Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1479/2006
{T 0/2}

Urteil vom 10. September 2008

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz), Daniel Riedo,
Markus Metz,
Gerichtsschreiber Keita Mutombo.

Parteien

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

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (Vorsteuerabzug).

Sachverhalt:

A.
Die X._____ AG (vormals: "Y._____ Suisse AG") wurde gestützt auf ihre Angaben in den Fragebogen zur Anmeldung als Mehrwertsteuerpflichtige vom 14. Juli 1997 bzw. vom 3. November 1997 (letzteres im Rahmen eines Gesuchs um Gestattung einer Option für die Steuerpflicht) unter der Mehrwertsteuer-Nummer ... in das von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) geführte Register eingetragen. Damals umschrieb sie ihre Geschäftstätigkeit in Übereinstimmung mit dem statutarischen Zweck mit "Erbringung von Dienstleistungen im Bereich der Konzernleitung sowie Halten von Beteiligungen und Handel mit Waren aller Art". Ihr Gesuch um Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten wurde von der ESTV am 7. Dezember 1998 bewilligt.

B.
Am 8. Juli 1999 führte die ESTV bei der X._____ AG eine Kontrolle nach Art. 50 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464) durch. Dabei stellte der Aussendienstmitarbeiter der ESTV fest, dass die Beschwerdeführerin die gesamten Aufwendungen für den Umbau der Liegenschaft Burg B._____ in ... als Vorsteuer in Abzug gebracht hatte, obwohl seiner Ansicht nach ein Teil der Räumlichkeiten (Wohnungen, Sauna, Fitnessstudio, Aufenthaltsraum mit Bar) nicht geschäftlich genutzt wurde. Aus diesem Grund ermittelte die ESTV den Anteil der ihrer Ansicht nach nicht geschäftlich genutzten Räumlichkeiten am Gebäude und nahm daraufhin eine verhältnismässige Kürzung des Vorsteuerabzugs im Umfang von Fr. 173'204.65 für den Umbau und Fr. 32'639.80 für Einrichtung und Möbel vor. Zusätzlich wurden weitere, laut ESTV zu Unrecht geltend gemachte Vorsteuern von insgesamt Fr. 6'231.-- aufgerechnet und die geldwerten Leistungen an das Personal mit Fr. 253.85 berücksichtigt.

Mit der am 20. Juli 1999 ausgestellten Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... machte die ESTV eine Steuernachforderung von insgesamt Fr. 212'329.-- (173'204.65 + 32'639.80 + 6'231.-- + 253.85) zuzüglich Verzugszins geltend. Diese Steuernachforderung wurde von der X._____ AG am 22. September 1999 beglichen, wobei die Verzugszinsen durch Verrechnung des Vorsteuerüberschusses des zweiten Quartals 1999 und einer Saldozahlung der Gesellschaft vom 17. November 1999 beglichen wurden.

C.
Mit Schreiben vom 29. September 1999 stellte sich die X._____ AG auf den Standpunkt, die gesamte Liegenschaft sei geschäftlich genutzt und schlug deshalb vor, für die sich in der Geschäftsliegenschaft befindliche Wohnung (4. Obergeschoss [OG]) und die drei Hotel-Appartements (3. OG) den Mietwert zu berücksichtigen und damit mehrwertsteuerlich ihre Beherbergungsleistungen abzurechnen. Auch die Aufrechnung der weiteren, laut ESTV zu Unrecht vorgenommenen Vorsteuerabzüge wurde bestritten. Die ESTV ihrerseits legte der X._____ AG in ihrem Schreiben vom 25. Oktober 1999 dar, dass die Aufrechnung der (angeblich) zu Unrecht vorgenommenen Vorsteuerabzüge erfolgt sei, weil die dazugehörigen Rechnungen den Anforderungen von Art. 29 MWSTV nicht genügt hätten. Bezüglich der Liegenschaft Burg B._____ hielt sie an ihrer Beurteilung der nicht geschäftlichen Nutzung der Wohnräume, der Sauna, des Aufenthaltsraums mit Bar sowie des Fitnessstudios fest.

Nachdem die X._____ AG mit Schreiben vom 23. November 1999 an der Ausfällung eines anfechtbaren Entscheids im Sinn von Art. 51 MWSTV festgehalten hatte, erliess die ESTV am 12. Juli 2000 einen solchen. Darin hielt sie an der bestrittenen EA Nr. ... vom 20. Juli 1999 und der damit geltend gemachten Steuernachforderung von Fr. 212'329.-- zuzüglich Verzugszins fest.

D.
Dagegen liess die X._____ AG am 12. September 2000 Einsprache erheben.

Mit Schreiben vom 7. Oktober 2003 ersuchte die ESTV die X._____ AG, die geschäftliche Nutzung des Sitzungszimmers "Rittersaal" (4. OG), der Wohnung (4. OG) und der drei Appartements (3. OG) anhand von Aufstellungen über deren Nutzung zu belegen. Die X._____ AG wurde zudem aufgefordert, zur Klärung ihrer geschäftlichen Tätigkeit den in einem Schreiben erwähnten Management-Vertrag oder aber anderweitige sachdienliche Unterlagen einzureichen, aus welchen die Tätigkeit der Gesellschaft klar hervorgehe. Dieser Aufforderung kam die X._____ AG mit Schreiben vom 8. Dezember 2003 nach.

Am 27. Juni 2005 erging der Einspracheentscheid, in welchem die ESTV die Teilrechtskraft ihres Entscheids vom 12. Juli 2000 im Umfang von Fr. 6'484.85 feststellte und die Einsprache der X._____ AG

im Übrigen abwies. Sie erkannte ferner, dass die Gesellschaft den geforderten Steuerbetrag von Fr. 205'844.15 zuzüglich Verzugszins seit dem 15. Juli 1998 zu Recht bezahlt habe.

E.
Mit Eingabe vom 22. August 2005 liess die X._____ AG (Beschwerdeführerin) gegen diesen Entscheid Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) erheben und beantragen, dass auf den gesamten Umbau der Liegenschaft Burg B._____ und auf den Einrichtungsgegenständen der Vorsteuerabzug ungekürzt zu gewähren sei – alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der ESTV.

Zur Begründung erörterte sie zunächst in ausführlicher Art und Weise die Ausgangslage im Jahr 1997 bei Beginn der Umbauarbeiten bis hin zu aktuellen Gegebenheiten und stellte sich dann aufgrund der geschilderten Ausgangslage auf den Standpunkt, dass die gesamte Liegenschaft Burg B._____ ausschliesslich geschäftlich und keinesfalls gemischt genutzt worden sei. Der Leistungsbezug sei tatsächlich in einem objektiven und erkennbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit ihrer geschäftlichen Tätigkeit. Neben der unbestrittenen unmittelbaren Verwendung der anerkanntermassen als geschäftlich genutzten Räume sei auch die mittelbare und die (bloss) beabsichtigte Verwendung zum Vorsteuerabzug berechtigt.

F.
In ihrer Vernehmlassung vom 11. Oktober 2005 schloss die ESTV auf kostenfällige Abweisung der Beschwerde und verwies zur Begründung in erster Linie auf ihre Darstellungen im Einspracheentscheid vom 27. Juni 2005. Überdies machte sie geltend, dass die von der Beschwerdeführerin eingereichten Unterlagen, welche nicht die hier fraglichen Steuerperioden (2. Quartal 1997 bis 1. Quartal 1999) betreffen, nicht berücksichtigt werden könnten. Schliesslich habe die Beschwerdeführerin aufgrund der widersprüchlichen Angaben und Unterlagen nicht dargelegt bzw. nachgewiesen, wer (namentlich) die (drei, sich im 3. OG befindlichen) Appartements und die Wohnung (im 4. OG) benutzt habe. Demzufolge sei die Beschwerdeführerin den Nachweis, dass durch die Nutzung der fraglichen Räume bei ihr eine geschäftliche, zum Vorsteuerabzug berechtigende Verwendung vorliege, schuldig geblieben.

G.
Mit Schreiben vom 29. Januar 2007 teilte das Bundesverwaltungsgericht den Parteien mit, dass es das hängige Beschwerdeverfahren übernommen habe.

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

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Bis zum 31. Dezember 2006 unterlagen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK. Das Bundesverwaltungsgericht übernimmt, sofern es zuständig ist, die Ende 2006 bei der SRK hängigen Rechtsmittel. Die Beurteilung erfolgt nach neuem Verfahrensrecht (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). Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Behandlung der Beschwerde sachlich wie funktionell zuständig (Art. 31 und 33 Bst. d VGG).

1.2 Am 1. Januar 2001 sind das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) sowie die dazugehörige Verordnung (MWSTGV, SR 641.201) in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt hat sich indessen in den Jahren 1997 bis 1999 zugetragen. Auf die vorliegende Beschwerde ist damit grundsätzlich noch bisheriges Recht anwendbar (Art. 93 und 94 MWSTG).

1.3 Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat. Gelangt das Gericht nicht zu diesem Ergebnis, kommen die Beweislastregeln zur Anwendung; es ist zu Ungunsten desjenigen zu urteilen, der die Beweislast trägt (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1469/2006 vom 7. Mai 2008 E. 1.4, A-1373/2006 vom 16. November 2007 E. 2.1, je mit weite-

ren Hinweisen). Die Steuerbehörde trägt die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerpflicht als solche begründen oder die Steuerforderung erhöhen, d.h. für die steuerbegründenden und -mehrenden Tatsachen. Demgegenüber ist der Steuerpflichtige für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet, d.h. für solche Tatsachen, welche Steuerbefreiung oder Steuerbegünstigung bewirken (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts vom 14. Juli 2005, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 75 S. 495 ff. E. 5.4; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1469/2006 vom 7. Mai 2008 E. 1.4, A-1373/2006 vom 16. November 2007 E. 2.1, je mit Hinweisen). Eine vom Steuerpflichtigen zu beweisende steuermindernde Tatsache stellt etwa jene dar, die zum Vorsteuerabzug berechtigt (Urteil des Bundesgerichts 2A.406/2002 vom 31. März 2004 E. 3.4; Entscheide der SRK vom 15. Oktober 1999, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 64.47 E. 5b, vom 14. Januar 2005, veröffentlicht in VPB 69.88 E. 3c/bb mit Hinweis).

1.4 Die Beschwerde richtet sich im vorliegenden Fall gegen die von der ESTV im Rahmen der besagten EA verweigerten Vorsteuerrückerstattungen von Fr. 173'204.65 für "aktivierte Baukosten" und Fr. 32'639.80 für "aktivierte Einrichtungen und Möbel", was dem im Einspracheentscheid vom 27. Juli 2005 geforderten Steuerbetrag von (abgerundet) Fr. 205'844.15 entspricht. Dabei geht es in Anlehnung an die Aufstellung der Beschwerdeführerin um folgende Räume:

- Sauna (Untergeschoss [UG])	62,0 m²
- Küche (Erdgeschoss [EG])	7,5 m²
- Abstellraum (EG)	6,3 m²
- Waschen/Putzen (EG)	6,2 m²
- 3 Hotel-Appartements (3. OG)	160,0 m²
- Dachwohnung (4. OG)	97,7 m²
- Sitzungszimmer «Rittersaal» (4. OG)	40,0 m²
- Archivraum (4. OG)	22,3 m²
- Aufenthaltsraum/Besprechungszimmer (5. OG)	85,0 m²
- Fitnessraum (5. OG)	10,0 m²

Mithin richtet sich die Beschwerde gegen die Bewertung der ESTV, dass (lediglich) ein Anteil von 41% (d.h. eine Fläche von 345 m²) der Gesamtfläche der fraglichen Liegenschaft (842 m²) als geschäftlich, wogegen ein Anteil von 59% (entspricht der Fläche der aufgelisteten streitigen Räume, d.h. 497 m²) als nicht geschäftlich genutzt gelte.

Nicht bestritten wird hingegen die in der EA vorgenommene Berechnung des zum Vorsteuerabzug berechtigten Anteils als solche.

2.

2.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen u.a. die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen (Art. 4 Bst. a und b MWSTV). Damit eine steuerbare Leistung überhaupt vorliegt, muss sie im Austausch mit einer Gegenleistung (Entgelt) erfolgen. Die Entgeltlichkeit stellt ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal einer mehrwertsteuerlichen Leistung dar (Ausnahme: Eigenverbrauch [Art. 4 Bst. c MWSTV]). Besteht kein Austauschverhältnis in diesem Sinn zwischen Leistungserbringer und -empfänger, ist die Aktivität mehrwertsteuerlich irrelevant und fällt nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1630/2006 und A-1631/2006 vom 13. Mai 2008 E. 2.1, A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 2.2.1, A-1431/2006 vom 25. Mai 2007 E. 2.1; Entscheid der SRK vom 18. November 2002, veröffentlicht in VPB 67.49 E. 2a/cc).

2.2 Verwendet ein Steuerpflichtiger Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen, so kann er in seiner Steuerabrechnung die ihm von anderen Steuerpflichtigen in Rechnung gestellte Steuer für Lieferungen und Dienstleistungen abziehen (Art. 29 Abs. 1 und 2 MWSTV). Für Ausgaben ohne geschäftlichen Charakter besteht kein Vorsteuerabzugsrecht (BGE 123 II 295 E. 6a).

2.2.1 Das anwendbare schweizerische Mehrwertsteuerrecht schreibt in systemgerechter Weise und – in Abweichung der Rechtsprechung des EuGH und etwa des deutschen Rechts zum "erfolglosen Unternehmer" – zwingend vor, dass der Steuerpflichtige die Eingangsleistung für steuerbare Lieferungen oder Dienstleistungen, mithin für eine der Steuer unterliegende Ausgangsleistung letztlich auch verwenden muss, damit er die auf der Eingangsleistung lastende Steuer als Vorsteuer abziehen kann. Nicht genügend ist demnach eine lediglich für die Zukunft beabsichtigte Verwendung, weil das schweizerische Recht den Vorsteuerabzug an die tatsächliche Verwendung der Eingangsleistung für steuerbare Umsätze knüpft und nicht nur an die Unternehmenseigenschaft (Urteil des Bundesgerichts 2A.349/2004 vom 1. Dezember 2004 E. 4.3.2 mit Hinweis auf DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999,

S. 257 ff.). Gemäss konstanter schweizerischer Rechtsprechung bedarf es denn auch eines "objektiven wirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen steuerbarer Eingangs- und Ausgangsleistung", mithin, "dass die Eingangsleistung in eine Ausgangsleistung mündet". Folglich ist ein minimaler Zusammenhang zwischen Eingangs- und steuerbarer Ausgangsleistung nach dem hier anwendbaren Recht zwingend, auch wenn der Zusammenhang kein direkter zu sein braucht, d.h. ein mittelbarer genügt. Geschäftlich begründete Ausgaben, die nicht im Zusammenhang mit steuerbaren Leistungen stehen, berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug (zum Ganzen statt vieler: Entscheid der SRK vom 14. März 2006, veröffentlicht in VPB 70.79 E. 2c; vgl. BGE 132 II 353 E. 8.3, 8.4, 10, 123 II 295 E. 6a; Urteile des Bundesgerichts 2A.650/2005 vom 16. August 2006 E. 3.4, 2A.175/2002 vom 23. Dezember 2002 E. 5.2 in fine, 2A.273/2002 vom 13. Januar 2003 E. 5.2 in fine; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1357/2006 vom 27. Juni 2007 E. 2 mit Hinweisen).

2.2.2 Für die Umschreibung der zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgaben mit "geschäftlichem Charakter" kann laut Bundesgericht nicht bedenkenlos auf das Recht der direkten Bundessteuer und den dort verwendeten Begriff der "geschäftsmässig begründeten Aufwendungen" zurückgegriffen werden, denn den beiden Steuern lägen unterschiedliche Besteuerungsziele zugrunde. Wegen der anders gearteten Steuersysteme liessen sich bei der Mehrwertsteuer die "Ausgaben mit geschäftlichem Charakter" nicht nach einkommenssteuerrechtlichen Kriterien bestimmen. Selbst wenn bei der direkten Bundessteuer zwischen den Ausgaben für die Erzielung des Einkommens (im organischen Sinn) und der Verwendung des Einkommens unterschieden werde, entspreche der Begriff der Einkommensverwendung bei der direkten Steuer nur teilweise demjenigen des Endverbrauchs (siehe sogleich E. 2.2.3) im mehrwertsteuerlichen Sinn (BGE 123 II 295 E. 6b mit Hinweisen).

2.2.3 Die Mehrwertsteuer ist eine Verbrauchssteuer, die den Endverbraucher belasten soll. Fliesst die Eingangsleistung nicht in steuerbare Ausgangsleistungen im soeben beschriebenen Sinn ein, liegt Endverbrauch (beim Steuerpflichtigen) vor (vgl. BGE 132 II 353 E. 10, ferner E. 8.2; RIEDO, a.a.O., S. 141 f.). Denn Endverbrauch ist nicht zwingend privat. Auch steuerpflichtige Unternehmen können ein Nebeneinander von unternehmerischer und nichtunternehmerischer Betätigung aufweisen (sog. "Verbrauch in der Unternehmenssphäre"; BGE 132 II 353

E. 8.2, 123 II 295 E. 7a; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1630/2006 und A-1631/2006 vom 13. Mai 2008 E. 2.2, A-1373/2006 vom 16. November 2007 E. 2.2).

Was unter "Endverbrauch" zu verstehen ist, lässt sich der verfassungsmässigen Umschreibung der Mehrwertsteuer nicht entnehmen. In BGE 123 II 295 hat das Bundesgericht dazu, unter Hinweisen auf die deutsche Literatur, erwogen, dass Verbrauch im Zusammenhang mit der Mehrwertsteuer nicht im Sinn eines physischen Verzehrs, sondern als Einkommensverwendung für den Erwerb von Gütern und Dienstleistungen für den persönlichen Gebrauch definiert werde. Endverbrauch liege vor, wenn die fraglichen Güter oder Dienstleistungen nicht mehr Gegenstand von weiteren entgeltlichen Leistungen sein könnten. Endverbraucher sei somit derjenige, der einen Gegenstand oder eine Dienstleistung zu seinem persönlichen Gebrauch (und nicht für eine geschäftliche Tätigkeit) erstehe und der die Steuer schliesslich trage, weil er sie nicht durch einen weiteren Umsatz überwälzen könne. Der Endverbrauch sei grundsätzlich privat, doch sei das nicht zwingend. Gewisse – aus der Sicht des Einkommenssteuerrechts – geschäftliche Ausgaben könnten für Tätigkeiten erfolgen, die ausserhalb des Unternehmenszwecks lägen, das heisse für die betriebliche Leistungserstellung nicht unmittelbar notwendig seien. Dazu gehörten namentlich alle Ausgaben, die durch die geschäftliche Tätigkeit veranlasst seien, aber die Lebensführung der Begünstigten berühren würden (E. 7a mit Hinweisen).

3.

3.1 Im vorliegenden Fall bezweckte die Beschwerdeführerin nach eigenen Angaben die "Erbringung von Dienstleistungen im Bereich der Konzernleitung sowie (das) Halten von Beteiligungen und (den) Handel mit Waren aller Art" (oben Bst. A). Zum Zeitpunkt der Renovation und des Ausbaus der zur Diskussion stehenden Liegenschaft Burg B._____ habe die Leitung des Y._____-Konzerns geplant, die damals noch als Y._____ Suisse AG (vgl. oben Bst. A) firmierende Schweizer Gesellschaft zum Konzernstabszentrum auszubauen mit dem Plan, nach Erteilung der in etwa drei Jahren erwarteten Gas-Export-Lizenzen für Zentraleuropa den Gashandel für Zentraleuropa über die Schweiz abzuwickeln. Man sei damals davon ausgegangen, dass bis zu 40 Arbeitnehmer in der Burg B._____ arbeiten würden. Da ein entscheidender Teil des gehandelten Gases aus Turkmenistan gestammt und der Konzern mit ..., ... (Zypern), ... und ... (Florida) vier

Haupt-Landesbüros unterhalten habe (und noch heute unterhalte), der Konzern somit faktisch 24 Stunden am Tag geöffnet gewesen sei, und die Bauordnung für das gewählte Objekt Burg B._____ zwingend vorgeschrieben habe, dass nur 50% der Liegenschaft mit Geschäftsräumen und 50% mit Wohnräumen ausgestattet werden durften, habe man beschlossen, neben den Büros in Erfüllung der Bauvorschriften einen "Hotel Stock" und eine "Sekretärinnenwohnung" einzubauen, damit im Notfall eine 24-stündige Betreuung der Büroeinrichtungen gewährleistet gewesen wäre.

Ursprünglich sei nicht nur geplant gewesen, dass die Mitarbeiter der Konzernstabsstelle in ... für die gesamte IT-Vernetzung des Konzerns weltweit und die Konzernkonsolidierung zuständig gewesen wären, sondern dass über die Liegenschaft Burg B._____ zum einen auch der zentraleuropäische Gashandel stattgefunden hätte. Zum anderen hätten in ... abseits der Hektik der drei operativen Zentren in ..., ... und ... die Verhandlungen mit bestehenden und/oder zukünftigen Geschäftspartnern wegen der verhältnismässigen Ruhe und Ungestörtheit stattfinden sollen. Dies sei die Ausgangslage im Jahr 1997 bei Beginn der Umbauarbeiten gewesen. In der Zwischenzeit habe sich (jedoch) gezeigt, dass die Mitarbeiter der Beschwerdeführerin zwar für den ganzen Konzern das Konzernprogramm "Oracle Financials" in ... implementiert hätten, dass aber schon die Kontrolle und Überwachung der IT-Vernetzung des Konzerns nicht durch ... erfolgt sei, und zudem die Erteilung von Exportlizenzen ausserhalb von Russland in den nächsten zehn Jahren völlig unrealistisch wäre.
In diesem Zusammenhang sei auch der von der ESTV im angefochtenen Entscheid angeführte Management-Vertrag zwischen der Beschwerdeführerin und der Y._____ International ... LLC zu sehen. Seit ihrem Bestehen habe die Beschwerdeführerin Management- und Dienstleistungen für die LLC vorgenommen und sei von dieser im Gegenzug für sämtliche ihrer Projekte einschliesslich dem Um- und Ausbau der Burg B._____ finanziert worden.

De facto habe sich die Beschwerdeführerin in keiner Phase in geplanter Weise entwickeln können. Heute stelle sich die Situation so dar, dass der Konzernverwaltungsrat grundsätzlich den Entscheid gefasst habe, den russischen Gashandel und auch das Territorium Russland nach Möglichkeit zu meiden. Eine Ausdehnung der Geschäftstätigkeit nach Europa stehe heute nicht mehr zur Diskussion; forciert würden

andere Kontinente wie beispielsweise Südamerika. Aus diesem Grund habe die Konzernleitung auch beschlossen, die Burg B._____ nach Möglichkeit zu verkaufen. In Anbetracht der wiedergegebenen Ausgangslage überrasche es nicht, dass die tatsächliche, ausschliesslich geschäftliche Nutzung der Liegenschaft Burg B._____ nicht so nachdrücklich und nachhaltig habe belegt werden können, wie wenn dies im Fall des vollen Ausbaus der Konzernstabsstelle möglich gewesen wäre. Dennoch gelte es grundsätzlich festzuhalten, dass die Liegenschaft in den sieben Jahren seit ihrer Eröffnung nach dem Umbau ausschliesslich geschäftlich genutzt worden sei, und dass nicht nur die Büroräumlichkeiten, sondern auch die Hotel-Appartements, die Wohnung und der Fitnessraum mit der Sauna nur von Geschäftspartnern bzw. Mitarbeitern des Y._____-Konzerns während ihrer Aufenthalte in ... genutzt worden seien.

3.2 Die Beschwerdeführerin macht geltend, sie erziele bis heute Umsätze ausschliesslich aus Managementtätigkeiten, die gemäss Art. 6 MWSTV als steuerbare Dienstleistungen zu qualifizieren seien. Dies werde auch von der ESTV anerkannt, nachdem sie auf den von ihr als geschäftlich genutzten Anteilen den Vorsteuerabzug zugelassen habe. Die Kürzung sei lediglich im Verhältnis der von der ESTV als nicht-geschäftlich genutzt qualifizierten Räume erfolgt. Dazu gelte es festzuhalten, dass die Benutzung der fraglichen Räume durchaus in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der Geschäftstätigkeit des Y._____-Konzerns stehe und nicht der Kundenbetreuung diene. Und schon gar nicht dienten diese Räume den persönlichen Interessen eines Konzernleitungsmitglieds oder einer anderen Person der Y._____. Ebensowenig werde mit den fraglichen Räumen das Betriebsklima verbessert, zumal diese für Personen gebraucht würden, die gerade nicht von der Beschwerdeführerin angestellt seien. Die "Zur-Verfügung-Stellung" der "Hotel-Zimmer" sei ein notwendiger Aufwand zur Erreichung des Geschäftszwecks gewesen, weil neben den Kosteneinsparungen auf lange Sicht (wohl gegenüber der angeblich teureren Alternative, die Konzern-Mitarbeiter in ... Hotels einquartieren zu müssen), eine durch die Bindung an das Haus bessere, erfolgsversprechende Atmosphäre habe geschaffen werden können. Dabei habe es sich auch mit Verweis auf die entsprechenden Erstellungskosten nicht um Luxusausgaben gehandelt.

3.3 Die steuerbare Ausgangsleistung der Beschwerdeführerin – und nur auf diese kommt es an (sogleich E. 3.3.1) – besteht nach eigenen

Angaben ausschliesslich aus Dienstleistungen in Form von Managementtätigkeiten. Im Übrigen hätten Mitarbeiter von ihr für den ganzen (Y._____-)Konzern das Konzernprogramm "Oracle Financials" in ... implementiert. Hingegen sei schon die Kontrolle und Überwachung der IT-Vernetzung des Konzerns nicht durch ... erbracht worden, was gleichermassen für die (eigentliche) Konzernkonsolidierung gelte. Im Folgenden ist somit zu prüfen, ob zwischen dem Umbau der streitigen Räume und dem von der Beschwerdeführerin generierten Ausgangsumsatz ein rechtsgenügender Zusammenhang besteht, so dass die entsprechenden Aufwendungen für den Umbau der fraglichen Räume (der "Rittersaal" wird unten E. 3.4 separat behandelt) als geschäftsmässig begründet erachtet werden können.

3.3.1 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass es nicht – wie dies die Beschwerdeführerin ausführt – auf die allfällige "geschäftliche Nutzung" der hier zu beurteilenden Räume durch Mitglieder des Y._____-Konzerns bzw. dessen Konzernleitung etc. ankommt. Unwesentlich ist mithin namentlich die Aussage der Beschwerdeführerin, wonach die Benutzung der fraglichen Räume durchaus "in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der Geschäftstätigkeit des Y._____-Konzerns" stehe und nicht der Kundenbetreuung diene (oben E. 3.2). Entscheidend und von ausschlaggebender Bedeutung kann vorliegend nur die tatsächliche Nutzung für steuerbare Zwecke durch die Beschwerdeführerin selbst sein. Mithin ist für die Berechtigung zum Vorsteuerabzug wesentlich, dass die Beschwerdeführerin (als Steuerpflichtige) selbst die Eingangsleistung für die entsprechende Ausgangsleistung verwendet (vgl. oben E. 2.2).

3.3.2 Des weiteren ist nicht einzusehen, weshalb die Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit der Erbringung namentlich von Managementleistungen Wohn-, Ess- und Aufenthaltsräume oder gar eine Sauna bzw. einen Fitnessraum zur Verfügung stellen müsste. Vielmehr stellen solche Räume (freiwillige) unentgeltliche Leistungen der Beschwerdeführerin an das Personal oder Mitarbeiter des Konzerns dar, die zweifellos über das geschäftlich Notwendige hinaus gehen. Denn die Umsätze der Beschwerdeführerin haben ihren Ursprung nicht in der Zurverfügungstellung beispielsweise von Aufenthaltsräumen oder einer Sauna. Damit fehlt es aber an einem objektiven wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen den steuerbaren Eingangsleistungen (Umbau der betreffenden Räume) und den steuerbaren Ausgangsleistun-

gen (namentlich Managementdienstleistungen). Mit anderen Worten fehlt es in Bezug auf die besagte Eingangsleistung bereits an einem minimalen Zusammenhang zum steuerbaren Ausgangsumsatz, zumal selbst die von der ESTV anerkannten Räume (benutzte Büroräume [2. OG], unbenutzte Büroräume [1. OG], Sitzungszimmer [EG] etc.) keinen direkten, sondern lediglich mittelbaren Zusammenhang mit den steuerbaren Ausgangsleistungen der Beschwerdeführerin aufweisen. Dies wäre beispielsweise anders, wenn die Beschwerdeführerin statutarisch die Führung eines Hotels bezweckte. Diesfalls wäre der direkte (unmittelbare) Zusammenhang zwischen dem Umbau von Hotelzimmern (als steuerbare Eingangsleistungen) und der Vermietung derselben (als steuerbare Ausgangsleistung) offensichtlich und damit eindeutig gegeben. Ein solcher Fall liegt hier indes nicht vor, weshalb die (steuerbare) Eingangsleistung der Beschwerdeführerin in Bezug auf die fraglichen Räume nicht in die (steuerbare) Ausgangsleistung münden konnte. Infolgedessen liegt bei der Beschwerdeführerin, was die streitigen Räume angeht, Endverbrauch vor. Denn wie erwähnt braucht Endverbrauch nicht zwingend privat zu sein. Vielmehr entspricht die nicht steuerbare Zurverfügungstellung von Hotel-Appartements und Aufenthaltsräumen, einer Wohnung, eines Fitnessraums bzw. einer Sauna etc. vorliegend typischerweise einem Fall von sog. Verbrauch in der Unternehmenssphäre, was als Endverbrauch zu qualifizieren ist (vgl. oben E. 2.2.3).

3.3.3 Ein Vorsteuerabzug rechtfertigt sich auch deshalb nicht, weil die unentgeltliche Zurverfügungstellung der besagten streitigen Räume in einem weiteren Sinn zwar durch die geschäftliche Tätigkeit der Beschwerdeführerin veranlasst sein mag, dennoch primär die "Lebensführung der Begünstigten" berührt (vgl. oben E. 2.2.3, 2. Absatz in fine). Dies wird im Übrigen auch von der Beschwerdeführerin selbst eingestanden, seien doch die "Hotelräume" in einem Stil eingerichtet, der vor allem nach Massgabe des Zielpublikums dem russischen Geschmack entspreche. Weil die nächsten Restaurants nicht in unmittelbarer Nähe seien, sei der gemeinsame Aufenthaltsraum ausgiebig genutzt worden, was auch die dort installierte Karaoke-Maschine erkläre. Die Sauna sei im Zusammenhang mit dem "Hotel-Stock" im 3. Geschoss, aber auch ganz generell den Konzern-Bedürfnissen entsprechend errichtet worden, "um den beherbergten Konzern-Mitarbeitern und/oder Gästen den Aufenthalt möglichst angenehm zu gestalten". Dabei gelte es zu berücksichtigen, "dass (es) zu den Gepflogenheiten russischer Geschäftsleute (...gehöre), Verhandlungen in einem ge-

meinsamen Saunabesuch ausklingen zu lassen, wozu der Konzernchef auch einige Male seinen eigenen Masseur" mitgebracht habe. Und schliesslich sei der Fitnessraum mit drei Fitnessgeräten bestückt worden, "die der Konzernchef als ehemaliger Spitzensportler bei seinen Aufenthalten in ... benutzt" habe.

Damit erfolgten die Ausgaben für den Umbau der Liegenschaft teilweise, d.h. was die hier behandelten streitigen Räumlichkeiten anbelangt, für Tätigkeiten, die ausserhalb des Unternehmenszwecks liegen und daher für die betriebliche Leistungserstellung nicht unmittelbar notwendig sind (vgl. oben E. 2.2.3, 2. Absatz in fine). Anders ausgedrückt dienten die betreffenden Räume primär der privaten Bedürfnisbefriedigung oder dem Endverbrauch des Personals und der (ausländischen) Konzern-Mitarbeiter, der Konzernleitung bzw. den Besuchern der Beschwerdeführerin, was keinen Vorsteuerabzug rechtfertigt (vgl. BGE 132 II 353 E. 10).

3.3.4 Die Beschwerdeführerin geht ferner davon aus, dass neben der unmittelbaren bzw. mittelbaren auch die geplante und damit beabsichtigte Verwendung der fraglichen Räume sie zum Vorsteuerabzug berechtige. Letzteres versucht sie nachzuweisen, indem sie relativ ausführlich die "Ausgangslage im Jahr 1997 bei Beginn der Umbauarbeiten" erläutert und auf den Management-Vertrag hinweist (vgl. oben E. 3.1). Eine solche (bloss) beabsichtigte Verwendung genügt nach dem Gesagten jedoch nicht. Erforderlich ist vielmehr, dass die steuerbaren Umbauarbeiten an den im Streit liegenden Räumen als Eingangsleistungen tatsächlich, sei es unmittelbar oder mittelbar für Ausgangsumsätze, d.h. für steuerbare Lieferungen oder Dienstleistungen der Beschwerdeführerin letztlich auch verwendet wurden (oben E. 2.2.1). In diesem Zusammenhang hat aber die Beschwerdeführerin selber zugestanden, dass sich ihre Geschäftstätigkeit in den letzten Jahren nicht so entwickelt habe, wie sie geplant gewesen sei (E. 3.1, 3. Absatz). Demnach hat die ESTV den von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Vorsteuerabzug auch insofern zu Recht nicht anerkannt, als die fraglichen Räume "wegen der nicht-geplanten Entwicklung des Geschäftsverlaufs" bisher (nur) kaum oder gar nicht "geschäftlich" eingesetzt worden sind.

3.3.5 Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin besteht somit zwischen dem Umbau der streitigen Räume und ihrem Ausgangsumsatz namentlich für (angebliche) Managementleistungen weder ein un-

mittelbarer noch ein mittelbarer Zusammenhang. Insofern waren die Aufwendungen der Beschwerdeführerin für den Umbau der fraglichen Räume geschäftsmässig nicht begründet. Demnach wurden die Umbaukosten für folgende Räumlichkeiten der Liegenschaft der Beschwerdeführerin mangels geschäftlicher Nutzung bzw. infolge fehlender tatsächlicher Verwendung zu Recht nicht zum Vorsteuerabzug zugelassen (vgl. oben E. 3.3.1 bis 3.3.4): Hotel-Appartements im 3. OG und Wohnung im 4. OG sowie die (jeweils) dazugehörigen Aufenthalts- bzw. Nebenräume (d.h. insbesondere "Waschen/Putzen" im EG, Abstellraum für Getränke im EG, Küchen im EG sowie im 3. und 4. OG, "Archivraum" im 4. OG, "Aufenthaltsraum/Besprechungszimmer" im 5. OG). Dasselbe gilt für die zur Verfügung gestellten Freizeiträume (wie Fitnessraum im 5. OG und Sauna im UG).

3.4 Was den "Rittersaal" im 4. OG anbelangt, macht die Beschwerdeführerin geltend, dieser sei "niemals bis heute nicht-geschäftlich genutzt oder gar vermietet" worden. Im Vergleich zum Sitzungszimmer im EG, das (bei zwei möglichen Stehplätzen) Platz für maximal zehn Personen biete, sei der "Rittersaal" "bedeutend grösser". Dieser könne bis zu 20 Personen Platz bieten und habe einen Besprechungstisch mit 14 Stühlen. Deshalb werde normalerweise dieser Raum für Sitzungen des Konzernverwaltungsrats, an dem in der Regel 12 bis 16 Personen teilnehmen würden, benutzt. Die vorliegend ebenfalls zu beurteilende "3 ½ Zimmer-Wohnung" umfasse die "Sekretärinnen-Wohnung" mit Schlafzimmer, Wohnzimmer, Esszimmer und Küche (einerseits) sowie den "Rittersaal" (andererseits), wobei letzteres Zimmer nie als Bestandteil der "Sekretärinnen-Wohnung" geplant gewesen sei.

3.4.1 Die Beschwerdeführerin stützt ihre Argumentation in der Beschwerde vom 22. August 2005 unter anderem auf Sachverhaltsdarstellungen aus der Zeit vor bzw. nach der kontrollierten Periode. Dies betrifft namentlich Umsatz- und Geschäftsentwicklungen des Y._____-Konzerns. Als Beweismittel legt sie zudem verschiedene Urkunden (wie beispielsweise aktuelle Konzernstruktur-Folien, Konzern-Jahresrechnungen, Frontseiten der Traktandenlisten und/oder Protokolle von Sitzungen, Verkaufsprospekte über die Burg B._____ und mehr) ins Recht, die sich fast ausschliesslich auf Zeiträume ausserhalb der kontrollierten Periode beziehen. Da jedoch vorliegend einzig der von der ESTV kontrollierte Zeitraum vom 1. Mai 1997 bis 31. März 1999 streitig ist, sind sämtliche Ausführungen der

Beschwerdeführerin (einschliesslich Belege), welche die Zeit vor oder nach der streitigen Periode betreffen, wie die ESTV zu Recht dafürhält (oben Bst. F), für die hier zu beurteilende Angelegenheit nicht zu berücksichtigen.

3.4.2 Den vorgenommenen Innenausbau der Liegenschaft Burg B._____ begründet die Beschwerdeführerin ferner damit, dass aufgrund der damals massgebenden Bauordnung "nur 50% der Liegenschaft mit Geschäftsräumen und 50% mit Wohnräumen ausgestattet werden durfte", weshalb man beschlossen habe, neben den Büros in Erfüllung der Bauvorschriften einen "Hotel Stock" und eine Sekretärinnen-Wohnung einzubauen (oben E. 3.1). Die Umsetzung dieser Absicht wird denn auch mittels eines Schätzungsberichts vom 21. Dezember 1998 der Z._____ Immobilien Treuhand AG, ... (Beilage zu act. 21), belegt. Danach handelt es sich bei der Liegenschaft Burg B._____ um eine Parzelle mit einem "Wohn- und Geschäftshaus", das in einer "Wohnzone 3A" liegt. Ausserdem wird unter dem Titel "Gebäudeeinteilung und Mietwert" für das 4. Stockwerk Folgendes aufgeführt: "3 ½ Zimmerwohnung, Küche/Essen, Schrankraum, Bad/Dusche/WC, Abstellräume" (zum geschätzten Netto-Mietwert von) Fr. 26'400.-- sowie einen "Schrankraum 16 m²" (zum Wert von) Fr. 2'400.--. Hingegen erwähnt der mit der Schätzung beauftragte Treuhänder im Bericht weder einen "Rittersaal" noch ein anderweitiges Besprechungszimmer im 4. OG, dies im Unterschied zum Sitzungszimmer im EG, welches er explizit als "Besprechung" aufführt. Kommt hinzu, dass die Beschwerdeführerin in ihrem Schreiben vom 29. September 1999 – worauf die ESTV zu Recht hinweist – selber eine Fläche von 144 m² von insgesamt 160 m² des 4. OG der Liegenschaft den (angeblich) von ihr erbrachten "Beherbergungsleistungen" zuordnet. In Anbetracht dessen muss die Beschwerdeführerin damals selbst davon ausgegangen sein, dass keines der 3 ½ Zimmer der Dachwohnung geschäftlich genutzt wurde, hätte sie doch ansonsten der ESTV nicht vorgeschlagen, die Umsatzsteuer auf dem gesamten Mietwert der Wohnung (Fr. 26'400.--) zu entrichten (vgl. oben Bst. C).

3.4.3 Schliesslich obliegt der Nachweis, dass eines der Zimmer der Dachwohnung im 4. OG von Beginn weg (d.h. nach Abschluss der Renovations- und Umbauarbeiten) ausschliesslich geschäftlich als Sitzungszimmer ("Rittersaal") genutzt werden sollte und auch tatsächlich als solches genutzt wurde, der Beschwerdeführerin. Dieser Nachweis

ist der Beschwerdeführerin für den hier zu beurteilenden Zeitraum nicht gelungen. Was die kontrollierte und hier einzig zu beurteilende Periode anbelangt (E. 3.4.1), reichte die Beschwerdeführerin ein einziges Dokument ein, das eine am 18. Juli 1998 an ihrem Firmensitz abgehaltene VR-Sitzung der "Y._____ Group BV" belegen soll. Dies stellt indessen in freier Beweiswürdigung sämtlicher zu berücksichtigenden Akten (vgl. oben E. 3.4.1) keinen rechtsgenügenden Nachweis für die Existenz eines "Rittersaals" sowie dessen "geschäftsmässige" Nutzung dar. Den daraus resultierenden Nachteil hat die Beschwerdeführerin zu tragen (vgl. oben E. 1.3).

Die Beschwerde ist (schon) aus vorgenannten Gründen vollumfänglich abzuweisen.

4.

4.1 Die Beschwerdeführerin führt schliesslich aus, der Einwand der ESTV, es handle sich bei der Überlassung der "Hotel-Zimmer" um einen Umsatz gemäss Art. 14 Ziffer 17 MWSTV, verkenne die Tatsache, dass ihr die Benutzer (der Zimmer) nie eine Gegenleistung erbringen mussten – ganz im Gegensatz z.B. zum "Hotelbau" mit 12 Appartements in ..., der ebenfalls dem Konzern gehöre und wo die Benutzer jede Nacht ca. 100 USD bezahlen müssten.

4.2 Aufgrund der dargestellten Regelung (oben E. 2) sind (ohnehin) nur solche Ausgaben zum Vorsteuerabzug zulässig, die in direktem oder indirektem Zusammenhang mit einem steuerbaren Ausgangsumsatz stehen. Kein Vorsteuerabzug ist demnach für Leistungen möglich, die unentgeltlich erfolgen, weil es in solchen Fällen an der Steuerbarkeit des Umsatzes fehlt (vgl. oben E. 2.1; Urteil des Bundesgerichts 2A.349/2004 vom 1. Dezember 2004 E. 5.3 mit Hinweisen). Indem die Beschwerdeführerin ihre Wohn-, Aufenthalts- und Freizeiträumlichkeiten (Sauna, Fitnessraum) unentgeltlichen zur Verfügung stellt, ist kein Austauschverhältnis zwischen ihr und den Begünstigten gegeben, womit diese Leistung mehrwertsteuerlich irrelevant ist und nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer fallen kann.

5.

Die Beschwerde erweist sich somit in allen Teilen als unbegründet. Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 4'000.-- der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG) und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen. Eine Parteientschädigung an die Be-

schwerdeführerin ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 4'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem von ihr in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.

3.
Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:	Der Gerichtsschreiber:
Michael Beusch	Keita Mutombo

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 Unter-

schrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: