Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1558/2006
{T 0/2}

Urteil vom 3. Dezember 2009

Besetzung

Richter Thomas Stadelmann (Vorsitz),
Richter Michael Beusch, Richterin Salome Zimmermann,
Gerichtsschreiberin Sonja Bossart.

Parteien

X._____ **AG** (als Rechtsnachfolgerin der Y. AG, ...), ...
vertreten durch ....
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50,
3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Quartal 2001 - 4. Quartal 2003).
Ort der Dienstleistung (Art. 14 Abs. 2 Bst. a und Abs. 3 MWSTG); Haupt- und Nebenleistung; Schadenersatz; Umsätze aus Parkkarten (Art. 18 Abs. 21 Bst. c MWSTG).

Sachverhalt:

A.
Die Y. AG war seit dem 1. Januar 1995 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Sie war Gruppenträgerin einer Mehrwertsteuergruppe, zu welcher unter anderem (wenn auch nicht von Anfang an) die A. AG (...) und die B. AG (...) gehörten. Die Aktiven und Passiven der Y. AG gingen infolge Fusion auf die X. AG über und Erstere wurde ... im Handelsregister gelöscht.

B.
Die ESTV führte im Jahr 2004 bei der Y. AG (als Gruppenträgerin) eine Kontrolle betreffend die Jahre 1999 bis 2003 durch. Sie forderte für die Zeit vom 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2003 mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... Mehrwertsteuern von Fr. ... und mit EA Nr. ... solche von Fr. ... nach (je zuzüglich Verzugszins). Die fraglichen Steuerforderungen abzüglich einer Gutschrift vom 20. Januar 2005 von Fr. ... bestätigte die ESTV mit an die Y. AG gerichtetem Entscheid vom 17. März 2005. Dagegen wurde am 2. Mai 2005 Einsprache erhoben und verschiedene auf den EA Nr. ... und ... beruhende Forderungen bestritten.

C.
Mit Einspracheentscheid vom 31. Januar 2006 erkannte die ESTV, der Entscheid vom 17. März 2005 sei im Betrag von Fr. ... zuzüglich Verzugszins in Rechtskraft erwachsen, die Einsprache werde abgewiesen, und die Einsprecherin habe der ESTV für das 1. Quartal 2001 bis 4. Quartal 2003 zu Recht Fr. ... Mehrwertsteuern bezahlt und habe noch Verzugszins zu bezahlen. In der Begründung nahm sie Stellung zu den verschiedenen bestrittenen Aufrechnungen.

D.
Am 2. März 2006 erhebt die Y. AG (Beschwerdeführerin) Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) und beantragt die Aufhebung des angefochtenen Entscheids unter Kostenfolge zu Lasten der ESTV.

Mit Vernehmlassung vom 2. Mai 2006 beantragt die ESTV die kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

E.
Auf die Begründungen in den Eingaben der Parteien wird – soweit entscheidrelevant – im Rahmen der Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer konnten Einspracheentscheide der ESTV nach Art. 65 des Mehrwertsteuergesetzes vom 2. September 1999 (MWSTG, SR 641.20) mit Beschwerde bei der SRK angefochten werden. Die SRK ist per 31. Dezember 2006 aufgelöst worden und das Bundesverwaltungsgericht hat am 1. Januar 2007 seine Tätigkeit aufgenommen. Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt dieses Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Im Bereich der Mehrwertsteuer liegt eine solche Ausnahme nicht vor. Das Bundesverwaltungsgericht ist für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Es wendet das neue Verfahrensrecht an (Art. 53 Abs. 2 VGG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

1.2 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 Bst. b VwVG) kann auch die Rüge der Unangemessenheit erhoben werden (Art. 49 Bst. c VwVG). Im Beschwerdeverfahren gelten die Untersuchungsmaxime, wonach der Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen 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; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts [BVGer] A-2036/2008 vom 19. August 2009 E. 1.2; A-4072/2007 vom 11. März 2009 E. 1.2). 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. Motivsub-

stitution, vgl. statt vieler: BVGE 2007/41 E. 2 mit weiteren Hinweisen; Entscheid der SRK vom 12. Oktober 1998, Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 63.29 E. 4a).

2.

2.1 Die Y. AG wurde aufgrund der Fusion mit der X. AG ... im Handelsregister gelöscht. Letztere ist damit Rechtsnachfolgerin und Steuernachfolgerin (Art. 30 Abs. 2 MWSTG) der erstgenannten und im vorliegenden Verfahren als Beschwerdeführerin zu betrachten. Im Folgenden wird jedoch der Einfachheit halber noch die Y. AG als Beschwerdeführerin bezeichnet.

2.2 Vorliegend sind ganz unterschiedliche Aufrechnungen der ESTV bei den verschiedenen Gruppengesellschaften strittig. Erstens geht es um von der Beschwerdeführerin weiterfakturierte Kosten betreffend die Prüfung des Erwerbs eines Immobilienportfolios und die Frage, wo die fraglichen Leistungen erbracht worden sind (E. 3-5). Zweitens ist die Qualifikation von verschiedenen Entschädigungen, welche die A. AG bzw. die B. AG erhalten haben, umstritten (echter – unechter Schadenersatz) (E. 6, 7). Drittens bilden Umsätze aus Parkkarten, welche die A. AG an Mieter von Büroräumlichkeiten abgegeben hat, Streitgegenstand (E. 8). Viertens wird schliesslich über die steuerliche Behandlung eines Dienstleistungsbezugs der A. AG von Unternehmen im Ausland zu befinden sein (E. 9).

3.
In den zwei Konstellationen der einheitlichen Leistung oder der Hauptleistung mit akzessorischer Nebenleistung erfolgt eine einheitliche steuerliche Behandlung des Ganzen (vgl. Art. 36 Abs. 4 MWSTG). Dies ist vor allem von Bedeutung für die Bestimmung des Umfangs einer von der Steuer befreiten Leistung, des anwendbaren Steuersatzes und (namentlich, wenn sich der Leistungskomplex aus Lieferungs- und Dienstleistungskomponenten zusammensetzt) des Orts der Leistung (vgl. etwa Urteil des Bundesgerichts 2A.756/2006 vom 22. Oktober 2007 E. 2.4).

3.1 Eine einheitliche Leistung (Gesamtleistung), welche als einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang behandelt wird, liegt vor, wenn die Leistungen wirtschaftlich derart eng zusammengehören und ineinandergreifen, dass sie ein unteilbares Ganzes bilden. Sie müssen sachlich, zeitlich und vom wirtschaftlichen Gehalt her in einer derart engen Ver-

bundenheit stehen, dass sie untrennbare Komponenten eines Vorgangs verkörpern, der das gesamte Handeln umfasst. Liegt eine Leistungseinheit vor, erfolgt die mehrwertsteuerliche Behandlung nach der für diese wesentlichen Eigenschaft, d.h. nach der Leistung, welche wirtschaftlich betrachtet im Vordergrund steht (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2A.567/2006 vom 25. April 2007 E. 4.3; 2A.452/2003 vom 4. März 2004 E. 4; BVGE 2007/14 E. 2.3; Urteil des BVGer A-1536/2006 vom 16. Juni 2008 E. 2.3; Entscheid der SRK vom 22. April 2002, VPB 66.95 E. 2c).

3.2 Andererseits sind Leistungen einheitlich zu beurteilen, wenn sie zueinander im Verhältnis von Haupt- und untergeordneter (akzessorischer) Nebenleistung stehen. Nebenleistungen teilen mehrwertsteuerrechtlich das Schicksal der Hauptleistung, wenn sie a) im Verhältnis zu dieser nebensächlich sind, b) mit dieser in einem engen Zusammenhang stehen, c) diese wirtschaftlich ergänzen, verbessern und abrunden und d) mit dieser üblicherweise vorkommen (ausführlich und statt vieler: Urteile des Bundesgerichts 2A.40/2007 vom 14. November 2007 E. 2.1; 2A.452/2003 vom 4. März 2004 E. 3.2; 2A.520/2003 vom 29. Juni 2004 E. 10.1; BVGE 2007/14 E. 2.3; Urteil des BVGer A-1561/2006 vom 4. Juli 2008 E. 3.2.2 mit weiteren Hinweisen; Entscheide der SRK vom 22. April 2002, VPB 66.95 E. 2c; vom 25. September 1998, VPB 63.75 E. 5a mit Hinweisen).

3.3 Liegt weder eine Gesamtleistung noch eine Haupt- mit Nebenleistung vor, so handelt es sich um mehrere selbständige Leistungen, die mehrwertsteuerrechtlich getrennt zu behandeln sind (Urteile des Bundesgerichts 2A.40/2007 vom 14. November 2007 E. 2.1; 2A.567/2006 vom 25. April 2007 E. 4.3; 2A.452/2003 vom 4. März 2004 E. 3.1, je mit Hinweisen; Urteil des BVGer A-1443/2006 vom 25. September 2007 E. 2.3).

3.4 Ob im konkreten Einzelfall eine einheitliche Leistung oder eine zu einer Hauptleistung akzessorische Nebenleistung anzunehmen ist, beurteilt sich in Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, welche der zivilrechtlichen Beurteilung vorgeht (Urteile des Bundesgerichts 2A.567/2006 vom 25. April 2007 E. 4.3; 2A.756/2006 vom 22. Oktober 2007 E. 2.4; 2A.452/2003 vom 4. März 2004 E. 3.2; zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise ferner auch unten E. 6.1). Dem Charakter der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer folgend, ist diese Frage zudem primär aus der Sicht des Verbrauchers zu be-

antworten. Massgeblich ist die allgemeine Verkehrsauffassung einer bestimmten Verbrauchergruppe. Der subjektive Parteiwille ist sekundär. Nicht massgebend sind schliesslich die Wertverhältnisse der einzelnen Leistungen (Urteil des Bundesgerichts 2A.452/2003 vom 4. März 2003 E. 3.2; Urteile des BVGer A-1536/2006 vom 16. Juni 2008 E. 2.3; A-1431/2006 vom 25. Mai 2007 E. 2.3; A-1561/2006 vom 4. Juli 2008 E. 3.2.4).

4.
Die Bestimmung des Orts der Dienstleistungen wurde im MWSTG gegenüber Art. 12 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464) neu geregelt.

4.1 Art. 14 Abs. 1 MWSTG bestimmt unter dem Vorbehalt von Abs. 2 und 3 als Grundregel und zugleich Auffangbestimmung den Erbringerort als Ort einer Dienstleistung.

4.2 In Abs. 2 des Art. 14 MWSTG werden Spezialfälle aufgelistet. Nach dessen Bst. a gilt als Ort von Dienstleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück der Ort an dem das Grundstück gelegen ist. Als solche Dienstleistungen gelten gemäss dieser Norm die Verwaltung oder Schätzung des Grundstücks, Dienstleistungen im Zusammenhang mit dem Erwerb oder der Bestellung von dinglichen Rechten am Grundstück, sowie Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Vorbereitung oder Koordinierung von Bauleistungen.

4.2.1 Art. 14 Abs. 2 Bst. a MWSTG entspricht weitgehend dem Bestimmungslandprinzip, weil mit Grundstücken zusammenhängende Leistungen meist am Belegenheitsort konsumiert werden (Alois Camenzind, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, N. 43 zu Art. 14).

4.2.2 Gemeinhin wird davon ausgegangen, dass unter Art. 14 Abs. 2 Bst. a MWSTG nur die Dienstleistungen in "engem" Zusammenhang mit dem Grundstück fallen (Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats vom 28. August 1996 zur parlamentarischen Initiative Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [Dettling] [Bericht WAK], BBl 1996 V S. 740; BVGE 2007/38 E. 5.1.2; Alois Camenzind/ Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., Rz. 550; Camenzind, mwst.com, a.a.O., N. 51 zu Art. 14; Per Prod'hom, La définition des services immatériels, Der Schweizer Treuhänder [ST] 2002 S. 121 ff. Ziff. 2.4; Xavier

OBERSON, Qualification et localisation des services internationaux en matière de TVA, Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 69 412; ebenso die Verwaltungspraxis: Merkblatt Nr. 6 Grenzüberschreitende Dienstleistungen zum MWSTG [Fassung per Anfang 2001 sowie 2008] Ziff. 3.2.2; vgl. auch Wegleitung 2008 Rz. 372; ferner die Verwaltungspraxis zum Ort der Nutzung und Auswertung zu Art. 15 Abs. 2 Bst. l MWSTV und Art. 9 MWSTV: Ziff. 3 Merkblatt der ESTV Nr. 13 vom 31. Januar 1997 über die Steuerbefreiung von bestimmten ins Ausland erbrachten oder aus dem Ausland bezogenen Dienstleistungen [MB Nr. 13]).

4.2.3 Was die in Art. 14 Abs. 2 Bst. a MWSTG genannte Schätzung eines Grundstücks anbelangt, so wird in der Lehre angenommen, es gehe um Schätzungen des Marktwerts, Expertisen über den Wert einer Liegenschaft oder Mängel an Bauwerken sowie Gutachten für Gerichte oder Behörden im Zusammenhang mit Expropriationen (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 554; CAMENZIND, mwst.com, a.a.O., N. 52 zu Art. 14).

4.2.4 Unter die in Art. 14 Abs. 2 Bst. a MWSTG genannten Dienstleistungen im Zusammenhang mit dem Erwerb oder der Bestellung von dinglichen Rechten am Grundstück fallen insbesondere der Abschluss und die öffentliche Beurkundung von Verträgen, namentlich von Kaufverträgen über ein Grundstück, Verträgen über die Errichtung von Stockwerkeigentum, die Bestellung von Baurechten und anderer Dienstbarkeiten sowie von Grundpfandrechten und Grundlasten mit Einschluss der Leistungen zwecks Eintragung im Grundbuch (Bericht WAK, a.a.O., S. 740; vgl. auch identische Aufzählung in MB Nr. 13 Ziff. 2 Bst. a 3. Lemma).

4.2.5 Verneint wird die Anwendbarkeit von Art. 14 Abs. 2 Bst. a MWSTG mangels engen Zusammenhangs (vorn E. 4.2.2) mit einem Grundstück beispielsweise bei Beratungsleistungen in Bezug auf den Kauf, die Vermietung oder das Suchen entsprechender Objekte; für solche Dienstleistungen gilt das Empfängerortsprinzip nach Art. 14 Abs. 3 MWSTG (Urteil des Bundesgerichts 2C_613/2007 vom 15. August 2008 E. 3.1, 3.2; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 552 f.; CAMENZIND, mwst.com, a.a.O., N. 59 zu Art. 14; PROD'HOM, a.a.O., S. 121 ff. Ziff. 2.4, 2.4.7; ebenso die Verwaltungspraxis: MB Nr. 6 Fassung 2001 und 2008 Ziff. 3.2.2; Branchenbroschüre Nr. 16 Liegenschaftsverwaltung/Vermietung und Verkauf von Immobilien, Fassung

ab 2008 Ziff. 2.7; vgl. auch zur MWSTV: Ziff. 3 MB Nr. 13). Im Besonderen wird eine Subsumption unter Art. 14 Abs. 3 MWSTG und nicht unter Abs. 2 Bst. a angenommen, wenn ein inländischer Notar für eine Person mit Wohnsitz im Ausland Abklärungen für den Kauf eines Ferienhauses in der Schweiz trifft (Bericht WAK, a.a.O., S. 740), bei der Finanzierungsberatung im Hinblick auf den Erwerb von Liegenschaften (CAMENZIND, mwst.com, a.a.O., N. 58 zu Art. 14), bei Rechts- und Steuerberatungsleistungen bzw. allgemein bei Leistungen von Anwälten und Notaren im Zusammenhang mit Immobilien (abgesehen von Arbeiten betreffend die Redaktion eines Kaufvertrags und den Grundbucheintrag) (CAMENZIND, mwst.com, a.a.O., N. 58 f. zu Art. 14; OBERSON, a.a.O., S. 412; PROD'HOM, a.a.O., S. 123), und bei Leistungen von Anwälten (Beratung, Vertragsredaktion) im Hinblick auf den Erwerb einer Immobiliengesellschaft (BVGE 2007/38 E. 5.2.2; vgl. auch CAMENZIND, mwst.com, a.a.O., N. 58 zu Art. 14).

4.3 Die in Art. 14 Abs. 3 MWSTG unter den Bst. a bis h aufgezählten Dienstleistungen werden am Empfängerort ausgeführt. Bei diesen fällt der Ort des Verbrauchs bzw. der Verwertung der Dienstleistung im Normalfall mit dem Empfängerort zusammen (BVGE 2007/38 E. 5.1.1; Urteile des BVGer A-1505/2006 vom 25. September 2008 E. 3.1.2 mit Hinweisen; A-1418/2006 vom 14. Mai 2008 E. 4.3; A-1416/2006 vom 27. September 2007 E. 2.2.1; Bericht WAK, a.a.O., S. 740). Art. 14 Abs. 3 MWSTG verwirklicht das im grenzüberschreitenden Waren- und Dienstleistungsverkehr geltende Bestimmungslandprinzip. Verbrauchsteuerkonform soll nach diesem Prinzip die Mehrwertsteuerbelastung in jenem Staat anfallen, in dem die Leistungen konsumiert und verbraucht werden (also im Verbrauchsland) (statt vieler: BGE 133 II 153 E. 3, ferner E. 4 und 5; Urteil des Bundesgerichts vom 9. April 2002, ASA 72 483 ff. E. 2.2; BVGE 2008/38 E. 2.5 mit Hinweisen; Urteile des BVGer A-1505/2006 vom 25. September 2008 E. 3.1.2 mit Hinweisen; A-1361/2006 vom 19. Februar 2007 E. 5.4).

Als am Ort des Empfängers erbracht gelten nach Bst. c von Art. 14 Abs. 3 MWSTG etwa die Leistungen von Beratern, Vermögensverwaltern, Treuhändern, Ingenieuren, Studienbüros, Anwälten, Notaren, Dolmetschern und Übersetzern, Managementdienstleistungen und ähnliche Leistungen (zu den Beratungsleistungen s.a. E. 4.2.5). In Bst. d werden weiter die Datenverarbeitung, die Überlassung von Informationen und ähnliche Dienstleistungen genannt.

5.

5.1 Vorliegend hat die Beschwerdeführerin von verschiedenen Dritten Dienstleistungen bezogen und diese sodann an zwei ausländische Banken weiterfakturiert. Die Dienstleistungen standen im Zusammenhang mit der Prüfung des Erwerbs eines grösseren schweizerischen Immobilienportfolios (...). Der Erwerb des Portfolios kam nicht zustande (siehe Anhang 2 zur EA; Einspracheentscheid S. 4; Beschwerde S. 6). Nach Angaben der Beschwerdeführerin hätten die zwei ausländischen Banken, an welche die bezogenen Dienstleistungen weiterfakturiert wurden, im Fall eines positiven Kaufentscheids den Erwerb mitfinanziert. Weiter sei vereinbart worden, dass jede der drei Parteien (Beschwerdeführerin und die zwei Banken) einen Drittel der Prüfungskosten übernehmen müsse (Beschwerde S. 6; s.a. Beschwerdebeilage 8).

Diese Weiterverrechnung von zwei Dritteln der Prüfungskosten an die zwei Banken mit Sitz im Ausland wurde von der ESTV als in der Schweiz steuerbarer Umsatz aufgerechnet. Es handle sich um Dienstleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken, die nach Art. 14 Abs. 2 Bst. a MWSTG als am Ort der gelegenen Sache ausgeführt gälten, also vorliegend in der Schweiz. Es sei eine Gesamtleistung gegeben, bei welcher die Liegenschaftsschätzung wirtschaftlich gesehen im Vordergrund stehe und folglich als Ganzes unter Art. 14 Abs. 2 Bst. a MWSTG falle. Es könne offen bleiben, ob einzelne der Dienstleistungen für sich allein betrachtet als solche nach Art. 14 Abs. 3 MWSTG zu qualifizieren wären, denn die Beschwerdeführerin habe die bezogenen Leistungen als Paket von Leistungen, d.h. als Gesamtleistung, weiterfakturiert.

Die Beschwerdeführerin bestreitet das Vorliegen einer Gesamtleistung und bringt vor, der Ort der Leistung sei nach der Art jeder einzelnen Dienstleistung zu bestimmen. Reine Beratungsleistungen seien jedoch nicht am Ort des Grundstücks, sondern am Empfängerort steuerbar. Weiter seien die ausländischen Leistungsempfänger nicht die potentiellen Erwerber der fraglichen Liegenschaft gewesen, weswegen die an sie erbrachten Leistungen nicht im Zusammenhang mit dem Erwerb von Liegenschaften stünden, sondern vielmehr im Zusammenhang mit nicht zustande gekommenen Finanzierungsgeschäften. Insgesamt liege der Ort der von der Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen mit Ausnahme der Immobilienschätzung im Ausland. Schliesslich müsste

unter Annahme einer Gesamtleistung diese gesamthaft am Empfängerort und nicht im Inland steuerbar sein, da die Schätzung der Liegenschaften nur eine von verschiedenen Dienstleistungen ausmache, die sonst alle am Empfängerort steuerbar seien.

5.2 Die Beschwerdeführerin hat die fraglichen Leistungen bei Dritten bezogen und die Kosten (zu zwei Dritteln) weiterverrechnet. Durch diese Weiterverrechnung kam es zu einem mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausch mit der Beschwerdeführerin als Leistungserbringerin; dass sie die Leistungen nicht "physisch" selbst erbracht hat, ist unerheblich (vgl. hierzu Urteile des BVGer A-1524/2006 vom 28. Januar 2008 E. 2.2; A-1428/2006 vom 29. August 2007 E. 2.4, 3.2; A-1341/2006 vom 7. März 2007 E. 2.2; A-1462/2006 vom 6. September 2007 E. 2.2.1; Entscheide der SRK vom 24. September 2003, VPB 68.54 E. 2a mit Hinweisen; vom 19. Mai 2000, VPB 64.110 E. 4b/dd). Die Beschwerdeführerin bestreitet nicht, durch die Weiterfakturierung selbst (grundsätzlich) steuerbare Umsätze bewirkt zu haben. Die Steuerbarkeit der fraglichen Leistungen, hätten sie als in der Schweiz erbracht zu gelten, ist damit nicht bestritten.

Zu prüfen ist der Ort dieser Leistungen der Beschwerdeführerin. Zur Debatte steht der Belegenheitsort nach Art. 14 Abs. 2 Bst. a MWSTG, was der Meinung der ESTV entspricht, oder aber, wie die Beschwerdeführerin im Wesentlichen geltend macht, der Empfängerort nach Art. 14 Abs. 3 MWSTG.

5.3 Vorerst ist zu untersuchen, worin die fraglichen Dienstleistungen bestanden. Laut Vernehmlassung (S. 2) ging es um eine "Due Diligence"-Prüfung, nämlich um eine umfassende Begutachtung, Bewertung und Analyse des Akquisitionsobjekts. Nach übereinstimmenden Angaben der Parteien handelte es sich im Einzelnen um Dienstleistungen zur Bewertung der Liegenschaften, betreffend Umweltanalysen (Umweltverträglichkeitsprüfung), Rechtsberatung (Due Diligence) inklusive Übersetzungen und Projektleitungsdienstleistungen (Einspracheentscheid S. 4, Beschwerde S. 6). Aktenkundig sind zudem eine Rechnung der Beschwerdeführerin an eine der beiden Banken mit einer Aufstellung über die einzelnen von den Leistungserbringern verrechneten Kosten in Beschwerdebeilage 8 sowie einzelne Rechnungen der Leistungserbringer (Beilagen zu act. 13). Daraus ergeben sich ebenfalls Leistungen zur Bewertung der Liegenschaften in verschiedener Hinsicht (Valuation, Open Market Value ["OMV"], Referencing),

Marktabklärungen (Market Update), Inspektionen vor Ort (Physical Inspection, On Site Checks), Abklärung der Mietverhältnisse (Tenancy Update), Bestandesaufnahme betreffend das Portfolio, Leistungen betreffend Bewertungsmodellen (Valuation Models), Projektkoordination, Rechtsabklärungen (Legal; Due Diligence incl. Translations), Abklärungen über Umweltaspekte (Environmental Due Diligence).

Solche Abklärungen werden regelmässig im Hinblick auf eine Investition, insbesondere bei Unternehmensakquisitionen, aber auch beim Erwerb von Immobilien, vorgenommen und als (Käufer-)Due Diligence bezeichnet (so auch Vernehmlassung S. 2). Damit sollen die für den Investitionsentscheid sowie für die Verhandlungen mit dem Verkäufer erforderlichen Informationen bereitgestellt und die Stärken und Schwächen bzw. Chancen und Risiken des Investments aufgezeigt werden. Das Ergebnis der Due Diligence fliesst in den Entscheid des Käufers ein, ob die Verhandlungen über den Kauf überhaupt weitergeführt werden sollen und bejahendenfalls zu welchen Bedingungen (zum Ganzen: MAX BOEMLE/MAX GSELL/JEAN-PIERRE JETZER/PAUL NYFFELER/CHRISTIAN THALMANN, Geld-, Bank- und Finanzmarkt-Lexikon der Schweiz, Zürich 2002, S. 333 f.; MARIEL HOCH CLASSEN/PETER HSU/KATJA ROTH PELLANDA, Due Diligence und Vertrag, FS Prof. Dr. Hans Caspar von der Crone, Vertrauen - Vertrag - Verantwortung, Zürich/ Genf 2007, S. 324 ff.). Beim geplanten Erwerb einer Gesellschaft umfasst eine Due Diligence typischerweise die Bereiche Finanzen, Steuern, Recht (rechtliche Risiken im Zusammenhang mit dem Kaufobjekt, rechtliche Aspekte betreffend Kauf), Personal, Umwelt (Umweltrisiken, Altlasten), IT, operatives Geschäft, Märkte, Kunden, Konkurrenten, Produkte und Technologien (Geld-, Bank- und Finanzmarkt-Lexikon, a.a.O., S. 334; JAKOB HÖHN, Einführung in die rechtliche Due Diligence, 2003, S. 20 ff.). Vorliegend geht es um den Erwerb von Immobilien(portfolios) und vorstehende Aufzählung muss entsprechend angepasst werden. Nach dem Gesagten geht es aber ebenfalls um eine Analyse der verschiedenen Immobilien (Zustand der Gebäude, Standort) und des Werts derselben, des Marktes (Marktpreise für die Vermietung und Kauf), der aktuellen Mieter, der Umweltaspekte und nicht zuletzt des rechtlichen Bereichs, welcher auch baurechtliche und steuerliche Aspekte umfassen dürfte.

5.4 Als Nächstes ist zu prüfen, ob die fraglichen Leistungen der Beschwerdeführerin je selbständige Leistungen bilden oder ob eine Konstellation der Gesamtleistung oder der Hauptleistung mit akzessorischen Nebenleistungen vorliegt (vgl. zu diesen Varianten E. 3).

Nicht entscheidend ist dabei, welche Konstellation beim Bezug der Dienstleistungen durch die Beschwerdeführerin (von verschiedenen Leistungserbringern) vorlag. Im Rahmen der Weiterfakturierung ist nur noch die Beschwerdeführerin (einzige) Leistungserbringerin aller Leistungen, womit insbesondere auch eine Gesamtleistung ohne Weiteres möglich ist.

Massgeblich ist bei der Beurteilung eines Leistungskomplexes die wirtschaftliche Betrachtungsweise und die Sicht eines typischen Verbrauchers (E. 3.4). Unter diesem Blickwinkel können die fraglichen Leistungen als Gesamtleistung qualifiziert werden: Sämtliche Leistungen betreffend Eruierung des Werts der Liegenschaften (Liegenschaftsbewertung unter verschiedenen Gesichtspunkten, Mieterspiegel, Marktabklärungen), die rechtliche Due Diligence und die Abklärung von Umweltschutzfragen, die Koordination des gesamten Projekts usw. sind eng verbunden und auf ein und das selbe Ziel gerichtet, nämlich die Gesamtbeurteilung der beabsichtigten Investition (vorn E. 5.3). Die einzelnen Komponenten greifen ineinander und gehören wirtschaftlich zusammen. Sie können nicht auseinander genommen werden, denn den Leistungsbezüger interessiert das Gesamtergebnis; erst sämtliche Aspekte der vorgenommenen Prüfung erlauben einen Anlageentscheid aufgrund genügender und umfassender Informationen.

5.5 Liegt eine Gesamtleistung vor, muss diese einheitlich beurteilt werden, insbesondere ist der Ort der Dienstleistung für das Leistungspaket als Gesamtes zu bestimmen. Massgeblich ist dabei die für die Gesamtleistung wesentliche Eigenschaft (E. 3.2).

Wie dargestellt, betreffen die vorliegenden Dienstleistungen die Beschaffung der Grundlagen für den Anlageentscheid, d.h. für die Beantwortung der Frage, ob das Immobilienportfolio überhaupt erworben werden soll, und gegebenenfalls zu welchen Konditionen (E. 5.3, 5.4). Das Immobilienportfolio wurde im Hinblick auf seine Eignung als Anlageobjekt umfassend evaluiert. Im Vordergrund stehen dabei Leistungen nach Art. 14 Abs. 3 MWSTG; es handelt sich um typische Beratungsleistungen von Anwälten, Treuhändern, Ingenieuren, Immobilienspezialisten, Übersetzern usw., welche von Art. 14 Abs. 3 Bst. c MWSTG erfasst werden, und zudem allenfalls um Informationsbeschaffung nach Bst. d (oben E. 4.3). Abklärungen und Beratungsleistungen im Hinblick auf einen Grundstückerwerb gelten denn auch nach allgemeiner Ansicht als von Art. 14 Abs. 3 MWSTG und nicht etwa von

Art. 14 Abs. 2 Bst. a MWSTG erfasst (E. 4.2.5; so im Übrigen auch die dort zitierte Praxis). Erst recht hat dies zu gelten, wenn wie vorliegend eine Investition in ein ganzes Immobilienportfolio geprüft wird und die Evaluation unter verschiedensten Blickwinkeln erfolgt (vorn E. 5.3 f.).

Der Ansicht der ESTV, wonach die "Liegeschaftsschätzung" im Vordergrund stehe, was zur Anwendbarkeit von Art. 14 Abs. 2 Bst. a MWSTG führe, kann demnach nicht gefolgt werden. Art. 14 Abs. 2 Bst. a MWSTG nennt zwar explizit als Beispiel die Schätzung von Grundstücken (vgl. E. 4.2.3) und einzelne der bezogenen Dienstleistungen könnten allenfalls (auch) als solche qualifiziert werden. Jedoch ist wie dargelegt Hauptzielrichtung sämtlicher Leistungen die Beratung und Informationsbeschaffung im Hinblick auf einen Investitionsentscheid, und die Gesamtleistung ist als Beratungsleistungen nach Art. 14 Abs. 3 MWSTG anzusehen. Für die Subsumption unter Art. 14 Abs. 2 Bst. a MWSTG reicht zudem ein gewisser Zusammenhang mit einem Grundstück nicht; der Bezug zum Grundstück müsste ein "enger" sein (E. 4.2.2). Dieser ist jedoch bei Dienstleistungen der fraglichen Art zweifelhaft, zumal deren Ergebnis – wie vorliegend – gerade zu einem negativen Anlageentscheid führen kann, womit der Erwerb nicht zustande kommt. Insgesamt wäre es nicht sachgerecht, alle Dienstleistungen, die eine Unternehmung bezieht, um Investments in Immobilien zu prüfen und allenfalls auch wieder zu verwerfen, am Ort der Grundstücke – im Übrigen vorliegend einer Vielzahl von Grundstücken – zu versteuern.

Das vorstehende Ergebnis ergibt sich auch vor dem Hintergrund des Bestimmungslandprinzips. Dieses ist als systemtragendes, übergeordnetes Prinzip der Mehrwertsteuer bei der Auslegung des MWSTG, und insbesondere der Art. 14 Abs. 2 Bst. a und Art. 14 Abs. 3 MWSTG, welche dieses Prinzip verwirklichen sollen (vorn E. 4.2.1 und E. 4.3), zu beachten (s.a. Urteil des Bundesgerichts 2A.353/2001 vom 11. Februar 2002 E. 3; BGE 124 II 210 E. 8a; BVGE 2007/23 E. 2.1 mit Hinweisen). Das Bestimmungslandprinzip besagt, dass die steuerliche Belastung der Dienstleistungen im Verbrauchsland stattfinden soll (vorn E. 4.3). Auch unter diesem Aspekt rechtfertigt sich vorliegend eine Subsumption unter Art. 14 Abs. 3 MWSTG und nicht etwa unter Art. 14 Abs. 2 Bst. a MWSTG. Dienen die fraglichen Dienstleistungen, wie gesehen, dem vor dem Kauf stattfindenden Entscheid über Vornahme (und gegebenenfalls Modalitäten) einer Investition, werden sie nicht am Ort des Grundstücks verbraucht, sondern am Sitz des Em-

pfängers, der den Anlageentscheid zu treffen hat bzw. vorliegend am Sitz der Banken, an welche die Kosten weiterverrechnet wurden. Dass solche Dienstleistungen nicht am Belegenheitsort verbraucht werden, illustriert denn auch gerade der vorliegende Fall, in dem es schliesslich auch nicht zu einem Kauf kam.

5.6 Die Gesamtleistung fällt zusammenfassend unter Art. 14 Abs. 3 MWSTG. Nicht umstritten ist diesbezüglich, dass die Leistungsempfänger (die Banken) ihren Sitz im Ausland haben. Die ESTV verweigert die Annahme einer im Ausland erbrachten Leistung zudem nicht, weil es am betreffend Art. 14 Abs. 3 MWSTG erforderlichen Nachweis der Erbringung im Ausland (vgl. Art. 20 Abs. 1 und 2 MWSTG) fehlen würde. Der Ort der fraglichen von der Beschwerdeführerin erbrachten Dienstleistungen befindet sich folglich im Ausland und diese unterliegen nicht der schweizerischen Mehrwertsteuer. Die Beschwerde ist insofern gutzuheissen.

6.

6.1 Lieferungen und Dienstleistungen unterliegen der Mehrwertsteuer nur, wenn sie gegen Entgelt erbracht werden (Art. 5 MWSTG). Die Entgeltlichkeit erfordert einen Leistungsaustausch zwischen dem steuerpflichtigen Leistungserbringer und dem Empfänger. Besteht kein solches Austauschverhältnis, ist die Aktivität mehrwertsteuerlich irrelevant und fällt nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer (statt vieler: BVGE 2008/63 E. 2.3; Urteil des BVGer A-6152/2007 vom 21. August 2009 E. 2.2.1 mit Hinweisen; Entscheid der SRK vom 18. November 2002, VPB 67.49 E. 2a/cc). Die Annahme eines solchen Leistungsaustauschs setzt voraus, dass zwischen Leistung und Gegenleistung eine innere wirtschaftliche Verknüpfung bzw. ein direkter ursächlicher Zusammenhang gegeben ist (BGE 132 II 353 E. 4.1; 126 II 443 E. 6a, mit Hinweisen; Urteile des Bundesgerichts 2A.410/2006 vom 18. Januar 2007 E. 5.1; vom 30. April 2004, ASA 75 241 E. 3.3; 2A.175/2002 vom 23. Dezember 2002, E. 3.2; BVGE 2007/39 E. 2.1).

Die Beurteilung, ob ein Leistungsaustausch 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 Bundesgerichts 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.6.1; Urteile des BVGer A-1342/2006 vom 3. Mai 2007 E. 2.3.2; A-1528/2006 vom 29. August 2007 E. 2.7; BVGE 2007/23 E. 2.3.2;

Entscheide der SRK vom 5. Juli 2005, VPB 70.7 E. 2a; vom 22. April 2002, VPB 66.95 E. 2c). Bei der Beurteilung des wirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen Leistung und Entgelt ist zudem primär auf die Sicht des Leistungsempfängers abzustellen, was namentlich der Konzeption der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer entspricht (Urteile des BVGer A-1596/2006 vom 2. April 2009 E. 2.3; A-1442/2006 vom 11. Dezember 2007 E. 2.3, A-1354/2006 vom 24. August 2007 E. 3.1; Entscheid der SRK vom 14. Juni 2005, VPB 69.126 E. 2a/dd, je mit weiteren Hinweisen; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 230 ff.).

6.2 Bei Schadenersatz- oder ähnlichen Entschädigungsleistungen ist mehrwertsteuerlich ebenfalls entscheidend, ob sie im Rahmen eines Leistungsaustauschs geleistet werden oder nicht (Urteil des BVGer A-1540/2006 vom 8. Januar 2008 E. 2.1.2; Entscheide der SRK vom 14. Juni 2005, VPB 69.126 E. 2b, 3a; vom 9. November 2005 [SRK 2003-152] E. 3b, 4a; vom 1. Dezember 2004, VPB 69.65 E. 3c; RIEDO, a.a.O., S. 241 f.; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 316, 318; PIERRE-ALAIN GUILLAUME, mwst.com, a.a.O., Rz. 52 f. zu Art. 5). Für diese Entscheidung ist die zivilrechtliche Ausgestaltung des Vorgangs oder die Bezeichnung einer Zahlung als Schadenersatz nicht ausschlaggebend (oben E. 6.1; Urteil des BVGer A-1540/2006 vom 8. Januar 2008 E. 2.1.2 mit Hinweisen).

6.2.1 Kein Leistungsaustausch findet statt, wenn der Schädiger leistet, weil er einen Schaden verursacht hat und, wozu er (gesetzlich oder vertraglich) verpflichtet ist, bloss den wirtschaftlichen Zustand vor dem schädigenden Ereignis wieder herstellt. Der Geschädigte hat dann gegen seinen Willen einen Schaden erlitten. Er erbringt keine steuerbare Leistung und der Schädiger leistet die Zahlung entsprechend nicht, weil er von diesem eine Leistung erhalten hat. Dieser sogenannt "echte Schadenersatz" stellt somit einen mehrwertsteuerlich nicht relevanten Vorgang dar (Merkblatt Nr. 4 Schadenersatzleistungen Ziff. 1; Urteil des BVGer A-1540/2006 vom 8. Januar 2008 E. 2.1.2; Entscheide der SRK vom 14. Juni 2005, VPB 69.126 E. 2b; vom 9. November 2005 [SRK 2003-152] E. 3b/aa, 4b; RIEDO, a.a.O., S. 242; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 315 f.).

6.2.2 Steuerbarkeit ist anzunehmen, wenn bei einer vertraglich vereinbarten Schadenersatzleistung ein mehrwertsteuerlicher Leistungsaus-

tausch zu Tage tritt. Ein steuerbarer Vorgang ist nur gegeben, wenn die Schadenersatzleistung aufgewendet wird, um eine Leistung zu erhalten oder abzugelten, also effektive Gegenleistung für eine Leistung darstellt (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 318 f.; RIEDO, a.a.O., S. 242; PIERRE-ALAIN GUILLAUME, mwst.com, a.a.O., Rz. 52 f. zu Art. 5). In diesem Fall wird von "unechtem Schadenersatz" gesprochen (vgl. auch Merkblatt Nr. 4 Ziff. 1). Bei der steuerbaren Leistung wird es sich regelmässig um eine Dienstleistung nach Art. 7 Abs. 2 Bst. b MWSTG handeln, indem der Empfänger eine Handlung unterlässt oder eine Handlung bzw. einen Zustand duldet (hierzu und zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1540/2006 vom 8. Januar 2008 E. 2.1.2; Entscheide der SRK vom 14. Juni 2005, VPB 69.126 E. 2b, 3a, b; vom 9. November 2005 [SRK 2003-152] E. 3b/bb, 4b). Als Dulden gilt etwa die Hinnahme fremder Aktivität bzw. die Gestattung fremder Wertausnützung im eigenen Rechtskreis. Als Unterlassen im Sinn von Art. 7 Abs. 2 Bst. b MWSTG gilt der bewusste Verzicht auf die Vornahme einer eigenen Handlung bzw. der Verzicht auf eigene Wertausnützung (Urteile des BVGer A-1395/2006 vom 31. August 2007 E. 2.4; A-1350/2006 vom 15. November 2007 E. 2.3; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 279; PATRICK IMGRÜTH, mwst.com, a.a.O., N. 2 zu Art. 7).

7.
Zwei Aufrechnungen hat die ESTV damit begründet, es handle sich um steuerbares Entgelt darstellenden unechten Schadenersatz.

7.1 Strittig ist zum Einen die Steuerbarkeit einer "Rückbau-Abgeltung", welche die A. AG (...) als Vermieterin erhalten hat (vgl. Anhang 31 zu den EA). Mit Vereinbarung vom ... (act. 11) hat diese mit der Mieterin vereinbart, dass die Rückgabe der Mieträume (mit bestimmten Ausnahmen) im aktuellen Ausbauzustand erfolgt und die Mieterin somit keine Rückbauten vornehmen muss (Ziff. 1 des Vertrags). Gemäss Ziff. 2 (Rückbau-Abgeltung) bezahlt die Mieterin als Entschädigung für den nicht erforderlichen Rückbau eine "Leerstandsabgeltung". Für den Fall, dass ein Nachmietverhältnis zustande käme, wurde die Entschädigung auf Fr. ... festgelegt. Aus dem Vertrag ergibt sich weiter, dass Abgabetermin der 31. Dezember 2002 war.

Die ESTV hält dafür, es liege kein echter Schadenersatz vor, weil die A. AG auf ein Recht verzichtet und nicht gegen ihren Willen einen Schaden erlitten habe. Dem wird in der Beschwerde mit der Begrün-

dung widersprochen, die A. AG habe mit der Vereinbarung ihr Recht auf Rückbau gemäss Art. 267 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 (OR, SR 220) durchgesetzt, wenn auch nicht als Naturalleistung, sondern in Form einer Entschädigung. Massgebend sei, dass der Schädiger leiste, weil er einen Schaden verursacht hat. Die A. AG habe sich nicht willentlich einen Schaden zufügen lassen, sondern nur zugestimmt, den Schadenersatz nicht in natura, sondern als Geldzahlung zu erhalten.

Bestimmend ist vorliegend, ob ein mehrwertsteuerlich relevanter Leistungsaustausch besteht (E. 6.1 und 6.2). Es ist also zu eruieren, ob die Entschädigungen aufgewendet wurden, um eine mehrwertsteuerrelevante Leistung zu erhalten oder abzugelten.

Aus der Vereinbarung (Ziff. 1) geht deutlich hervor, dass die A. AG die Rückgabe der Sache im aktuellen Ausbauzustand akzeptiert hat und damit auf die in Art. 267 OR vorgesehene Rückgabe im ursprünglichen Zustand, mit anderem Worten auf den Rückbau durch die Mieterin, verzichtet hat. In diesem Verzicht auf das Recht auf Rückbau bzw. in der Duldung der Rückgabe der Mietsache in verändertem Zustand liegt eine steuerbare Dienstleistung im Sinn von Art. 7 Abs. 2 MWSTG (vorn E. 6.2.2). Dass die "Rückbau-Abgeltung" von Fr. ... im Austauschverhältnis mit einer steuerbaren Leistung stand, ergibt sich insbesondere aus der – entscheidenden (vorn E. 6.1) – Sicht des Leistungsempfängers, hier der Mieterin. Sie erhält dadurch, dass sie den Rückbau nicht vorzunehmen braucht, eine Leistung. Dass die Entschädigung diese Leistung und nicht einen erlittenen Schaden abgegolten hat, wie dies bei einem echten Schadenersatz der Fall wäre (E. 6.2.1), zeigt sich auch darin, dass die Vereinbarung geschlossen wurde, als das Vertragsverhältnis noch einen guten Monat andauerte. Es ist damit im Zeitpunkt der Vereinbarung noch nicht zu einer Vertragsverletzung (durch einen unterlassenen Rückbau) und ebensowenig zu einem Schaden der A. AG gekommen. Die A. AG hätte noch darauf beharren können, dass der Rückbau vorgenommen wird und die Mietsache vertragsgemäss (Art. 267 OR) zurückgegeben wird. Sie hat auf dieses Recht aber gerade willentlich verzichtet. Es ist damit ein Leistungsaustausch gegeben und die Entschädigung fällt (als sogenannter unechter Schadenersatz, vorn E. 6.2.2) in die Bemessungsgrundlage. Die Beschwerde ist in diesem Punkt abzuweisen.

7.2 Zum Andern sind mehrere Entschädigungen einer (vormaligen) Mieterin an die B. AG (...) für die vorzeitige Entlassung aus (befristeten) Mietverträgen strittig (Anhang 38 zu den EA). Aktenkundig ist ein Vertrag zwischen der Mieterin und der B. AG (act. 9), in welchem (neben anderem) vereinbart wurde, dass bestimmte Mietobjekte vorzeitig von der Mieterin zurückgegeben würden und die Mieterin der B. AG für die vorzeitige Rückgabe der Mietfläche (Leerstände, Kosten für Instandstellung) eine Pauschalentschädigung von Fr. ... leiste (Ziff. 2). Offenbar sind noch weitere entsprechende Entschädigungen strittig (vgl. Anhang 38), worüber aber nichts dokumentiert ist. Die Parteien sind sich aber in Bezug auf den Sachverhalt grundsätzlich nicht uneinig; es scheint sich um vergleichbare Gegebenheiten zu handeln.

In rechtlicher Hinsicht wird in der Beschwerde vertreten, wenn sich der Vermieter bei vorzeitiger Vertragsauflösung mit dem Mieter über die von diesem noch zu leistende Zahlung einige, sei dies keineswegs eine Entschädigung für einen Verzicht auf die Rechte aus dem Mietvertrag. Vielmehr einigten sich die Parteien nur darauf, welchen Teil des bis zum Ablauf der vereinbarten Mietdauer geschuldeten Mietzinses der Mieter noch zu zahlen habe (Art. 264 Abs. 2 OR) bzw. wieviel sich der Vermieter im Sinn von Art. 264 Abs. 3 OR wegen anderweitiger Nutzungsmöglichkeit der Mietsache anrechnen lasse. Es handle sich also um von der Steuer ausgenommene Mietentgelte. Nach Ansicht der ESTV sei eine Entschädigung für die Auflösung eines Dauerschuldverhältnisses vor Ablauf der vereinbarten Dauer als steuerbares Entgelt für den Verzicht auf die Rechte aus dem Dauerschuldverhältnis zu qualifizieren (mit Verweis auf Ziff. 3.1 des Merkblatts Nr. 4). Die Zahlungen seien nicht für die Überlassung einer Mietsache zum Gebrauch nach Art. 18 Ziff. 21 MWSTG erfolgt. In der Vernehmlassung ergänzt die ESTV hierzu, sie habe nur Entschädigungen für die vorzeitige Entlassung aus Mietverhältnissen nachbelastet, die aufgrund einer Vereinbarung mittels einer Pauschalentschädigung erfolgt seien. Die Anspruchsgrundlage für die Zahlung sei also nicht Art. 264 Abs. 2 OR, sondern die Vereinbarung über die Abfindung für den Verzicht auf Weiterführung des Mietvertrags bzw. die daraus fliessenden Rechte. Mit der Vereinbarung sei ein neues Leistungsaustauschverhältnis begründet worden, welches zwar im Zusammenhang mit dem ursprünglichen Mietvertrag stehe, von diesem Leistungsaustausch aber abzugrenzen sei.

7.2.1 Vorab ist zur Argumentation der Beschwerdeführerin, es handle sich um gestützt auf Art. 18 Ziff. 21 MWSTG ausgenommenes Mietentgelt, Stellung zu nehmen.

Die Beschwerdeführerin vermochte diese Behauptung nicht nachzuweisen und aus den Akten und den Eingaben der Parteien ergibt sich ein anderer Schluss: Die Parteien sprechen von einer Entschädigung bzw. Pauschale für die vorzeitige Entlassung aus dem Mietvertrag (Anhang 38 zu den EA, Beschwerde). Im Vertrag ist die Rede von einer "Pauschalentschädigung" "für die vorzeitige Rückgabe der Mietfläche [...] (Leerstände, Kosten für Instandstellung)" (Zifff. 2). Laut Vertrag erfolgte per Ende 2001 die Rückgabe der Mietsache (Ziff. 2), womit dann das Mietverhältnis geendet hat. Gestützt auf diesen Vertrag ist anzunehmen, dass bis dahin die ordentliche Miete bezahlt wurde und die vereinbarte Entschädigung gerade nicht dieses Mietentgelt für die Zeit bis zum Vertragsende betraf. Dies ergibt sich im Übrigen auch aus Anhang 38 zu den EA, wo festgehalten wurde, für den Fall, dass (abgesehen von den als steuerbar angesehenen Entschädigungen) einem Mieter infolge vorzeitigem Auszug die Miete bis Vertragsende weiterhin verrechnet werde, das entsprechende Entgelt nicht der MWST unterliege (ebenso die in E. 7.2 erwähnten Angaben in der Vernehmlassung). Ein Mietentgelt bis zum Ende der Vertragsdauer im Sinn von Art. 264 Abs. 2 OR bzw. Entgelt im Sinn von Art. 18 Ziff. 21 MWSTG liegt demnach nicht vor. Vielmehr ist davon auszugehen, dass die Entschädigung weitere Unkosten der Vermieterin im Zusammenhang mit der vorzeitigen Vertragsauflösung abgelten sollte. So werden im Vertrag etwa "Leerstände" erwähnt, also vermutlich eine Entschädigung für den Fall dass die Vermieterin die Räumlichkeit nicht sofort ab Anfang 2002 vermieten kann. Ferner werden "Kosten für Instandstellung" genannt. Sollte es sich um eine "Rückbau-Abgeltung" im in E. 7.1 abgehandelten Sinn handeln, wäre auf das dort Ausgeführte zu verweisen.

Zusammenfassend ist aus dem Vertrag nicht zu schliessen und die Beschwerdeführerin vermochte nicht darzulegen, dass die Entschädigung Mietentgelt bildete.

7.2.2 Handelt es sich nicht um Mietentgelt, ist zu entscheiden, ob die Entschädigung auf einem (sonstigen) Leistungsaustausch beruht oder nicht (oben E. 6.1, 6.2).

Die ESTV beruft sich auf die Verwaltungspraxis, wonach eine steuerbare Leistung insbesondere vorliegt, wenn Dauerschuldverhältnisse (mit befristeter Dauer) vor Ablauf der vereinbarten Dauer aufgehoben werden. Bei der Entschädigung für die vorzeitige Auflösung des Vertrags handle es sich um das Entgelt für den Verzicht auf die Rechte aus dem Dauerschuldverhältnis (Ziff. 3.1 Merkblatt Nr. 4, vgl. auch die etwas präzisierte Ziff. 3.1 der ab 2008 geltenden Fassung).

Die SRK hat gestützt auf die oben umschriebenen grundsätzlichen Abgrenzungsmerkmale zwischen "echtem" und "unechtem" Schadenersatz (E. 6.2) erkannt, dass bei Leistung einer Entschädigung für die einvernehmliche, vorzeitige Beendigung eines Dauerschuldverhältnisses ein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch besteht. Die Empfängerin der Entschädigung akzeptiert dabei den vorzeitigen Ausstieg der anderen Vertragspartei aus dem Vertrag. Sie verzichtet auf ihre Rechte aus dem Dauerschuldverhältnis und erbringt damit eine Leistung im Sinn von Art. 7 Abs. 2 Bst. b MWSTG. In solchen Fällen von einvernehmlichen Vertragsauflösungen stehe die soeben erwähnte Praxis der ESTV im Einklang mit dem MWSTG (Entscheide der SRK vom 14. Juni 2005, VPB 69.126 E. 3b/bb, d; vom 9. November 2005 [SRK 2003-052] E. 4c/aa, dd; vgl. auch die Kritik an dieser Rechtsprechung von Jan Ole Luuk, Mehrwertsteuer bei Entschädigungszahlungen, Steuer-Revue [STR] 2007 S. 842 ff.).

Es besteht kein Anlass, von dieser Rechtsprechung und der damit geschützten Praxis der ESTV abzuweichen. Wie in den zitierten Entscheiden der SRK ist auch vorliegend von einem Leistungsaustausch auszugehen. Die B. AG hat den vorzeitigen Ausstieg aus dem Mietvertrag akzeptiert und auf die Rechte aus dem Vertrag verzichtet. Es handelt sich um eine Dienstleistung nach Art. 7 Abs. 2 MWSTG (E. 6.2.2 in fine; anderer Meinung Luuk, a.a.O., S. 847). Gerade aus der massgeblichen Sicht des Leistungsempfängers (vorn E. 6.1) zeigt sich, dass eine Leistung erbracht wurde. Diese umfasste die vorzeitige Entlassung aus dem Mietvertrag und zwar ohne dass ein Nachmieter gesucht oder bis zum Ende der Mietdauer die ordentliche Miete bezahlt werden müsste. Ebenfalls werden Rechtsstreitigkeiten vermieden, da der Vermieter auf die gerichtliche Durchsetzung der Weiterführung des Vertrags bis zum vereinbarten Ablauftermin verzichtet. Es wurde also eine mehrwertsteuerliche Leistung erbracht und nicht nur, wie beim echten Schadenersatz, ein gegen den Willen des Geschädigten bereits eingetretener Schaden ersetzt (vgl. E. 6.2.1).

Schliesslich dringt der Hinweis der Beschwerdeführerin auf die Rechtslage im deutschen Umsatzsteuerrecht angesichts der Unverbindlichkeit des europäischen Rechts und der europäischen Rechtsprechung für die Schweiz (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2A.135/2001 vom 7. Dezember 2001 E. 5; BVGE 2007/23 E. 2.3.1 mit weiteren Hinweisen) von vornherein nicht durch.

Die Beschwerde ist auch in diesem Punkt abzuweisen.

8.
Die ESTV hat sodann bei der A. AG als Vermieterin eines Parkhauses Einnahmen aus der Vergabe von "... Parkkarten" besteuert (Anhang 29 zu den EA). Die Vermietung von Parkgelegenheiten im Rahmen der Parkkarte ohne Zuweisung von besonderen Parkfeldern zur alleinigen, zeitlich uneingeschränkten Benutzung sei nach der Praxis steuerbar. Die Beschwerdeführerin vertritt, auf die verlangte alleinige und zeitlich uneingeschränkte Nutzung könne es nicht ankommen und die Praxis sei nicht statthaft. Nach Art. 18 Ziff. 21 Bst. c MWSTG sei die Parkplatzvermietung immer ausgenommen, wenn sie eine Nebenleistung zu einer ausgenommenen Vermietung sei. Eine solche sei nach den üblichen Grundsätzen zu prüfen und hier gegeben; es sei offensichtlich, dass die Überlassung einer Parkierungsmöglichkeit in Verbindung mit der Vermietung von Räumlichkeiten eine Ergänzung oder Abrundung der Hauptleistung darstelle.

8.1 Grundlage der fraglichen Leistungen sind die Vereinbarungen in act. 1 und 2 zwischen der Vorgängerin der A. AG und zwei Unternehmen. Diese waren offenbar, was nicht aktenkundig, aber auch nicht strittig ist, gleichzeitig Mieter von Geschäftsräumen bei der A. AG bzw. deren Vorgängerin. In den Vereinbarungen werden den Unternehmen die "erforderlichen Parkgelegenheiten mittels Personal-Parkplatzkarten" zugesichert (Ziff. 1.1). Die zugesicherten Parkgelegenheiten umfassen die Parkplätze auf drei Parkebenen. Es besteht dabei aber – wie auch beide Parteien angeben – kein Anspruch auf ein bestimmtes Parkfeld (Ziff. 1.2). Bei kurzfristiger Überfüllung der Parkplätze ist die Möglichkeit vorgesehen, dass ein anderes Parkfeld zugewiesen wird. Sollte dies ausnahmsweise nicht möglich sein, erfolgt keine Gebührenrückvergütung (Ziff. 1.3.2). Weiter ist die Parkzeit von Montag bis Freitag von 7.30 bis 17.30 bzw. 18.30 Uhr beschränkt (Ziff. 2.2). Das für die Abgabe der Parkkarten monatlich zu entrichtende Entgelt wird als "Mietgebühr" bezeichnet (Ziff. 2).

8.2 Die aus der Überlassung von Grundstücken und Grundstücksteilen zum Gebrauch oder zur Nutzung erzielten Umsätze sind grundsätzlich von der Mehrwertsteuer ausgenommen (Art. 18 Ziff. 21 Satz 1 MWSTG; ebenso der frühere Art. 14 Ziff. 17 Satz 1 MWSTV). Nach Art. 18 Ziff. 21 Bst. c MWSTG ist – als Ausnahme von der Steuerausnahme in Art. 18 Ziff. 21 MWSTG – die Vermietung von nicht im Gemeingebrauch stehenden Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen steuerbar, ausser es handle sich um eine unselbständige Nebenleistung zu einer von der Mehrwertsteuer ausgenommenen Immobilienvermietung.

Unter dem Geltungsbereich der MWSTV war die Vermietung von Parkplätzen noch anders geregelt. Nach Art. 14 Ziff. 17 Bst. c MWSTV war – wiederum als Gegenausnahme zum Grundtatbestand von Art. 14 Ziff. 17 MWSTV – die bis zu drei Monaten dauernde Vermietung von nicht im Gemeingebrauch stehenden Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen steuerbar. Die über drei Monate dauernde Vermietung von Parkplätzen hingegen war – e contrario – ausgenommen (vgl. hierzu Urteil des BVGer A-1561/2006 vom 5. Januar 2009 E. 2.2.3).

8.3 Ausschlaggebender Punkt ist also vorliegend gestützt auf Art. 18 Ziff. 21 Bst. c MWSTG, ob – wie die Beschwerdeführerin vertritt – die Leistungen der A. AG aus den Verträgen betreffend die Parkkarten unselbständige Nebenleistungen zu einer von der Steuer ausgenommenen Vermietung von Büroräumen zwischen den selben Parteien darstellen, so dass sie der steuerlichen Beurteilung der Hauptleistung folgen würden (E. 3.2) und somit ebenfalls ausgenommen wären. Diese Frage, ob eine akzessorische Nebenleistung besteht, ist unter Anwendung der entsprechenden von der Rechtsprechung entwickelten allgemeinen Grundsätze (vorn E. 3.2) zu beantworten, denn Art. 18 Ziff. 21 Bst. c MWSTG enthält keinen Hinweis darauf, dass im Zusammenhang mit Leistungen betreffend Parkplätze und der Frage, ob diese eine unselbständige Nebenleistung darstellen, andere als die üblichen Kriterien gelten sollten.

Vorliegend sind die für eine unselbständige Nebenleistung erforderlichen Elemente (E. 3.2) nicht erstellt. Die Unternehmen, welche die Parkkarten bezogen, waren zwar Mieter von Räumen der A. AG. Eine für die Annahme einer akzessorischen Nebenleistung genügend enge Verknüpfung mit den Mietverträgen über die Büroräume ist aber nicht nachgewiesen. So wird in den Verträgen kein Zusammenhang herge-

stellt und es wird nicht einmal erwähnt, dass die fraglichen Unternehmen Mieter von Büroräumen der A. AG sind. Weiter sind die Leistungen aus den Personal-Parkkarten auch gar keine Nebenleistungen, die der Immobilienvermietung (als angebliche Hauptleistung) untergeordnet wären, sondern sie haben einen eigenständigen Zweck: Gemäss der – im Vordergrund stehenden (vgl. E. 3.4) – Sicht des Verbrauchers sollen dessen Angestellte Parkmöglichkeiten erhalten. Es handelt sich nicht um eine blosse Abrundung, Ergänzung oder Verbesserung der Vermietung der Büroräume. Selbst wenn solche Vereinbarungen über Parkplätze zwischen Vermietern und Mietern von Büroräumen nicht selten sein mögen, ist auch das Kriterium des "üblicherweise mit der Hauptleistung vorkommend" nicht ohne Weiteres gegeben und vorliegend nicht erstellt. So wird vermutlich nicht jeder Mieter von Büroräumen der A. AG von dieser Möglichkeit von Parkkarten für das Personal Gebrauch machen und werden allenfalls auch Unternehmen in der Nähe des Parkhauses, die nicht Mieter von Geschäftsräumen der A. AG sind, mit dieser eine Vereinbarung betreffend Parkkarten eingegangen sein (ein Hinweis darauf ergibt sich aus einem Schreiben vom 2. Juli 2004 in act. 12, wo auf S. 2 die Rede ist von "Umsätzen aus der Zuteilung von grünen Parkkarten mit Dritten", die ordnungsgemäss versteuert worden sind). Es ist nicht Aufgabe des Bundesverwaltungsgerichts, diesbezüglich weitere Abklärungen vorzunehmen, zumal die – für die Steuerausnahme beweisbelastete (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts vom 14. Juli 2005, ASA 75 S. 495 ff. E. 5.4; Urteile des BVGer A-1418/2006 vom 14. Mai 2008 E. 5.1; A-1354/2006 vom 24. August 2007 E. 2, je mit Hinweisen) – Beschwerdeführerin in dieser Richtung auch keinerlei Ausführungen macht.

Die Einräumung von Parkgelegenheiten anhand der Parkkarte ist demnach nicht als untergeordnete Nebenleistung zur "Hauptleistung" der Vermietung der Büroräume, sondern als selbständige Leistung zu qualifizieren (vgl. E. 3.3). Eine Steuerbefreiung der Umsätze aus den fraglichen Parkkarten kommt nicht in Betracht (E. 8.2). Die Beschwerde ist auch in diesem Punkt abzuweisen.

8.4 Die ESTV stützt ihren Entscheid hauptsächlich auf ihre Verwaltungspraxis, wonach für die Annahme einer unselbständigen Nebenleistung nach Art. 18 Ziff. 21 Bst. c MWSTG unter anderem erforderlich ist, dass der oder die Parkplätze dem Mieter zur alleinigen, zeitlich uneingeschränkten Benützung (d.h. rund um die Uhr) während der ganzen Mietdauer zur Verfügung stehe (Merkblatt der ESTV Nr. 18 Vermie-

tung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen [MB 18] Ziff. 4). Aufgrund des vorstehenden Ergebnisses ist die Beschwerde jedoch nicht gestützt auf diese Praxis, sondern aufgrund anderer, sich bereits aus dem Gesetz bzw. allgemeinen Grundsätzen ergebender Überlegungen, abzuweisen (vgl. hierzu auch E. 1.2). Es kann deswegen offen bleiben, ob die fragliche Praxis zu Art. 18 Ziff. 21 Bst. c MWSTG statthaft ist. Immerhin ist darauf hinzuweisen, dass die Tatsache, dass die – entsprechende – Praxis zur MWSTV durch das Bundesverwaltungsgericht geschützt worden ist (Urteil A-1561/2006 vom 9. Januar 2009 E. 2.3.2, ferner E. 3.3.2.1), hier irrelevant ist, weil die massgeblichen und von der Verwaltungspraxis auszulegenden Fragen unter dem Regime der MWSTV (Abgrenzung, ob eine Vermietung oder ein Recht zur Nutzung vorliegt, vgl. E. 2.3.2 in fine des soeben zitierten Urteils) und unter dem Regime des MWSTG (Frage, ob eine akzessorische Nebenleistung vorliegt) nicht die selben sind. Nach dem Gesagten ist die Praxis vorliegend jedenfalls nicht anzuwenden. Ebenso ist unter diesen Umständen unerheblich, wann das MB Nr. 18 publiziert wurde und ab wann es allenfalls Wirkung entfalten könnte; auf das entsprechende Vorbringen der Beschwerdeführerin ist nicht einzugehen.

9.

9.1 Der Mehrwertsteuer unterliegt unter bestimmten Voraussetzungen der entgeltliche Bezug von Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland (Art. 5 Bst. b und d MWSTG). Gemäss Art. 10 Bst. a MWSTG hat der Empfänger den Bezug einer Dienstleistung zu versteuern, wenn er nach Art. 24 MWSTG steuerpflichtig ist und sofern es sich um eine unter Art. 14 Abs. 3 MWSTG fallende Dienstleistung handelt, die ein im Inland nicht steuerpflichtiger Unternehmer mit Sitz im Ausland im Inland erbringt, der nicht nach Art. 27 MWSTG für die Steuerpflicht optiert (Näheres zu dieser Bestimmung: Urteil des BVGer A-1444/2006 vom 22. Juli 2008 E. 3.2.2 mit Hinweisen).

Laut Art. 24 (Satz 1) MWSTG wird steuerpflichtig, wer im Kalenderjahr für mehr als Fr. 10'000.-- Dienstleistungen im Sinn von Art. 10 MWSTG bezieht. Soweit der Bezüger nicht bereits nach Art. 21 Abs. 1 MWSTG steuerpflichtig ist, beschränkt sich die Steuerpflicht auf diese Bezüge (Art. 24 Satz 2 MWSTG).

Für bereits aufgrund anderer Umsätze nach Art. 21 Abs. 1 MWSTG steuerpflichtige Personen gilt gemäss Art. 24 Satz 3 MWSTG die Mindestgrenze von Fr. 10'000.-- im Kalenderjahr ebenfalls, doch haben sie

jeden Bezug zu deklarieren. Diesbezüglich hat die ESTV folgende Verwaltungspraxis aufgestellt: Bezieht ein solcher Steuerpflichtiger Dienstleistungen von nicht mehr als Fr. 10'000.--, so muss er die Bezüge in seiner Abrechnung deklarieren, kann aber gleichzeitig den Vorsteuerabzug geltend machen, und zwar unabhängig davon, ob die Dienstleistungen bei ihm für steuerbare oder andere Zwecke bestimmt sind (Wegleitung 2001 Rz. 516). Dies wird damit begründet, dass einem bereits wegen anderer Leistungen steuerpflichtigen Unternehmen kein Wettbewerbsnachteil dadurch zukommen soll, dass für nicht Steuerpflichtige eine Grenze von Fr. 10'000.-- gilt (Rz. 515 Wegleitung). Die Praxis bewirkt, dass auch ein ansonsten Steuerpflichtiger die Dienstleistungsbezüge im Endeffekt nicht zu versteuern hat, soweit sie weniger als Fr. 10'000.-- pro Jahr ausmachen (vgl. etwa OBERSON, a.a.O., S. 423). Diese Praxis ist mit Art. 24 MWSTG im Einklang, wo festgehalten ist, dass die Grenze von Fr. 10'000.-- ebenfalls für bereits steuerpflichtige Personen gelte. Auch gemäss Bericht WAK (S. 760) sind Unternehmen, die jährlich für weniger als Fr. 10'000.-- Dienstleistungen im Sinn von Art. 10 MWSTG beziehen, zum Vorsteuerabzug berechtigt und zwar auch dann, wenn die bezogenen Dienstleistungen für unternehmensfremde Zwecke bestimmt sind. Die genannte Praxis der ESTV ist damit gesetzeskonform.

Beläuft sich bei einem bereits nach Art. 21 Abs. 1 MWSTG Steuerpflichtigen der Gesamtumfang der in einem Kalenderjahr bezogenen Dienstleistungen auf mehr als Fr. 10'000.--, hat er diese gemäss der Praxis zu deklarieren und der Vorsteuerabzug ist nur möglich, wenn die Dienstleistungen bei ihm für steuerbare Zwecke bestimmt sind (Wegleitung Rz. 517). Auch diese Praxis entspricht der gesetzlichen Regelung. Eine Sonderbehandlung erfährt nach Art. 24 MWSTG nur der Steuerpflichtige mit Dienstleistungsbezügen unter Fr. 10'000.-- pro Jahr. Überschreitet er diese Grenze, so gelten die üblichen Regeln, und der Vorsteuerabzug bedingt nach Art. 38 Abs. 2 MWSTG, dass die bezogenen Leistungen für steuerbare Zwecke verwendet werden (Bericht WAK, a.a.O., S. 760; OBERSON, a.a.O., S. 424).

9.2 Gemäss Art. 22 Abs. 1 MWSTG werden juristische Personen, Personengesellschaften sowie natürliche Personen mit Sitz oder Betriebsstätte in der Schweiz, welche eng miteinander verbunden sind, auf Antrag gemeinsam als ein einziger Steuerpflichtiger behandelt. Die Gruppenbesteuerung bewirkt gemäss Art. 22 Abs. 1 und 2 MWSTG, dass die zusammengeschlossenen Unternehmen als eine steuerpflichtige

Person gelten. Steuersubjekt ist damit die gesamte Unternehmensgruppe und nicht etwa (nur) der Gruppenträger. Sämtliche Umsätze, welche die Mitglieder an Dritte erbringen, werden der Gruppe zugerechnet. Umsätze zwischen den Mitgliedern, sog. Innenumsätze, werden nicht besteuert (zum Ganzen: BGE 125 II 326 E. 9a/aa; Urteil des Bundesgerichts 2C_642/2007 vom 3. März 2008 E. 3.2; Urteil der SRK vom 6. Oktober 2003, VPB 68.57 E. 4; Urteil des BVGer A-1662/2006 vom 14. Januar 2009 E. 5.3).

Da die Gruppengesellschaften als eine einzige steuerpflichtige Person behandelt werden, muss die Gruppe als Ganzes die Bedingungen für die subjektive Mehrwertsteuerpflicht erfüllen, namentlich mehrwertsteuerpflichtige Umsätze in erforderlicher Höhe (Art. 21 und 25 MWSTG bzw. Art. 27 MWSTG) erzielen (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 1044; WILLI LEUTENEGGER, mwst.com, a.a.O., Rz. 5 zu Art. 22; DOMINIK ROMANG/GERHARD SCHAFROTH, Die Gruppenbesteuerung im MWST-Gesetz, ST 1999 S. 1267; vgl. auch Merkblatt Nr. 1 zur Gruppenbesteuerung Ziff. 4.2 in fine).

9.3 Zu prüfen ist eine Aufrechnung der ESTV im Betrag von Fr. ... betreffend nicht versteuerte Dienstleistungsbezüge der A. AG aus dem Ausland im Sinn von Art. 10 Bst. a MWSTG (vgl. Anhang 32 zu den EA). Die Aufrechnung der ESTV stützt sich auf eine Rechnung einer Gesellschaft mit Sitz im Ausland an die A. AG vom 20. März 2002 betreffend die Weiterfakturierung von Anwaltskosten in der Höhe von Fr. ... (vgl. act. 10).

Die Beschwerdeführerin ist der Ansicht, da die A. AG Dienstleistungsbezüge nach Art. 10 MWSTG von weniger als Fr. 10'000.-- pro Jahr getätigt habe, könne sie gestützt auf Rz. 516 der Wegleitung 2001 in der Höhe der Steuer auf dem Dienstleistungsbezug gleichzeitig den Vorsteuerabzug geltend machen, und zwar unabhängig von der Verwendung für steuerbare Zwecke (zu dieser Praxis vorn E. 9.1). Die ESTV hält dem entgegen, es sei irrelevant, dass die von der A. AG bezogenen Dienstleistungen weniger als Fr. 10'000.-- ausmachten, denn hier gälten alle Mitglieder der Gruppe als ein Steuerpflichtiger. Für die Anwendbarkeit der fraglichen Praxis hätte die ganze Gruppe Dienstleistungen unter Fr. 10'000.-- aus dem Ausland beziehen müssen. Da die Leistung der ausländischen Leistungserbringerin nicht für steuerbare Zwecke eingesetzt worden sei, sei der Vorsteuerabzug zu verweigern.

9.3.1 Vorliegend ist nicht strittig, dass ein grundsätzlich steuerbarer Dienstleistungsbezug nach Art. 10 Bst. a MWSTG gegeben ist, mithin die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt sind (Vorliegen eines Leistungsaustauschs, unter Art. 14 Abs. 3 MWSTG fallende Dienstleistung, fehlende Steuerpflicht der ausländischen Leistungserbringerin in der Schweiz).

Sodann ist der ESTV beizupflichten, dass hier kein Fall von Art. 24 Satz 3 MWSTG und der zugehörigen Praxis in Wegleitung 516 vorliegt. Nach dieser Praxis müssen bei gegebener Steuerpflicht nach Art. 21 MWSTG Dienstleistungsbezüge nach Art. 10 MWSTG im Endeffekt nur besteuert werden, wenn sie mehr als Fr. 10'000.-- pro Jahr betragen (E. 9.1). Die Grenze von Fr. 10'000.-- gemäss Art. 24 Satz 2 und 3 MWSTG und Rz. 516 Wegleitung bezieht sich im Fall einer MWST-Gruppe jedoch nicht auf ein einzelnes Gruppenmitglied, sondern auf die ganze Gruppe, denn im Fall der Gruppenbesteuerung gilt die gesamte MWST-Gruppe als ein einziger Steuerpflichtiger (Art. 22 Abs. 1 MWSTG) und die Umsatzgrössen beziehen sich in einer Gruppe generell auf alle Gruppenmitglieder (oben E. 9.2). Nur wenn also sämtliche Gruppenmitglieder Dienstleistungen im Gegenwert von unter Fr. 10'000.-- pro Jahr bezogen haben, kann wie in E. 9.1 (3. Absatz) erläutert die deklarierte Steuer auf dem Dienstleistungsbezug als Vorsteuerabzug wieder abgezogen werden, ohne dass eine Verwendung der bezogenen Dienstleistung für steuerbare Ausgangsumsätze vorliegen muss. Vorliegend hat aber die MWST-Gruppe als Ganzes unbestrittenermassen Dienstleistungsbezüge über Fr. 10'000.-- getätigt (Konstellation gemäss Wegleitung Rz. 917 und vorn E. 9.1 in fine). In diesem Fall ist der Vorsteuerabzug nur unter den üblichen Voraussetzungen, namentlich der Verwendung der bezogenen Leistungen für steuerbare Ausgangsumsätze, möglich (vorn E. 9.1 in fine). Dass diese Voraussetzung erfüllt ist, macht die Beschwerdeführerin selbst nicht geltend, und die ESTV hat den Vorsteuerabzug zu Recht verweigert.

9.3.2 Ferner verfängt der Hinweis der Beschwerdeführerin auf die Praxis der ESTV zur Vorsteuerkürzung, wonach jedes Gruppenmitglied die Vorsteuerabzugsquote, welche sich aufgrund der selber erzielten Umsätze ergäbe, zu berechnen habe, nicht. Daraus folgt keineswegs, dass jedes Gruppenmitglied nur seine eigenen Dienstleistungsbezüge für die Frage der Vorsteuerabzugsberechtigung im Sinn von Rz. 516 Wegleitung zu berücksichtigen hat. Bei der fraglichen Praxisfestlegung zur Vorsteuerkürzung (und ebenso bei der von der Beschwerdeführerin

ebenfalls erwähnten Praxis betreffend Vorsteuerkürzung bei Zinserträgen) geht es um die Berechnung der Vorsteuern bzw. der Vorsteuerkürzung des einzelnen Gruppenmitglieds. Vorliegend ist aber die Frage zu beantworten, ob zum Vorsteuerabzug überhaupt eine Berechtigung besteht. Diese ist wie erläutert (E. 9.3.1) zu verneinen, weil erstens die Gruppe mehr als Fr. 10'000.-- Dienstleistungsbezüge aus dem Ausland getätigt hat und zweitens die A. AG die bezogenen Dienstleistungen nicht für steuerbare Umsätze verwendet hat.

10.
Die Beschwerde ist betreffend die Besteuerung der weiterfakturierten Due Diligence-Leistungen teilweise gutzuheissen (E. 5), im Übrigen aber abzuweisen. Die teilweise Gutheissung betrifft einen Steuerbetrag von Fr. ... (vgl. Anhang 2 zu den EA). Die ESTV hat der Beschwerdeführerin diesen bereits einbezahlten Betrag (vgl. Ziff. 3 Dispositiv des Einspracheentscheids) zurückzubezahlen bzw. gutzuschreiben. Weiter hat sie für die Zeit ab der Zahlung der zu Unrecht eingeforderten Steuer bis zur Auszahlung einen Vergütungszins zu 5% auszurichten (Art. 48 Abs. 4 MWSTG bzw. Art. 39 Abs. 4 MWSTV i.V.m. Art. 1 Abs. 3 der Verordnung des EFD vom 20. Juni 2000 über die Verzugs- und Vergütungszinssätze [SR 641.201.49]).

Angesichts der teilweisen Gutheissung werden die Verfahrenskosten von Fr. 4'000.-- der Beschwerdeführerin im reduzierten Umfang von Fr. 2'000.-- auferlegt (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die ESTV hat zudem der teilweise obsiegenden und vertretenen Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung zu entrichten (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG). Diese wird in Anwendung von Art. 14 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) auf Fr. 3'000.-- (inkl. Auslagen und Mehrwertsteuer) festgesetzt.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen, und die ESTV hat der Beschwerdeführerin den Betrag von Fr. ... zuzüglich Vergütungszins von 5% zurückzubezahlen bzw. gutzuschreiben. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten werden in reduziertem Umfang von Fr. 2'000.-- der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 4'000.-- verrechnet. Der Überschuss von Fr. 2'000.-- wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft zurückerstattet.

3.
Die ESTV hat der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. 3'000.-- zu entrichten.

4.
Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. ESTV .; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter: Die Gerichtsschreiberin:

Thomas Stadelmann Sonja Bossart

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: