georg Ruppe/Markus Achatz, Umsatzsteuergesetz Kommentar, Wien 2011, § 1 N 67).

### **E. 3.1.8**

Im Rahmen der Beurteilung, ob ein Leistungsverhältnis vorliegt, ist zu prüfen, wer als Leistungserbringer und wer als Leistungsempfänger zu gelten hat (vgl. Urteil des BGer 2A.215/2003 vom 20. Januar 2005 E. 6.4 und 6.5; Urteil des BVGer A-5279/2011 vom 1. März 2013 E. 2.1.1 mit Hinweis). Wer als Leistungserbringer zu gelten hat, bestimmt sich nach konstanter Rechtsprechung nach dem Aussenaustritt. Das mehrwertsteuerlich relevante Handeln wird demgemäss grundsätzlich demjenigen zugeordnet, der gegenüber Dritten im eigenen Namen auftritt (vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A 6367/2011 vom 14. August 2012 E. 2.2.4 mit Hinweis; Ralf Imstepf, Die Zuordnung von Leistungen gemäss Art. 20 des neuen MWSTG, in: ASA 78 S. 772; derselbe, Der mehrwertsteuerliche "Aussenaustritt", ASA 82 S. 451 ff.).

### **E. 3.2.1**

Das Entgelt stellt nicht nur Tatbestandselement des Steuerobjekts dar, sondern bildet auch die Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer (Art. 24 MWSTG; vgl. statt vieler: BGE 132 II 353 E. 4.1; BVGE 2011/44 E. 3.1). Art. 24 Abs. 1 MWSTG hält fest, dass die Steuer vom tatsächlich empfangenen Entgelt berechnet wird. Entscheidend ist somit nicht mehr wie unter altem Recht, was der Empfänger der Leistung oder an seiner Stelle ein Dritter als Gegenleistung für die Leistung aufwendet (statt vieler: BGE 126 II 443 E. 6a). Massgeblich ist vielmehr der tatsächliche Vermögenszugang beim Leistungserbringer (vgl. Urteile des

BVGer A 1591/2014 vom 25. November 2014 E. 4.3.1, A 2632/2013 vom 26. Februar 2014 E. 2.3; Baumgartner/Clavadetscher/Kocher, a.a.O., § 6 N 5; Geiger, MWSTG Kommentar, Art. 24 N 3).

#### **E. 3.2.2.1**

Der Grundsatz, demgemäss das tatsächlich empfangene Entgelt massgeblich ist, wird durch Art. 24 Abs. 2 MWSTG eingeschränkt. Gemäss Art. 24 Abs. 2 MWSTG gilt im Fall einer Lieferung oder Dienstleistung an eine eng verbundene Person im Sinne von Art. 3 Bst. h MWSTG als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde. Diese Bestimmung entspricht dem im Steuerrecht bekannten Grundsatz des Drittvergleichs ("dealing at arm's length"; vgl. Urteil des BGer 2A.11/2007 vom 25. Oktober 2007 E. 2.3.2; Urteil des BVGer A 3734/2011 vom 9. Januar 2013 E. 2.3; vgl. Pascal Mollard/Xavier Oberson/Anne Tissot Benedetto, *Traité TVA*, 2009, Kap. 4 N 23 ff.; Ivo P. Baumgartner, *mwst.com*, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, Art. 33 N 42).

#### **E. 3.2.2.2**

Die Anwendbarkeit dieses Artikels bedingt eine Leistung zu einem Vorzugspreis, also zu einem Entgelt, welches nicht mit dem Preis übereinstimmt, den ein unabhängiger Dritter zu bezahlen hätte (Drittpreis; Urteile des BVGer A-2572/2010 und A-2574/2010 vom 26. August 2011 E. 3.2.3, A-680/2007 vom 8. Juni 2009 E. 3.2, A 1376/2006 vom 20. November 2007 E. 3.3, je mit Hinweisen). Im Weiteren muss es sich beim Empfänger der Leistung um eine eng verbundene Person im Sinne von Art. 3 Bst. h MWSTG handeln. Als solche gelten die Inhaber und Inhaberinnen von massgebenden Beteiligungen an einem Unternehmen oder ihnen nahe stehende Personen. Eine massgebende Beteiligung liegt vor, wenn die Schwellenwerte gemäss Art. 69 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) überschritten werden oder wenn eine entsprechende Beteiligung an einer Personengesellschaft vorliegt.

#### **E. 3.2.2.3**

Rechtsfolge einer solchen Leistung zu einem Vorzugspreis an eine nahestehende Person ist, dass für die Bemessung der MWST eine besondere (fiktive) Bemessungsgrundlage herangezogen wird. Die Leistung wird auf den Wert korrigiert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde. Massgebend ist der Drittpreis, d.h. der Preis, den ein Dritter der gleichen Abnehmerkategorie "auf dem Markt" (Marktwert) üblicherweise für dieselbe Leistung zu bezahlen hätte (vgl. Urteile des BGer 2C\_778/2008 vom 8. April 2009 E. 3.1, 2A.11/2007 vom 25. Oktober 2007 E. 2.3.2; zum Ganzen auch: Urteile des BVGer A 2572/2010 und A 2574/2010 vom 26. August 2011 E. 3.2.3, A 1425/2006 vom 6. November 2008 E. 3.1).

#### **E. 3.2.2.4**

Dieser Drittpreis ist in den meisten Fällen kein exakter Wert, sondern kann nur annäherungsweise bestimmt werden. Die ESTV hat somit eine Schätzung durchzuführen und sich dabei grundsätzlich an die im Zusammenhang mit der Ermessenseinschätzung entwickelten Prinzipien zu halten (vgl. auch Urteile des BVGer A 5154/2011 vom 24. August 2012 E. 2.3.3, A-1425/2006 vom 6. November 2008 E. 3.1, A 1364/2006 vom 30. Mai 2007 E. 3.2 und 4.4, A 1355/2006 vom 21. Mai 2007 E. 3.4 mit Hinweisen).

#### **E. 4.1**

Was das vorliegende Verfahren anbelangt, ist vorab festzuhalten, dass entgegen gegenteiliger Vorbringen der Beschwerdeführerin der vorliegende Sachverhalt unbestritten ist und sich nur (aber immerhin) Fragen in Bezug auf dessen rechtliche Qualifikation stellen. Die Ausführungen der Beschwerdeführerin in der Beschwerdeschrift, wonach die ESTV den Sachverhalt nicht korrekt festgehalten habe und ein Leistungsverhältnis beurteile, wo keines vorliege, vermischen Tat- und Rechtsfrage. Die nachfolgenden Ausführungen der Beschwerdeführerin zum Tatsächlichen decken sich jedoch mit der Sachdarstellung der ESTV. Demzufolge ist der Sachverhalt gleichwohl unbestritten. Strittig ist jedoch, ob aufgrund der tatsächlichen Begebenheiten von einem mehrwertsteuerlich relevanten Leistungsverhältnis auszugehen ist, was eine Rechtsfrage darstellt. Gemäss Art. 18 Abs. 2 Bst. d in Verbindung mit Art. 33 Abs. 1 MWSTG führen Spenden unter neuem Recht nicht zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs. Im Gegensatz zum Verfahren A-6828/2013, das die unter dem Recht des aMWSTG zu beurteilenden Steuerperioden vom 1. Januar 2006 bis zum 31. Dezember 2009 betrifft, ist im vorliegenden Verfahren der Spendencharakter des Verzichts auf die Bezahlung eines Pachtzinses nicht zu beurteilen (vgl. Sachverhalt F). Somit bleibt einzig zu klären, ob zwischen der Beschwerdeführerin und der Trägerstiftung ein steuerbares Leistungsverhältnis dadurch besteht, dass die der Stadt von der Trägerstiftung eingeräumten Nutzungsrechte am KKL durch die Beschwerdeführerin zu respektieren sind (E. 4.2).

#### **E. 4.2.1**

Ein (grundsätzlich) steuerbares Leistungsverhältnis liegt vor, wenn eine Leistung gegen Entgelt erbracht wird und zwischen Leistung und Entgelt ein innerer wirtschaftlicher Zusammenhang besteht (E. 3.1.6 ff.). Von den Parteien wird nicht bestritten, dass vorliegend falls ein steuerbares Leistungsverhältnis bestehen würde (was nachfolgend zu prüfen ist) das Entgelt in einem zu bestimmenden Drittpreis im Sinne von Art. 24 Abs. 2 MWSTG zu sehen wäre. Wie in E. 3.1.6 ausgeführt, ist gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung diese Bestimmung nicht nur für die Korrektur eines allfällig zu tiefen Vorzugspreises unter nahestehenden Personen anwendbar, sondern auch in denjenigen Fällen heranzuziehen, in denen unter Nahestehenden überhaupt kein Entgelt vereinbart worden ist. Streitig ist dagegen vorliegend, ob überhaupt eine mit diesem Entgelt verknüpfte Leistung der Beschwerdeführerin vorliegt.

#### **E. 4.2.2**

Die ESTV führt in ihrem angefochtenen "Einspracheentscheid" (Sachverhalt I) und ihrer Vernehmlassung (Sachverhalt K) an, die Trägerstiftung sei gemäss Baurechtsvertrag dazu verpflichtet, der Stadt und den von dieser bezeichneten Dritten (bzw. Nutzungsberechtigten) Nutzungsrechte an gewissen Sälen im KKL einzuräumen. Aus dem Pachtvertrag gehe hervor, dass die Beschwerdeführerin bei der Führung des KKL bestimmte Vorgaben zu beachten habe, so namentlich die Bestimmungen über die Nutzungsrechte und Räume im KKL gemäss Baurechtsvertrag. Bei dieser Einhaltung bzw. Einräumung der Nutzungsrechte handle es sich um eine steuerbare Dienstleistung im Sinne von Art. 3 Bst. e Ziff. 1 MWSTG (Überlassung immaterieller Werte und Rechte).

#### **E. 4.2.3**

Dagegen bringt die Beschwerdeführerin vor, sie sei gar nicht in der Lage, der Trägerstiftung ein irgendwie geartetes Nutzungsrecht einzuräumen, da sie selber über ein solches nicht verfüge. Eigentümerin der "interessierenden Teile des KKL" sei die Trägerstiftung. Die

Rechte für die Nutzung würden daher bei der Trägerstiftung und aufgrund der obligatorischen Einschränkung im Baurechtsvertrag bei der Stadt liegen. Die Beschwerdeführerin habe keinerlei dingliche Rechte am KKL. Also müsste damit ein steuerbares Leistungsverhältnis vorliegen würde die Trägerstiftung der Beschwerdeführerin in einem ersten Schritt die Nutzungsrechte einräumen, welche die Beschwerdeführerin dann einem zweiten Schritt gleich wieder an die Trägerstiftung übertragen würde. Für ein solches "Hin- und Herschieben" der Nutzungsrechte finde sich aber weder im Pachtvertrag noch in einer anderen Vereinbarung zwischen den Parteien ein Hinweis. Eine steuerbare Dienstleistung liege somit nicht vor.

#### **E. 4.2.4**

Für die Beurteilung, ob ein mehrwertsteuerliches Leistungsverhältnis besteht, sind in erster Linie die wirtschaftlichen, tatsächlichen Gegebenheiten heranzuziehen. Im Rahmen dieser wirtschaftliche Betrachtungsweise hat die zivil- bzw. vertragsrechtliche Sicht aber immerhin Indizwirkung (E. 3.1.6). Am vorliegend zu beurteilenden Sachverhalt sind drei Parteien (Beschwerdeführerin, Trägerstiftung und Stadt) beteiligt, die untereinander - in der Regel zweiseitig vertraglich verpflichtet sind. Für die rechtliche Beurteilung des Sachverhalts sind vorliegend der Baurechtsvertrag zwischen der Stadt und der Trägerstiftung (vgl. Sachverhalt B) und der zwischen der Trägerstiftung und der Beschwerdeführerin geschlossene Pachtvertrag (vgl. Sachverhalt E) massgeblich. Zwischen der Beschwerdeführerin und der Stadt bzw. den von ihr ermächtigten Dritten besteht hinsichtlich der Saalnutzung kein Vertragsverhältnis. Zu prüfen bleibt, ob die Beschwerdeführerin, dadurch dass sie die Saalnutzung (durch die Stadt bzw. die von ihr ermächtigten Dritten) toleriert, gegenüber der Trägerstiftung eine Leistung erbringt (vgl. nachfolgend E. 4.2.5 ff.). Die Vorinstanz bejaht das Einräumen von (immateriellen) Nutzungsrechten im Sinne von Art. 3 Bst. e Ziff. 1 MWSTG. In Frage stehen aber auch die Überlassung eines Gegenstandes zum Gebrauch (Art.3 Bst. d Ziff. 3 MWSTG) sowie die Unterlassung der eigenen Nutzung (Art. 3 Bst. e Ziff. 2 MWSTG) oder das Dulden einer Fremdnutzung (Art. 3 Bst. e Ziff. 2 MWSTG).

#### **E. 4.2.5**

Eine Dienstleistung im Sinne von Art. 3 Bst. e MWSTG liegt insbesondere vor, wenn immaterielle Werte und Rechte überlassen werden (E. 3.1.3). Es ist insoweit unbestritten, dass derjenige, der die immateriellen Werte oder die Rechte überlässt, selber an diesen berechtigt sein muss. Der Beschwerdeführerin ist daher zuzustimmen, dass andernfalls eine Einräumung von immateriellen Werten und Rechten schon begrifflich nicht möglich wäre. Zu prüfen bleibt somit, inwieweit die Beschwerdeführerin über die hier in Frage stehende Nutzung des KKL bzw. die Säle verfügen konnte. Gemäss Baurechtsvertrag vom 26. August 1996 räumte die Stadt der Trägerstiftung auf ihrem Grundstück Nr. 2484, GB Luzern, ein selbständiges und dauerndes Baurecht ein. Dieses berechtigte die Trägerstiftung auf dem Baurechtsgrundstück das KKL zu errichten. Gemäss Baurechtsvertrag Ziff. 5 erhielt die Trägerstiftung das Recht, ab dem 19. September 1996 mit dem Abbruch sämtlicher bestehender Gebäude zu beginnen. Ziff. 2.1.1 des Baurechtsvertrags ist zu entnehmen, dass die Trägerstiftung der Stadt für sich und die von dieser bezeichneten Dritten das Recht einräumte, folgende Räume (samt Grundeinrichtungen, wozu auch der Probesaal und die Stimmräume gehören) vor allen übrigen Interessenten zu benutzen: 1) Konzertsaal (für 30% der verfügbaren Jahreskapazität, d.h. 108 Tage), 2) mittlerer Saal (für 20% der verfügbaren Jahreskapazität, d.h. 72 Tage) und 3) kleiner Saal (für 5% der

verfügbaren Jahreskapazität, d.h. 18 Tage). Diese Einschränkungen sind gemäss Baurechtsvertrag obligatorischer Natur und nicht im Grundbuch als Dienstbarkeit eingetragen. Im Zeitpunkt der Begründung des Baurechts waren die Konzertsäle somit noch nicht erstellt. Die Frage, ob die Stadt im Zeitpunkt der Baurechtsbegründung sich das Nutzungsrecht an den künftigen Konzertsälen zurück bzw. vorbehielt oder ihr dieses erst später eingeräumt wurde, kann hier offen bleiben. Zumindest im Zeitpunkt der Unterzeichnung des Pachtvertrages am 25. Juni 2001 waren die Konzertsäle erbaut und verfügte die Stadt aufgrund des Baurechtsvertrages über ein zeitweiliges Nutzungsrecht an den Sälen. Umgekehrt verfügte die Trägerstiftung in diesem Umgang über kein solches Nutzungsrecht.

#### **E. 4.2.6**

Die Einräumung einer Pacht gilt nach konstanter Praxis als Lieferung (vgl. E. 3.1.2). Voraussetzung für eine mehrwertsteuerlich relevante Lieferung ist, dass der Leistungserbringer wirtschaftlich über den Lieferungsgegenstand verfügen kann (E. 3.1.2). Dem Pachtvertrag vom 25. Juni 2001 zwischen der Trägerstiftung und der Beschwerdeführerin ist in Ziff. 1 zu entnehmen, dass Gegenstand der Pacht das gesamte KKL sei (mit Ausnahme gewisser Räumlichkeiten, die vorliegend nicht von Belang sind). Gemäss Ziff. 2 des Pachtvertrags, der den Umfang der Pacht definiert, übernimmt die Beschwerdeführerin als Betreiberin von der Trägerstiftung als Eigentümerin insbesondere den Betrieb und die Nutzung des KKL im Rahmen des Leitbildes der Trägerstiftung und nach den Vorgaben der im Vertrag erwähnten Grundlagen nach kommerziellen Grundsätzen. Zu diesen "Grundlagen" gehören gemäss Pachtvertrag auch die Grundsätze, die im Baurechtsvertrag festgelegt sind, unter Einschluss der Bestimmungen über "Nutzungsrechte an Sälen und Räumen". Deren Tragweite wird in E. 4.2.5 dargestellt.

#### **E. 4.2.7**

Diese Bestimmungen des Pachtvertrags lassen nun keinen anderen Schluss zu, als dass die vorliegend streitigen Nutzungsrechte (der Stadt und der von ihr ermächtigten Dritten) schon aus einer wirtschaftlichen Betrachtung gar nicht auf die Beschwerdeführerin übertragen werden konnten. Mit anderen Worten wurde der Beschwerdeführerin der Pachtgegenstand samt einer bereits bestehenden Belastung des Pachtgegenstandes übertragen, welche dazu führt, dass die Beschwerdeführerin die betreffenden Säle nur zeitlich beschränkt nutzen kann. Der Pachtumfang ist somit auf die Nutzung des KKL ohne die bereits der Stadt zustehende Nutzung beschränkt. Der Beschwerdeführerin ist damit zuzustimmen, dass ihr nicht die gesamten Nutzungsrechte am KKL (wirtschaftlich) übertragen wurden. Über die der Stadt aufgrund des Baurechtsvertrages zustehenden Nutzungsrechte konnte sie wirtschaftlich nicht verfügen. Die Beschwerdeführerin kann damit der Trägerstiftung auch keine Nutzungsrechte einräumen und damit auch keinerlei Leistung erbringen. Weder überlässt sie der Trägerstiftung einen Gegenstand zum Gebrauch (Saal zur Nutzung durch die Stadt und die von der Stadt bezeichneten Dritten) im Sinne von Art. 3 Bst. d Ziff. 3 MWSTG, noch räumt sie der Trägerstiftung immaterielle Nutzungsrechte ein im Sinne von Art. 3 Bst. e Ziff. 1 MWSTG ein. Auch eine Dienstleistung im Sinne von Art. 3 Bst. e Ziff. 2 MWSTG entfällt bei dieser Betrachtungsweise. Letztere liegt aber auch aufgrund der nachfolgenden Überlegungen nicht vor.

#### **E. 4.2.8**

Die Beschwerdeführerin hatte gestützt auf den Pachtvertrag die zeitweilige Nutzung der Konzertsäle durch die Stadt bzw. durch die ermächtigten Dritten hinzunehmen (vgl. E. 3.1.4). Eine solche Vereinbarung ist nicht ungewöhnlich, und aufgrund der Umstände ist davon auszugehen, dass der Pachtvertrag ohne die Übernahme dieser Belastung nicht abgeschlossen worden wäre. Bei dieser Sachlage macht die Beschwerdeführerin gegenüber der Trägerstiftung keine echte Zusage und geht damit auch keine neue Verpflichtung ein. Des Weiteren verzichtet sie auch nicht auf die (ihr zustehende) Saalnutzung durch sie selbst oder durch ihre eigenen Mieter. Schon die Trägerstiftung konnte und durfte die Säle im entsprechenden Umfang nicht nutzen oder Nutzungen daran vergeben - weil diese aufgrund des Baurechtsvertrages der Stadt vorbehalten waren - ; daher konnte und durfte dies die Beschwerdeführerin auch nicht. Ebensowenig war es die Absicht der Beschwerdeführerin, dadurch, dass sie die Saalnutzung durch bestimmte von der Stadt bezeichnete Dritte zu tolerieren hatte, der Trägerstiftung einen wirtschaftlichen Vorteil einzuräumen. Durch die fragliche Drittnutzung ändert sich auch nicht ihre eigene wirtschaftliche Situation. Das Bundesverwaltungsgericht verkennt dabei nicht, dass die Nutzungsberechtigten auch der Beschwerdeführerin eine pauschale Entschädigung auszurichten haben (vgl. dazu: revidiertes Reglement vom 27. November 1997 über die Vergabe von Nutzungsrechten an ausgewählte Nutzungsberechtigte im Kultur- und Kongresszentrum Luzern, Art. 11 und 12). Diese Pauschalentschädigung betrifft aber im Wesentlichen die mit der Saalnutzung verbundenen Nebenkosten (z.B. Tonmeister etc.) und betrifft damit andere Leistungen. Wie erwähnt sind die Pauschalentschädigungen nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens. Unter den gegebenen Umständen lässt die Beschwerdeführerin - mit den Worten des in E. 3.1.4 zitierten Urteils des Bundesverwaltungsgerichts - "die Stadt und die von ihr ermächtigten Dritten machen" und "erträgt die durch den Baurechtsvertrag geschaffene Situation", "ohne sich selber dazu verpflichtet zu haben. Damit liegt keine Dienstleistung im Sinne von Art. 3 Bst. e Ziff. 2 MWSTG (Unterlassung einer Handlung bzw. Duldung einer Handlung/Zustandes) vor.

#### **E. 4.3**

Da die Beschwerdeführerin keine Leistung erbringt, fehlt es an einem steuerbaren Vorgang und erübrigen sich Ausführungen zum Vorliegen und zur Bemessung des Entgelts (vgl. E. 3.2.1). Die Beschwerde ist damit gutzuheissen.

#### **E. 5.1**

Bei diesem Verfahrensausgang hat die Beschwerdeführerin keine Verfahrenskosten zu tragen. Der ESTV sind ebenfalls keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 und 2 VwVG). Der dem Bundesverwaltungsgericht einbezahlte Kostenvorschuss im Umfang von Fr. 5'000. ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Entscheids zurückzuerstatten.

#### **E. 5.2**

Die ESTV hat der obsiegenden Beschwerdeführerin die ihr erwachsenen notwendigen Kosten zu entschädigen (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 7 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE; SR 173.320.2]). Das Bundesverwaltungsgericht trifft den Entscheid über die Parteientschädigung von Amtes wegen aufgrund der Kostennote, sofern vorhanden, sowie den Akten und in der Regel ohne eingehende Begründung. Die Parteientschädigung der Beschwerdeführerin für die ihr erwachsenen notwendigen Auslagen ist aufgrund der Akten

und nach freiem richterlichem Ermessen auf insgesamt Fr. 7'500.-- (inkl. MWST) festzusetzen. (Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.