Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-1262/2013

Urteil vom 5. November 2013

Besetzung

Richterin Salome Zimmermann (Vorsitz),
Richter Daniel Riedo, Richter Markus Metz,
Gerichtsschreiberin Kathrin Abegglen Zogg.

Parteien

X._____ AG, …,
vertreten durch …,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Quartal 2007 bis 4. Quartal 2009;
Zurverfügungstellen von Büroräumlichkeiten).

Sachverhalt:

A.
Die X. _____ AG (nachfolgend: Steuerpflichtige) erbringt gemäss Handelsregisterauszug vom 11. März 2013 primär "Dienstleistungen ... in den Bereichen Rechnungsrevision, Unternehmensberatung, Rechnungswesensberatung, Finanzplanung und Kundenbuchhaltungen". Die Gesellschaft ist seit dem 1. Januar 1995 im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen eingetragen.

B.
An ihrem Geschäftssitz in Z._____ mietet die Steuerpflichtige Büroräumlichkeiten von der Y._____ AG (Vermieterin). Gemäss Mietvertrag vom 5. Juli 2005 überlässt die Vermieterin der Steuerpflichtigen eine zusammenhängende Mietfläche gemäss separatem Plan, welche einer Nutzfläche von 744,5 m^2 entspricht und zur Benützung als Büros vorgesehen ist. Zudem werden 16 Aussenparkplätze und ein Kellerraum mitvermietet.

Mit Untermietvertrag vom 10. Mai 1995, der von der Vermieterin genehmigt wurde, hatte sich die Steuerpflichtige verpflichtet, ihrer Muttergesellschaft – dem U._____ – 40 % der Mietfläche zur mietweisen Benützung zu überlassen. Der Mietzins wurde auf 40 % der Selbstkosten (bestehend aus Mietzins, Kosten für Büroreinigung, Nebenkosten und Kapitalkosten) festgesetzt.

C.
Am 6. Juli 2012 führte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) im Geschäftsbetrieb der Steuerpflichtigen eine Mehrwertsteuerkontrolle u.a. betreffend den Zeitraum vom 1. Januar 2007 bis zum 31. Dezember 2009 durch. Dabei gelangte der Revisor der ESTV zum Schluss, dass die Untervermietung der Büroräumlichkeiten im massgebenden Zeitraum mehrwertsteuerrechtlich als "Zurverfügungstellung von Infrastruktur" zu qualifizieren und die bisher von der Steuerpflichtigen nicht deklarierten Mieterträge steuerbar seien.

D.
Gestützt auf den Kontrollbericht vom 6. Juli 2012 forderte die ESTV mittels "Einschätzungsmitteilung Nr. …/Verfügung" vom 4. September 2012 betreffend die Steuerperioden 1. Januar 2007 bis 31. Dezember 2009 von der Steuerpflichtigen einen Steuerbetrag in der Höhe von Fr. 13'825.-- zzgl. Verzugszins nach.

E.
Die gegen die Einschätzungsmitteilung Nr. …/Verfügung erhobene Einsprache der Steuerpflichtigen vom 2. Oktober 2012 wies die ESTV mit Einspracheentscheid vom 8. Februar 2013 ab.

F.
Gegen diesen Einspracheentscheid liess die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) beim Bundesverwaltungsgericht am 8. März 2013 Beschwerde führen. Sie beantragt, die Aufrechnung der weiter fakturierten Miete als Zurverfügungstellung von Infrastruktur (Büroanteile/Sitzungszimmer) sei rückgängig zu machen und die Steuerkorrektur von Fr. 13'825.-- sei aufzuheben, unter Kosten- und Entschädigungsfolge.

G.
In ihrer Vernehmlassung vom 2. April 2013 verlangt die ESTV die kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

H.
Auf die Begründungen in den Eingaben der Parteien und die eingereichten Akten wird – soweit entscheidwesentlich – in den folgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz [VGG, SR 173.32]) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt hier nicht vor. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde sachlich zuständig. Das Verfahren richtet sich gemäss Art. 37 VGG nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt.

1.2 Die Beschwerdeführerin lässt eine als "Einspracheentscheid" bezeichnete Verfügung der Vorinstanz anfechten. Hinsichtlich der funktionellen Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts ist vorab Folgendes zu präzisieren.

1.2.1 Die Einsprache ist das vom Gesetz besonders vorgesehene förmliche Rechtsmittel, mit dem eine Verfügung bei der verfügenden Behörde zwecks Neuüberprüfung angefochten wird (ausführlich dazu: BGE 132 V 368 E. 6.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5274/2011 vom 19. März 2013 E. 1.2.2.1, A-849/2012 vom 27. September 2012 E. 1.2.1.1, mit Hinweisen). Der Erlass eines Einspracheentscheids setzt begriffsnotwendig voraus, dass vorgängig eine Verfügung ergangen ist, welche überhaupt Gegenstand eines Einspracheverfahrens bilden kann.

Die Vorinstanz sieht eine solche Verfügung in der "Einschätzungsmitteilung/Verfügung" vom 4. September 2012. Nachdem das Bundesverwaltungsgericht die Frage, ob es sich bei der Einschätzungsmitteilung um eine Verfügung handelt oder nicht, in verschiedenen Urteilen offen liess (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5274/2011 vom 19. März 2013 E. 1.2.2, A-3480/2012 vom 10. Dezember 2012 E. 1.2.4), hat es in einem jüngst ergangenen, jedoch beim Bundesgericht angefochtenen Urteil entschieden, dass die Einschätzungsmitteilung grundsätzlich keine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG darstellt (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-707/2013 vom 25. Juli 2013 E. 4). Nicht massgebend ist dabei, ob die Vorinstanz – wie im vorliegenden Fall – die Einschätzungsmitteilung zusätzlich mit dem Titel "Verfügung" versieht. Das Bundesverwaltungsgericht sieht keine Veranlassung, seine Rechtsprechung zu überprüfen.

1.2.2 Die rechtliche Qualifikation der Einschätzungsmitteilung ändert vorliegend nichts an der funktionellen Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts. Ohne Zweifel handelt es sich beim angefochtenen "Einspracheentscheid" um eine Verfügung gemäss Art. 5 VwVG. Indem die Beschwerdeführerin gegen den "Einspracheentscheid" beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde führt, hat sie einen allfälligen Verlust eines vorgängigen Einspracheverfahrens zumindest in Kauf genommen. Ihre vorbehaltlose Beschwerdeführung direkt beim Bundesverwaltungsgericht ist unter diesen Umständen – in analoger Anwendung von Art. 83 Abs. 4 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20; zur zeitlichen Geltung des MWSTG siehe E. 1.4) – als "Zustimmung" zur Durchführung des Verfahrens der Sprungbeschwerde zu werten, zumal der "Einspracheentscheid" einlässlich begründet ist (zu Begriff und Bedeutung der Sprungbeschwerde vgl. statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5274/2011 vom 19. März 2013 E. 1.2.2.1 und E. 1.2.2.2). Das Bundesverwaltungsgericht ist folglich

auch in funktioneller Hinsicht zuständig für die Behandlung der Beschwerde.

1.3 Auf die im Übrigen mit der notwendigen Beschwerdeberechtigung (Art. 48 Abs. 1 VwVG) und Bevollmächtigung (Art. 11 VwVG) sowie frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 und 52 VwVG) ist einzutreten. Soweit mit der vorliegenden Beschwerdeschrift gleichzeitig der separat ergangene Einspracheentscheid vom 8. Februar 2013 betreffend die Steuerperioden 2010/2011 beanstandet wird, ist auf das Verfahren A-1266/2013 zu verweisen.

1.4 Am 1. Januar 2010 ist das MWSTG in Kraft getreten. Gemäss Art. 112 Abs. 1 MWSTG bleiben die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die gestützt darauf erlassenen Vorschriften grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar. Das bisherige Recht (Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [aMWSTG, AS 2000 1300]; Verordnung vom 29. März 2000 zum aMWSTG [aMWSTGV, AS 2000 1347]) gilt u.a. für Leistungen, die vor Inkrafttreten des MWSTG erbracht worden sind (Art. 112 Abs. 2 MWSTG). Vorliegend sind die Steuerperioden 1. Januar 2007 bis 31. Dezember 2009 zu beurteilen, weshalb in materieller Hinsicht die Bestimmungen der aMWSTG sowie der dazugehörigen aMWSTGV zur Anwendung kommen.

Demgegenüber ist das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht im Sinn von Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängige Verfahren anwendbar. Allerdings ist Art. 113 Abs. 3 MWSTG insofern restriktiv zu handhaben, als gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung nur eigentliche Verfahrensnormen sofort auf hängige Verfahren anzuwenden sind und es dabei nicht zu einer Anwendung von neuem materiellen Recht auf altrechtliche Sachverhalte kommen darf (ausführlich dazu: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3).

2.

2.1 Der Mehrwertsteuer im Inland unterliegen u.a. die entgeltliche Lieferung von Gegenständen und die entgeltlich erbrachten Dienstleistungen, sofern sie nicht ausdrücklich von der Besteuerung ausgenommen oder befreit sind (Steuerobjekt; Art. 5 aMWSTG, Art. 18 und 19 aMWSTG). Eine Lieferung liegt u.a. vor, wenn ein Gegenstand zum Gebrauch oder zur Nutzung (z.B. Vermietung und Verpachtung, vgl. Art. 253 ff. des Obligati-

onenrechts vom 30. März 1911 [OR, SR 220]) überlassen wird (Art. 6 Abs. 2 Bst. b aMWSTG). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist (Art. 7 Abs. 1 aMWSTG).

Damit eine steuerbare Leistung vorliegt, muss sie im Austausch mit einem Entgelt erfolgen (sog. "Leistungsverhältnis"). Besteht zwischen Leistungserbringer und -empfänger kein solches Austauschverhältnis, ist die Aktivität mehrwertsteuerlich irrelevant (statt vieler: BGE 132 II 353 E. 4.3, mit Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4823/2012 vom 5. Juni 2013 E. 2.2.1). Im Falle einer Lieferung oder Dienstleistung an eine nahe stehende Person gilt als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde (Art. 33 Abs. 2 aMWSTG).

2.2 Im Mehrwertsteuerrecht stellt jede einzelne Leistung grundsätzlich ein selbständiges Steuerobjekt dar und wird für sich besteuert (Urteil des Bundesgerichts 2A.452/2003 vom 4. März 2004 E. 3.1; MICHAELA MERZ, in: Clavadetscher/Glauser/Schafroth [Hrsg.], mwst.com – Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2006 [nachfolgend: mwst.com], Art. 36 Abs. 4 N. 1).

Leistungen, die miteinander verbunden sind (sog. Leistungskomplexe), werden mehrwertsteuerlich jedoch dann als einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang betrachtet, wenn sie wirtschaftlich derart eng zusammen gehören und ineinander greifen, dass sie ein unteilbares Ganzes bilden. Dabei wird zwischen einer Gesamtleistung und einer Hauptleistung mit akzessorischer Nebenleistung unterschieden (vgl. Art. 36 Abs. 4 aMWSTG; statt vieler: Urteile des Bundesgerichts 2C_639/2007 vom 24. Juni 2008, 2A.40/2007 vom 14. November 2007 E. 2.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4823/2012 vom 5. Juni 2013 E. 2.3.3).

2.2.1 Eine Gesamtleistung, welche als einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang behandelt wird, liegt vor, wenn mehrere Leistungen wirtschaftlich derart eng zusammen gehören und ineinander greifen, dass sie ein unteilbares Ganzes bilden. Die einzelnen Leistungen müssen sachlich, zeitlich und vom wirtschaftlichen Gehalt her in einer derart engen Verbundenheit 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 (Urteile des Bundesgerichts 2A.567/2006 vom 25. April 2007 E. 4.3, 2A.452/2003 vom 4. März 2004 E. 4, veröffent-

licht in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 75 401; BVGE 2007/14 E. 2.3, Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-517/2012 vom 9. Januar 2013 E. 2.3.1, A-2572/2010 vom 26. August 2011 E. 3.3). Mit anderen Worten gelten für die einzelnen Leistungskomponenten des Leistungskomplexes die gleichen Vorschriften bezüglich Ort der Besteuerung, Steuersatz oder Steuerbefreiung (Urteil des Bundesgerichts 2A.40/2007 vom 14. November 2007 E. 2.2; zur Rechtsfolge in Bezug auf den Steuersatz: Art. 36 Abs. 4 aMWSTG; vgl. auch Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer vom 25. Juni, BBl 2008 6885, 6961).

Dabei kann eine steuerpflichtige Leistung als Ganzes auch Leistungskomponenten enthalten, die isoliert betrachtet, steuerbefreit wären. Ebenso ist es möglich, dass als Ganzes als steuerbefreit zu beurteilende Leistungen auch Elemente von an sich steuerpflichtigen Leistungen enthalten (BVGE 2007/14 E. 2.3.1, Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 10. März 1999, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 63.92 E. 3e; PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, Basel 2009, S. 262 Rz. 344).

2.2.2 Leistungen sind steuerlich ebenfalls dann einheitlich zu beurteilen, wenn sie zueinander im Verhältnis von Haupt- und untergeordneter (akzessorischer) Nebenleistung stehen. Die Annahme einer solchen unselbständigen Nebenleistung, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilt, setzt voraus, dass sie im Vergleich zur Hauptsache nebensächlich ist, mit der Hauptleistung wirtschaftlich eng zusammenhängt, die Hauptleistung wirtschaftlich ergänzt, verbessert oder abrundet und üblicherweise mit der Hauptleistung vorkommt. Die Hauptleistung stellt dabei den eigentlichen Kern des Leistungskomplexes dar. Nicht massgebend sind die Wertverhältnisse der einzelnen Leistungen (Urteile des Bundesgerichts 2A.40/2007 vom 14. November 2007 E. 2.2, 2A.452/2003 vom 4. März 2004 E. 3.2, veröffentlicht in: ASA 75 401; BVGE 2007/14 E. 2.3.1, Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2572/2010 und A-2574/2010 vom 26. August 2011 E. 3.3.1 f.; vgl. dazu ALOIS CAMENZIND, Einheitlichkeit der Leistung im Mehrwertsteuerrecht, in: IFF-Forum für Steuerrecht 2004, S. 240 ff. insb. Ziff. 3.2 und 6.3 mit Hinweisen und die dort zusammengefasste Judikatur; JEAN-MARC RIVIER/ANNIE ROCHAT PAUCHARD, Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, Fribourg 2000, S. 37).

2.2.3 Welche Konstellation – Gesamtleistung oder Haupt- mit Nebenleistung – im konkreten Einzelfall anzunehmen ist, beurteilt sich in Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, welche der zivilrechtlichen Beurteilung vorgeht (Urteile des Bundesgerichts 2A.756/2006 vom 22. Oktober 2007 E. 2.4, 2A.567/2006 vom 25. April 2007 E. 4.3, 2A.452/2003 vom 4. März 2004 E. 3.2, E. 6.1). Zudem ist diese Frage primär aus der Sicht des Verbrauchers, d.h. des Leistungsempfängers, zu beantworten (Urteil des Bundesgerichts 2A.452/2003 vom 4. März 2003 E. 3.2; statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-517/2012 vom 9. Januar 2013 E. 2.3.3; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, a.a.O., S. 262 Rz. 344). Massgeblich ist die allgemeine Verkehrsauffassung einer bestimmten Verbrauchergruppe. Der subjektive Parteiwille ist sekundär (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1558/2006 vom 3. Dezember 2009 E. 3.4).

2.2.4 Von mehreren selbständigen Leistungen, die mehrwertsteuerlich getrennt zu behandeln sind, ist nach dem Gesagten immer dann auszugehen, wenn es sich weder um eine Gesamtleistung noch um eine Hauptleistung mit akzessorischer Nebenleistung handelt (Urteile des Bundesgerichts 2C_639/2007 vom 24. Juni 2008 E. 2.2, 2A.40/2007 vom 14. November 2007 E. 2.2, 2A.452/2003 vom 4. März 2004 E. 3.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4823/2012 vom 5. Juni 2013 E. 2.3.3).

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

2.3.1 Nach der Vorinstanz sind die Vermietung und Verpachtung von Liegenschaften, Gebäuden oder Gebäudeteilen, sei es für gewerbliche oder andere Zwecke, von der Mehrwertsteuer ausgenommen (Wegleitungen 2001 und 2008 zur Mehrwertsteuer, je Rz. 668; vgl. dazu bereits Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige, Rz. 657). Von einer Vermietung eines Gebäudes oder Gebäudeteils – in Abgrenzung zur (steuerbaren) Einräumung des Rechts zur Nutzung der Infrastruktur – geht die Verwaltung aus, wenn die betreffenden Räumlichkeiten zur alleinigen und ausschliesslichen Benutzung durch den Mieter für eine bestimmte oder unbestimmte Zeit klar ausgeschieden werden. Dies setzt voraus, dass eine klare räumliche Trennung zu den anderen Benutzern gegeben und der

uneingeschränkte Zutritt durch den Mieter jederzeit gewährleistet ist. Wird ein einziger Raum (z. B. ein Grossraumbüro, Lager) an verschiedene Mieter vermietet, besteht eine räumliche Trennung bei dauerhaft am Gebäude befestigten Trennwänden. Verwenden mehrere Berechtigte einen bestimmten Raum gemeinsam oder alternierend, z. B. mit dem Ziel, die vorhandene Infrastruktur optimal zu nutzen, so handelt es sich um das Einräumen des Rechts zur Nutzung der Infrastruktur und damit um eine zu versteuernde Dienstleistung (vgl. die bis Ende 2007 gültige Branchenbroschüre Nr. 16, Liegenschaftsverwaltung/Immobilien 2001 [610.540-16] Ziff. 5.8 [nachfolgend BB 2001 Nr. 16]; die ab 2008 gültige Branchenbroschüre Nr. 16, Liegenschaftsverwaltung/Vermietung und Verkauf von Immobilien [610.540-16] Ziff. 5.8 [nachfolgend BB 2008 Nr. 16]).

Im Zusammenhang mit der Immobilienvermietung (Wohnungsmiete) führt die Verwaltungspraxis die Fakturierung von Mietnebenkosten "wie Strom, Wasser, Versicherungen, Kehricht, Hauswart" als Beispiel unselbständiger Nebenleistungen und die "Wohnungsmiete" als entsprechende Hauptleistung an (vgl. Wegleitung 2008 zur Mehrwertsteuer, Rz. 366). Es gelte der Grundsatz "Miete und Nebenkosten = eine Einheit" (BB 2001 Nr. 16 und BB 2008 Nr. 16, je Ziff. 6.9.1; vorne E. 2.2.2). In terminologischer Hinsicht mögen diese Hinweise zwar nicht ganz korrekt sein, doch soll damit festgehalten werden, dass bei einer Weiterfakturierung der Kosten für Strom etc. – in der Regel – unselbständige Nebenleistungen des Vermieters zu dessen Hauptleistung, der Vermietung der Wohnung, angenommen werden.

2.3.2 Die Steuerausnahme betreffend die Überlassung von Grundstücken zum Gebrauch oder zur Nutzung gilt, wie die übrigen in Art. 18 aMWSTG enthaltenen Steuerausnahmen, als sog. unechte Steuerbefreiung. Dies bedeutet, dass derjenige, welcher den Umsatz erbringt, infolge der fehlenden Vorsteuerabzugsmöglichkeit mit der Steuer auf den Eingangsleistungen belastet bleibt oder diese verdeckt auf die Leistungsempfänger überwälzt (vorbehalten bleibt die hier nicht massgebende Optionsmöglichkeit nach Art. 26 Abs. 1 Bst. b aMWSTG). Es wird deshalb davon ausgegangen, dass die in Art. 18 aMWSTG genannten Steuerausnahmen "eher restriktiv" bzw. zumindest nicht extensiv zu handhaben sind (BGE 124 II 372 E. 6a, BGE 124 II 193 E. 5e; Urteil des Bundesgerichts 2A.305/2002 vom 6. Januar 2003 E. 3.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2999/2007 vom 12. Februar 2010 E. 2.4). Primär sind die Ausnahmebestimmungen nach Art. 18 aMWSTG (wie andere Rechtsnormen auch) aber weder extensiv noch restriktiv, sondern nach ihrem Sinn und

Zweck "richtig" auszulegen (BGE 138 II 251 E. 2.3.3; Urteil des Bundesgerichts 2A.127/2002 vom 18. September 2002 E. 4.6; BVGE 2007/23 E. 2.2, statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5116/2012 vom 31. Juli 2013 E. 2.4.1, A-6740/2011 vom 6. Juni 2012 E. 3.1.2).

Die Mehrwertsteuer ist als allgemeine Verbrauchsteuer ausgestaltet und bezweckt den Endkonsum zu belasten (Art. 1 Abs. 1 aMWSTG). Im Umkehrschluss muss eine Steuerbefreiungsvorschrift zum Ziel haben, den Verbrauch zu entlasten (DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 145). Die Steuerausnahme betreffend die Überlassung von Immobilien zum Gebrauch oder zur Nutzung ist sozialpolitisch motiviert. In erster Linie beabsichtigte der Gesetzgeber mit dieser Regelung, eine Verteuerung der Wohnungsmieten zu verhindern (vgl. Kommentar des Eidgenössischen Finanzdepartements zur Mehrwertsteuerverordnung vom 22. Juni 1994 [MWSTV], BBl 1994 III 529, zu Art. 14 Ziff. 17; Parlamentarische Initiative Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [Dettling], Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates vom 28. August 1996, BBl 1996 V 751, zu Art. 17 Ziff. 18 MWSTV; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1585/2006 vom 9. Juni 2008 E. 2.2.2, mit weiteren Hinweisen).

2.4 Von Gesetzes wegen gilt die Vermietung von nicht im Gemeingebrauch stehenden Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen als (selbständige) steuerbare Leistung, ausser es handle sich um eine unselbstständige Nebenleistung zu einer von der Steuer ausgenommenen Immobilienvermietung (Art. 18 Ziff. 21 Bst. c aMWSTG).

Gemäss Verwaltungspraxis zum aMWSTG ist bei Parkplätzen immer dann von einer solchen unselbständigen Nebenleistung zu einer von der Steuer ausgenommenen Immobilienvermietung auszugehen, wenn kumulativ folgende Voraussetzungen erfüllt sind: beim Vermieter und beim Mieter beider Objekte handelt es sich jeweils um dieselben Rechtspersonen, die Parkplätze stehen dem Mieter während der gesamten Mietdauer zur alleinigen, zeitlich uneingeschränkten Benützung zur Verfügung und es besteht ein räumlicher Zusammenhang zwischen dem Gebäude und den Parkplätzen (vgl. BB 2001 Nr. 16 Ziff. 5.3, BB 2008 Nr. 16 Ziff. 5.3; sowie das ab 2001 gültige Merkblatt der ESTV Nr. 18 "Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen" Ziff. 4).

2.5 Verwaltungsverordnungen (Merkblätter, Richtlinien, Kreisschreiben etc.) sind nur, aber immerhin, Meinungsäusserungen der Verwaltung über die Auslegung der anwendbaren Gesetzesbestimmungen. Sie dienen der Sicherstellung einer einheitlichen, gleichmässigen und sachrichtigen Praxis des Gesetzesvollzugs (BVGE 2010/33 E. 3.3.1, BVGE 2007/41 E. 4.1; MICHAEL BEUSCH, Was Kreisschreiben dürfen und was nicht, in: Der Schweizer Treuhänder 2005, S. 613 ff.). Als solche sind sie für die als eigentliche Adressaten figurierenden Verwaltungsbehörden verbindlich, wenn sie nicht klarerweise einen verfassungs- oder gesetzeswidrigen Inhalt aufweisen (MICHAEL BEUSCH, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Teil I/Bd. 2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 2. Aufl., Basel 2008, Art. 102 N 15 ff.). Die Gerichtsbehörden sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheidung denn auch mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen. Dies gilt umso mehr, als es nicht Aufgabe der Gerichte ist, als Zweitinterpreten des der Verwaltungsverordnung zugrunde liegenden Erlasses eigene Zweckmässigkeitsüberlegungen an die Stelle des Vollzugskonzepts der zuständigen Behörde zu setzen (BGE 126 II 275 E. 4c, BGE 123 II 16 E. 7a; BVGE 2010/33 E. 3.3.1, BVGE 2007/41 E. 3.3).

2.6 Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache erwiesen ist 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 (vgl. BGE 130 III 321 E. 3.2; statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-517/2012 vom 9. Januar 2013 E. 1.3.1, A-4011/2010 vom 18. Januar 2011 E. 1.5). Gelangt das Gericht nicht zu diesem Ergebnis, kommen die Beweislastregeln zur Anwendung; es ist zu Ungunsten desjenigen zu urteilen, der die Beweislast trägt. 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 2A.642/2004 vom 14. Juli 2005, veröffentlicht in: ASA 75 S. 501 E. 5.4; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5460/2008 vom 12. Mai 2010 E. 1.3, A-855/2008 vom 20. April 2010 E. 2.6).

3.
Im vorliegenden Fall ist zu entscheiden, wie die von der Beschwerdeführerin an ihre Untermieterin erbrachten Leistungen im Zusammenhang mit der Überlassung von Büroräumlichkeiten zum Gebrauch mehrwertsteuerrechtlich zu qualifizieren sind.

3.1 Was die konkrete Nutzung der Räumlichkeiten und die entsprechende mehrwertsteuerliche Qualifikation anbelangt, so unterscheiden sich die Standpunkte der Parteien.

3.1.1 Die Vorinstanz vertritt die Ansicht, laut Untermietvertrag sei der Untermieterin lediglich ein Anteil und keine bestimmte, d.h. ausgeschiedene, Fläche bzw. Büros zugewiesen. Bereits aus diesem Umstand und der Art der Fakturierung sei von einer gemeinsamen Nutzung einer Bürofläche auszugehen. Dass eine gemeinsame Nutzung vorliege, zeige sich auch in den Feststellungen der ESTV anlässlich des Kontrolltermins, wonach der Untermieterin keine Parkplätze fest zugewiesen würden, sowie ferner darin, dass der Kopierraum, eine Faxnummer und das Sitzungszimmer gemeinsam benutzt würden. Im Übrigen sei auch ein Mitarbeiter (Buchhalter) sowohl für die Beschwerdeführerin als auch die Untermieterin tätig, was sich aus den jeweiligen Internetauftritten ergebe. Insgesamt stelle die Beschwerdeführerin der Untermieterin Büroflächen inklusive Reinigung und Unterhalt, Parkmöglichkeiten sowie Infrastrukturelemente als ein einziges Paket von Leistungen zur Verfügung, weshalb eine steuerbare Gesamtleistung vorliege.

3.1.2 Dagegen wendet die Beschwerdeführerin ein, dass der Untermieterin eine bestimmte Fläche bzw. Büros zur alleinigen Benützung zugewiesen würden, auch wenn dies im Untermietvertrag nicht explizit erwähnt werde. So seien der Untermieterin von den insgesamt 11 vorhandenen Einzelbüros sechs Einzelbüros zur alleinigen Benützung zugeteilt. Weiter verfüge die Untermieterin über einen räumlich abgegrenzten, eigenen Empfangsbereich. Zum Beweis legt die Beschwerdeführerin zehn Fotoaufnahmen der Bürosituation und zwei Pläne ins Recht. Eine gemeinsame Nutzung bestehe dagegen nur beim Sitzungszimmer (welches nach Absprache alleinig benutzt werden könne), der Küche mit Sitzgelegenheit und dem Kopierraum (inkl. Faxgerät, welches die Beschwerdeführerin der Untermieterin unentgeltlich zur Mitbenutzung zur Verfügung stelle). Die Untermieterin habe jederzeit und ohne Einschränkung Zutritt zu ihren Räumlichkeiten und könne frei über diese Räume verfügen. Im Gegensatz zur ausschliesslichen Vermietung der Büroeinheiten, komme dem

Anteil der gemeinsamen Nutzung einzelner Räume der Charakter einer Nebenleistung zu. Die Parkplätze seien der Untermieterin nicht fest zugeteilt; dies hindere jedoch nicht daran, diese als akzessorische Nebenleistung zur "Vermietung von Büroräumlichkeiten" zu betrachten. Dass eine Person (Buchhalter) für beide Gesellschaften arbeite, treffe nur bedingt zu. Der Buchhalter sei bei der Beschwerdeführerin angestellt und diese erledige im Auftragsverhältnis (treuhänderisch) die Buchhaltung für die Muttergesellschaft. Dieser Umstand stehe jedoch in keinem Zusammenhang mit dem Mietverhältnis.

3.1.3 In ihrer Vernehmlassung hält die Vorinstanz grundsätzlich an ihren Ausführungen fest und ergänzt, dass gemäss Beschwerdebeilagen zusätzlich zu den bisher erwähnten Räumlichkeiten wohl auch ein Kellerraum inkl. Kompaktus-Anlage sowie eine Cafeteria von den Parteien gemeinsam genutzt würden. Unter Würdigung der gesamten Umstände liege eine zusammenhängende Fläche vor, welche (erst) mittels Innenausbau in teilweise abgetrennte Büros und andere Räume aufgegliedert worden sei, wobei die Einzelarbeitsplätze individuell nach den aktuellen Bedürfnissen zugeordnet und die restlichen Räume gemeinsam genutzt würden. Dass eine Person auf der jeweiligen Homepage der beiden Firmen unter "Personal" aufgelistet sei, zeige, dass zumindest ein Arbeitsplatz sowohl von der Beschwerdeführerin als auch der Untermieterin gemeinsam belegt werde. Insgesamt sei daher von einer Gesamtleistung "Zur Verfügungstellen von Infrastruktur" auszugehen. Ein Indiz für diese Qualifikation würden auch die sog. Pool-Parkplätze bilden.

3.2

3.2.1 Unbestritten ist – wie sich aus dem Untermietvertrag vom 10. Mai 1995 ergibt –, dass die Beschwerdeführerin der Untermieterin rund 40% der Mietsache zur mietweisen Benützung überlässt. Der im Untermietvertrag vereinbarte Mietzins beläuft sich auf 40% der Selbstkosten aus dem Hauptmietverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und ihrer Vermieterin. Dabei setzen sich die Selbstkosten nach Ziff. 4 des Untermietvertrages wie folgt zusammen: Mietzins aus dem Hauptmietverhältnis, Kosten für die Büroreinigung, Nebenkosten gemäss Abrechnung (gemäss Ziff. 5 des Untermietvertrages bestehend aus Nebenkosten aus dem Hauptmietverhältnis, zusätzlichen Aufwendungen für Strom, kleineren Unterhalt und kleinere Reparaturen) und Kapitalkosten aus der Finanzierung des vor dem Einzug realisierten Umbaus.

Die oben erwähnten Posten werden in der jährlichen Abrechnung der Liegenschaftskosten gegenüber der Untermieterin annäherungsweise wie folgt ausgewiesen: Mietzins aus dem Hauptmietverhältnis (Fr. 125'000.--), Heizung/Strom/Wasser/Kehricht (Fr. 20'000.--), Reparaturen und Unterhalt (Fr. 1'500.--), Reinigung/Reinigungsmaterial (Fr. 700.--). Ferner sind in der entsprechenden Liegenschaftsabrechnung Personalkosten im Umfang von rund Fr. 12'000.-- enthalten, wobei es sich – wie sich der Jahresrechnung 2011 entnehmen lässt – um Lohn für das Reinigungspersonal handelt. Die jährlichen Gesamtkosten belaufen sich somit im Durchschnitt auf ca. Fr. 165'000.--, wovon die Beschwerdeführerin der Untermieterin ca. Fr. 65'000.-- (Anteil von 40%) in Rechnung stellt.

3.2.2 Umstritten und demzufolge vorab zu entscheiden ist, ob die Untermieterin von der Beschwerdeführerin eine bestimmte Fläche bzw. bestimmte Büroeinheiten mietet – weshalb mehrwertsteuerlich eine steuerausgenommene Vermietung vorliegt –, oder ob ihr vielmehr das Recht zusteht, einen (nicht fix zugeteilten und ausgeschiedenen) Anteil an der Gesamtfläche zu benutzen – was mehrwertsteuerlich als steuerbare Einräumung eines Rechts zur Nutzung einer "Infrastruktur" zu qualifizieren wäre.

3.2.2.1 Aus dem Untermietvertrag ergibt sich lediglich, dass die Untermieterin von der Beschwerdeführerin eine Fläche von 40 % der Mietsache mietet. Gemäss einer handschriftlichen Ergänzung im Untermietvertrag entspricht dies einer Fläche von 297 m^2, was den Anschein erweckt, dass der Untermieterin eine bestimmte Fläche zugeteilt ist. Eine klare Ausscheidung der entsprechenden Mietfläche findet sich aber weder im Untermietvertrag selbst noch in vertraglichen Zusatzdokumenten. Die Beschwerdeführerin hat jedoch zwei Pläne ins Recht gelegt, nämlich einen Originalgebäudeplan (act. 13) und einen Fluchtplan (act. 14). Der Originalgebäudeplan zeigt zwar, dass die (Gesamt)-Mietfläche in mehrere Büroeinheiten gegliedert ist, bleibt aber in Bezug auf die Frage, wie die einzelnen Räume zwischen der Beschwerdeführerin und der Untermieterin aufgeteilt sind, nicht aussagekräftig. Demgegenüber lässt sich dem im Jahr 2011 erstellten Fluchtplan entnehmen, dass einzelne Räume der Untermieterin fest zugeteilt sind. So besteht die Gesamtmietfläche gemäss Fluchtplan aus einem Bereich "Einzelbüros U._____/X._____ AG", aus einem "Grossraumbürobereich", einem räumlich abgegrenzten "Sekretariat U._____", einem "Sekretariat X._____ AG", einem "grossen Sitzungszimmer", einem "Werkraum" (Kopierraum, Fax), einer "Küche mit Cafeteria" und einem "Putzraum". In Übereinstimmung mit dem Flucht-

plan zeigen die mit der Beschwerdeschrift vorgelegten Fotos der Bürosituation, dass der Untermieterin tatsächlich sechs abgetrennte Büroeinheiten (Einzelbüros; vgl. act. 15 Fotos 3 bis 9) und ein Empfangsbereich/Sekretariat (act. 15 Foto 10) zur ausschliesslichen Nutzung zugewiesen sind. Dies zeigt sich namentlich darin, dass die entsprechenden Bürotüren mittels einer auf Dauer angelegten Beschriftung, welche auf die Untermieterin verweisen, versehen sind. Wie sich weiter aus den Fotos ergibt (act. 15, insbesondere Foto 2) sind die Büroeinheiten durch dauerhaft am Gebäude befestigte Wände voneinander abgetrennt. Keine Rolle spielt, ob diese Trennwände schalldicht oder aus Mauerwerk sind, oder ob sie bis ganz zur Decke reichen oder lediglich brusthoch sind. Zusammenfassend vermag die Beschwerdeführerin rechtsgenügend nachzuweisen, dass im Wesentlichen eine klare räumliche Trennung zwischen ihr und der Untermieterin besteht (vgl. E. 2.3.1).

3.2.2.2 Die Vorinstanz bestreitet denn in ihrer Vernehmlassung auch nicht, dass der Untermieterin möglicherweise einzelne Räume zur alleinigen Benutzung zugeteilt seien. Gestützt auf den Wortlaut des Untermietvertrags kommt sie jedoch in ihrer Vernehmlassung zum Schluss, dass vorliegend ein Anteil an einer Gesamtfläche untervermietet worden sei, welche (erst) mittels Innenausbau in teilweise abgetrennte Büros und andere Räume aufgegliedert worden sei. Sie äussert sich weder zu den von der Beschwerdeführerin eingereichten Plänen, noch zu den Fotos, noch zum handschriftlichen Vermerk "297 m^2" im Untermietvertrag.

3.2.2.3 Die Vorinstanz deutet damit an, dass es sich bei der Zuteilung der Räume an die Untermieterin nicht um eine "feste" Zuteilung handle, sondern sich diese nach dem jeweilig aktuellen Bedarf richte. Für eine solche Interpretation fehlen indessen Anhaltspunkte, welche die gegenteiligen Vorbringen der Beschwerdeführerin zu widerlegen vermöchten. Massgebend sind die tatsächlichen Gegebenheiten und nicht primär die in einem Vertrag enthaltene Formulierung, auch wenn letztere ein gewichtiges Indiz für einen bestimmt gearteten Sachverhalt darstellen kann. Mit den ins Recht gelegten Plänen und Fotos hat die Beschwerdeführerin aufzuzeigen vermocht, dass zwischen ihr und der Untermieterin eine klare räumliche Trennung besteht, nämlich indem der Untermieterin sechs mit "U._____" und dem jeweiligen Namen des Mitarbeiters beschriftete Einzelbüros sowie ein Sekretariat mit Theke zugeteilt sind. Dass somit keine gemeinsame Nutzung einer gesamten Bürofläche vorliegt, wird ferner auch durch den handschriftlichen Vermerk im Untermietvertrag gestützt, wonach der Untermieterin eine fixe Quadratmeterzahl der Mietflä-

che (297 m^2) zugewiesen wird. In Anbetracht der von der Beschwerdeführerin ins Recht gelegten Pläne und Fotos ist die Vorinstanz in sachverhaltsmässiger Hinsicht zu Unrecht von einer gemeinsamen Nutzung einer gesamten Bürofläche ausgegangen. Nur der Vollständigkeit halber ist zu ergänzen, dass selbst wenn der Innenausbau der Räumlichkeiten gemeinsam mit der Untermieterin erfolgt und explizit auf die Bedürfnisse der Untermieterin abgestimmt worden wäre, dies eine ausschliessliche Nutzung von Räumen durch die Untermieterin nach dem Innenausbau nicht ausschliesst.

3.2.2.4 Das Bundesverwaltungsgericht sieht es zusammenfassend als erstellt, dass zwischen der Beschwerdeführerin und der Untermieterin im Wesentlichen eine räumliche Trennung besteht und daher keine gemeinsame Nutzung einer gesamten Bürofläche vorliegt (vgl. E. 2.3.1).

3.2.3 Weiter geht das Bundesverwaltungsgericht aufgrund der Akten und übereinstimmenden Vorbringen der Parteien davon aus, dass das Sitzungszimmer und der Kopierraum inkl. Faxgerät gemeinsam benutzt werden. Dasselbe gilt für die Küche mit Sitzgelegenheit, wobei das Bundesverwaltungsgericht aufgrund der Darstellung im Fluchtplan mit "Sitzgelegenheit" den als Cafeteria bezeichneten Bereich meint, was wohl auch der Ansicht der Vorinstanz entspricht. Bei den Parkplätzen handelt es sich um sogenannte "Pool"- Parkplätze, d.h. dass die Untermieterin eine bestimmte Anzahl Plätze nutzen darf, diese aber nicht fest zugeteilt sind.

Ob ferner ein Keller mit Kompaktus-Anlage, wie dies die Vorinstanz in ihrer Vernehmlassung erstmals vorbringt, gemeinsam genutzt wird, kann – wie zu zeigen sein wird – offen bleiben. Immerhin ist zu bemerken, dass die gemeinsame Nutzung einer Kelleranlage weder bei der Kontrolle durch die ESTV noch im anschliessenden Verfahren thematisiert wurden und dass sich allein aus der Erwähnung der Keller-Anlage im Haupt-Mietvertrag nicht ohne Weiteres auf eine gemeinsame Nutzung geschlossen werden kann.

Ebenso kann in Anbetracht der nachfolgenden Erwägungen offen bleiben, ob ein zusätzliches Büro gemeinsam genutzt wurde. Zwar stellt der Umstand, dass der Buchhalter auf der Homepage der Beschwerdeführerin als Teammitglied und auf der Homepage der Untermieterin unter dem Titel "Personal" aufgelistet war, ein Indiz für eine gemeinsame Nutzung des entsprechenden Büros dar. Gegen eine solche Interpretation spricht je-

doch, dass der Buchhalter bei der Beschwerdeführerin Mitglied der Geschäftsleitung war und nicht bestritten ist, dass die Beschwerdeführerin für ihre Untermieterin als Treuhänderin tätig ist, was sich im Übrigen auch aus dem Namen der Beschwerdeführerin ergibt. Es ist also ebenso gut möglich, dass der Buchhalter nicht bei der Untermieterin angestellt war, sondern lediglich im Auftragsverhältnis, sei es für die Untermieterin, sei es für die Beschwerdeführerin selber, arbeitete, so dass nicht von einer gemeinsamen Büronutzung auszugehen wäre. Hier drängen sich weitere Sachverhaltsabklärungen auf (vgl. E. 4).

Nicht bestritten ist schliesslich die Behauptung der Beschwerdeführerin, dass zwischen ihr und der Untermieterin im Wesentlichen eine organisatorische Trennung besteht, dies insbesondere in den Bereichen Sekretariat, Büroeinrichtung (Mobiliar), EDV-Anlage, Telefonzentrale und Materialbeschaffung.

3.3 Aufgrund dieses Sachverhalts ist vorliegend die mehrwertsteuerliche Behandlung der nachfolgenden Mehrheit von Leistungen zu beurteilen: Alleinige Nutzung von sechs Einzelbüros und eines Empfangsbereichs, gemeinsame Nutzung eines Sitzungszimmers, eines Kopierraums inkl. Kopiergerät und Telefax, einer Küche mit Sitzgelegenheit, (eventuell einer Kelleranlage und eines weiteren Büros), Nutzung einer bestimmten Anzahl von Pool-Parkplätzen, sowie Büroreinigung und Raumunterhalt und "Fakturierung der Mietnebenkosten" (zur Terminologie vgl. E. 2.3.1). Mehrwertsteuerlich liegt somit ein Leistungskomplex vor. Dieser besteht aus einem Anteil "Lieferung", nämlich der Gebrauchsüberlassung einer abgetrennten Bürofläche zur alleinigen Benützung, und einem Anteil "Dienstleistung" betreffend das Zurverfügungstellen von Infrastruktur inkl. Unterhalt und Reinigung. Der Vollständigkeit halber ist festzuhalten, dass dem unentgeltlichen Zurverfügungstellen des Faxgeräts grundsätzlich ebenfalls mehrwertsteuerliche Relevanz im Sinne eines Leistungsaustausches zukommt, weil diese gegenüber einem Dritten wohl nur gegen Entgelt erbrachte Dienstleistung an eine nahe stehende Person erfolgt, ist doch die Untermieterin die Muttergesellschaft der Beschwerdeführerin. Somit ist der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde, für das Entgelt massgebend (E. 2.1).

3.4 Zu prüfen bleibt, in welchem Verhältnis die für sich allein betrachtet nach Art. 18 Ziff. 21 Satz 1 aMWSTG von der Steuer ausgenommene Lieferung "Vermietung von Büroräumlichkeiten" zu den grundsätzlich steuerbaren Dienstleistungen "Zurverfügungstellen von Infrastruktur" steht, d.h.

ob es sich um eine Gesamtleistung, eine Haupt- mit Nebenleistung(en) oder je selbständige Leistungen bzw. Leistungskomplexe handelt (E. 2.2).

Vorauszuschicken ist, dass die Vermietung von Parkplätzen von Gesetzes wegen nur als (selbständige) steuerbare Leistung oder als akzessorische Nebenleistung qualifiziert (E. 2.4) wird. Daraus folgt, dass die Parkplatzvermietung nicht Leistungskomponente einer allfälligen Gesamtleistung, der Vermietung des Ganzen, sein kann, weshalb die Parkplätze für die Beurteilung, ob eine Gesamtleistung vorliegt, nicht relevant sind. Dasselbe gilt für die "Fakturierung der Mietnebenkosten" (zur Terminologie vgl. E. 2.3.1), welche praxisgemäss grundsätzlich als unselbständige Nebenleistungen zur Miete anerkannt sind (E. 2.3.1).

3.4.1 Eine Gesamtleistung, welche als einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang behandelt wird, liegt vor, wenn mehrere Leistungen wirtschaftlich derart eng zusammen gehören und ineinander greifen, dass sie ein unteilbares Ganzes bilden. Die einzelnen Leistungen müssen sachlich, zeitlich und vom wirtschaftlichen Gehalt her in einer derart engen Verbundenheit stehen, dass sie untrennbare Komponenten eines Vorgangs verkörpern, der das gesamte Handeln umfasst (E. 2.2.1).

3.4.1.1 Vorliegend bietet die Beschwerdeführerin der Untermieterin eine Gewerbefläche bestehend aus Büros zum ausschliesslichen Gebrauch sowie aus gemeinsam genutzten Räumlichkeiten bzw. Infrastruktur als einziges Leistungspaket an. Dies ergibt sich sowohl aus dem Untermietvertrag, namentlich der teilweise fehlenden Benennung der konkreten Einzelleistungen und der Vereinbarung einer prozentualen Kostenbeteiligung, sowie aus der Art der Abrechnung. Insbesondere wird in der Abrechnung unter dem Posten "Mietaufwand" im Sinne eines Gesamtentgelts nicht zwischen den Leistungsbestandteilen der "reinen Gebrauchsüberlassung" und der "gemeinsamen Nutzung von weiterer Infrastruktur" unterschieden. Zwar steht die Mitbenützung des Sitzungszimmers, der Kopierecke mit Telefax und Kopierer und der Küche in unmittelbarem Zusammenhang mit der Arbeitsausübung durch die Angestellten der Untermieterin, die in den sechs gemieteten Einzelbüros und im Empfangsbereich tätig sind. Diese Infrastrukturelemente beeinflussen indessen die Art und Weise der Büronutzung nicht. Dies zeigt sich namentlich darin, dass die Büros auch ohne die hier zur Verfügung gestellten Infrastrukturelemente vollständig und unabhängig genutzt werden können. Es ändert sich sodann auch nichts an der Qualität der eigentlichen Büronutzung. Die ausschliessliche Miete ist vorliegend ohne Weiteres denkbar, zumal

die Untermieterin die hier in Frage stehenden Dienstleistungen problemlos von einem Dritten beziehen könnte. Eine sachliche, zeitliche und wirtschaftliche Verbundenheit der Dienstleistungen mit der Miete der Büroeinheiten ist mangels untrennbarer enger Verbundenheit nicht gegeben. Damit erscheinen die einzelnen Leistungsbestandteile im konkreten Fall aus der massgeblichen Sicht des Verbrauchers nicht als unteilbares Ganzes im Sinne einer Gesamtleistung.

3.4.1.2 Entgegen der Auffassung der Vorinstanz ist der vorliegende Fall nicht mit der vom Bundesgericht beurteilten Konstellation, welche eine Bürogemeinschaft mit mehreren selbständigen Anwälten betraf, vergleichbar (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.520/2003 vom 29. Juni 2004). Dem bundesgerichtlichen Urteil lag – soweit hier interessierend – folgender Sachverhalt zugrunde: Eine Bürogemeinschaft bot den einzelnen Rechtsanwälten die gesamte benötigte Infrastruktur als einziges Paket von Leistungen an, welches insbesondere die gemeinsame Beschaffung von Büromaterial, Fachliteratur oder Apparaten, Anstellung von gemeinschaftlichem Personal und gemeinsame Miete der Geschäftsräumlichkeiten beinhaltete (Urteil des Bundesgerichts 2A.520/2003 vom 29. Juni 2004 E. 10.2). Zwar hatte das Bundesgericht ebenfalls eine Mehrheit von Leistungen zu beurteilen, welche sich aus Miet- und Infrastrukturelementen zusammen setzte. Anders als im vorliegenden Fall lag dem bundesgerichtlichen Urteil ein umfassendes Leistungspaket, nämlich die "Zurverfügungstellung einer Gesamtinfrastruktur" zu Grunde, bei der die Leistungen derart ineinander griffen, dass sie als unteilbares Ganzes im Sinne einer Gesamtleistung erschienen. Bei der vom Bundesgericht beurteilten Konstellation ist davon auszugehen, dass ein Anwalt, also der Verbraucher, gerade das umfassende Leistungspaket sucht, und für ihn regelmässig die Miete einzig eines Einzelbüros in einer Gemeinschaft ohne eine Beteiligung an der übrigen Infrastruktur keinen selbständigen Zweck erfüllen würde. Dagegen ist im vorliegenden Fall lediglich ein beschränktes Zurverfügungstellen von Infrastruktur zu beurteilen, wobei die Vermietung der ausschliesslich zur Verfügung stehenden Büroeinheiten auch ohne das dazu angebotene (beschränkte) Dienstleistungspaket sinnvoll erscheint und einen selbständigen Zweck erfüllt.

3.4.2 Im Folgenden ist zu prüfen, ob die hier zu beurteilenden Leistungen zueinander im Verhältnis von Haupt- und Nebenleistung stehen (E.2.2.2).

Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin erscheint die gemeinsame Nutzung des Sitzungszimmers, (eventuell eines Kellers und zusätzlichen

Büros), des Kopierraums inkl. Faxgerät und einer Küche mit Sitzgelegenheit sowie die Reinigungsdienstleistungen im Verhältnis zur Vermietung der alleinig genutzten Büroeinheiten nicht als nebensächlich in dem Sinn, dass erstere (Neben)-Leistungen die letztere (Haupt)-Leistung wirtschaftlich nur ergänzen, verbessern oder abrunden würde. Auch kommt ein solches "Dienstleistungspaket" nicht üblicherweise mit der Vermietung von Grundstücksteilen vor, sondern ergibt sich hier wohl massgebend aus der besonderen Beziehungsnähe zwischen der Beschwerdeführerin und ihrer Untermieterin.

Was jedoch die "Fakturierung der üblichen Mietnebenkosten" (zur Terminologie vgl. E. 2.3.1) betrifft, so sind diese ohne Weiteres als Nebenleistungen zur Vermietung der Büroeinheiten zu qualifizieren (E. 2.3.1). Auf die mehrwertsteuerliche Behandlung der Vermietung der Pool-Parkplätze wird unter E. 3.5 näher eingegangen.

3.4.3 Nach dem Gesagten handelt es sich vorliegend weder um eine Gesamtleistung noch stehen die Vermietung der Büroeinheiten und das Recht zur Nutzung der Infrastruktur zueinander im Verhältnis von Haupt- und Nebenleistung. Damit sind vorliegend zwei mehrwertsteuerlich selbständige Leistungen bzw. Leistungskomplexe zu beurteilen. Die Vermietung der alleinig und ausschliesslich genutzten Büroräume qualifiziert als von der Steuer ausgenommene Lieferung. Dieses Schicksal teilt auch die "Fakturierung der Mietnebenkosten" (zur Terminologie vgl. E. 2.3.1, welche als unselbständige Nebenleistungen gelten (E. 2.3.1 und 3.4.2). Die übrigen Leistungen sind dagegen im Sinne einer Einräumung des Rechts zur Nutzung von Infrastruktur als steuerbare Dienstleistungen zu qualifizieren. Vorbehalten bleibt die mehrwertsteuerliche Qualifikation des Rechts zur Nutzung der Pool-Parkplätze, worauf als Nächstes eingegangen wird.

3.5 Wie bereits erwähnt, ist das Zurverfügungstellen der Pool-Parkplätze entweder als unselbständige Nebenleistung zu der von der Steuer ausgenommenen "Immobilienvermietung" oder als selbständige steuerbare Dienstleistung zu qualifizieren (E. 2.4). Unbestritten und durch die Akten belegt ist, dass die sog. Pool-Parkplätze bis auf das von der Verwaltungspraxis aufgestellte Kriterium der "alleinigen Nutzung" alle generellen Voraussetzungen einer unselbständigen Nebenleistung zu einer Immobilienvermietung erfüllen (E. 2.3.2). Zu entscheiden ist einzig, ob die Verwaltungspraxis, wonach ein Parkplatz durch den Mieter alleinig genutzt

bzw. dem Mieter fix zugeteilt sein muss, mit dem übergeordneten Recht in Einklang steht.

3.5.1 Für den Geltungszeitraum der bundesrätlichen Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464, in Kraft vom 1. Januar 1995 bis 31. Dezember 2000) schützte das Bundesverwaltungsgericht die Verwaltungspraxis, wonach die Vermietung von Parkplätzen nur dann von der Mehrwertsteuer ausgenommen sei, wenn eine feste Zuteilung der einzelnen Parkplätze an den Mieter erfolgt (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1561/2006 vom 5. Januar 2009 E. 2.3.2). Für den Geltungsbereich der aMWSTG liess das Gericht die Frage, ob eine alleinige Nutzung der Parkplätze erforderlich ist, indessen unbeantwortet (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1561/2006 vom 5. Januar 2009 E. 3.6). Auch in einem später ergangenen Urteil hat das Bundesverwaltungsgericht die Frage offen gelassen, ob die bis 31. Dezember 2009 geltende Praxis der ESTV, wonach ein Parkplatz "alleinig genutzt" werden muss, damit dessen Vermietung von der Steuer ausgenommen ist, unter dem Regime der aMWSTG statthaft ist (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1558/2006 vom 3. Dezember 2009 E. 8.4). Immerhin erachtete es die Tatsache, dass die entsprechende Verwaltungspraxis für den Geltungszeitraum der MWSTV durch das Bundesverwaltungsgericht geschützt wurde, für den zeitlichen Anwendungsbereich der aMWSTG als nicht relevant. Denn die massgeblichen und von der Verwaltungspraxis auszulegenden Fragen, welche auf der MWSTV basieren (Frage der Abgrenzung zwischen Vermietung und Nutzungsrecht), und jene unter dem Regime des aMWSTG (Frage, ob eine akzessorische Nebenleistung vorliege) seien nicht identisch.

3.5.2 Die hier in Frage stehende Verwaltungspraxis in Bezug auf die von der Steuer ausgenommene Parkplatzvermietung geht – wie gesagt – auf den Geltungszeitraum der MWSTV zurück (vgl. Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige Rz. 660). Damals diente die Praxis der Auslegung von Art. 14 Ziff. 17 Bst. c MWSTV, nach welcher Bestimmung die bis zu drei Monate dauernde Vermietung von nicht im Gemeingebrauch stehenden Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen nicht von der Mehrwertsteuer ausgenommen war (Ausnahme von der Steuerausnahme betreffend die Überlassung von Grundstücken und Grundstücksteilen zum Gebrauch oder zur Nutzung). Art. 14 Ziff. 17 Bst. c MWSTV knüpfte also die Steuerausnahme in Bezug auf die Vermietung von nicht im Gemeingebrauch stehenden Parkplätzen an ein zeitliches Kriterium, welches für die Überlassung von anderen Immobilien so nicht galt. Demgegenüber

war das von der Verwaltungspraxis geforderte Kriterium der "alleinigen Nutzung" nicht spezifisch auf die Vermietung von Parkplätzen zugeschnitten, sondern diente allgemein der Abgrenzung der von der Steuer ausgenommenen Immobilienvermietung von der (steuerbaren) Einräumung des Rechts zur Nutzung einer Infrastruktur (diese Abgrenzungspraxis wurde auch unter dem Regime des aMWSTG beibehalten, vgl. E. 2.3.1). Mit anderen Worten präzisierte die Verwaltungspraxis lediglich, dass auch für die Parkplatzvermietung die allgemeinen, im Bereich der Immobilienvermietung geltenden Abgrenzungskriterien zum Tragen kommen sollen.

3.5.3 Mit Inkrafttreten des aMWSTG hat sich die Rechtsgrundlage für die steuerliche Qualifikation von Parkplatzvermietungen wesentlich geändert (vgl. vorne E. 2.4). Indem die Vermietung von nicht im Gemeingebrauch stehenden Parkplätzen von Gesetzes wegen grundsätzlich eine selbständige steuerbare Leistung darstellt, erübrigt sich die Frage nach der Abgrenzung von der (steuerbaren) Einräumung eines Nutzungsrechts am Parkplatzzur steuerausgenommenen Parkplatzvermietung. Damit wird auch das Kriterium der "alleinigen Nutzung" grundsätzlich obsolet. Fraglich bleibt, ob eine "alleinige Nutzung" für die Qualifikation als unselbständige Nebenleistung weiter von Bedeutung ist. Dies wäre dann der Fall, wenn dieses Kriterium zu einer dem vorliegenden Fall angepassten und gerecht werdenden Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmung führen würde (E. 2.5). Eine unselbständige Nebenleistung ist dadurch gekennzeichnet, dass sie im Vergleich zur Hauptsache nebensächlich ist, mit der Hauptleistung wirtschaftlich eng zusammenhängt, die Hauptleistung wirtschaftlich ergänzt, verbessert oder abrundet und üblicherweise mit der Hauptleistung vorkommt (E. 2.3.2). Soweit die Verwaltungspraxis vorsieht, dass es sich beim Vermieter und beim Mieter beider Objekte jeweils um dieselben Rechtspersonen handelt, die Parkplätze dem Mieter während der gesamten Mietdauer zur Verfügung stehen und ein räumlicher Zusammenhang zwischen dem Gebäude und den Parkplätzen bestehen muss (E. 2.4), verdeutlicht dies lediglich, was unter einem engen wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Hauptleistung zu verstehen ist. Hingegen ist nicht ersichtlich, inwiefern die Voraussetzung der "alleinigen Nutzung" der Präzisierung der für eine unselbständige Nebenleistung wesentlichen Eigenschaften dient. Vielmehr stellt das Erfordernis der "alleinigen Nutzung" ein zusätzliches inhaltliches Element dar, welches sich nicht aus Art. 18 Ziff. 21 Bst. c aMWSTG ableiten lässt und damit einer gesetzlichen Grundlage entbehrt.

Das Kriterium der "alleinigen Nutzung" der Parkplätze darf nicht verwendet werden. Somit qualifiziert auch die Vermietung der als Pool-Parkplätze ausgestalteten Parkmöglichkeiten als unselbständige Nebenleistung zu der von der Steuer ausgenommenen Immobilienvermietung (E. 3.4.3).

3.6 Für die Berechnung der geschuldeten Mehrwertsteuer ist – entsprechend der in den E. 3.4.2, 3.4.3 und 3.5.3 vorgenommenen Ausscheidung – somit eine Aufteilung des Entgelts in einen Anteil, der Entgelt für die – steuerausgenommene – Immobilienvermietung bildet, und einen solchen, der das – der Steuer unterliegende – Recht zur Nutzung von Infrastruktur abgilt, vorzunehmen.

Gestützt auf die Akten lässt sich nicht ermitteln, wie hoch der Anteil des auf die gemeinsame Nutzung der Infrastruktur entfallenden Entgelts ausfällt, zumal sich in den hier relevanten Liegenschaftsrechnungen keine Kostenaufteilung zwischen den gemeinsam und alleinig genutzten Räumlichkeiten findet. Zudem hängt die Höhe des Entgeltes auch davon ab, ob zusätzlich zu den unbestritten gemeinsam genutzten Räumlichkeiten auch das vom Buchhalter genutzte Büro und ein Keller mit Kompaktus-Anlage gemeinsam genutzt wurden, was die Vorinstanz im Rahmen ihrer Untersuchungspflicht genauer abzuklären hat.

4.

Im Ergebnis ist nach dem Ausgeführten die Beschwerde teilweise gutzuheissen – soweit festgestellt wird, dass es sich um eine von der Steuer ausgenommene Immobilienvermietung handelt – und insoweit abzuweisen, als auf dem Entgelt für das Zurverfügungstellen von Infrastruktur die Mehrwertsteuer anfällt. Der angefochtene Einspracheentscheid vom 8. Februar 2013 ist im Umfang der Gutheissung aufzuheben und die Sache zur Vervollständigung des Sachverhaltes und Festsetzung der von der Beschwerdeführerin für die Perioden 2007 bis 2009 geschuldeten Mehrwertsteuern zurückzuweisen. Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen.

5.

5.1 Die Kosten sind gemäss Art. 63 Abs. 1 VwVG nach Massgabe von Obsiegen und Unterliegen zu verteilen. Dabei gilt gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung die Rückweisung der Sache an die Vorinstanz zu neuem Entscheid mit noch offenem Ausgang als Obsiegen der beschwerdeführenden Partei (BGE 132 V 215 E. 6.1). Der unterliegenden

Vorinstanz sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

Vorliegend lagen Mehrwertsteuerforderungen für die Perioden 2007 bis 2009 in der Höhe von insgesamt Fr. 13'825.-- im Streit. Berechnungsgrundlage dieser Steuerforderungen bildete ein jährliches Entgelt für mehrwertsteuerliche Leistungen im Umfang von rund Fr. 65'000.--. Die Abweisung der Beschwerde betrifft diejenigen Entgelte für steuerbare Dienstleistungen, die sich bereits gestützt auf die Akten beziffern lassen und nicht erst im Rahmen der Rückweisung an die Vorinstanz zu bestimmen sind. Dazu zählen die in den Liegenschaftsrechnungen 2007 bis 2009 ausgewiesenen Entgelte für Reinigung (Personal und Material) sowie Reparatur und Unterhalt im Umfang von jährlich ungefähr Fr. 6'000.--. Dies entspricht in etwa 10 % des jährlichen Gesamtentgeltes von Fr. 65'000.--. Die Verfahrenskosten sind daher im Verhältnis von rund 1:10 zu verteilen. Der Beschwerdeführerin sind somit die auf Fr. 2'300.-- festgesetzten Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 200.-- aufzuerlegen und mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss im entsprechenden Umfang zu verrechnen. Der Überschuss von Fr. 2'100.-- ist ihr nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückzuerstatten.

5.2 Die Vorinstanz hat der Beschwerdeführerin im Rahmen ihres Obsiegens die ihr erwachsenen notwendigen Kosten zu entschädigen (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 7 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE; SR 173.320.2]). Die Beschwerdeführerin hat keine Kostennote eingereicht. Das Bundesverwaltungsgericht hat deshalb die Entschädigung auf Grund der Akten festzusetzen (Art. 14 Abs. 2 VGKE). Eine Verpflichtung des Bundesverwaltungsgerichts, die Beschwerdeführerin zur Einreichung der Kostennote aufzufordern, besteht angesichts des klaren Wortlauts der Bestimmung nicht (ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 4.84). Unter Berücksichtigung der Schwierigkeit der rechtlichen Fragestellungen und des Umfangs der Ausführungen der Beschwerdeführerin zu den relevanten Fragen wird die Parteientschädigung für das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht ermessensweise auf Fr. 3'000.-- (inkl. MWST) festgesetzt.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen, der Einspracheentscheid vom 8. Februar 2013 im entsprechenden Umfang aufgehoben und die Sache zur Vervollständigung des Sachverhaltes und Festsetzung der von der Beschwerdeführerin für die Perioden 2007 bis 2009 geschuldeten Mehrwertsteuern im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

2.
Die auf Fr. 2'300.-- festgesetzten Verfahrenskosten werden der Beschwerdeführerin in der Höhe von Fr. 200.-- auferlegt. Sie werden mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss im entsprechenden Umfang verrechnet. Der Überschuss von Fr. 2'100.-- wird ihr nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurück erstattet.

3.
Die Eidgenössische Steuerverwaltung wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. 3'000.-- zu bezahlen.

4.
Dieses Urteil geht an:

– die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
– die Vorinstanz (Ref-Nr. …; Gerichtsurkunde)

Die vorsitzende Richterin:	Die Gerichtsschreiberin:
Salome Zimmermann	Kathrin Abegglen Zogg

(Rechtsmittelbelehrung auf der nächsten Seite.)

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 der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: