Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1539/2006
{T 0/2}

Urteil vom 8. Januar 2008

Besetzung

Richter Markus Metz (Vorsitz),
Richter Thomas Stadelmann (Kammerpräsident),
Richter Pascal Mollard,
Gerichtsschreiber Jürg Steiger.

Parteien

Stadt X._____, Strasseninspektorat,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Quartal 1997 bis 4. Quartal 2000,
Schadenersatz).

Sachverhalt:

A.
Das Strasseninspektorat, Dienststelle der Stadt X._____, Departement Bau (Strasseninspektorat), ist seit dem 1. Januar 1995 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Die ESTV führte bei ihm im November 2002 eine Kontrolle durch. ln der Folge forderte sie für die Steuerperioden 1. Quartal 1997 bis 4. Quartal 2000 (Zeit vom 1. Januar 1997 bis 31. Dezember 2000) mit der Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 215'544 vom 9. Dezember 2002 einen Steuerbetrag von Fr. 296'510.--. Sie qualifizierte die Entschädigung, die das Strasseninspektorat von den Städtischen Werken der Stadt X._____ (StW) und von Dritten für Aufgrabungen von Strassen erhielt als Schadenersatz und belastete die Differenz zwischen der vom Strasseninspektorat für die Aufgrabungen mit 6,5% resp. 7,5% in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer und der von ihm zum Pauschalsteuersatz von 4,0% resp. 4,6% mit der ESTV dafür abgerechneten Steuer nach.

Mit dem Schreiben vom 28. Januar 2003 bestritt das Strasseninspektorat die Nachbelastung im Umfang von Fr. 262'830.20. Am 23. November 2004 erliess die ESTV einen formellen Entscheid, in dem sie die Steuerforderung von Fr. 296'510.-- nebst Verzugszins ab 31. August 1999 (mittlerer Verfall) bestätigte.

B.
Das Strasseninspektorat reichte am 7. Januar 2005 Einsprache ein mit den Anträgen, den Entscheid vom 23. November 2004 aufzuheben und auf Aufrechnungen in der Höhe von Fr. 262'830.20 gemäss der EA Nr. 215'544 vom 9. Dezember 2002 zu verzichten.

Die ESTV wies die Einsprache mit dem Einspracheentscheid vom 12. Dezember 2005 ab und begründete, das Strasseninspektorat erziele Umsätze mit dem Vermieten von Werbeflächen, Transportleistungen, Werkstattarbeiten, Materialverkäufen, Strassenunterhalt, Strassenreinigung, Winterdienst, Strassensignalisationen und WC-Reinigungen. Gemäss seinem Internetauftritt verpflichte es sich als Eigentümerin von knapp 3 Millionen Quadratmeter öffentlichen Grundes zu einer effizienten, laufenden Erneuerung der bestehenden Verkehrswege. Im Streit stehe vorliegend, ob das Entgelt für die vom

Strasseninspektorat in den Jahren 1997 bis 2000 den StW und Externen (A._____AG, B._____AG und allenfalls weiteren Dritten) in Rechnung gestellten Belaginstandstellungsarbeiten, welche notwendig geworden seien, weil die StW oder die Externen die gemeindeeigenen Strassen für den Unterhalt ihrer Leitungen etc. aufgebrochen resp. beschädigt hätten, zu versteuern war oder als Schadenersatzleistung nicht von der Mehrwertsteuer erfasst würde.

Das Strasseninspektorat stelle den Dritten (Externen) die Kosten für die Wiederherstellung der Beläge in Rechnung, weil sie als Störer im Sinn des Strassengesetzes zur Bezahlung verpflichtet seien. Dies gelte auch für die StW, die zwar zum selben Gemeinwesen wie das Strasseninspektorat gehörten, sich jedoch den von ihnen verursachten Aufwand infolge der internen Transparenz ebenfalls anrechnen lassen müssten. Nach der Praxis qualifizierten sich diese vereinnahmten Zahlungen beim geschädigten Strasseninspektorat als Schadenersatz. Das Strasseninspektorat habe deshalb den Aufwand für die Wiederherstellung des Strassenbelags ohne Ausweis der Steuer in Rechnung zu stellen. Da der Strassenunterhalt in seinen Hoheitsbereich falle und es dafür, auch wenn es allfällige Grundeigentümerbeiträge oder ähnliches verlange, nicht steuerpflichtig sei, habe es für die eigenen oder von Dritten bezogenen Aufwendungen, die bei ihm für die Behebung der Schäden anfielen, keinen Anspruch auf Vorsteuerabzug. Die Nachbelastung der Differenz der in Rechnung gestellten Steuer zu der gegenüber der ESTV mit Pauschalsteuersatz abgerechneten Steuer sei somit zu Recht erfolgt.

Aus dem Umstand, dass das Strasseninspektorat mit den Schädigern zusammenarbeite und die Abläufe der Instandstellungsarbeiten koordiniere, könne nicht auf die geforderte wirtschaftliche Verknüpfung der erbrachten Leistungen geschlossen werden. Der Wille des Leistungserbringers, einen Umsatz zu tätigen, sei zudem diesbezüglich nicht von Belang. Wie bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage der Umfang des Entgelts aus der Sicht des Abnehmers zu definieren sei, sei auch bei der Beurteilung des wirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen Leistung und Entgelt primär auf die Sicht des Leistungsempfängers abzustellen. Im vorliegenden Fall spiele es deshalb keine Rolle, ob das Strasseninspektorat einen Umsatz tätigen wolle, was im Übrigen fraglich sei wenn berücksichtigt werde, dass das Strasseninspektorat als grundsätzlich Strassenunterhaltspflichtige die Strassen auch

ausbessern müsste und würde, wenn der Schadensverursacher nicht auffindbar wäre. Entscheidend sei auf jeden Fall, dass die Schädiger nicht zahlten, weil sie einen Gegenwert dafür erhielten, sondern nur, weil sie den (nun reparierten) Schaden verursacht hätten und gesetzlich zum Ersatz verpflichtet seien. In diesem Sinn sei auch davon auszugehen, dass Qualität und Quantität der Leistung ausschliesslich durch den verursachten Schaden bestimmt würden und entgegen der Darstellung des Strasseninspektorats nie Verhandlungsgegenstand seien. Mit anderen Worten fehle es am geforderten inneren wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen den erbrachten Leistungen. Daran ändere auch nichts, wenn die Parteien subjektiv die Leistungen anders eingestuft hätten.

C.
Die Stadt X._____, Strasseninspektorat, (Beschwerdeführerin) reichte gegen den Einspracheentscheid am 27. Januar 2006 Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) ein und machte geltend, in Koordination mit den StW sowie mit Dritten (A._____AG, B._____AG usw.) würden in der Stadt X._____ regelmässig Strassenteilstücke ausgehoben. Dabei würden einerseits die betroffenen Strassenabschnitte saniert und andererseits durch die StW Wasser- und/oder Stromleitungen ersetzt. Ebenso würden die A._____AG oder die B._____AG Telefonleitungen ergänzen oder ersetzen. Für die vorgenommenen Aufgrabungen und Wiederinstandstellungen der Strassen stelle sie den StW und den Dritten Rechnungen und belaste die Mehrwertsteuern.

Es fänden in der Stadt X._____ seit 1984 regelmässig Sitzungen „Strassenbaustellenkoordination" statt. Die Sitzungsteilnehmer sprächen dabei ab, wann, wo und wie ein Strassenabschnitt aufgegraben und saniert werde. Die Beschwerdeführerin vereinbare mit den StW und den Dritten, an welchen Strassen wann Arbeiten vorgenommen würden. Abgesprochen sei auch die Aufteilung der Kosten der Aufgrabungs- und Wiederinstandstellungsarbeiten an den Strassen. Selbstverständlich müssten sich die Leitungsbetreiber nur dann an den Kosten beteiligen, wenn sie im Rahmen von Aufgrabungen an ihren Leitungen effektiv Arbeiten ausführten. Ob sie dies täten oder nicht, sei ihnen überlassen. Nach der Aufgrabung könnten die Leistungsempfänger ihre Leitungen reparieren oder ersetzen. Die Beschwerdeführerin verschaffe den StW und den Dritten Zugang zu den (unter den aufgebrochenen Strassen liegenden)

Leitungen, damit die Betreiber daran die als notwendig oder sinnvoll erachteten Arbeiten vornehmen könnten. Nach Abschluss der Arbeiten an den Leitungen würden die Strassen wieder aufgeschüttet und mit einem Belag versehen.

Im vorliegenden Fall seien alle Voraussetzungen für das Vorliegen einer der Mehrwertsteuer unterliegenden, entgeltlichen Leistung gegeben: Die Beteiligten stünden sich im Verhältnis Leistende (Beschwerdeführerin) und Leistungsempfänger (StW bzw. Dritte) gegenüber. Die Vorinstanz stelle das Vorliegen dieser Voraussetzung nicht in Abrede. Zwischen den Leistungen und den Gegenleistungen bestünde ein unmittelbarer Zusammenhang. Die Zahlungen der StW oder der Dritten stünden in direkter Beziehung zu den erbrachten Leistungen der Beschwerdeführerin. Auch das Vorliegen dieser Voraussetzung werde von der Vorinstanz zutreffend bejaht.

Die Vorinstanz halte die wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung als das für den Leistungsaustausch entscheidende Kriterium. Sie verneine zu Unrecht das Bestehen eines inneren Zusammenhangs zwischen den erbrachten Leistungen und dem Entgelt. Um von der Beschwerdeführerin die erwähnten Leistungen, insbesondere den Zugang zu ihren Leitungen, zu erhalten, müssten die StW und die Dritten ihr ein Entgelt bezahlen. Die Leistungsempfänger müssten die von der Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen (Aufbrechen der Strassen, Zulassen der Unterhaltsarbeiten, Wiederherstellen der Strassen) abgelten. Die StW bzw. die Dritten bezahlten, damit bzw. weil sie von der Beschwerdeführerin eine mit ihr vereinbarte Lieferung oder Dienstleistung erhielten. Das Entgelt stehe somit in ursächlichem Zusammenhang mit den Leistungen der Beschwerdeführerin und sei wirtschaftlich mit diesen verknüpft. Demzufolge sei auch die dritte Voraussetzung für das Vorliegen eines Austauschverhältnisses erfüllt.

Die Arbeiten an den Strassen seien nicht gegen den Willen der Beschwerdeführerin durchgeführt worden; sie seien vielmehr mit ihrer ausdrücklichen Zustimmung vorgenommen worden.

Der in der Branchenbroschüre Nr. 18, Gemeinwesen, wiedergegebene Sachverhalt lasse sich nicht mit dem vorliegenden gleichsetzen. Bei den Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bildenden Aufgrabungsarbeiten seien die Strassen nicht aufgebrochen worden, um ein Leck zu

beseitigen. Die aufgegrabenen Strassen seien vor der Aufgrabung auch nicht beschädigt gewesen. Die Parteien hätten vielmehr im gegenseitigen Einvernehmen und freiwillig vereinbart, dass Aufgrabungsarbeiten vorgenommen würden, damit Arbeiten an den Leitungen und an der Strasse vorgenommen werden konnten. Weil sie keine Beschädigungen an den Strassen vorgenommen hätten, handle es sich bei den StW und den Dritten nicht um Störer.

D.
Mit der Eingabe vom 17. März 2006 verzichtete die ESTV auf eine Vernehmlassung und hielt an ihren Begehren um Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge fest.

E.
Das Bundesverwaltungsgericht hat den Parteien am 15. Februar 2007 die Übernahme des Verfahrens angezeigt. Auf die weiteren entscheidrelevanten Vorbringen der Parteien wird das Bundesverwaltungsgericht in den Erwägungen eingehen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Bis zum 31. Dezember 2006 unterlagen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK. Das Bundesverwaltungsgericht übernimmt, sofern es zuständig ist und keine Ausnahme vorliegt, die Ende 2006 bei der SRK hängigen Rechtsmittel; die Beurteilung erfolgt nach neuem Verfahrensrecht (Art. 31 bis 33 und Art. 53 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32]). Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss Art. 37 VGG das Verfahren nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Vorliegend ist keine Ausnahme gegeben und gegen den Entscheid der Vorinstanz ist die Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht zulässig (Art. 32 e contrario und Art. 33 Bst. d VGG in Verbindung mit Art. 53 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [MWSTV, AS 1994 1464]). Dieses ist mithin zur Beurteilung in der Sache sachlich wie funktionell zuständig.

1.2 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, in: André Moser/Peter Uebersax, Prozessieren vor Eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, S. 59 f., Rz. 2.59; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich 2006, Rz. 1758 ff.).

1.3 Am 1. Januar 2001 sind das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) sowie die zugehörige Verordnung vom 29. März 2000 (MWSTGV, SR 641.201) in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt verwirklichte sich indessen in den Jahren 1997 bis 2000. Demzufolge ist auf die vorliegende Beschwerde grundsätzlich das bis Ende 2000 geltende Recht anwendbar (Art. 93 und 94 MWSTG).

2.

2.1 Bei der Mehrwertsteuer, wie sie in Art. 41ter Abs. 1 Bst. a und Abs. 3 der Schweizerischen Bundesverfassung vom 29. Mai 1874 (aBV, BS 1) vorgesehen und in Art. 8 ÜbBest. aBV in den Grundsätzen festgelegt war, handelt es sich um eine allgemeine Verbrauchssteuer, die den Inlandverbrauch belastet. Der Steuerbezug erfolgt aber aus Praktikabilitätsgründen nicht beim Verbraucher, sondern auf einer oder mehreren Wirtschaftsstufen vor dem Verbrauch, also bei den Produzenten, Händlern und Dienstleistungsunternehmen. Die Steuer wird somit vom Verkäufer oder Lieferanten entrichtet, der sie, sofern es die Marktverhältnisse gestatten, auf die Preise und damit auf den Abnehmer der Ware oder Dienstleistung überwälzt. Das entspricht auch dem Willen des Verfassungsgebers, wonach der Endverbraucher die Steuer tragen soll (Bericht Matthey, Amtl.Bull. N 1993 329 ff. bzw. 337 ff.; vgl. auch den Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats vom 28. August 1996 zur Parlamentarischen Initiative "Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer" [Dettling], BBl 1996 V 713, 725 f.). Die Mehrwertsteuer wird somit nach dem Allphasenprinzip bei den Steuerpflichtigen auf jeder Wirtschaftsstufe erhoben. Um eine Steuerkumulation zu vermeiden, kann aber der Steuerpflichtige die Vorsteuer abziehen, das heisst, er schuldet dem

Fiskus als Steuerbetrag die Differenz zwischen der Bruttosteuer, berechnet auf seinen Einnahmen für Lieferungen und Dienstleistungen, und der Steuer, die ihm von den Lieferanten auf seinen Einkäufen in Rechnung gestellt worden ist. Unter dem Titel Vorsteuerabzug kann somit der Steuerpflichtige insbesondere diejenigen Vorsteuern abziehen, die ihm von anderen Steuerpflichtigen für Lieferungen und Dienstleistungen fakturiert worden sind, sofern er diese Lieferungen oder Dienstleistungen für eine Tätigkeit verwendet, die der Steuer unterliegt (Amtl.Bull. N 1993 336 bzw. 344).

2.2

2.2.1 Nach Art. 4 MWSTV unterliegen Lieferungen und Dienstleistungen der Mehrwertsteuer nur, wenn sie gegen Entgelt erbracht werden. Die Entgeltlichkeit erfordert einen Leistungsaustausch zwischen dem steuerpflichtigen Leistungserbringer und dem Empfänger. Die Entgeltlichkeit stellt ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal einer mehrwertsteuerrechtlich relevanten Leistung dar (Ausnahme: Eigenverbrauch). Besteht kein Austauschverhältnis in diesem Sinn zwischen Leistungserbringer und -empfänger, ist die Aktivität mehrwertsteuerlich irrelevant und fällt nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuerverordnung (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1354/2006 vom 24. August 2007 E. 3.1). Das Bundesgericht hat zum Begriff des Leistungsaustauschs in grundsätzlicher Hinsicht Stellung genommen (BGE 126 II 443 E. 6; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts vom 25. August 2000, veröffentlicht in Steuer-Revue [StR] 1/2001 S. 55 ff. E. 6). Danach findet erst mit dem Austausch von Leistungen ein steuerbarer Umsatz statt. Die Leistung besteht entweder in einer Lieferung oder Dienstleistung, die Gegenleistung des Empfängers im Entgelt. Zusätzlich ist eine wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung erforderlich (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1354/2006 vom 24. August 2007 E. 3.1, A-1510/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.1.5, mit Hinweisen). Es muss ein direkter ursächlicher Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung bestehen (DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 223 ff.), wie das namentlich beim zweiseitigen Vertrag der Fall ist. Ein Leistungsaustausch kann indes auch gegeben sein, ohne dass ein Vertrag vorliegt (vgl. BGE 126 II 249 E. 4a; Urteil des Bundes-

verwaltungsgerichts A-1510/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.1.3 mit Hinweisen). Leistung und Gegenleistung müssen innerlich derart verknüpft sein, dass die Leistung eine Gegenleistung auslöst (Urteil des Bundesgerichts 2A.526/2003 vom 1. Juli 2004 E. 1.2).

Ein Leistungsaustausch liegt demnach vor, wenn folgende Tatbestandsmerkmale kumulativ erfüllt sind: (i) es sind zwei Beteiligte in Gestalt eines Leistenden und eines Leistungsempfängers vorhanden, (ii) es wird eine Leistung erbracht, der eine Gegenleistung (Entgelt) gegenübersteht, (iii) Leistung und Gegenleistung sind ursächlich (innerlich) miteinander wirtschaftlich verknüpft (vgl. BGE 126 II 129 E. 4a; Urteile des Bundesgerichts 2A.245/2005 vom 9. August 2006 E. 4.1, 2A.547/2002 vom 26. Mai 2004 E. 2.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1510/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.1.1, A-1459/2006 vom 29. Mai 2007 E. 2.1 und A-1430/2006 vom 25. Mai 2007 E. 2.1, 2.2; IVO P. BAUMGARTNER, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, N. 6 und 8 zu Art. 33 Abs. 1 und 2 MWSTG).

Eine Definition des Leistungsbegriffs findet sich in der MWSTV nicht. Unter dem Oberbegriff Leistungen werden Lieferungen und Dienstleistungen zusammengefasst. Gemäss Art. 5 Abs. 1 MWSTV liegt eine Lieferung vor, wenn die Befähigung verschafft wird, in eigenem Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen. Auf Grund von Art. 6 Abs. 1 MWSTV gilt als Dienstleistung jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstands ist. Mit der negativen Definition der Dienstleistungen wird sichergestellt, dass sämtliche mehrwertsteuerrelevanten Leistungen, wenn nicht als Lieferungen, dann als Dienstleistungen, erfasst sind. Beim Dienstleistungsbegriff handelt es sich um einen Auffangtatbestand oder um einen Restbegriff, der alle anderen Leistungen mit Ausnahme der Lieferungen erfasst (ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., Rz. 275; PATRICK IMGRÜTH, mwst.com, a.a.O., N. 1 zu Art. 7). Art. 6 Abs. 2 MWSTV hält im Weiteren fest, dass auch die Überlassung von immateriellen Werten und Rechten (Bst. a) sowie das Unterlassen einer Handlung bzw. das Dulden einer Handlung oder eines Zustands (Bst. b) als Dienstleistungen gelten.

In der Lehre wird teilweise dafürgehalten, dass für den Begriff der mehrwertsteuerlichen Leistung (als Element des mehrwertsteuerlich

relevanten Leistungsaustauschs) unter anderem auf das Wesensmerkmal des Leistungswillens abzustellen sei. Der Leistungserbringer müsse den Willen haben, einen Umsatz zu tätigen. Eine Vermögenseinbusse, die jemand ohne seinen Willen erleide, bewirke keine Leistung. Bedeutsam sei das Element des Leistungswillens für die Abgrenzung von Umsätzen zu Nichtumsätzen (z.B. Schadenersatz, Subventionen); bei fehlendem Leistungswillen liege in der Regel ein Nichtumsatz vor (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 165 177;IVO P. BAUMGARTNER, Die Entgeltlichkeit bei der schweizerischen Mehrwertsteuer, in StR 1996 S. 260 ff.; PIERRE-ALAIN GUILLAUME, mwst.com, a.a.O., N. 37 zu Art. 5; vgl. auch die Erwähnung des Leistungswillens als Erfordernis eines Leistungsaustauschs im Urteil des Bundesgerichts vom 27. Mai 2002, in Archiv für schweizerisches Abgaberecht [ASA] 73 S. 222 ff. E. 3.4).

Wie bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage der Umfang des Entgelts aus der Sicht des Abnehmers zu definieren ist (Art. 26 Abs. 2 MWSTV; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1354/2006 vom 24. August 2007 E. 3.1; vgl. RIEDO, a.a.O., S. 228; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern 1995, Rz. 761), ist auch bei der Beurteilung des wirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen Leistung und Entgelt primär auf die Sicht des Leistungsempfängers abzustellen, was namentlich der Konzeption der Mehrwertsteuer als Verbrauchssteuer entspricht (RIEDO, a.a.O. S. 230 ff.; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 182; auch auf die Sicht des Leistenden abstellend: BAUMGARTNER, a.a.O., S. 272; vgl. auch Entscheid der SRK vom 24. August 1997, in MWST-Journal 3/1997 S. 103 f. E. 4a).

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

Bundesgerichts 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.6.1, mit Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1359/2006 vom 26. Juli 2007 E. 3.2.2; Entscheide der SRK vom 13. Februar 2001 [SRK 2000-067] E. 4a und vom 18. Mai 1998, in MWST-Journal 3/1998 S. 138 E. 7; ausführlich: RIEDO, a.a.O., S. 112; vgl. auch STEFAN KUHN/PETER SPINNLER, Mehrwertsteuer, Muri/Bern 1994, S. 38 in fine, 41).

Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen liegen auch vor, wenn sie kraft Gesetzes oder aufgrund behördlicher Anordnungen nicht freiwillig erfolgen (Art. 7 MWSTV; Urteile des Bundesgerichts 2A. 197/2005 vom 28. Dezember 2005 E. 4.2, 2A.273/2004 vom 1. September 2005 E. 1.1, 2A.405/2002 vom 30. September 2003 E. 3.2; XAVIER OBERSON, Qualification et localisation des services internationaux en matière de TVA, in ASA 69 S. 403 ff., 405; CAMENZIND/HONAUER, a.a.O., 1995, Rz. 274 f.; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 165, 305 f.; ANNIE ROCHAT PAUCHARD, mwst.com, a.a.O., N. 1 zu Art. 8; Kommentar des Eidg. Finanzdepartements zur Mehrwertsteuerverordnung, 1994, zu Art. 7).

2.2.2 Bei Schadenersatzleistungen ist mehrwertsteuerlich entscheidend, ob sie aufgewendet werden, um eine Leistung zu erhalten oder abzugelten. Trifft dies nicht zu, mangelt es am Leistungsaustausch. Die zivilrechtliche Ausgestaltung des Vorgangs oder dessen Bezeichnung als Schadenersatz ist nicht ausschlaggebend (RIEDO, a.a.O. S., 241). Im Allgemeinen wird unterschieden zwischen echtem und unechtem Schadenersatz (namentlich die Verwaltungspraxis in Merkblatt Nr. 4 der ESTV [Merkblatt Nr. 4, 610.545-04]; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 315 ff.; GUILLAUME, mwst.com, a.a.O., N. 52 zu Art. 5; vgl. auch Entscheid der SRK vom 1. Dezember 2004, in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 69.65 E. 3c; vgl. zum Ganzen und auch zum Folgenden die Entscheide der SRK vom 14. Juni 2005, in VPB 69.126 E. 2b, 3 und vom 9. November 2005 [SRK 2003-153] E. 2b).

Von echtem Schadenersatz wird gesprochen, wenn kein Leistungsaustausch stattfindet und somit keine mehrwertsteuerlich relevante Aktivität vorliegt. Der Schädiger leistet in solchen Fällen, weil er einen Schaden verursacht, und nicht, weil er eine Lieferung oder Dienstleistung vom Geschädigten erhalten hat. Er stellt bloss den wirtschaftlichen Zustand vor dem schädigenden Ereignis wieder her.

Bei dieser Art Schadenersatz fehlt es an der inneren Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 315 f.; RIEDO, a.a.O., S. 241 f.; THOMAS J. KAUFMANN, mwst.com, a.a.O., N. E/2 zu Art. 33; Merkblatt Nr. 4 Ziff. 2; Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige [Wegleitung 1997] Ziff. 432b; Branchenbroschüre Nr. 18 Gemeinwesen" 610.540-18 [Branchenbroschüre Nr. 18] Anhang 8 Ziff. 87; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2A. 330/2002 vom 1. April 2004 E. 3.2). Massgeblich ist, dass die Entschädigung geschuldet ist, weil der Geschädigte gegen seinen Willen einen Schaden erlitten hat, der den Verantwortlichen zur Wiederherstellung des früheren Zustands verpflichtet. Der Geschädigte hat einen gesetzlichen oder vertraglichen Anspruch auf diese Leistung, ist aber nicht zu einer Gegenleistung verpflichtet (Entscheid der SRK vom 1. Dezember 2004, a.a.O., E. 3c; Merkblatt Nr. 4 Ziff. 1). Der Umstand einen Schaden zu erleiden, ist grundsätzlich nicht ein freiwilliger Akt des Geschädigten; dieser darf mithin nicht so behandelt werden, als hätte er dem Schadensverursacher eine Leistung erbracht, die in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fällt (GUILLAUME, mwst.com, a.a.O., N. 52 zu Art. 5). Mehrwertsteuerlich ist damit entscheidend, ob die Schadenersatzleistung aufgewendet wird, um eine Leistung zu erhalten oder abzugelten; trifft dies nicht zu, mangelt es am Leistungsaustausch. Der Schädiger leistet nicht, weil er eine Lieferung oder Dienstleistung vom Geschädigten erhalten, sondern weil er einen Schaden verursacht hat (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 316).

Von unechtem Schadenersatz, welcher der Steuer unterliegt, ist hingegen die Rede, wenn die Ersatzleistung die effektive Gegenleistung für eine Leistung darstellt. Steuerbarkeit ist anzunehmen, wenn bei einer vertraglich vereinbarten Schadenersatzleistung ein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch zu Tage tritt (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 318 f.; RIEDO, a.a.O., S. 242). Laut Ziff. 1 des Merkblatts Nr. 4 liegt entsprechend kein echter, sondern unechter Schadenersatz vor, wenn es sich vereinbarungsgemäss um eine Zahlung für eine Leistung handelt, eine Entschädigung z.B. bezahlt wird, weil der Empfänger eine Handlung unterlässt oder eine Handlung bzw. einen Zustand duldet (vgl. Art. 6 MWSTV). Ist die Leistung oder das Entgelt die Entschädigung für einen Schaden , den sich der Geschädigte willentlich zufügen und entgelten lässt (auch wenn es sich um ein grundsätzlich haftungsbegründendes Ereignis handelt), und erbringt

somit der Geschädigte dem Schädiger eine Leistung, liegt unechter Schadenersatz vor. Hat der Geschädigte also die Wahl, sich den Schaden entweder nicht zufügen zu lassen oder sich das Zufügenlassen entschädigen zu lassen, handelt es sich grundsätzlich um einen steuerbaren Tatbestand nach Art. 4 MWSTV (Bestätigung dieser Verwaltungspraxis: Entscheide der SRK vom 9. November 2005 [SRK 2003-153] E. 2b/bb und vom 14. Juni 2005, a.a.O., E. 2b, 3; vgl. zum deutschen Recht: VOLKER HAHN/HANS-PETER KORTSCHAK, Lehrbuch der Umsatzsteuer, 7. Aufl., Berlin 1996, Rz. 94, wonach als unechter Schadenersatz die Situation genannt wird, in der der Schadensfall nur Anlass für einen Leistungsaustausch der beiden Beteiligten ist.).

Auch aus Gründen der Wettbewerbsneutralität und der Gleichbehandlung ist Zurückhaltung bei der Qualifizierung von echten Schadenersatzleistungen geboten, denn möglichst alle wirtschaftlichen Aktivitäten sollen der Steuer unterworfen und der Verbrauch aller Waren und Dienstleistungen im Inland gleichmässig belastet werden (BGE 123 II 295 E. 5b; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1354/2006 und A-1409/2006 vom 24. August 2007 E. 3.5). Der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität richtet sich an den Gesetzgeber und an die Verwaltung; er ist auch bei der Auslegung des Mehrwertsteuerrechts zu beachten (Urteil des Bundesgerichts 2A. 353/2001 vom 11. Februar 2002 E. 3).

2.3

2.3.1 Gemäss Art. 17 Abs. 4 Satz 1 MWSTV sind Bund, Kantone und Gemeinden, die übrigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts und die mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betrauten Personen und Organisationen für Leistungen, die sie in Ausübung hoheitlicher Gewalt erbringen, nicht steuerpflichtig. Was die Auslegung von Art. 17 Abs. 4 MWSTV in Bezug auf die hoheitliche Gewalt betrifft, so hat das Bundesgericht erkannt, dass es sich bei der Regelung, wonach in Ausübung hoheitlicher Gewalt erbrachte Leistungen der Mehrwertsteuer nicht unterliegen, um eine Ausnahme vom Grundprinzip der Allgemeinheit der Verbrauchsteuer handelt, weshalb bei der Auslegung des Begriffs Zurückhaltung angezeigt und insofern eine restriktive Auslegung geboten erscheint (Urteil des Bundesgerichts 2A.388/2001 vom 26. Februar 2002 E. 4.3). Die Unterscheidung zwischen gewerblicher und hoheitlicher Tätigkeit ist für die subjektive

Steuerpflicht der genannten Gemeinwesen, Einrichtungen, Personen und Organisationen daher von zentraler Bedeutung (DIETER METZGER, Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz, Muri/Bern 2000, N. 2 zu Art. 23 MWSTG). Nach der Rechtsprechung zeichnet sich hoheitliches Handeln dadurch aus, dass ein Subordinationsverhältnis gegeben ist und eine gegenüber dem Bürger erzwingbare öffentlich-rechtliche Regelung zur Anwendung gelangt. Als in Ausübung hoheitlicher Gewalt erbrachte Leistungen gelten zudem nur solche, die nicht marktfähig sind (Urteil des Bundesgerichts 2A.197/2005 vom 28. Dezember 2005 E. 3.1, BGE 125 II 490 E. 8b; ASA S. 70 163 E. 6b, 69 S. 882 E. 4b; Entscheid der SRK vom 21. Mai 2002, in VPB 66.96 E. 4 a/bb und cc). Der Ausdruck "Leistungen... in Ausübung hoheitlicher Gewalt" darf daher nicht mit der Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben gleichgesetzt werden. Das zeigt sich auch im Anhang zur MWSTV, welcher einen nicht abschliessenden Katalog von Tätigkeiten enthält, die, wenn sie von einem Gemeinwesen oder einer mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betrauten Person erbracht werden, in jedem Fall steuerpflichtig sind (vgl. dazu auch Art. 23 Abs. 2 Bst. p MWSTG, wo Tätigkeiten im Rahmen der Erstellung von Verkehrsanlagen als gewerblich aufgenommen sind). Der Begriff "Leistungen... in Ausübung hoheitlicher Gewalt" ist somit auf jeden Fall enger als jener der öffentlich-rechtlichen Aufgaben. Eine juristische Person oder Einrichtung des öffentlichen Rechts ist folglich nicht schon deshalb nach Art. 17 Abs. 4 MWSTV von der Steuer befreit, weil sie mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betraut ist (BGE 125 II 489 E. 8b; ASA 72 S. 226 E. 4.2, 71 S. 157 E. 4a, 69 S. 882 E. 4; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1432/2006 vom 12. Juli 2007 E. 2.3 und A-1439/2006 vom 18. Juni 2007 E. 2.2).

2.3.2 Eine steuerpflichtige autonome Dienststelle hat (nur) die Umsätze aus steuerbaren Leistungen an Dritte sowie die Umsätze aus gleichartigen Leistungen, die an andere Dienststellen des eigenen Gemeinwesens oder an andere Gemeinwesen erbracht werden zu versteuern. Der Begriff der Gleichartigkeit wird dabei weit gefasst (Branchenbroschüre Nr. 18, a.a.O., Ziff. 4; METZGER, a.a.O., S. 87 Rz. 5). Die Rechtmässigkeit dieser Verwaltungspraxis wurde bereits mehrfach bestätigt (Urteil des Bundesgerichts 2A.197/2005 vom 28. Dezember 2005 E. 7; vgl. auch Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1432/2006 vom 12. Juli 2007 E. 2.4, A-1347/2006 vom 20. April 2007 E. 2.2 und A-1361/2006 vom 19. Februar 2007 E. 2.4). Was eine autonome Dienststelle ist, wird in der MWSTV nicht weiter

umschrieben. Die Verwaltungspraxis stützt sich hierbei auf die Gliederung der Rechnungslegung ab. Je nach Grösse des Gemeinwesens erfolgt diese nach Aufgaben oder nach Institutionen. Anhand dieser Gliederung lassen sich die autonomen Dienststellen ermitteln (vgl. Branchenbroschüre Nr. 18 Ziff. 3; SCHAFROTH/ROMANG, mwst.com, a.a.O., N. 14 zu Art. 23). Bei der Abklärung der Steuerpflicht einer autonomen Dienststelle gemäss Art. 17 Abs. 4 Satz 2 MWSTV ist nach der Verwaltungspraxis zu beachten, dass ungeachtet der Umsatzhöhe keine subjektive Steuerpflicht besteht, soweit ausschliesslich für das eigene oder ein anderes Gemeinwesen Leistungen erbracht werden. Ist das Gemeinwesen bzw. die Dienststelle noch für übrige Dritte tätig, so ist die subjektive Steuerpflicht nur dann gegeben, wenn die beiden nachfolgenden Voraussetzungen erfüllt sind: a) der steuerbare Gesamtumsatz (Umsatz aus sämtlichen Leistungen an andere Dienststellen innerhalb des gleichen Gemeinwesens, Umsatz aus Leistungen an andere Gemeinwesen und Umsatz aus Leistungen an übrige Dritte) überschreitet die massgebenden Umsatzgrenzen (Art. 17 Abs. 1 und Art. 19 Abs. 1 Bst. a MWSTV); und b) die Umsätze aus steuerbaren Leistungen an übrige Dritte übersteigen Fr. 25'000.-- im Jahr (Entscheid der SRK vom 14. Oktober 2005 [SRK 2003-176] E. 2b/cc). Diese Verwaltungspraxis wurde mit dem Erlass des Mehrwertsteuergesetzes in Art. 23 Abs. 1 MWSTG kodifiziert (DIETER METZGER, a.a.O., S. 85 Rz. 1).

Für die subjektive Steuerpflicht einer autonomen Dienststelle müssen im Übrigen grundsätzlich die gleichen Voraussetzungen erfüllt sein, wie bei den anderen Steuerpflichtigen. Die mehrwertsteuerliche Selbständigkeit ist deshalb auch hier unabdingbares Tatbestandsmerkmal für die Steuerpflicht (Entscheid der SRK vom 21. Februar 2000, in VPB 64.113 E. 4b; a.M. SCHAFROTH/ROMANG, mwst.com, a.a.O., N. 23 zu Art. 23). Für deren Beurteilung kann indessen das Kriterium des Handelns auf eigenes wirtschaftliches und unternehmerisches Risiko hier grundsätzlich keine Relevanz haben.

2.3.3 Nach § 5 des Gesetzes des Kantons Zürich über den Bau und den Unterhalt der öffentlichen Strassen vom 27. September 1981 (Strassengesetz, 722.1) sind Staatsstrassen die gemäss Planungs- und Baugesetz in den kantonalen und regionalen Verkehrsplänen festgelegten Strassen. Alle übrigen Strassen sind Gemeindestrassen. Die Staatsstrassen sind vom Staat und die Gemeindestrassen von den

politischen Gemeinden zu erstellen oder auszubauen (§ 6 Strassengesetz). Die Strassen sind nach technischen und wirtschaftlichen Gesichtpunkten so zu unterhalten und zu betreiben, dass sie ihrem Zweck entsprechend, sicher und für die Umgebung möglichst schonend benützt werden können. Der Strassenunterhalt umfasst insbesondere die Instandstellung, die Ausbesserung von Schäden, die Staubbekämpfung, die Reinigung, den Winterdienst und die Öffnung nach ausserordentlichen Naturereignissen (§ 25 Strassengesetz). Unterhaltspflichtig ist das baupflichtige Gemeinwesen (§ 26 Strassengesetz). Für Beschädigungen an Strassen haftet der Störer. Er darf Schäden nur im Einverständnis mit dem Strasseneigentümer selber beheben. Dieser ist berechtigt, die erforderlichen Massnahmen von sich aus auf Kosten des Störers vorzunehmen. Der Strasseneigentümer trifft die nötigen Beweissicherungen, soweit möglich unter Beizug des Störers (§ 27 Strassengesetz). Projektierung, Bau und Unterhalt werden, soweit die fachgerechte Betreuung und Überwachung dieser Aufgaben durch das Gemeinwesen sowie das Interesse an einem dauernden und verkehrssicheren Betrieb der Strassen es zulassen, nach Möglichkeit Privaten übertragen (§ 34 Strassengesetz). Der Eigentümer einer öffentlichen Strasse hat die Verlegung von öffentlichen Verkehrs- und Versorgungsanlagen eines anderen Gemeinwesens oder entsprechende Anlagen einer Unternehmung, die öffentliche Aufgaben erfüllt, auf schriftliches Gesuch hin zu dulden, sofern die Zweckbestimmung und die technischen Anlagen der Strasse dies gestatten. Dem Strasseneigentümer sind alle aus solchen Anlagen entstehenden Kosten zu ersetzen und die Strasse ist nach erfolgter Beanspruchung einwandfrei in Stand zu stellen; eine weitere Entschädigung ist nicht geschuldet. Derartige Anlagen sind auf Kosten ihres Trägers zu verlegen oder anzupassen, wenn dies ein Strassenprojekt erfordert (§ 37 Strassengesetz).

2.3.4 Nach der Gemeindeordnung der Stadt X._____ vom 26. November 1989 bestand (zum hier relevanten Zeitpunkt) die Stadtverwaltung aus sieben Departementen, u.a. dem Departement Bau sowie dem Departement Technische Betriebe. Bei ersterem befand sich das Tiefbauamt, in dessen Aufgabenbereich die Planung, Erstelllung und der Unterhalt von Verkehrsbauten, Gewässerbauten und Abwasseranlagen sowie die Entsorgung mit Abfuhrwesen und Deponie fiel. Es war unterteilt in die Hauptabteilung Tiefbauten und das Strasseninspektorat, die Abteilung Stadtentwässerung sowie die Stabsstelle Entsorgung. Beim Departement Technische Betriebe

befanden sich die StW, welche für die Elektrizitätsversorgung, Gasversorgung, Wasserversorgung, Fernwärmeversorgung, Kehrichtverbrennung, Abwasserreinigung und das "Energie-Contracting" zuständig waren (§ 45 Abs. 2 der Gemeindeordnung der Stadt X._____ vom 26. November 1989; Art. 1, Art. 4, Art. 11 und Art. 15 der Verordnung über die Organisation der Stadtverwaltung vom 26. Oktober 1987).

3.
Im vorliegenden Fall ist bezüglich der EA Nr. 215'544 die Steuernachforderung von Fr. 262'283.20 (Differenz zwischen der fakturierten und der mittels Pauschalsteuersatz deklarierten Steuer) strittig. Es geht um die Fragen, ob die Beschwerdeführerin auf den Aufwendungen für die Behebung von Belagsschäden ein Vorsteuerabzugsrecht hat, ob die Steuer auf den Rechnungen an die StW und an Dritte offen auszuweisen sei oder ob es sich um echten Schadenersatz handle und ob sie damit durch die Anwendung des Pauschalsteuersatzes den Vorsteuerabzug zu Unrecht vorgenommen habe.

3.1 Weder die Beschwerdeführerin noch die ESTV bezweifeln oder thematisieren grundsätzlich die subjektive Steuerpflicht als autonome Dienststelle (E. 2.3.2). Das Bundesverwaltungsgericht hat deshalb keine Veranlassung, diese Fragen eingehender zu prüfen (vgl. auch Entscheid der SRK vom 14. Oktober 2005 [SRK 2003-176] E. 3c).

3.2 Die Beteiligten standen sich im Verhältnis Leistende (Beschwerdeführerin) und Leistungsempfänger (StW bzw. Dritte) gegenüber. Die Beschwerdeführerin erbrachte durch das Aufgraben der gemeindeeigenen Strassen und das Dulden des Verlegens oder Ersetzens von Leitungen in diesen Strassen eine Leistung, der eine Gegenleistung in Form eines Entgelts der StW oder der Dritten gegenüberstand. Diese beiden Tatbestandsmerkmale eines mehrwertsteuerpflichtigen Leistungsaustauschs sind erfüllt. Zu untersuchen ist deshalb weiter, ob als drittes Kriterium Leistung und Gegenleistung ursächlich (innerlich) verknüpft sind (E. 2.2.1). Die ESTV hält für entscheidend, dass die «Schädiger» (StW und Dritte) aus ihrer massgeblichen Sicht des Leistungsempfängers nicht zahlten, weil sie einen Gegenwert dafür erhielten, sondern deshalb, weil sie den (nun reparierten) Schaden verursacht hätten und gesetzlich zum Ersatz verpflichtet seien. Die ESTV stützt sich dabei auf § 37 Strassengesetz, wonach

der Eigentümer einer öffentlichen Strasse einerseits die Verlegung von öffentlichen Verkehrs- und Versorgungsanlagen zu dulden hat, andererseits aber alle aus solchen Anlagen entstehenden Kosten, einschliesslich die Instandstellungskosten, im Sinn von Schadenersatzleistungen ersetzt erhält (E. 2.2.2). Die Beschwerdeführerin hält hingegen dafür, dass Leistung und Gegenleistung ursächlich (innerlich) miteinander wirtschaftlich verknüpft seien im Wesentlichen deshalb, weil die Arbeiten an den Strassen nicht gegen ihren Willen durchgeführt worden seien, und es sich damit um einen der Mehrwertsteuer unterliegenden Leistungsaustausch handle.

3.3 Es ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin in Koordination und Absprache mit den StW sowie mit Dritten (A._____AG, B._____AG usw.) regelmässig Strassenteilstücke aushob. Die Beschwerdeführerin hat mit den StW und den Dritten über den Zeitpunkt, die Örtlichkeiten, die Organisation, den Ablauf und die weiteren Details der Aufgrabungen und der Projektausführung verhandelt und diese auch verbindlich vereinbart. Sie hat ihre eigenen Bedürfnisse des Strassenunterhalts mit denjenigen der Dritten, die die in diesen Strassenabschnitten liegenden Leitungen sanieren wollten, koordiniert. Dabei wurden einerseits die betroffenen Strassenabschnitte saniert und andererseits von den StW Wasser- und/oder Stromleitungen ersetzt. Ebenso haben die A._____AG oder die B._____AG usw. Telefonleitungen ergänzt oder ersetzt. Die genaue Verteilung der Kosten unter die verschiedenen Beteiligten konnte durch Vereinbarung geschehen. Nach Abschluss der Arbeiten an den Leitungen wurden die Strassen wieder aufgeschüttet und mit einem Belag versehen. Die Beschwerdeführerin verschaffte den StW und den Dritten mit ihren Leistungen Zugang zu den (unter den aufgebrochenen Strassen liegenden) Leitungen, damit die Betreiber daran die als notwendig oder sinnvoll erachteten Arbeiten vornehmen konnten. Für die vorgenommenen Aufgrabungen und Wiederinstandstellungen der Strassen stellte die Beschwerdeführerin den StW und Dritten Rechnungen und belastete sie mit Mehrwertsteuern. Damit liegen alle Merkmale der inneren wirtschaftlichen Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung vor. Aus dem Umstand, dass die Beschwerdeführerin gesetzlich verpflichtet ist, die Strassen zur Verfügung zu stellen bzw. die Dritten ebenso verpflichtet sind, Kostenersatz zu leisten, kann schon auf Grund des Art. 7 MWSTV nichts abgeleitet werden (E. 2.2.1). Es handelt sich mithin bei den Leistungen der StW und der Dritten nicht um echten Schadenersatz

(E. 2.2.2), denn die Leistungsempfänger entrichteten ein Entgelt nicht weil sie aus ihrer massgebenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise (E. 2.2.1) einen Schaden verursacht, sondern weil sie eine Leistung der Beschwerdeführerin erhalten hatten, die im Aufgraben und Zudecken des Strassenabschnitts an einem Ort, zu einem Zeitpunkt und in der Art und Weise bestand, wie es die Leistungsempfänger jeweils wünschten. Es kann deshalb nicht auf das Beispiel in der Branchenbroschüre Nr. 18 Bezug genommen werden. Darin geht es um einen echten Schadenfall, dessen Eintritt weder zeitlich noch örtlich noch im Umfang vom Willen der Betroffenen beeinflussbar ist.

3.4 In Bezug auf die StW gilt noch ein Weiteres: Sowohl das Strasseninspektorat als auch die StW sind Teil der Stadt X._____ (E. 2.3.4); es sind Organisationseinheiten oder autonome Dienststellen der selben Gemeinde mit unterschiedlichen Aufgaben. Eigentümerin aller Gemeindestrassen ist allein die Stadt X._____ (§ 5 Strassengesetz, E. 2.3.3), und nicht etwa das Strasseninspektorat, selbst wenn sich dieses für deren Unterhalt (allein) verpflichtet fühlt. Es ist ausgeschlossen, dass sich das Strasseninspektorat als – selbst mehr oder weniger – selbständiger Teil der Stadt X._____ gegenüber den StW auf § 37 Strassengesetz stützen und Kostenersatz fordern kann, denn Eigentümer und «Störer» fallen in diesem Bereich (selbst wenn unterschiedliche Dienststellen betroffen sind) zusammen. Die StW sind nicht ein «anderes Gemeinwesen» oder eine «Unternehmung» im Sinn von § 37 Abs. 1 Strassengesetz, sondern ebenso wie das Strasseninspektorat Teil der Stadt X._____. Jedenfalls basiert der Kostenersatz der StW für die Inanspruchnahme der Gemeindestrassen nicht auf § 37 Abs. 2 Strassengesetz, sondern auf einem internen Beschluss über die Kostenverteilung. Die Stadt X._____ kann sich ausserdem zwar (theoretisch) allenfalls noch selber schädigen, indem sie ihre Gemeindestrassen in unzweckmässiger Weise aufgräbt oder schlecht unterhält; sie kann sich aber in keinem Fall selber echten Schadenersatz leisten, auch nicht über die Vermittlung von verschiedenen autonomen Dienststellen. Die Installation der StW von Anlagen der Stadt X._____ für die Wasserver- und Entsorgung in den gemeindeeigenen Strassen führt nicht zu einem Schaden. Vielmehr sind ihre Leistungen für das Aufgraben der Strassen und die Gegenleistung der StW ursächlich (innerlich) miteinander verknüpft und unterliegen damit der Mehrwertsteuer (E. 2.2.1).

3.5 Die Beschwerdeführerin handelt schliesslich auch nicht mit hoheitlicher Gewalt im Sinn von Art. 17 Abs. 4 MWSTV. Hoheitliches Handeln zeichnet sich dadurch aus, dass ein Subordinationsverhältnis gegeben ist und eine gegenüber dem Bürger erzwingbare öffentlich-rechtliche Regelung zur Anwendung gelangt (BGE 121 II 473 E. 2a; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts 1432/2006 vom 12. Juli 2007 E. 2.3; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 1077; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 253 f.; PETER SALADIN, Das Verwaltungsverfahrensrecht des Bundes, Basel 1979, S. 67; ANDREAS LIENHARD, Staats- und verwaltungsrechtliche Grundlagen für das New Public Management in der Schweiz, Bern 2005, S. 386; BBl 1996 V 713 ff., 759; oben E. 2.3.1). Zwischen zwei Verwaltungseinheiten derselben politischen Organisation kann kein Subordinationsverhältnis und keine erzwingbare öffentlich-rechtliche Regelung bestehen. Nicht entscheidend kann auch die durch die ESTV noch im Entscheid vom 23. November 2004 dargelegte Auffassung sein, wonach es sich um eine hoheitliche Tätigkeit handle, weil die Strassen zum hoheitlichen Bereich der Beschwerdeführerin gehörten. Massgebend ist vielmehr, ob die Tätigkeit der Beschwerdeführerin als hoheitlich qualifiziert werden muss, was klar zu verneinen ist.

Was die Dritten anbelangt, ist folgendes zu bemerken: Bezüglich einer hoheitlichen Tätigkeit ist Zurückhaltung geboten; eine solche liegt vor, wenn eine nicht marktfähige Leistung ausgeführt wird und ein Subordinationsverhältnis gegeben ist (E. 2.3.1). Zwischen der Beschwerdeführerin und den Dritten wurden marktfähige Leistungen ausgetauscht; gegen Entgelt hat die Beschwerdeführerin an Orten und zu Zeiten für die Dritten die Strassen geöffnet, damit diese ihre Leitungen verlegen oder Instand stellen konnten. Die Beschwerdeführerin ist den Dritten gegenüber nicht im Subordinationsverhältnis bzw. mit hoheitlicher Gewalt aufgetreten; sie hat mit ihnen über die einzelnen Baumassnahmen in Bezug auf Ort, Zeit und Umfang verhandelt und diese vereinbart (E. 3.3). Sie hat damit auch den Dritten mehrwertsteuerpflichtige Leistungen erbracht.

3.6 Eine Ausnahme von der Mehrwertsteuerpflicht im Sinn der unechten Befreiung nach Art. 17 Abs. 4 MWSTV lässt sich schliesslich auch nicht damit begründen, die Beschwerdeführerin erbringe ausschliesslich Leistungen an Gemeinwesen, ihre Dienststellen sowie Zweckverbände, da sie wie erläutert und zwischen den Parteien auch nicht streitig ist gleichartige Leistungen gleichzeitig auch an

Dritte erbringt (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1432/2006 vom 12. Juli 2007 E. 2.4), wobei der Begriff der Gleichartigkeit ohnehin weit zu fassen ist (E. 2.3.2).

4.
Zusammenfassend unterliegen die gegen Entgelt erbrachten Dienstleistungen der Beschwerdeführerin gegenüber den StW und den Dritten der Mehrwertsteuer; es sind alle Tatbestandsmerkmale einer mehrwertsteuerpflichtigen Leistung kumulativ erfüllt (E. 2.2.1). Echte Schadenersatzleistungen liegen nicht vor (E. 2.2.2). Damit hat die Beschwerdeführerin durch die Anwendung des Pauschalsteuersatzes zu Recht den Vorsteuerabzug vorgenommen. Die Beschwerde ist gutzuheissen.

5.
Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat die Beschwerdeführerin nach Art. 63 Abs. 1 VwVG keine Verfahrenskosten zu übernehmen. Der Kostenvorschuss von Fr. 3'500.-- ist ihr nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zu erstatten. Die unterliegende ESTV ist nach Art. 63 Abs. 2 VwVG von der Übernahme der Verfahrenskosten befreit, sie hat aber der Beschwerdeführerin nach Art. 64 Abs. 1 VwVG in Verbindung mit Art. 7 Abs. 1, Art. 8, Art. 9 Abs. 1, Art. 10, Art. 11 und Art. 14 Abs. 2 des Reglements vom 11. Dezember 2006 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) und unter Berücksichtigung des gesamten Aufwands des Vertreters der Beschwerdeführerin auch im parallelen Verfahren A-1540/2006 eine Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 3'000.-- (inklusive Auslagen und Mehrwertsteuer) zu leisten.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird gutgeheissen und Ziff. 2 und 3 des angefochtenen Einspracheentscheids der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 12. Dezember 2005 werden aufgehoben.

2.
Es werden keine Verfahrenskosten auferlegt. Der Kostenvorschuss von Fr. 3'500.-- wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils erstattet.

3.
Die Eidgenössische Steuerverwaltung leistet der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. 3'000.--.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter: Der Gerichtsschreiber:

Markus Metz Jürg Steiger

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 Beschwerdeführerin in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: