Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Entscheid bestätigt durch BGer mit Urteil vom 26.05.2016 (2C_990/2014)

Abteilung I
A-883/2014

Urteil vom 23. September 2014

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),
Richter Michael Beusch, Richter Pascal Mollard,
Gerichtsschreiberin Monique Schnell Luchsinger.

Parteien

Raumentwicklung, Wirtschaftsförderung und Geoinformation (Dienststelle),
Murbacherstrasse 21, 6002 Luzern,
vertreten durch SwissVAT AG, Stampfenbachstrasse 38, 8006 Zürich,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Umsatzdifferenzen (2007 bis 2009).

Sachverhalt:

A.
Die Dienststelle Raumentwicklung, Wirtschaftsförderung und Geoinformation des Kantons Luzern (nachfolgend Steuerpflichtige) ist seit dem 1. Januar 1995 bei der Eidg. Steuerverwaltung (nachfolgend ESTV) im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen.

B.
Im November 2012 führte die ESTV bei verschiedenen Dienststellen des Kantons Luzern, so auch bei der Steuerpflichtigen, eine Mehrwertsteuerkontrolle durch. Anlässlich der Kontrolle bemängelte die ESTV unter anderem, dass die Steuerpflichtige die Kosten für die Nachführung der amtlichen Vermessung, welche sie an die Verursacher (z.B. Bauherren/Grundeigentümer) weiterverrechnet hatte, als hoheitliche Tätigkeit qualifiziert und daher den fraglichen Umsatz nicht mit der Mehrwertsteuer abgerechnet hatte. Mit "Einschätzungsmitteilung / Verfügung" (nachfolgend EM) Nr. 288'821 vom 15. Februar 2013 belastete die ESTV für den Zeitraum vom 1. Quartal 2007 bis 4. Quartal 2009 total Fr. 424'835.- nach, zuzüglich die gesetzlichen Verzugszinsen seit 31. Dezember 2008. Vom nachbelasteten Gesamtbetrag entfielen gerundet Fr. 384'754.- auf die Weiterverrechnung von Vermessungsleistungen.

C.
Mit Eingabe vom 15. März 2013 liess die Steuerpflichtige "Einsprache" gegen die EM Nr. 288'821 vom 15. Februar 2013 erheben und beantragen, die Nachbelastung für die Umsätze aus Vermessung in der Höhe von Fr. 384'754.35 zuzüglich Verzugszins sei aufzuheben.

D.
Mit "Einspracheentscheid" vom 21. Januar 2014 wies die ESTV (nachfolgend auch Vorinstanz) die "Einsprache" ab und setzte die Steuernachforderung erneut auf Fr. 424'835.- nebst Verzugszins seit 31. Dezember 2008 fest.

E.
Am 20. Februar 2014 liess die Steuerpflichtige (nachfolgend auch Beschwerdeführerin) gegen den "Einspracheentscheid" vom 21. Januar 2014 Beschwerde erheben und die Herabsetzung der Nachforderung auf Fr. 40'081.- nebst Verzugszins seit 31. Dezember 2008 beantragen.

Auf die Ausführungen der Beschwerdeführerin und der Vorinstanz wird - soweit entscheidrelevant – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Gemäss Art. 31 VGG beurteilt dieses Gericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG. Vorliegend stellt der "Einspracheentscheid" der ESTV vom 21. Januar 2014 eine Verfügung gemäss Art. 5 VwVG dar, die im Sinne von Art. 83 Abs. 4 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG, SR 641.20) als einlässlich begründet gelten kann (vgl. dazu die Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts zu seiner funktionalen Zuständigkeit bei Beschwerden gegen "Einspracheentscheide" der ESTV, die im Anschluss an "Einsprachen" gegen Einschätzungsmitteilungen ergangen sind: Urteile des BVGer A-720/2013 vom 30. Januar 2014 E. 1.2.3, A-3779/2013 vom 9. Januar 2014 E. 1.2.2 und 1.2.3, je mit zahlreichen Hinweisen, sowie [erstmals] A-707/2013 vom 25. Juli 2013 E. 1.2.3 und 4.2 f.; zur grundsätzlichen Unzulässigkeit, eine Einschätzungsmitteilung direkt als Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG auszugestalten, vgl. BGE 140 II 202 E. 5 f.). Eine Ausnahme nach Art. 32 VGG liegt nicht vor. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG).

1.2 Am 1. Januar 2010 ist das neue MWSTG in Kraft getreten. Die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften bleiben grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar (Art. 112 Abs. 1 und 2 MWSTG). Da sich der vorliegende Sachverhalt in den Jahren 2007 bis 2009 zugetragen hat, untersteht das vorliegende Verfahren in materieller Hinsicht dem bisher geltenden Mehrwertsteuergesetz (Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer, gültig gewesen bis 31. Dezember 2009, aMWSTG, AS 2000 1300). Demgegenüber ist das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht im Sinn von Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens

hängigen Verfahren anwendbar, und findet damit grundsätzlich auch auf das vorliegende Verfahren Anwendung.

1.3 Auf die im Übrigen mit der notwendigen Beschwerdeberechtigung (Art. 48 Abs. 1 VwVG) und Bevollmächtigung (Art. 11 VwVG) sowie form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 und 52 VwVG) ist einzutreten.

1.4 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer 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). Im Beschwerdeverfahren gelten die Untersuchungsmaxime, wonach der Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen ist, und der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (Art. 62 Abs. 4 VwVG). Das Bundesverwaltungsgericht ist verpflichtet, auf den - unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten - festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm anzuwenden (BGE 132 II 112 E. 3.2, 131 II 205 E. 4.2). Dies bedeutet, dass es eine Beschwerde auch aus einem anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer Begründung bestätigen kann, die von jener der Vorinstanz abweicht (sog. Motivsubstitution, vgl. statt vieler: BVGE 2007/41 E. 2 mit weiteren Hinweisen).

1.5 Verwaltungsverordnungen, darunter fallen auch Branchen- und Spezialbroschüren der ESTV, sind Meinungsäusserungen der Verwaltung über die Auslegung der anwendbaren Gesetzesbestimmungen (Urteil des BGer 2A.321/2002 vom 2. Juni 2003 E. 3.2.1 mit Hinweisen). Sie sollen eine einheitliche, gleichmässige und sachrichtige Praxis des Gesetzesvollzugs sicherstellen (MICHAEL BEUSCH, Was Kreisschreiben dürfen und was nicht, in: Der Schweizer Treuhänder 2005 S. 613 ff.). Verwaltungsverordnungen sind für die als eigentliche Adressaten figurierenden Verwaltungsbehörden verbindlich, wenn sie nicht klarerweise einen verfassungs- oder gesetzwidrigen Inhalt aufweisen (vgl. BVGE 2010/33 vom 3. Juni 2010 E. 3.3.1 mit Hinweisen). Nicht verbindlich sind Verwaltungsverordnungen dagegen für die Justizbehörden, deren Aufgabe es ist, die Einhaltung von Verfassung und Gesetz im Einzelfall zu überprüfen (ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, N 2.173 f.). Die Gerichte sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrem Entscheid allerdings mitberücksichtigen, sofern diese

eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen. Dies gilt umso mehr, als es nicht die Aufgabe der Gerichte ist, als Zweitinterpreten des der Verwaltungsverordnung zugrunde liegenden Erlasses eigene Zweckmässigkeitsüberlegungen an die Stelle des Vollzugskonzepts der zuständigen Verwaltungsbehörde zu setzen (BGE 123 II 16 E. 7; Urteil des BVGer A-5017/2013 vom 15. Juli 2014 E. 3.1).

2.

2.1 Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Art. 130 BV; Art. 1 Abs. 1 aMWSTG). Der Mehrwertsteuer unterliegen die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen (Art. 5 Bst. a und b aMWSTG). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstands ist (Art. 7 Abs. 1 aMWSTG). Steuerbare Lieferungen und Dienstleistungen liegen auch dann vor, wenn sie von Gesetzes wegen oder auf Grund behördlicher Anordnung erfolgen (Art. 8 aMWSTG). Die Mehrwertsteuer wird vom Entgelt berechnet. Dazu gehört alles, was der Leistungsempfänger (oder ein Dritter für ihn) als Gegenleistung für die Leistung aufwendet (Art. 33 Abs. 1 und 2 aMWSTG).

2.2 Handelt bei einer Lieferung oder Dienstleistung ein Vertreter zwar für fremde Rechnung, tritt er aber nicht ausdrücklich im Namen des Vertretenen auf, so liegt sowohl zwischen dem Vertretenen und dem Vertreter als auch zwischen dem Vertreter und dem Dritten eine Lieferung oder Dienstleistung vor (Art. 11 Abs. 2 aMWSTG; indirekte Stellvertretung). Nach der Rechtsprechung ist die Fiktion dieser zwei Umsätze bei der indirekten Stellvertretung (eigentlicher Leistungserbringer an indirekten Stellvertreter und indirekter Stellvertreter an Leistungsbezüger) sowohl auf die Lieferung von Gegenständen als auch auf Dienstleistungen anwendbar. Im Ergebnis bedeutet dies, dass auch derjenige als Erbringer einer Leistung gilt, der sich darauf beschränkt, den Gegenstand oder die Dienstleistung eines Dritten im eigenen Namen weiter zu fakturieren (sog. Weiterfakturierung; vgl. dazu insbesondere Urteile des BVGer A-1558/2006 vom 3. Dezember 2009 E. 5.2, A-1524/2006 vom 28. Januar 2011 E. 2.2, A-4516/2008 vom 5. Januar 2011 E. 2.4). Damit einer steuerpflichtigen Person eine Leistung mehrwertsteuerlich zuzurechnen ist, braucht sie diese folglich nicht zwingend auch physisch selbst zu erbringen. Es genügt, dass sie sich mit allen Eigenschaften einer steuerpflichtigen Person in die Umsatzkette einfügt und dabei nicht als blosse Vermittlerin (direkte Stellvertreterin) auftritt (Urteil des BVGer A-457/2014 vom 21. August 2014 E. 3.3.3.

2.3 Hat sich jemand verpflichtet, Arbeiten an einem Gegenstand zu besorgen, und lässt er diese Arbeiten ganz oder teilweise durch Dritte (Unterakkordanten) vornehmen, so liegen zwischen diesen und ihm sowie zwischen ihm und seinem Besteller (Auftraggeber, Bauherr) Lieferungen vor. Diese in Art. 6 Abs. 4 aMWSTG für die Lieferung von Gegenständen vorgesehene Regelung gilt für sämtliche Leistungen (Lieferungen und Dienstleistungen; vgl. PATRICK IMGRÜTH, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, Art. 6 N. 4). Bei dieser als sog. Unterauftrag bezeichneten Konstellation liegt kein Dreiecksverhältnis vor. Vielmehr delegiert der Leistungserbringer die Ausführung der Leistung (oder einen Teil davon) an einen Dritten, den Unterakkordanten. Der Unterakkordant steht in keinem Rechtsverhältnis zum Besteller (vgl. PASCAL MOLLARD et al., Traité TVA, 2009, Kap. 1 N. 479). Der Unterschied zur Stellvertretung besteht darin, dass der Unterakkordant im eigenen Namen (im Gegensatz zum direkten Stellvertreter) und auf eigene Rechnung (im Gegensatz zum indirekten Stellvertreter) handelt. Der Unterakkordant übt somit keine "Vermittlungsfunktion" aus und ist daher auch nicht Stellvertreter des Lieferanten (MOLLARD et al., a.a.O., Kap. 1 N. 479; PIERRE-MARIE GLAUSER, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, Art. 11 N. 10; zum Ganzen siehe auch Urteil des BGer 2A.215/2003 vom 20. Januar 2005 E. 3.5; Urteile des BVGer A-412/2013 vom 4. September 2014 E. 2.2.6, A-3190/2008 vom 15. Juli 2010 E. 4.2 und 4.3).

2.4 Die autonomen Dienststellen von Bund, Kantonen und Gemeinden sowie die übrigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts und mit öffentlichrechtlichen Aufgaben betrauten Personen und Organisationen sind bei Überschreiten der massgebenden Mindestumsatzgrenze für ihre gewerblichen Leistungen steuerpflichtig, sofern die Umsätze aus steuerbaren Leistungen an Nichtgemeinwesen Fr. 25'000.- im Jahr übersteigen. Für Leistungen, die sie in Ausübung hoheitlicher Gewalt erbringen, sind die genannten Dienststellen, Einrichtungen, Personen und Organisationen nicht steuerpflichtig, auch dann nicht, wenn sie für solche Leistungen Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erhalten (Art. 23 Abs. 1 aMWSTG).

2.5 Im Mehrwertsteuerrecht stellt jede einzelne Leistung grundsätzlich ein selbständiges Steuerobjekt dar und wird für sich besteuert (Urteil des BGer 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 2000 [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 BGer 2C_639/2007 vom 24. Juni 2008, 2A.40/2007 vom 14. November 2007 E. 2.2; Urteil des BVGer A-4823/2012 vom 5. Juni 2013 E. 2.3.3).

2.5.1 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 BGer 2A.567/2006 vom 25. April 2007 E. 4.3, 2A.452/2003 vom 4. März 2004 E. 4, veröffentlicht in: ASA 75 401; BVGE 2007/14 E. 2.3; Urteile des BVGer 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 BGer 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 2008, 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; MOLLARD et al., a.a.O., Kap. 2 Rz. 344).

2.5.2 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 BGer 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 BVGer 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, 2000, S. 37).

2.5.3 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 BGer 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 BGer 2A.452/2003 vom 4. März 2003 E. 3.2; statt vieler: Urteil des BVGer A-517/2012 vom 9. Januar 2013 E. 2.3.3; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, a.a.O., Rz. 344). Massgeblich ist die allgemeine Verkehrsauffassung einer bestimmten Verbrauchergruppe. Der subjektive Parteiwille ist sekundär (Urteil des BVGer A-1558/2006 vom 3. Dezember 2009 E. 3.4).

2.5.4 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 BGer 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 BVGer A-4823/2012 vom 5. Juni 2013 E. 2.3.3).

2.6 Die Steuer ist innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode zu entrichten (Art. 47 aMWSTG). Bei verspäteter Zahlung wird ohne Mahnung ein Verzugszins geschuldet (Art. 47 Abs. 2 aMWSTG).

Der Zinssatz beträgt vom 1. Januar 1995 bis zum 31. Dezember 2009 5%, vom 1. Januar 2010 bis zum 31. Dezember 2011 4,5%, und ab dem 1. Januar 2012 bis auf Weiteres 4% (Art. 1 Bst. c und Abs. 2 der Verordnung des EFD vom 11. Dezember 2009 über die Verzugs- und Vergütungszinssätze, SR 641.207.1).

3.

3.1 Im vorliegenden Fall ist die Beschwerdeführerin eine autonome Dienstelle im Sinne von Art. 23 Abs. 1 aMWSTG und grundsätzlich mehrwertsteuerpflichtig.

3.2 Die Beschwerdeführerin wirkt unter anderem als zuständige Stelle für die Koordination bzw. Konzentration der notwendigen kantonalen Bewilligungen im Rahmen eines Baubewilligungsverfahrens (vgl. § 192 f. des Planungs- und Baugesetzes des Kantons Luzern vom 7. März 1989, PBG, systematische Rechtssammlung des Kantons Luzern Nr. 735). Ferner zählt die amtliche Vermessung zum Aufgabenbereich der Beschwerdeführerin. Sie überwacht insbesondere auch die Tätigkeit der Nachführungsgeometer (vgl. § 5 Bst. d der Geoinformationsverordnung des Kantons Luzern vom 13. Februar 2004, GIV, systematische Rechtssammlung des Kantons Luzern Nr. 29a) und erhebt im Rahmen des Baubewilligungsverfahrens die Kosten für die laufende Nachführung von Bauten und Anlagen (vgl. § 55 Abs. 2 GIV, in der bis 31. Dezember 2011 gültig gewesenen Fassung).

3.3 Aufgrund der baurechtlichen Vorgaben und der unbestritten gebliebenen Ausführungen der Beschwerdeführerin ist für die Zeit vom 1. Januar 2007 bis 31. Dezember 2009 von folgendem Verfahrensablauf auszugehen:

Die Bauherren reichen das Gesuch für einen Neubau der zuständigen Gemeinde ein. Die Gemeinde unterbreitet das Gesuch der Beschwerdeführerin, welche im Kanton Luzern das für die Beurteilung von Baugesuchen koordinierende Organ ist. Die Beschwerdeführerin holt bei den weiter betroffenen kantonalen Amtsstellen (z.B. betreffend Gewässerschutz, Landwirtschaft, Gebäudeversicherung, Zivilschutz) die notwendigen Stellungnahmen und weiteren Bewilligungen ein. Die Beschwerdeführerin berechnet alsdann die Vermessungs-, Sondernutzungs- und Spruchgebühren für die Bearbeitung der Baugesuche und erlässt einen anfechtbaren Entscheid über die erwähnten weiteren Bewilligungen und Kosten. In der Folge über-

mittelt die Beschwerdeführerin ihren Entscheid der Gemeinde. Die Gemeinde erteilt alsdann bei einem positiven Befund die Baubewilligung mit den nötigen Bedingungen und Auflagen und setzt die Baubewilligungsgebühren fest. Die Gemeinde eröffnet gemeinsam mit der Baubewilligung auch den Entscheid der Beschwerdeführerin. Anschliessend fordert die Beschwerdeführerin die von ihr veranlagten Kosten mittels anfechtbarer Kostenverfügung direkt beim Bauherrn bzw. Grundeigentümer ein.

Die Nachführung der amtlichen Vermessung wurde im massgeblichen Zeitraum an selbständig erwerbende Nachführungsgeometer delegiert, welche die Nachführung der amtlichen Vermessung besorgten und der Beschwerdeführerin anschliessend in Rechnung stellten (inkl. MWST). Wie oben erwähnt, wurden die Nachführungskosten durch die Beschwerdeführerin alsdann in Form einer anfechtbaren Verfügung (ohne MWST) auf die Baugesuchsteller überwälzt und später mittels anfechtbarer Kostenverfügung direkt beim Bauherrn bzw. Grundeigentümer eingefordert.

3.4 Die von der Beschwerdeführerin mit ihrer Beschwerde exemplarisch eingereichten Baubewilligungen ergingen indessen in den Jahren 2010 und 2011 und sind für das vorliegende Verfahren nur, aber immerhin, indikativ. In der Baubewilligung Nr. 2010/03 vom 25. Februar 2010 der Gemeinde Geuensee wurde im Dispositiv Ziff. 26 festgestellt, dass die Nachvermessungsgebühren durch den Kanton separat in Rechnung gestellt würden. In der Baubewilligung vom 6. Dezember 2010 der Baukommission Rain wurde in Ziff. 2.2. des Dispositivs im Sinne der Verfahrenskoordination auf den Entscheid der Beschwerdeführerin vom 6. Oktober 2010 verwiesen. In der Baubewilligung Nr. 2009/144 vom 4. Februar 2010 des Gemeinderats der Gemeinde Werthenstein wurde in Ziff. 5 des Dispositivs der Entscheid der Beschwerdeführerin vom 4. Februar 2010 gar zur integrierten Bedingung und Auflage erklärt.

Für den vorliegend zu beurteilenden Fall ist jedoch unabhängig von diesen Dokumenten erstellt, dass der jeweilige Entscheid der Beschwerdeführerin betreffend die strittigen Vermessungskosten zumindest zeitgleich mit der Baubewilligung und durch die Gemeindebehörde eröffnet wurde.

4.

4.1 Die Vorinstanz begründet ihre Nachbelastung mit der Anwendung von Art. 23 Abs. 2 Bst. n aMWSTG und beruft sich auf die Verwaltungspraxis gemäss Ziff. 32 Bst. b des Anhangs 8 der Branchenbroschüre Nr. 18 Ge-

meinwesen, gültig vom 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2007 (nachfolgend aBB Nr. 18) bzw. Ziff. 31 Bst. b des Anhangs 9 der Branchenbroschüre Nr. 18 Gemeinwesen, gültig vom 1. Januar 2008 bis 31. Dezember 2009 (nachfolgend BB Nr. 18). Diese sieht vor, dass wenn die Gemeinden oder Kantone den Verursachern (z.B. Bauherren/Grundeigentümern) die Kosten für die Nachführung in Rechnung […] stellen, diese Umsätze zum Normalsatz steuerbar sind. Die aufgrund der Nachführung lastende MWST kann durch die Gemeinden oder Kantone als Vorsteuer geltend gemacht werden, sofern die Kosten vollumfänglich an die Verursacher überwälzt werden.

Die Beschwerdeführerin qualifiziert demgegenüber die weiterfakturierten Nachvermessungskosten als Entgelt für eine hoheitliche Tätigkeit, weil die Kostenerhebung als Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG und als Bestandteil der Baubewilligung erfolgt sei.

4.2

4.2.1 Der Begriff "hoheitliche Gewalt" wird, abgesehen von der Regelung von Art. 23 Abs. 1 Satz 3 aMWSTG, wonach die Ausübungen von Funktionen der Schiedsgerichtsbarkeit als hoheitlich gilt, weder im aMWSTG noch in der aMWSTGV definiert. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist der Begriff der Hoheitlichkeit restriktiv zu handhaben, da 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 (Urteil des BGer 2A.388/2001 vom 26. Februar 2002 E. 4.3, mit weiteren Hinweisen; vgl. auch Urteile des BVGer A-850/2014 vom 20. August 2014 E. 7.2.1, A-6743/2009 vom 3. Mai 2010 E. 2.1.3). Die Unterscheidung zwischen gewerblicher und hoheitlicher Tätigkeit ist für die subjektive Steuerpflicht der genannten Gemeinwesen, Einrichtungen, Personen und Organisationen daher von zentraler Bedeutung (Urteil des BVGer A-1540/2006 vom 8. Januar 2008 E. 2.2.1; DIETER METZGER, Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz, 2000, Art. 23 MWSTG N. 2; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Diss. 1999, S. 194). Hoheitliches Handeln zeichnet sich laut der Rechtsprechung zum aMWSTG beispielsweise dadurch aus, dass ein Subordinationsverhältnis gegeben ist und eine gegenüber dem Bürger erzwingbare öffentlich-rechtliche Regelung zur Anwendung gelangt. Ebenfalls ein wichtiges Kriterium ist, dass die Leistungen nicht mit privaten Anbietern konkurrieren, mithin nicht marktfä-

hig sind (BGE 125 II 480 E. 8.b; Urteil des BGer 2A.197/2005 vom 28. Dezember 2005 E. 3.1; Urteile des BVGer A-2628/2012 vom 5. Februar 2013 E. 2.3.1; A-1540/2006 vom 8. Januar 2008 E. 2.2.1). Bei einem staatlichen Monopol genügt es zur Annahme der Gewerblichkeit und damit der Steuerbarkeit bereits, dass die Leistungen des Gemeinwesen in einem potentiellen Wettbewerb zu privaten Anbietern stehen (RIEDO, a.a.O., S. 201; vgl. ferner [zum deutschen Umsatzsteuerrecht] BERNHARD WEICH, Öffentliche Hand im System der Umsatzsteuer, Köln 1996, S. 111). Keinesfalls ist die "hoheitliche Tätigkeit" mit "öffentlich-rechtlichem Handeln" gleichzusetzen, ansonsten wären alle Tätigkeiten der Verwaltung und sämtliche Aufgaben im öffentlichen Interesse hoheitlich. Der Ausdruck "in Ausübung hoheitlicher Gewalt" ist auf jeden Fall enger als jener der "öffentlich-rechtlichen Aufgaben" (Urteil des BGer 2A.305/2002 vom 6. Januar 2003 E. 2; vgl. zum Ganzen: Urteile des BVGer A-850/2014 vom 20. August 2014 E. 7.2.1, A-457/2014 vom 21. August 2014 E. 3.4.1).

4.2.2 Gewisse Tätigkeiten, welche häufig von öffentlich-rechtlichen Einrichtungen und von mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betrauten Personen und Organisationen ausgeübt werden, und bei denen teilweise nicht ohne Weiteres klar ist, ob sie nicht allenfalls als hoheitlich zu qualifizieren wären, hat der Gesetzgeber in Art. 23 Abs. 2 aMWSTG explizit als beruflich oder gewerblich und damit als steuerbar erklärt (vgl. GERHARD SCHAFROTH/DOMINIK ROMANG, in: Kompetenzzentrum MWST der Treuhand-Kammer [Hrsg.], mwst.com, 2000, Art. 23 aMWSTG N. 29; Urteil des BVGer A-850/2014 vom 20. August 2014 E. 7.3.1). So gelten Tätigkeiten von Vermessungsbüros als beruflich oder gewerblich und sind somit steuerbar (Art. 23 Abs. 2 Bst. n aMWSTG).

4.2.3 Vorliegend wurde die laufende Nachvermessung jeweils durch die Nachführungsgeometer ausgeführt und der Beschwerdeführerin in Rechnung gestellt. Sämtliche Tätigkeiten der Nachführungsgeometer fallen unter Art. 23 Abs. 2 Bst. n aMWSTG. Die Nachführungsgeometer haben folglich zu Recht ihre Leistungen mit MWST abgerechnet. Davon geht letztlich auch die Beschwerdeführerin aus. Die Nachführungsgeometer traten mit ihrer Rechnungsstellung im fraglichen Zeitraum nach aussen zu den Bauherren bzw. Grundeigentümern nicht in Erscheinung. Die Nachführungsgeometer handelten somit mehrwertsteuerrechtlich jeweils als Unterakkordanten (vgl. E. 2.3). Die anschliessende Fakturierung der Vermessungsleistung durch die Beschwerdeführerin an die Bauherren bzw. Grundeigentümer hat keinen Einfluss auf die mehrwertsteuerliche Qualifikation der Art der Leistung, vielmehr ist die vom Nachführungsgeometer

erbrachte Leistung auch im Rahmen der Rechnungsstellung an den Bauherren bzw. Grundeigentümer qualitativ unter Art. 23 Abs. 2 Bst. n aMWSTG zu subsumieren. Dies obschon mehrwertsteuerrechtlich zweimal ein Leistungsaustausch stattfindet, nämlich zwischen dem Unterakkordanten und der Beschwerdeführerin sowie zwischen dieser und dem Bauherr. Anhang 8 Ziff. 32 Bst. b aBB Nr. 18 und Anhang 9 Ziff. 31 Bst. b BB Nr. 18 sehen im Ergebnis dies vor. Sie erweisen sich somit im vorliegenden Fall als gesetzeskonform.

Als Zwischenergebnis ergibt sich demzufolge, dass die von der Beschwerdeführerin den Bauherren/Grundeigentümern in Rechnung gestellten Nachvermessungsleistungen steuerbar sind.

4.3

4.3.1 Zu prüfen bleibt sodann, ob bei dieser Konstellation überhaupt Raum bleibt für eine Subsumtion der Nachvermessungsleistung unter den Begriff der hoheitlichen Tätigkeit im Sinne von Art. 23 Abs. 1 aMWSTG bzw. der Verwaltungspraxis der ESTV gemäss Ziff. 1.2.1 der aBB Nr. 18 bzw. BB Nr. 18. Nach jener Praxis der ESTV gilt eine Leistung in der Regel dann als hoheitlich, wenn sie gegenüber Dritten – selbst gegen deren Willen – mit einer Verfügung, die den Anforderungen von Art. 5 VwVG entspricht, durchgesetzt werden kann.

4.3.2 Vorliegend wurde mit Art. 23 Abs. 2 Bst. n aMWSTG in Bezug auf Vermessungsleistungen eine spezielle Norm geschaffen. Für eine Subsumtion als hoheitliche Leistung unter Art. 23 Abs. 1 aMWSTG bleibt somit kein Raum mehr (vgl. auch Urteile des BGer 2A.305/2002 vom 6. Januar 2003 E. 2, 2A.197/2005 vom 28. Dezember 2005 E. 3.1). Das seitens der Beschwerdeführerin geltend gemachte formelle Kriterium, wonach eine hoheitliche Tätigkeit immer dann vorliege, wenn die Leistung mittels Verfügung in Rechnung gestellt werde, ist somit im vorliegenden Fall nicht massgeblich.

Lediglich ergänzend sei angemerkt, dass mit Bezug auf das alte Recht die vom Bundesgesetzgeber mit Art. 23 Abs. 2 Bst. n aMWSTG getroffene Entscheidung, "Tätigkeiten von Vermessungsbüros" vom Bereich der hoheitlichen Gewaltausübung bzw. hoheitlichen Tätigkeit im mehrwertsteuerlichen Sinne auszuschliessen, mit Blick auf das sog. Anwendungsgebot von Art. 190 BV bindend ist. Denn nach dieser Verfassungsvorschrift sind Bundesgesetze und Völkerrecht für das Bundesgericht und die anderen rechtsanwendenden Behörden von Bund und Kantonen massgebend (vgl. dazu

BGE 131 II 562 E. 3.2; BGE 129 II 249 E. 5.4; BVGE 2008/48 E. 5.3; Urteil des BVGer A-850/2014 vom 20. August 2014 E. 7.4.1).

4.4 Soweit seitens der Beschwerdeführerin geltend gemacht wird, die Vermessungsleistung sei Bestandteil der Baubewilligung und damit Teil einer hoheitlichen Tätigkeit, ist dieses Argument unter dem Gesichtspunkt der Gesamtleistung bzw. Nebenleistung zu prüfen (vgl. unten E. 5). Die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz gehen hierbei ohne weiteres davon aus, dass die Erteilung einer Baubewilligung als hoheitliche Tätigkeit zu qualifizieren ist, die nicht mehrwertsteuerpflichtig ist. Diese Beurteilung ist nicht zu beanstanden wie sich aus den nachfolgenden Ausführungen ergibt.

4.4.1 Wie bereits erwähnt handelt nach der Rechtsprechung ein Gemeinwesen dann in Ausübung hoheitlicher Gewalt, wenn es einen Entscheid oder eine Verfügung trifft, wodurch eine oder mehrere Personen verbindlich und erzwingbar zu einem Handeln, Unterlassen oder Dulden verpflichtet werden (vgl. E. 4.2, GERHARD SCHAFROTH/DOMINIK ROMANG, a.a.O., Art. 23 N. 27). Diese Rechtsprechung ist in Ziff. 1.2.1 aBB Nr. 18 bzw. BB Nr. 18 eingeflossen.

4.4.2 Im Rahmen des Baubewilligungsverfahrens wird geprüft, ob die massgeblichen Bauvorschriften und gesetzlichen Vorgaben eingehalten werden (vgl. dazu MISCHA BERNER, Luzerner Planungs- und Baurecht, 2012, N. 81). Die Baubewilligung ist eine Anordnung einer Behörde, die ein Rechtsverhältnis im Einzelfall einseitig und verbindlich gestützt auf öffentliches Bundesrecht regelt. Die Baubewilligung ergeht in der Form einer Verfügung (BERNER, a.a.O., N. 83). Zwischen der Baubewilligungsbehörde und dem Gesuchsteller besteht somit ein Subordinationsverhältnis. Ohne Baubewilligung darf eine bewilligungspflichtige Baute nicht anhand genommen werden bzw. muss allenfalls wieder abgebrochen werden. Es liegt insoweit eine erzwingbare öffentliche Reglung vor. Die Baubewilligung kann nur von der zuständigen Behörde erteilt werden. Die Baubewilligungsbehörde konkurriert damit nicht mit privaten Anbietern und die Erteilung einer Baubewilligung ist demzufolge auch nicht marktfähig. Die Erteilung einer Baubewilligung ist folglich als hoheitliche Tätigkeit im Sinne von Art. 23 Abs. 1 aMWSTG zu qualifizieren.

5.
Zu prüfen bleibt somit, ob die Nachvermessung als Bestandteil einer Gesamtleistung oder als eine Nebenleistung zur Baubewilligung (hoheitliche Tätigkeit) qualifiziert.

5.1 Die Beschwerdeführerin begründet das Vorliegen einer Leistungsgesamtheit mit der Koordinationspflicht bei einem Bauvorhaben, weshalb nachfolgend näher auf die Koordinationspflicht im Baubewilligungsverfahren einzugehen ist.

5.1.1 Das Bundesgericht hat sich in seinem Urteil 1C_236/2013 vom 4. Februar 2014 E. 3.1 ff. mit der Koordination von Bewilligungen für die Erstellung von Bauten im Kanton Luzern beschäftigt.

Nach Art. 25a des Bundesgesetzes vom 22. Juni 1979 über die Raumplanung (Raumplanungsgesetz, RPG, SR 700) ist für ausreichende Koordination zu sorgen, falls die Errichtung oder die Änderung einer Baute oder Anlage Verfügungen mehrerer Behörden verlangt. Die Verfügungen dürfen keine Widersprüche enthalten (Art. 25a Abs. 3 RPG). Die für die Koordination verantwortliche Behörde sorgt nebst der inhaltlichen Abstimmung möglichst für eine gemeinsame oder gleichzeitige Eröffnung der Verfügungen (Art. 25a Abs. 2 Bst. d RPG). Gemäss Art. 33 Abs. 4 RPG sind für die Anfechtung von Verfügungen kantonaler Behörden, auf die Art. 25a Abs. 1 RPG Anwendung findet, einheitliche Rechtsmittelinstanzen vorzusehen. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung muss die Rechtsanwendung materiell koordiniert, d.h. inhaltlich abgestimmt werden, wenn für die Verwirklichung eines Projekts verschiedene materiellrechtliche Vorschriften anzuwenden sind und zwischen diesen Vorschriften ein derart enger Sachzusammenhang besteht, dass sie nicht getrennt und unabhängig voneinander angewendet werden dürfen (BGE 120 Ib 400 E. 5; Urteil des BGer 1C_145/2011 vom 16. Dezember 2011 E. 3.1). Sodann ist zu gewährleisten, dass die verschiedenen koordinationspflichtigen Entscheide in einem einheitlichen Rechtsmittelverfahren angefochten werden können (so schon BGE 116 Ib 50 E. 4b; AEMISEGGER/HAAG, Praxiskommentar zum Rechtsschutz in der Raumplanung, 2010, Art. 33 N. 98f.; ARNOLD MARTI, in: Aemisegger/Kut-tler/Moor/Ruch/Tschannen [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Raumplanung, 2010, Art. 25a Rz. 37; WALDMANN/HÄNNI, Raumplanungsgesetz, 2006, Art. 25a Rz. 63). Nebst der inhaltlichen Abstimmung verfolgt das Koordinationsgebot den Zweck, eine Staffelung der Verfahren und damit die Wiederholung von Einsprache- und Rechtsmittel-

verfahren zu inhaltlich gleichen oder gleichartigen Streitpunkten zu vermeiden. Der Instanzenzug soll nicht mehrmals durchlaufen werden müssen. Gleichzeitig ist erforderlich, dass die Parteirechte der Einsprache- und Rechtsmittelbefugten und sonstigen Verfahrensbeteiligten nicht beschränkt werden (zum Ganzen: Urteil des BGer 1C_236/2013 vom 4. Februar 2014 E. 3.1).

Im vom Bundesgericht zu beurteilenden Fall hatte eine Gemeinde die vom Kanton erteilte Ausnahmebewilligung für eine Asylbewerberunterkunft nicht eröffnet, sondern direkt beim Verwaltungsgericht angefochten und damit die Koordinationspflicht verletzt.

5.1.2 Gemäss PBG hat der Gemeinderat oder die von ihm bezeichnete Stelle u.a. zu prüfen, ob neben der Baubewilligung "in der gleichen Sache weitere Bewilligungen oder Verfügungen erforderlich sind" (vgl. dazu § 192 Bst. c PBG, in der ab 1. Januar 2008 gültigen Fassung). Ist das Baubewilligungsverfahren das Leitverfahren, bestimmt der Regierungsrat in der Verordnung jene kantonale Behörde, welche in einem Entscheid die "in der gleichen Sache erforderlichen Bewilligungen und Verfügungen" aller kantonalen Behörden erlässt (§ 192a Abs. 5 PBG, in der ab 1. Januar 2002 gültigen Fassung). Ist das Baubewilligungsverfahren das Leitverfahren, handelt die Dienststelle Raumentwicklung, Wirtschaftsförderung und Geoinformation als Instruktions- oder Entscheidungsinstanz für die weiteren kantonalen Bewilligungen (vgl. dazu Planungs- und Bauverordnung des Kantons Luzern vom 27. November 2001, PBV, systematische Rechtssammlung des Kantons Luzern Nr. 736, § 64 Abs. 3).

5.1.3 Vorliegend besteht die hoheitliche Leistung der Gemeinde in der Prüfung des Bauvorhabens und im Entscheid über die Baubewilligung (vgl. oben E. 4.4.2). Die Nachvermessungsleistung wird im vorliegenden Fall jedoch nicht durch und auch nicht für die Baubewilligungsbehörde bzw. Gemeinde erbracht. Vielmehr erfolgt die Nachvermessung durch einen Nachführungsgeometer, welcher diese Aufgabe für die zur Nachvermessung zuständige kantonale Dienststelle und nicht für die Gemeinde ausführt. Die beiden Behörden sind für unterschiedliche Bewilligungen und Tätigkeiten zuständig, mithin beruhen die beiden fraglichen Tätigkeiten auf unterschiedlichen Rechtsgrundlagen.

Wohl steht die Nachvermessung in einem gewissen Zusammenhang mit einem Bauvorhaben. Die Vorinstanz hat jedoch in ihrem "Einspracheentscheid" vom 21. Januar 2014 zu Recht drauf hingewiesen, dass eine Baute

– selbst wenn die Baubewilligung erteilt worden ist – nicht in jedem Fall ausgeführt werden und damit auch keine Nachvermessung erfolgen muss. Im Weiteren erfolgten die Rechnungsstellung und das Inkasso gemäss Ausführungen der Beschwerdeführerin durch sie selbst und nicht durch die Baubewilligungsbehörde. Diese Vorgehensweise erfolgte wohlgemerkt bereits vor der Praxisänderung im Jahre 2012. Die Nachvermessungen sind demzufolge nicht Bestandteil eines unteilbaren Ganzen im mehrwertsteuerlichen Sinne.

5.1.4 Das Verwaltungsgericht des Kantons Luzern hat zudem in seinem Urteil vom 14. November 2002 (LGVE 2002 II Nr. 26, 248) entschieden, dass sich die Rechtsmittelkonzentration auf Verfügungen zu beschränken hat, die von Bundesrechts wegen koordinationspflichtig sind, also auf Verfügungen, die für die Errichtung oder die Änderung einer Baute oder Anlage erforderlich sind (vgl. Art. 25a Abs. 1 RPG). Die Verfügung betreffend Erhebung einer Kanalisationsanschlussgebühr sei aber für die Errichtung einer Baute nicht erforderlich. Vielmehr sei sie Folge der gestützt auf die erteilte Baubewilligung allenfalls errichteten Baute bzw. des Anschlusses dieser Baute an die Kanalisation. Für die Verfügung betreffend Erhebung einer Gebühr für den Anschluss an die Gemeindeabwasserkanalisation bestehe demnach im Baubewilligungsverfahren keine Koordinationspflicht, und sie sei denn auch nicht als weiterer Entscheid oder Beschluss im Sinne von § 206 Abs. 2 PBG zu verstehen, der direkt mittels Verwaltungsgerichtsbeschwerde anfechtbar sei.

§ 206 PBG wurde allerdings per 1. April 2004 geändert. Vorliegend kann jedoch offen bleiben, ob die strittige Weiterverrechnung der Nachvermessungsleistungen im Rahmen des Koordinationsverfahrens erfolgen musste oder ob die Nachvermessung ausserhalb der Koordinationspflicht steht. Auch wenn der Entscheid der Beschwerdeführerin betreffend Nachvermessungsleistungen mit der Baubewilligung freiwillig koordiniert worden wäre, so würden die beiden Leistungen, d.h. die Nachvermessung und die Baubewilligung, dadurch nicht zu einem unteilbaren Ganzen verschmelzen. Die Erteilung der Baubewilligung bezweckt im Wesentlichen die Überprüfung der Gesetzmässigkeit des Bauvorhabens, während die Nachvermessung sich im Wesentlichen auf die Ermittlung des korrekten Inhalts für das Grundbuch bezieht. Aus auch diesem Grunde liegt keine einheitliche Leistung vor.

Zusammenfassend ergibt sich, dass die Voraussetzungen für eine Gesamtleistung nicht vorliegen.

5.1.5 Die Beschwerdeführerin macht sodann geltend, dass sie für den Erlass der für das Bauvorhaben erforderlichen Zusatzbewilligungen bzw. Ausnahmebewilligungen zuständig sei (z.B. Befreiung von der Schutzraumpflicht etc., § 64 Abs. 3 PBV).

5.1.6 Vorliegend fehlt es auch bei einer isolierten Betrachtung der Zusatzbewilligungen und Nachvermessungen an einer unteilbaren Gesamtleistung. Wohl müssen die Zusatzbewilligungen gemeinsam gefällt und auch koordiniert werden, doch welcher Art die jeweiligen Zusatzbewilligungen sind, hängt vom konkreten Bauvorhaben ab. Die Nachvermessungen sind auch hierbei wiederum insoweit bedingt, als dass sie effektiv auch notwendig sind, mithin das Bauvorhaben bewilligt und auch ausgeführt wird. Die Nachvermessungsleistungen stehen in keinem direkten Zusammenhang mit der jeweiligen Zusatzbewilligung (z.B. Befreiung von der Schutzraumpflicht), sondern sind vielmehr die Folge eines Neu- bzw. Umbaus.

5.2 Zu prüfen bleibt sodann, ob eine mehrwertsteuerliche Nebenleistung vorliegt.

5.2.1 Materielle Grundlage für die Erhebung der Nachführungskosten ist im vorliegenden Fall eine erbrachte Nachvermessungsleistung. Unterbleibt die Nachvermessung und damit die Leistungserbringung (weil beispielsweise das Baugesuch abgelehnt oder die Baute nicht ausgeführt wird), dann wäre zu prüfen, ob der (schon vor Ausführung der Tätigkeit) erlassene Entscheid über die Höhe der Nachvermessungskosten Bestand hätte. In mehrwertsteuerlicher Hinsicht würde es bei unterbliebener Leistungserbringung an einem Leistungsaustausch fehlen. Die Nachvermessungsleistung fördert demzufolge weder den Entscheid über die Baubewilligung noch verbessert sie diesen oder rundet ihn ab.

5.2.2 Die Nachführung ist Teil der amtlichen Vermessung und ist nicht auf die Erstellung einer Baute ausgerichtet, sondern auf die Korrektheit der amtlichen Daten wie beispielsweise das Grundbuch. Auch aus diesem Grund handelt es sich nicht um eine mehrwertsteuerliche Nebenleistung zur Baubewilligung, sondern um eine eigenständige Leistung.

5.2.3 Die Vorinstanz hat sodann in ihrer Vernehmlassung die Nachvermessungskosten in Bezug zu den Baubewilligungsgebühren gesetzt und festgestellt, dass gemäss den vorgelegten Entscheiden der Beschwerdeführerin die Nachvermessungskosten zwischen 55% und 76% der gesamten

Baubewilligungsgebühren betragen würden, weshalb es an der Nebensächlichkeit fehle. Wie bereits erwähnt, betreffen die von der Beschwerdeführerin vorgelegten Entscheide mit Bezug auf die Nachvermessung und die Baubewilligungen nicht den im vorliegenden Verfahren massgeblichen Zeitraum. Doch selbst wenn die Kosten sich effektiv in ähnlichem Verhältnis bewegten, dann käm es jedoch – entgegen der Ansicht der Vorinstanz – nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung auf den Wertevergleich nicht an (vgl. Urteil des BGer 2A.452/2003 vom 4. März 2004 E. 3.2).

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass wenn die Art und Weise der beiden Tätigkeiten miteinander verglichen werden, keine wirtschaftliche Ergänzung im Sinne einer Haupt- und einer Nebenleistung ersichtlich ist. Damit ist die Nachvermessung auch unter diesem Titel als eigenständige Leistung zu qualifizieren, womit die Beschwerde abzuweisen ist.

6.
Ausgangsgemäss hat die unterliegende Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 6'000.- festzusetzen (Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der von der Beschwerdeführerin einbezahlte Kostenvorschuss ist für die Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 6'000.- festgesetzt. Der von der Beschwerdeführerin einbezahlte Kostenvorschuss wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

3.
Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

– die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
– die Vorinstanz (Ref-Nr. CHE-114.009.976; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:	Die Gerichtsschreiberin:
Jürg Steiger	Monique Schnell Luchsinger

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 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: