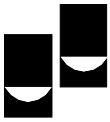
Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-1561/2006/zis/scj
{T 0/2}

Urteil vom 5. Januar 2009

Besetzung

Richterin Salome Zimmermann (Vorsitz),
Richter Thomas Stadelmann, Richter Lorenz Kneubühler,
Gerichtsschreiber Johannes Schöpf.

Parteien

X._____, ...,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (MWSTV und MWSTG / Aufbewahrung von Gegenständen; Vermietung von Parkplätzen; Parkhaus; Mieter; Lagerung).

Sachverhalt:

A.
Die X._____ ist seit dem 1. Januar 1995 in dem von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) geführten Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen und rechnet seither nach vereinnahmten Entgelten ab. Gemäss der Eintragung im Handelsregister bezweckt die Gesellschaft den Betrieb einer Autoreparaturwerkstätte sowie einer mechanischen Werkstätte, den Handel mit Autos, Autobestandteilen und Textilen, die Durchführung von Autotransporten aller Art, den Betrieb eines Lagerhauses, Erwerb, Belastung, Veräusserung und Verwaltung von Grundeigentum sowie von Beteiligungen. Insbesondere betreibt die Mehrwertsteuerpflichtige eine Lagerhalle, in welcher Fahrzeuge und andere grössere Gegenstände von Kunden eingestellt werden.

Die Gesellschaft hatte in ihren Abrechnungsformularen für die Zeit vom 1. Januar 1996 bis 31. Dezember 2000 ausschliesslich mehrwertsteuerpflichtige Leistungen deklariert und keine Vorsteuerabzugskürzung vorgenommen. In der Mehrwertsteuerabrechnung für das 1. Quartal 2001 deklarierte sie erstmals ausgenommene Umsätze.

B.
Die ESTV führte bei der X._____ im Zeitraum vom 26. September 2001 bis zum 1. Oktober 2001 eine Kontrolle nach Art. 50 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464) bzw. Art. 62 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes vom 2. September 1999 (MWSTG, SR 641.20) durch. Im Anschluss daran erstellte sie am 30. Oktober 2001 die nachfolgenden Ergänzungsabrechungen (EA): EA Nr. ... für die Steuerperioden 1. Quartal 1996 bis 4. Quartal 2000 im Betrag von Fr. ... zuzüglich Verzugszins zu 5 % seit 30. April 1999, EA Nr. ... für die Steuerperioden 1. und 2. Quartal 2001 im Betrag von Fr. ... zuzüglich Verzugszins zu 5 % seit 15. Juli 2001 sowie EA Nr. ... für die Steuerperiode 2. Quartal 2001 im Betrag von ... zuzüglich Verzugszins zu 5 % seit 30. August 2001.

Die X._____ teilte der ESTV am 9. November 2001 mit, dass sie mit Punkt 3 der Kontrolle nicht einverstanden sei, worauf diese am 19. Dezember 2001 einen anfechtbaren Entscheid für die sämtliche

Nachforderungen im Gesamtbetrag von Fr. ... zuzüglich Verzugszins gemäss den drei oben erwähnten Ergänzungsabrechnungen erliess.

C.
Die X._____ erhob am 12. Januar 2002 bei der ESTV Einsprache und bestritt die Mehrwertsteuernachforderung gemäss Ziff. 3 der EA. In der nachfolgenden Korrespondenz wurde dies dahingehend präzisiert, dass sie sowohl Ziff. 3 der EA ... als auch Ziff. 3 der EA ... bestreite, beide betreffend die aufgerechneten Mietzinseinnahmen aus der Lagerhalle. Die Mehrwertsteuerpflichtige reichte entsprechende Mietverträge nach.

Mit Einspracheentscheid vom 7. Februar 2006 wies die ESTV die Einsprache mit der Begründung ab, entgegen der Auffassung der Mehrwertsteuerpflichtigen handle es sich bei der Benutzung der Lagerhalle durch die Kunden nicht um von der Mehrwertsteuer ausgenommene Parkplatzmiete, sondern um mehrwertsteuerpflichtige Aufbewahrung.

D.
Gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 7. Februar 2006 reichte die X._____ (Beschwerdeführerin) am 2. März 2006 Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) ein. Dabei stellte sie sich auf den Standpunkt, es liege eine von der Mehrwertsteuer ausgenommene Parkplatzvermietung vor, weil die Mietverträge auf unbeschränkte Zeit abgeschlossen seien und die Mietdauer mehr als drei Monate betrage. Von der Vermieterin würden keine zusätzlichen Pflichten übernommen. Mit Beschwerdeverbesserung vom 8. März 2006 präzisierte die Beschwerdeführerin ihre Eingabe wie folgt: "Wir bestreiten die Steuernachforderung gemäss Ziff. 2 Abs. 2 des Beschwerdeentscheids vom 7.2.06 den Teilbetrag der Steuernachforderung von Fr. ... zuzüglich Verzugszins zu 5 % seit 30.04.1999 und Fr. ... zuzüglich Verzugszins seit 15.07.2001. Die Nachforderungen im Teilbetrag von Fr. ... und Fr. ... sind unbestritten und bereits bezahlt." In der Begründung wies die Gesellschaft weiter darauf hin, dass, wo für die eingestellten Fahrzeuge zusätzliche Arbeiten übernommen werden mussten, diese separat mit Mehrwertsteuer abgerechnet worden seien. Der Mieter habe immer denselben Platz zur Verfügung gehabt, und es sei ihm ein Schlüssel zum Eingangstor ausgehändigt worden.

E.
In ihrer Vernehmlassung vom 4. Mai 2006 stellte die ESTV die nachfolgenden Anträge:

1. Es sei festzustellen, dass der Einspracheentscheid der ESTV im Umfang von Fr. ... zuzüglich Verzugszins seit 30 August 2001 mangels Anfechtung in Rechtskraft erwachsen ist.

2. Auf die Beschwerde sei im Umfang von Fr. ... zuzüglich Verzugszins seit 30. April 1999 und von Fr. ... zuzüglich Verzugszins seit 15. Juli 2001 nicht einzutreten.

3. Soweit weitergehend sei die Verwaltungsbeschwerde abzuweisen und der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 7. Februar 2006 zu bestätigen.

4. Unter Kostenfolge zu Lasten der Beschwerdeführerin.

In der Begründung äusserte sich die ESTV zum Umfang des Streitgegenstands (dazu nachfolgend G.), und hielt an ihrer Auffassung fest, dass keine von der Mehrwertsteuer ausgenommenen Vermietungsleistungen, sondern steuerbare Aufbewahrungsleistungen erbracht worden seien.

F.
Am 31. Januar 2007 teilte das Bundesverwaltungsgericht den Parteien mit, dass es das hängige Beschwerdeverfahren übernommen hat.

G.
Weil unklar war, ob die Beschwerdeführerin bezüglich der EA Nr. ... nur deren Ziff. 3 (Fr. ...) oder den Gesamtbetrag (Fr. ...) angefochten hatte – in der Beschwerdeergänzung vom 8. Mai 2006 hatte sie wohl den letzteren Betrag, aber zusammen mit dem Verzugszins des ersteren genannt –, setzte ihr die Instruktionsrichterin mit Verfügung vom 22. Oktober 2008 Frist an, sich dazu zu äussern. In ihrer Eingabe vom 25. Oktober 2008 präzisierte die Gesellschaft, dass sie lediglich die beiden Teilbeträge von Fr. ... zuzüglich Verzugszins von 5 % seit 30. April 1999 und Fr. ... zuzüglich Verzugszins von 5 % seit 15. Juli 2001 bestreite und sich in ihre Eingabe vom 8. März 2006 ein Schreibfehler eingeschlichen habe.

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

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Bis zum 31. Dezember 2006 unterlagen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK. Das Bundesverwaltungsgericht übernahm beim Inkrafttreten des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) am 1. Januar 2007 die bei der SRK hängigen Verfahren, sofern es zuständig ist und keine Ausnahme vorliegt. Die Beurteilung erfolgt nach neuem Verfahrensrecht (Art. 31 bis Art. 33 und Art. 53 Abs. 2 VGG). Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss dessen Art. 37 das Verfahren nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Vorliegend ist keine Ausnahme gegeben und gegen die Entscheide der Vorinstanz ist die Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht zulässig (Art. 32 e contrario und Art. 33 Bst. d VGG). Dieses ist mithin zur Beurteilung in der Sache sachlich wie funktionell zuständig. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.2 Am 1. Januar 2001 sind das MWSTG sowie die Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTGV, SR 641.201) in Kraft getreten. Für den sich in den Jahren 1996 bis 2000 zugetragenen Sachverhalt ist grundsätzlich die Mehrwertsteuerverordnung anwendbar, für die Zeit danach das Mehrwertsteuergesetz (Art. 93 und 94 MWSTG).

1.3 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; vgl. André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 2.149; Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich Basel Genf 2006, Rz. 1632 ff.). Das Bundesverwaltungsgericht hat den Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen und ist dabei nicht ausschliesslich an die Parteibegehren gebunden. Die Beschwerdeinstanz

hat das Recht von Amtes wegen anzuwenden; sie ist an die vorgebrachten rechtlichen Überlegungen der Parteien nicht gebunden (vgl. Art. 62 Abs. 4 VwVG; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Aufl., Zürich 1998, S. 39 Rz. 112).

1.4 Was den Streitgegenstand anbelangt, hat die Beschwerdeführerin mit der Eingabe vom 25. Oktober 2008 festgehalten, dass ihr in der Beschwerdeergänzung vom 8. März 2006 ein Schreibfehler unterlaufen ist und sie die gleichen Beträge bestreitet wie in der Beschwerde vom 2. März 2006. Damit präzisiert sie sinngemäss, dass sie nur Ziff. 5 des Dispositivs des Einspracheentscheids vom 7. Februar 2006 an das Bundesverwaltungsgericht weiter gezogen hat. Die Ausführungen der ESTV in der Vernehmlassung zu Anfechtungsobjekt und Verfahrensgegenstand sind somit hinfällig. Umstritten ist einzig, ob die Einkünfte aus den Hallenteilen Nr. 2 und 3 der von der Beschwerdeführerin betriebenen Lagerhalle mehrwertsteuerlich als Entgelt für von der Mehrwertsteuer ausgenommene Vermietung oder für steuerbare Aufbewahrung gelten.

1.5 Die ESTV stellt den formellen Antrag, es sei festzustellen, dass der angefochtene Einspracheentscheid im Umfang von Fr. ..., zuzüglich Verzugszins, in Rechtskraft erwachsen sei. Dieser Antrag ist unzulässig. Das Bundesverwaltungsgericht hat keine Rechtskraftbescheinigungen für Entscheide anderer Behörden auszustellen (siehe Urteil des Bundesgerichts 2A.69/2003 vom 31. August 2004 E. 1.1). Darauf würde das Feststellungsbegehren der Verwaltung jedoch hinauslaufen.

2.

2.1 Der Mehrwertsteuer im Inland unterliegen die entgeltliche Lieferung von Gegenständen, die entgeltlich erbrachten Dienstleistungen, der Eigenverbrauch sowie der entgeltliche Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland, sofern sie nicht ausdrücklich von der Besteuerung ausgenommen oder befreit sind (Steuerobjekt; Art. 4 MWSTV, Art. 14 und 15 MWSTV; Art. 5 MWSTG, Art. 18 und 19 MWSTG). Eine Lieferung liegt auch vor, wenn ein Gegenstand zum Gebrauch oder zur Nutzung (z.B. Vermietung und Verpachtung, vgl. Art. 253 ff. des Obligationenrechts vom 30. März 1911 [OR, SR 220]) überlassen wird (Art. 5 Abs. 2 Bst. b MWSTV; Art. 6 Abs. 2 Bst. b MWSTG). Als Dienst-

leistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist (Art. 6 Abs. 1 MWSTV, Art. 7 Abs. 1 MWSTG).

2.2 Die aus der Überlassung von Grundstücken und Grundstücksteilen zum Gebrauch oder zur Nutzung erzielten Umsätze sind grundsätzlich von der Mehrwertsteuer ausgenommen (Art. 14 Ziff. 17 Satz 1 MWSTV; Art. 18 Ziff. 21 Satz 1 MWSTG). Eine Grundstücksvermietung im Sinne der Steuerausnahme liegt vor, wenn der Vermieter dem Mieter ein Gebäude oder einen Gebäudeteil (Wohnung oder Stockwerk) zum Gebrauch überlässt.

2.2.1 Die Mehrwertsteuer ist als allgemeine Verbrauchsteuer (explizit verankert in Art. 1 Abs. 1 MWSTG) ausgestaltet. Sie will den Endkonsum belasten. Dementsprechend muss das Ziel einer Steuerbefreiungsvorschrift die Entlastung ebenfalls des Verbrauchs sein. So verhält es sich denn auch mit der Steuerbefreiung betreffend die Überlassung von Grundstücken und Grundstücksteilen zum Gebrauch oder zur Nutzung. Vorwiegend der Verbraucher solcher Leistungen (Güter) des täglichen Bedarfs soll aus sozialpolitischen Motiven steuerlich entlastet werden. Es ging dem Gesetzgeber in erster Linie darum, die Wohnungsmieten mehrwertsteuerlich nicht voll zu belasten (Kommentar des Bundesrates zum Mehrwertsteuer-Verordnungsentwurf vom 28. Oktober 1993, Art. 13 Ziff. 18; Kommentar des Eidgenössischen Finanzdepartements [EFD] zur Mehrwertsteuerverordnung vom 22. Juni 1994, Art. 14 Ziff. 17; vgl. Parlamentarische Initiative Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [Dettling], Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben [WAK] des Nationalrates vom 28. August 1996, BBl 1996 V 751, zu Art. 17 Ziff. 18; JÖRG R. BÜHLMANN, Das Schweizer Mehrwertsteuer-Handbuch, Zürich 1994, S. 75; STEPHAN KUHN/PETER SPINNLER, Mehrwertsteuer, Muri/Bern 1994, S. 64).

2.2.2 Aufgrund der Ausgestaltung der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer kommt nach der Rechtsprechung dem Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung im Mehrwertsteuerrecht eine besonders zu gewichtende Bedeutung zu. Einschränkungen des Steuerobjekts sowie des Steuersubjekts dürfen nur mit grosser Zurückhaltung angenommen werden. Steuerausnahmen wie Art. 14 Ziff. 17 Satz 1 MWSTV bzw. Art. 18 Ziff. 21 Satz 1 MWSTG werden deshalb in konstanter Rechtsprechung restriktiv ausgelegt (BGE 124 II 193 E. 5e, 7, Urteil des Bundesgerichts 2A.273/2004 vom 1. September 2005 E. 4.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1585/2006 und

1586/2006 vom 9. Juni 2008 E. 2.2.3 und dort zitierte Entscheide; zum Ganzen: DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 28 ff., 49, 114 ff.). Art. 14 Ziff. 17 MWSTV sieht in Bst. a bis e bzw. Art. 18 Ziff. 21 MWSTG in Bst. a bis f Ausnahmen von der Steuerausnahme vor («... steuerbar sind jedoch: ...»). Für diese als steuerbar erklärten Umsätze im Bereich der Überlassung von Grundstücken zum Gebrauch oder zur Nutzung gilt wiederum der Allgemeinheitsgrundsatz mit der Folge, dass sie umfassend zu besteuern sind. Diese Ausnahmen von der Ausnahme ("Gegenausnahmen") sind daher nicht eng und mit Blick auf Sinn und Zweck des Entlastungsziels auszulegen (vgl. Entscheid der SRK vom 6. November 2001, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 66.41 E. 4d, mit Hinweisen auf die vergleichbare Steuerbefreiungsvorschrift in der Europäischen Union [EU]).

2.2.3 Was den Geltungsbereich der Mehrwertsteuerverordnung anbelangt, war nach Art. 14 Ziff. 17 Bst. c MWSTV die bis zu drei Monaten dauernde Vermietung von nicht im Gemeingebrauch stehenden Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen nicht von der Mehrwertsteuer ausgenommen (vorgenannte Ausnahme von der Steuerausnahme). Nach der Praxis der Vorinstanz lag eine von der Mehrwertsteuer ausgenommene Vermietung nur vor, wenn der Mietvertrag zum Voraus auf mehr als drei Monate oder auf unbeschränkte Zeit abgeschlossen wurde und tatsächlich mehr als drei Monate dauerte (Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige [Wegleitung 97] Rz. 660 sowie Branchenbroschüre 610.507-22 Vermietung/Leasing vom Dezember 1994 [BB 22] Ziff. 1.1.2.c.) und wenn dem Mieter im Vertrag ein genau bezeichneter Platz für dessen alleinige Verfügung während der gesamten Vertragdauer zugewiesen wurde (Wegleitung 97 Rz. 660).

Die SRK hat sich mit der Verfassungsmässigkeit dieser Steuerausnahme eingehend auseinandergesetzt (Entscheid der SRK 2000-051 vom 21. Mai 2002) und ist zum Schluss gekommen, dass die Ausnahme unter Berücksichtigung des weiten Ermessensspielraums, den das Bundesgericht dem Bundesrat für die Ausgestaltung der Mehrwertsteuerverordnung zuerkenne, verfassungskonform sei (E. 5b; vgl. auch Steuer Revue [StR] 10/2002 S. 675). Das Bundesverwaltungsgericht sieht keinen Grund, diese Auffassung in Frage zu stellen.

2.2.4 Mit dem Inkrafttreten des Mehrwertsteuergesetzes per 1. Januar 2001 wurde die Steuerbarkeit des Entgelts für die Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen auf eine neue Basis gestellt. Nach Art. 18 Ziff. 21 Bst. c MWSTG ist die Vermietung von solchen nicht im Gemeingebrauch stehenden Plätzen – unabhängig von der Mietdauer (ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., Rz. 861, insbesondere auch Rz 865 zur Ablehnung einer Änderung durch den Nationalrat im Mai 2003) – steuerbar, ausser es handle sich um eine unselbständige Nebenleistung zu einer von der Mehrwertsteuer ausgenommenen Immobilienvermietung, insbesondere wenn im Mietvertrag für eine Wohnung auch die Vermietung eines Parkplatzes eingeschlossen ist (vgl. Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer [Wegleitung 2001] Rz. 53, 671; Merkblatt der ESTV 610.545-18 Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen [MB 18] Ziff. 5; Branchenbroschüre 610.540-16 Liegenschaftsverwaltung/Immobilien [BB 16] Ziff. 5.3; vgl. dazu auch Spezialbroschüre 610.530-01 Übergang von der Mehrwertsteuerverordnung zum Mehrwertsteuergesetz Ziff. 2.4.1.1.c).

Unter "Fahrzeuge" sind nach der Literatur Motorfahrzeuge mit eigener Antriebsquelle zu subsumieren oder solche, mittels derer sich die Benützerin ohne eigene Antriebsquelle, jedoch indem sie auf dem Boden rollt, fortbewegt (RUDOLF SCHUMACHER, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, Rz. 57 zu Art. 18). Dazu zählen Automobile, Motorräder, Motorfahrräder, Velos, Anhänger, Bau- und landwirtschaftliche Maschinen, aber auch Boote und Flugzeuge (BB 16 Ziff. 5.3 Bst. a).

Da die Steuerausnahme in einem Bundesgesetz festgehalten ist, erübrigt sich die Prüfung der Verfassungsmässigkeit der Bestimmung, weil das Bundesverwaltungsgericht keine Möglichkeit hätte, die Norm aufzuheben oder ihr die Anwendung zu versagen (Art. 190 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]; YVO HANGARTNER, in: Bernhard Ehrenzeller/Phillipe Mastronardi/Rainer Schweizer/Klaus A. Vallender, Schweizerische Bundesverfassung (Kommentar), 2. Aufl., Zürich 2008, Rz. 5 f. zu Art. 190 BV; PIERRE TSCHANNEN, Staatsrecht der Schweizerischen Eidgenossenschaft, Bern, 2004, § 8 Rz. 8f).

2.3

2.3.1 Wird ein einzelner Raum an verschiedene Mieter vermietet (z. B. ein Grossraumbüro, Lager), liegt nach der Praxis der ESTV eine von der Mehrwertsteuer ausgenommene Vermietung nur dann vor, wenn der betreffende Gebäudeteil allein durch den Mieter für eine bestimmte oder unbestimmte Zeit genutzt wird. Dies kommt etwa dadurch zum Ausdruck, dass eine räumliche Trennung durch dauerhaft am Gebäude befestigte (angeklebte, angenagelte, angeschraubte oder einzementierte und zum dauernden Verbleib bestimmte) Trennwände (z. B. Spaliere, Gitter, Glaswände und dergleichen) erfolgt, bei Flächen im Freien beispielsweise durch Bodenmarkierungen eine klare Abgrenzung gegenüber anderen Benutzern feststellbar ist und der Mieter jederzeit uneingeschränkten Zugang hat (BB 16 Ziff. 5.8 sowie Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1585/2006 und 1586/2006 vom 9. Juni 2008 E. 2.4.1). Sonst wird – mehrwertsteuerpflichtig – ein Recht zur Nutzung eingeräumt.

2.3.2 Es stellt sich damit für den Geltungsbereich der Mehrwertsteuerverordnung die Frage – für den Geltungsbereich des Mehrwertsteuergesetzes kann die Frage, wie zu zeigen sein wird (E. 3.6), offen gelassen werden – , ob eine entsprechende Zuordnung auch für Abstellplätze für Fahrzeuge erforderlich ist, das heisst ob nur dann von einer von der Mehrwertsteuer ausgenommenen Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen gesprochen werden kann, wenn die einzelnen Plätze dem jeweiligen Mieter fest zugeordnet sind, oder ob es genügt, dass insgesamt genügend Parkplätze vorhanden sind und der Berechtigte sein Fahrzeug auf irgend einem dieser Plätze parkieren kann.

In der zivilrechtlichen Literatur wird diese Zuordnung nicht ausdrücklich erwähnt, sondern vorausgesetzt. Nach Art. 253 OR verpflichtet sich beim Mietvertrag der Vermieter, dem Mieter eine Sache zum Gebrauch zu überlassen, und der Mieter, dem Vermieter dafür einen Mietzins zu leisten. Die überlassene Sache kann eine bewegliche oder unbewegliche oder auch ein Teil einer unbeweglichen Sache sein (Peter Higi, Zürcher Kommentar, Rz. 85 der Vorbemerkungen zu Art. 253 bis 274g OR; Claude Reymond, in Schweizerisches Privatrecht, Band VIII/1, Basel Stuttgart 1077, S. 211; Roger Weber, Basler Kommentar, Rz. 2 zu Art. 253 OR). Essentialia des Mietvertrages sind die Überlassung einer bestimmten Sache zum Gebrauch sowie die Abrede eines Mietzinses (Higi, a.a.O. Rz. 32 zu Art. 253 OR). Aus dem Begriff der Sache (Arthur Meier-Hayoz, Berner Kommentar, Sachenrecht, Syst. Teil

Rz. 120) folgt, dass der Mietgegenstand umgrenzt sein muss. HIGI (a.a.O., Rz. 211 und 212 der Vorbemerkungen) spricht zwar davon, dass bei der entgeltlichen Überlassung von einzelnen Parkplätzen in Unterniveaugaragen oder auf Abstellplätzen da, wo keine Dienstleistungen angeboten werden (dazu E. 2.5), eine atypische Miete vorliege. Atypisch sei jedoch die Zugänglichkeit eines nicht abschliessbaren Objekts. Demzufolge ist in zivilrechtlicher Hinsicht die ausschliessliche Zuordnung von Mieter und Parkplatz unumgänglich.

Auch aus der mehrwertsteuerlichen Betrachtungsweise ist eine solche, wie die ESTV zu Recht ausführt, unumgänglich. Dies ergibt eine Auslegung von Art. 14 Ziff. 17 Bst. c MWSTV. Ziel der Auslegung ist die Ermittlung des Sinngehalts der Norm. Ausgangspunkt jeder Auslegung bildet der Wortlaut. Ist der Text nicht klar oder sind verschiedene Deutungen möglich, muss nach seiner wahren Tragweite gesucht werden unter Berücksichtigung der weiteren Auslegungselemente, wie namentlich der Entstehungsgeschichte der Norm und ihres Zwecks. Wichtig ist auch die Bedeutung, die der Norm im Kontext mit andern Bestimmungen zukommt. Die Gesetzesmaterialien sind zwar nicht unmittelbar entscheidend, dienen aber als Hilfsmittel, um den Sinn der Norm zu erkennen (BGE 130 II 202 E. 5.1, BGE 129 II 114 E. 3.1). Ausnahmebestimmungen sind eher einschränkend als ausdehnend zu interpretieren, Gegenausnahmen eher weit (dazu E. 2.2.2).

Bereits der Wortlaut von Art. 14 Ziff. 17 Bst. c MWSTV spricht von der "Vermietung" von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen, das heisst verwendet den zivilrechtlichen Begriff, der – wie eben gezeigt – eine ausschliessliche Zuordnung verlangt. Zwar ist die zivilrechtliche Würdigung des Sachverhalts mehrwertsteuerlich nicht entscheidend; sie kann aber Indizwirkung haben (Urteil des Bundesgerichts 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.6.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1355/2006 vom 21. Mai 2007 E. 2.2, je mit Hinweisen). Ausgrund des systematischen Auslegungselements muss jedoch auch der einleitende Satzteil von Art. 14 Ziff. 17 MWSTV in die Betrachtung einbezogen werden: Die Rede ist dort von der Überlassung von Grundstücken – was hier nicht zutrifft – und "Grundstücksteilen" zum Gebrauch oder zur Nutzung. Aus dem allgemeinen Sprachgebrauch ergibt sich, dass unter "Teil" ein Teil von einem Ganzen, also eine bestimmte Fläche des gesamten Grundstücks verstanden werden muss. Bestimmt ist eine solche Fläche

dann, wenn sie umgrenzt, also beispielsweise mit Markierungen eingezeichnet ist. Damit aber eine Überlassung eines solchen "Grundstücksteils zum Gebrauch oder zur Nutzung" erfolgen kann, ist eine ausschliessliche Zuordnung erforderlich. Die ESTV ist somit zu Recht davon ausgegangen, dass dem Mieter ein genau bezeichneter Platz zu dessen alleiniger Verfügung während der Vertragsdauer zugewiesen werden muss. Mangels einer solchen Zuordnung liegt eine – mehrwertsteuerpflichtige – Einräumung eines Nutzungsrechts vor (E. 2.3.1).

2.3.3 Die ESTV stellt im angefochtenen Entscheid zusätzlich darauf ab, dass nachgewiesen wird, dass der Vertragspartner über einen Schlüssel verfügt, der ihm die jederzeitige Zu- und Wegfahrt ermöglicht. Zivilrechtlich kann zwar ein Mietvertrag vorliegen, auch wenn der Mieter nicht ungehinderten Zugang zur Mietsache hat, sondern der Vermieter weiterhin Mitbesitz hat (PETER ZIHLMANN, Basler Kommentar, Rz. 6 zu Art. 253 OR; WEBER, a.a.O., Rz. 3 zu Art. 253 OR). In der mehrwertsteuerlichen Betrachtung, welche auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise abstellt, ist jedoch der ungehinderte Zugang zentral, weil nur er ermöglicht, über eine Sache wirtschaftlich verfügen, so dass eine Lieferung nach Art. 5 Abs. 1 und 2 MWSTV bzw. Art. 6 Abs. 1 und 2 MWSTG vorliegt. Diese Interpretation entspricht auch der Forderung nach restriktiver Auslegung von Steuerausnahmen bzw. der weiten Auslegung von Gegenausnahmen (E. 2.2.2).

2.4 Nicht von der Mehrwertsteuer ausgenommen sind auch Vermietung und Verpachtung von fest eingebauten Vorrichtungen und Maschinen, die zu einer Betriebsanlage gehören (Art. 14 Ziff. 17 Bst. d MWSTV; Art. 18 Ziff. 21 Bst. d MWSTG). Die Bestimmung definiert den Begriff der "Betriebsanlage" nicht weiter. Nach der Rechtsprechung ist darunter die Gesamtheit all jener örtlich gebundenen Einrichtungen (Vorrichtungen, Maschinen) eines Gebäudes bzw. Gebäudeteils anzusehen, welche dem Zweck eines Betriebes dienen (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1585/2006 und 1586/2006 vom 9. Juni 2008 E. 2.3 sowie Entscheid der SRK vom 6. November 2001, veröffentlicht in VPB 66.41 E. 5b und c). Hingegen greift gemäss der Praxis der ESTV die Steuerausnahme gemäss Art. 14 Ziff. 17 MWSTV bzw. Art. 18 Ziff. 21 MWSTG dann, wenn die Vermietung zusammen mit dem Gebäude oder einem Gebäudeteil als Ganzes erfolgt (vgl. Branchenbroschüre Nr. 13 für Liegenschaftsverwaltung/Immobilien 1996 [610.507-13] Ziff. 5.7, BB

Nr. 16 Ziff. 5.4; vgl. dazu Urteil des Bundesverwaltungsgerichtes A-1585/2006 und 1586/2006 vom 9. Juni 2008 E. 2.4.2).

2.5 Beim Hinterlegungesvertrag verpflichtet sich der Aufbewahrer nach Art. 481 OR dem Hinterleger, eine bewegliche Sache, die dieser ihm anvertraut, zu übernehmen und sie an einem sicheren Ort aufzubewahren. Als Merkmal der Abgrenzung zwischen Miete und Hinterlegung werden in der zivilrechtlichen Literatur insbesondere genannt, dass Miete die Überlassung einer Sache zum Gebrauch sei, Hinterlegung hingegen die Überlassung der Sache (gemeint an den Aufbewahrer) lediglich zu Erhaltung (Obhutspflicht) und Aufbewahrung (Verwahrungspflicht; WEBER, a.a.O., Rz. 2 und Rz. 4 der Vorbemerkungen zu Art. 253 bis 274g OR sowie THOMAS KOLLER, Basler Kommentar, Rz. 7 zu Art. 472 OR).

Was insbesondere die zivilrechtliche Abgrenzung von Miete und Hinterlegung beim Garagenvertrag anbelangt, liegt – wie bereits erwähnt (E. 2.3.2) – nach der Literatur, dort wo keine Dienstleistungen angeboten werden, eine atypische Miete vor, weil ein nichtabschliessbares Objekt gemietet werde; atypisch sei die freie Zugänglichkeit. Würden vom Garagisten noch zusätzliche Dienstleistungen angeboten, sei bei der Einstellung des Fahrzeugs in einem Sammelraum bei kurzfristigem Einstellen von der Hinterlegung und bei längerfristigem Einstellen von einem gemischen Vertrag auszugehen, der zusätzlich werkvertragliche oder auftragsrechtliche Elemente enthalte (HIGI, a.a.O., Rz. 212). Aus dem Zusammenhang muss geschlossen werden, dass der Autor mit gemischt wohl gemischt zwischen Hinterlegung und den nachfolgend genannten Elementen meint.

Da die mehrwertsteuerliche Qualifikation von Vorgängen nach ständiger Rechtsprechung nicht in erster Linie aus einer zivil-, sprich vertragsrechtlichen Sicht, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen hat (E. 2.6), ist mehrwertsteuerlich darauf abzustellen, ob lediglich ein Gegenstand zur Nutzung zur Verfügung gestellt wird – in der mehrwertsteuerlichen Terminologie eine Lieferung vorliegt – oder ob zusätzlich zur blossen Nutzung des Parkplatzes weitere Pflichten übernommen, das heisst Dienstleistungen angeboten werden – in der mehrwertsteuerlichen Terminologie eine Dienstleistung gegeben ist. Demnach geht die ESTV zu Recht davon aus, dass dann, wenn das Parkplatzunternehmen neben der Überlassung der Parkfläche besondere Obhutspflichten übernimmt, wie beispiels-

weise Bewachung, Pflege, Wartung und ähnliches, es sich mehrwertsteuerlich nicht um eine Lieferung handelt, sondern eine steuerbare Dienstleistung – nämlich eine Aufbewahrung – vorliegt (für die Geltungsdauer der MWSTV vgl. Branchenbroschüre 610.507-22 Vermietung/Leasing vom Dezember 1994 Ziff. 1.1.2.c letzter Absatz).

2.6 Die Mehrwertsteuer stellt auf wirtschaftliche Vorgänge ab und sie besteuert den wirtschaftlichen Konsum. Bestand und Umfang einer der Mehrwertsteuer unterstehenden Leistung werden aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise bestimmt. Die mehrwertsteuerliche Qualifikation von Vorgängen hat nach ständiger Rechtsprechung nicht in erster Linie aus einer zivil-, sprich vertragsrechtlichen Sicht, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (Urteil des Bundesgerichts 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.6.1 mit Hinweisen; Entscheide der SRK vom 5. Juli 2005, veröffentlicht in VPB 70.7 E. 2a, vom 18. November 2002, veröffentlicht in VPB 67.49 E. 3c/aa, je mit Hinweisen; ausführlich: RIEDO, a.a.O., S. 112 Fn. 125; JEAN-MARC RIVIER/ANNIE ROCHAT, La taxe sur la valeur ajoutée, Fribourg 2000, S. 24). Der wirtschaftlichen Betrachtungsweise kommt im Bereich der Mehrwertsteuer einerseits bei der Auslegung von zivilrechtlichen und von steuerrechtlichen Begriffen sowie andererseits bei der rechtlichen Qualifikation von Sachverhalten Bedeutung zu (Urteil des Bundesgerichts vom 8. Januar 2003, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 73 S. 569 E. 3.2; zum Ganzen: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1378/2006 vom 27. März 2008 E. 2.7, A-1341/2006 vom 7. März 2007 E. 2.4, A-1355/2006 vom 21. Mai 2007 E. 2.2).

2.7 Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat. Gelangt das Gericht nicht zu diesem Ergebnis, kommen die Beweislastregeln zur Anwendung; es ist zu Ungunsten desjenigen zu urteilen, der die Beweislast trägt (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1479/2006 vom 10. September 2006 E. 1.3, A-1469/2006 vom 7. Mai 2008 E. 1.4, je mit weiteren Hinweisen). Die Steuerbehörde trägt die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerpflicht als solche begründen oder die Steuerforderung erhöhen, das heisst für die steuerbegründenden und -mehrenden Tatsachen. Demgegenüber ist der

Steuerpflichtige für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet, das heisst für solche Tatsachen, welche Steuerbefreiung oder Steuerbegünstigung bewirken (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts vom 14. Juli 2005, veröffentlicht in ASA 75 S. 495 ff. E. 5.4; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1469/2006 vom 7. Mai 2008 E. 1.4, A-1373/2006 vom 16. November 2007 E. 2.1, je mit Hinweisen).

3.

Der Inspektor der ESTV hat die Lagerhalle in drei Teilbereiche unterteilt: Teil 1 sei räumlich klar abgetrennt und werde nur von der A._____ benutzt; die mehrwertsteuerliche Behandlung dieser Entgelte ist nicht umstritten. In Teil 2 seien sogenannte Hochregale ("Riesenregale") vorhanden. Diese würden grösstenteils durch das B._____ beansprucht, aber auch durch andere Kunden. Im dritten Teil seien vor allem Wohnmobile eingelagert, wobei diese nicht auf gekennzeichneten Plätzen, sondern je nach Platzbedarf hingestellt würden; letzteres ist umstritten.

3.1 Die Parteistandpunkte werden wie folgt zusammengefasst:

3.1.1 Die Beschwerdeführerin weist darauf hin, dass ihre Mietverträge auf unbestimmte Zeit mit einer Kündigungsfrist von drei Monaten abgeschlossen würden, dass keine besonderen Obhutspflichten eingeschlossen seien, der zugewiese Platz markiert und jederzeit ohne Rücksprache zugänglich sei. Der Abschluss einer Versicherung bilde eine reine Vorsichtsmassnahme. Bei den Fahrzeugen handle es sich um Personenwagen der oberen Preisklasse oder um Oldtimerfahrzeuge.

3.1.2 Die ESTV ist der Auffassung, dass die Benutzung von Plätzen auf Hochregalen von vornherein keine Parkplatzbenutzung im Sinne von Mehrwertsteuergesetz bzw. Mehrwertsteuerverordnung sei. Zudem sei ein Aufbewahrungs- und kein Mietvertrag abgeschlossen worden. Was die Gegenstände des B._____ anbelange, sei die Aufbewahrung und nicht die Benutzung von Parkplätzen Vertragsgegenstand. Zudem habe sich die Beschwerdeführerin verpflichtet, für die eingelagerten Gegenstände eine Versicherung abzuschliessen, weshalb sie auch besondere Obhutspflichten übernommen habe. Auch seien die zur Verfügung gestellten Flächen nicht ausgeschieden und nicht zur alleinigen Verfügung zugewiesen

worden. Bei den übrigen Gegenständen falle die Anwendung der Steuerausnahme insoweit ausser Betracht, als es sich nicht um Fahrzeuge handle. Bezüglich der Fahrzeuge sei in den Verträgen in den meisten Fällen kein klar bezeichneter Platz zugewiesen worden. Hauptvertragspunkt sei jeweils nicht das Parkfeld, sondern der Gegenstand, der eingelagert werde. Zudem hätten die Kunden keinen ungehinderten freien Zugang zu ihren Gegenständen gehabt, sondern vertraglich anerkannt, dass Zu- und Wegfahrt nur nach Vereinbarung mit der Vermieterin möglich gewesen sei, weshalb auch dann, wenn ein Parkfeld zugewiesen worden wäre, keine ausgenommen Überlassung eines Parkplatzes vorliegen würde. Die ESTV weist ferner auf zusätzliche Vertragspflichten der Beschwerdeführerin hin, die eine ausgenommen Überlassung von Grundstücksteilen ausschliessen würden.

Für die Geltungsdauer des Mehrwertsteuergesetzes sei die Leistung der Beschwerdeführerin selbst dann steuerbar, wenn es sich um die Vermietung von Parkplätzen handeln würde, weil keine unselbständige Nebenleistung zu einer ausgenommenen Immobilienvermietung vorliege.

In ihrer Vernehmlassung bestreitet die ESTV, dass den Mietern ein Schlüssel zum Eingangstor ausgehändigt wurde und weist darauf hin, dass die Beschwerdeführerin trotz Aufforderung das in den Verträgen erwähnte Beiblatt 101/86 zu den Mietverträgen der Verwaltung nicht eingereicht hat. Zudem habe sie selber ausgeführt, dass meistens nicht zum Vornherein habe definiert werden können, welcher Platz zugeordnet werde.

3.2 Vorweg ist der ESTV zuzustimmen, dass die "Abstellplätze", die sich auf Hochregalen befinden, keine Abstellplätze im Sinn der Mehrwertsteuerverordnung und des Mehrwertsteuergesetzes sind. Dem Begriff "Abstellplätze" ist immanent, dass die Benützerin des Parkplatzes das Fahrzeug mit dem gleichen Antrieb, mit dem es sich sonst fortbewegt oder fortbewegt wird (Motor, gezogen werden, etc.; vgl. E. 2.4) auf den Parkplatz stellen kann, ohne dass dazu eine besondere Hebevorrichtung benutzt werden muss. Damit kann die Steuerausnahme auch in jenen Fällen nicht beansprucht werden, in welchen sich aus den Vertragsformularen ergibt, dass ein Platz auf dem ersten oder zweiten Hochregal zugewiesen wurde, selbst wenn eine bestimmte Nummer im Formular aufgeführt ist. Bei den Hochregalen handelt es sich zwar um fest eingebaute Vorrichtungen, die zu einer Betriebsan-

lage gehören (E. 2.2.6). Deren Vermietung ist jedoch nicht von der Mehrwertsteuer ausgenommen, weil sie nicht zusammen mit dem Gebäudeteil, zu dem sie gehören – in casu wäre das die Lagerhalle –, als Ganzes vermietet wurden (E. 2.2.6). Selbst das B._____ hat nur einen Teil der Plätze auf den Hochregalen, nicht aber den Hallenteil, in dem sich die Hochregale befindet, gemietet. Demzufolge ist das Entgelt für sämtliche "Parkplätze", die sich auf Hochregalen befinden, nicht von der Mehrwertsteuer ausgenommen.

3.3 Was den Geltungszeitraum der Mehrwertsteuerverordnung anbelangt, werden die nachfolgenden Gruppen von Verträgen unterschieden:

- Verträge, bei denen die Beschwerdeführerin Dienstleistungen übernommen hat (E. 3.3.1);

- Verträge, bei denen kein bestimmter Parkplatz zugewiesen wird (E. 3.3.2.);

- Verträge, bei denen ein Parkplatz zugewiesen wird (E. 3.3.3).

Separat zu betrachten sind die Verträge mit dem B._____ und mit der E._____ (E. 3.4).

3.3.1

3.3.1.1 In E. 2.5 wurde festgehalten, dass dort, wo das Parkplatzunternehmen neben der Überlassung der Parkfläche besondere Obhutspflichten übernimmt, wie beispielsweise Bewachung, Pflege, Wartung und ähnliches, es sich mehrwertsteuerlich nicht um eine Lieferung handelt, sondern eine steuerbare Dienstleistung – nämlich eine Aufbewahrung – vorliegt

Eine solche liegt bei all jenen Verträgen vor, bei denen die Beschwerdeführerin ausdrücklich Dienstleistungen übernommen hat. Dies ist beispielsweise dann der Fall, wenn die Vermieterin verpflichtet ist, eine Versicherung abzuschliessen. Sie übernimmt somit eine Dienstleistung, zu der sie aufgrund eines blossen Mietvertrages nicht verpflichtet wäre. Die Beschwerdeführerin trifft nämlich keine Pflicht zur sicheren Aufbewahrung der auf die vermieteten Plätzen verbrachten Gegenstände. Damit erübrigt sich auch der Abschluss einer Versicherung als "reine Vorsichtsmassnahme", wie dies die Mehrwert-

steuerpflichtige darstellt. Hingegen ist die sichere Aufbewahrung die Hauptpflicht bei der Hinterlegung. Eine blosse Vermieterin eines Parkplatzes muss sich auch nicht darum kümmern, ob der Tank eines dort parkierten Fahrzeugs Frostschutz enthält oder nicht. Dies ist jedoch in vielen der eingereichten Verträge vermerkt, was zeigt, dass ein Hinterlegungsvertrag vorliegt. Offensichtlich hat die Beschwerdeführerin die sichere Aufbewahrung der eingelagerten Fahrzeuge übernommen. Demzufolge liegt bei allen Verträgen, in denen die Gesellschaft Verpflichtungen zum Abschluss einer Versicherung übernommen hat oder der Vertrag Bemerkungen über den Zustand der Sache enthält, ein Hinterlegungsvertrag vor, weshalb sich die Beschwerdeführerin nicht auf die Steuerausnahme gemäss Art. 14 Ziff. 17 MWSTV berufen kann. Dies gilt unabhängig davon, ob in den Verträgen eine Parkplatznummer zugewiesen wird oder nicht.

3.3.1.2 Selbst bei Verträgen, die keine Verpflichtungen zu zusätzlichen Dienstleistungen enthalten, könnte man sich fragen, ob nicht eine mehrwertsteuerpflichtige Aufbewahrung vorliegt, weil nämlich in vielen Verträgen das "Objekt" näher umschrieben wird, das eingelagert wird, beispielsweise "Chevrolette Corvette weiss", "Buick Skylark", "Carbiolet", "Borgwart"; dies ist für einen Parkplatzmietvertrag absolut unüblich. Dort wird lediglich die Nummer des Parkplatzes, welcher ja das Vertragsobjekt ist, allenfalls noch das Autokennzeichen des Wagens des Mieters festgehalten. Was für ein Fahrzeug auf den Parkplatz gestellt wird, kümmert eine Vermieterin nicht. Man kann sich fragen, ob dies die genaue Umschreibung des eingelagerten Gegenstandes nicht zeigt, dass es den Vertragespartnern der Beschwerdeführerin in erster Linie um dessen sichere Aufbewahrung ging, und nicht um die Miete eines Abstellplatzes. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise (E. 2.6) müsste dann auf das Vorliegen eines Hinterlegungsvertrages geschlossen werden, weshalb das entsprechende Entgelt zu versteuern wäre.

Ebenso könnte für das Vorliegen eines Hinterlegungsvertrages sprechen, dass sowohl die ESTV als auch die Beschwerdeführerin betonen, es habe sich bei vielen Fahrzeugen um Oldtimer oder solche der gehobenen Preisklasse gehandelt, also um wertvolle Fahrzeuge. Dies würde dafür sprechen, dass den Vertragspartnern die sichere Aufbewahrung des Fahrzeuges wichtig war und ein Hinterlegungsvertrag abgeschlossen wurde.

3.3.1.3 Nicht stichhaltig ist hingegen der Hinweis der ESTV auf die von der Beschwerdeführerin gewählte Bezeichnung als "Lagerhaus". Auch in einem Lagerhaus könnten Flächen vermietet werden, was die Verwaltung ja für die an die A._____ mit Vertrag vom 14. Juli 1997 vermietet Fläche von 2566 m^2 ohne weiteres anerkennt.

Ebenfalls nicht gefolgt werden kann der ESTV insoweit, als sie ausführt, dass, soweit es sich bei den im Vertrag aufgeführten Gegenständen nicht um Fahrzeuge, sondern um Gegenstände handelt, die keine Fahrzeuge sind (E. 2.2.4), also insbesondere um Kühlaggregate, Boote (sofern sie sich nicht auf einem entsprechenden Anhänger befinden), Fahrzeug-Schalen, Umzugsgut, Motoren und Pneus, sich die Beschwerdeführerin von vornherein nicht auf die Steuerausnahme berufen könne. Wozu der gemietete (Park-)Platz verwendet wird, ist lediglich dann von Bedeutung, wenn der Platz für eine Dauer von weniger als drei Monaten vermietet wird. Bei längerer Vertragsdauer wäre eine Vermietung einer umgrenzten Fläche (dazu E. 2.3.2) unabhängig davon von der Mehrwertsteuer ausgenommen, ob sie für das Abstellen von Fahrzeugen oder von anderen Gegenständen verwendet wird. Damit ist auch bei letzteren das entscheidende Kriterium, ob die blosse Platznutzung oder die sichere Aufbewahrung der Gegenstände Vertragsziel ist. Dass solche Gegenstände in den Verträgen ausdrücklich erwähnt werden, könnte ebenfalls dahingehend gewertet werden, dass die Aufbewahrung im Zentrum steht und deshalb ein Hinterlegungsvertrag abgeschlossen wurde.

3.3.1.4 Die ESTV hat zutreffend darauf hingewiesen, dass die Beschwerdeführerin das in allen Verträgen aufgeführte Beiblatt 101/86 im Verfahren nicht eingereicht hat, weshalb dieses für die Qualifikation dieser Vertragsverhältnisse nicht berücksichtigt werden kann.

3.3.2

3.3.2.1 Die grösste Vertragsgruppe umfasst jene Verträge, bei denen ein Fahrzeug eingestellt wurde, aber sich aus dem Vertrag nicht ergibt, dass den Vertragspartnern ein bestimmter Platz zur alleinigen Benutzung zugeordnet worden ist, weil keine Parkplatznummer aufgeführt ist. In E. 2.3.2 wird aufgezeigt, dass eine solche Zuordnung für die Beanspruchung der Steuerausnahme von Art. 14 Ziff. 17 Bst. c MWSTV unumgänglich ist. Weil es sich bei dieser alleinigen Zuordnung um eine Voraussetzung für die Beanspruchung der Steuerausnahme nach Art. 14 Ziff. 17 Bst. c MWSTV handelt, ist es Sache

der Beschwerdeführerin deren Vorliegen zu beweisen (E. 2.7). Die Mehrwertsteuerpflichtige hat zwar ausgeführt, dass nach Vertragsabschluss jeweils immer der gleiche Platz benützt worden sei, ist aber für diese Behauptung jeglichen Beweis schuldig geblieben. Somit kann die Frage offen bleiben, ob eine Zuordnung nach Vertragsabschluss genügen würde. Zudem ist bei diesen Verträgen auch irrelevant, ob sie einen Hinweis darauf enthalten oder nicht, dass dem Benützer ein Schlüssel übergeben wurde. Demzufolge kann sie sich bezüglich all dieser Verträge nicht auf die Steuerausnahme berufen und es liegt eine mehrwertsteuerpflichtige Einräumung eines Nutzungsrechts vor (E. 2.3.2).

3.3.2.2 Das Fehlen einer ausschliesslichen Zuordnung der Parkplätze zu den einzelnen Vertragspartnern könnte auch noch anders interpretiert werden: Eine Aufbewahrerin schuldet keine Rechenschaft, wo sie die hinterlegten Gegenstände aufbewahrt; sie muss diese nur sicher aufbewahren und unbeschädigt ausliefern können. Deshalb könnte man auch aus dem Umstand, dass im Grossteil der eingereichten Verträge der Platz, auf welchem das Fahrzeug aufbewahrt wurde, nicht spezifiziert ist, auf das Vorliegen eines Hinterlegungsvertrages schliessen.

3.3.3 Es bleiben diejenigen Verträge zu beurteilen, auf denen eine Parkplatznummer aufgeführt ist und sich der Parkplatz nicht auf einem Hochregal befindet.

3.3.3.1 Was die von der ESTV verneinte Frage anbelangt, ob in der Halle Abstellplätze markiert und nummeriert gewesen seien, ergibt sich aus den von der Beschwerdeführerin eingereichten Fotos, welche die Situation in der Lagerhalle darstellen, dass mindestens unter den Hochregalen auf dem Hallenboden Abstellplätze markiert und nummeriert sind. Das Datum dieser Aufnahmen wurde jedoch von der Beschwerdeführerin nicht nachgewiesen, so dass die Bilder nicht als Beweismittel dafür tauglich sind, dass die Markierungen bereits im Zeitpunkt der Kontrolle durch die ESTV existiert hatten. Da die Markierungen Voraussetzung der ausschliesslichen Zuordnung der Abstellplätze (E. 2.2.2) und somit der Beanspruchung der Steuerausnahme sind, ist die Beschwerdeführerin dafür beweispflichtig (E. 2.7). Sie hat den Beweis – wie gezeigt – nicht erbracht. Schon aus diesem Grund kann sie sich auch bezüglich derjenigen Verträge, die eine Parkplatznummer enthalten, nicht auf die Steuerausnahme berufen.

3.3.3.2 In E. 2.3.3 wurde aufgezeigt, dass die ESTV zu Recht verlangt, dass die Mieter eines Parkplatzes über einen Schlüssel verfügen, der ihnen den ungehinderten Zugang zu "ihrem" Parkplatz erlaubt. Nach den Verträgen ist die Zu- und Wegfahrt, wie die ESTV zu Recht ausführt, zwar "jederzeit", aber eben lediglich nach vorheriger Vereinbarung mit der Mehrwertsteuerpflichtigen möglich. Ungehindert sein Fahrzeug abholen kann somit nur derjenige, der einen Schlüssel hat. Weil es sich auch beim ungehinderten Zugang um ein steuerminderndes Merkmal handelt, muss die Beschwerdeführerin nachweisen, dass die Mieter über einen Schlüssel zum Eingangstor verfügten (E. 2.7).

Dieser Beweis ist einmal bei all jenen Verträgen nicht erbracht, bei denen lediglich die Parkplatznummer aufgeführt ist und die keinen weiteren entsprechenden Vermerk enthalten. Auch der alleinige Vermerk "Schlüssel" auf dem Vertrag zeigt nicht auf, ob effektiv ein Schlüssel übergeben wurde oder nicht. Zudem stimmen Namen und Nummern bei den beiden Verträgen, die sowohl eine Parkplatznummer als auch den Vermerk "Schlüssel" enthalten (Vertrag mit C._____ vom 5. Juni 1993 über die Boxe 15A und Vertrag mit D._____ vom 2. September 1991 über die Boxe Nr. 91), nicht mit Namen und Nummern auf dem eingereichten Schlüsselverzeichnis überein. Der Nachweis, dass die Vertragspartner der hier zur Diskussion stehenden Verträge über einen Schlüssel verfügten, ist somit nicht erbracht, weshalb sich die Beschwerdeführerin auch bei denjenigen Verträgen, in welchen eine Parkplatznummer aufgeführt ist, nicht auf die Steuerausnahme berufen kann.

3.4 Separat zu betrachten sind die Verträge mit dem B._____ und mit der E._____.

3.4.1 Unter der Rubrik "Objekt" führt der Vertrag vom 7. April 1999 mit dem B._____ "30 Stk. Pw's + weiteren Lagerraum" auf, der sich im Obergeschoss, im Parterre und im Hochregal im oberen Bereich befinde. Was die Plätze auf den Hochregalen anbelangt, kann auf E. 3.2 verwiesen werden. Im Vertrag wird ausdrücklich die Pflicht übernommen, eine Versicherung für "Haftpflicht und Manipulation" zu übernehmen, während die Elementarschäden durch das B._____ versichert seien. Die Beschwerdeführerin hat somit zum blossen Zurverfügungstellen von Plätzen hinzu eine weitere Dienstleistung übernommen, weshalb eine steuerpflichtige Aufbewahrung vorliegt

(E. 2.5). Dazu kommt auch hier, dass die Plätze für die 30 Fahrzeuge nicht mit Nummern zugewiesen werden und zudem alle denkbaren Standorte (Obergeschoss, Parterre, Hochregal) angekreuzt sind. Es gelten somit die in E. 3.2 und 3.3.2.1 dargelegten Überlegungen. Zudem wird im Vertrag auf besondere Vereinbarungen auf der Rückseite verwiesen, die jedoch nicht eingereicht wurden; auch dies lässt vermuten, dass durch die Mehrwertsteuerpflichtige weitere Verpflichtungen übernommen wurden. Die Steuerausnahme kann somit von der Beschwerdeführerin nicht beansprucht werden. Die ESTV weist zudem zu Recht darauf hin, dass das B._____, wenn es um blosse Parkplatzmiete gegangen wäre, solche wohl näher bei seinem Standort gefunden hätte. Es ist ihr zuzustimmen, dass die Wahl des Lagerhauses in ... zeigt, dass die sichere Verwahrung der Ausstellungsstücke im Zentrum steht.

3.4.2 Was den Vertrag vom 9. März 1996 mit der E._____ anbelangt, bezeichnet dieser als Objekt "Lagerplatz 200 m2", und hat somit einen Vertragsgegenstand, der durchaus Gegenstand eines Mietvertrages sein könnte. Was jedoch auch hier fehlt, ist ausschliessliche Zuordnung dieser Fläche (E. 2.3.2), das heisst die genaue Bezeichnung der Lage dieser Fläche im Vertrag. Auch wurde weder geltend gemacht noch bewiesen, dass diese Fläche zwar nicht im Vertrag, aber durch entsprechende Markierungen auf dem Hallenboden abgegrenzt sei (E. 2.3.1). Demzufolge liegt steuerbare Einräumung eines Rechts zur Nutzung und nicht ausgenommene Überlassung eines Grundstückteils vor.

3.5 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass es der Beschwerdeführerin für den Geltungsbereich der Mehrwertsteuerverordnung mit keinem einzigen der eingereichten Verträge gelungen ist nachzuweisen, dass sie Plätze für das Abstellen von Fahrzeugen im Sinne von Art. 14 Ziff. 17 Bst c MWSTV vermietet hat.

3.6 Was den Geltungszeitraum des Mehrwertsteuergesetzes anbelangt, kann offen gelassen werden, ob die Beschwerdeführerin die für das Vorliegen von Mietverträgen über Autoabstellplätze erforderlichen Tatbestandselemente nachgewiesen hat. Die Beschwerde muss, wie die ESTV zu Recht ausführt, von vornherein abgewiesen werden, weil nach Art. 18 Ziff. 21 Bst. c MWSTG, selbst wenn die Verträge Parkplatzmietverträge wären, nur diejenigen Vermietungen von nicht im Gemeingebrauch stehenden Parkplätzen ausgenommen sind, welche

eine unselbständige Nebenleistung zu einer von der Mehrwertsteuer ausgenommenen Immobilienvermietung sind (E. 2.2.4). Ein solches Hauptmietverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und den Benutzern der Lagerhalle steht jedoch nicht zur Diskussion.

4.
Nach dem Gesagten ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen. Die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. ... sind der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG) und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen. Eine Parteientschädigung ist weder verlangt noch geschuldet (Art. 64 Abs. 1 VwVG).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. ... werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. ... verrechnet.

3.
Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Gerichtsurkunde)

Die vorsitzende Richterin: Der Gerichtsschreiber:

Salome Zimmermann Johannes Schöpf

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: