Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Entscheid bestätigt durch BGer mit Urteil vom 26.05.2016 (2C_984/2014)

Abteilung I
A-886/2014

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 (2010 bis 2011).

Sachverhalt:

A.
Die Dienststelle Raumentwicklung, Wirtschaftsförderung und Geoinfor-mation 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. 288'822 vom 15. Februar 2013 belastete die ESTV für den Zeitraum vom 1. Quartal 2010 bis 4. Quartal 2011 total Fr. 329'586.- nach, zuzüglich die gesetzlichen Verzugszinsen seit 15. April 2011. Vom nachbelasteten Gesamtbetrag entfielen gerundet Fr. 301'115.- auf die Weiterverrechnung von Vermessungsleistungen.

C.
Mit Eingabe vom 15. März 2013 liess die Steuerpflichtige "Einsprache" gegen die EM Nr. 288'822 vom 15. Februar 2013 erheben und beantragen, die Nachbelastung für die Umsätze aus Vermessung in der Höhe von Fr. 301'115.10 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. 329'586.- nebst Verzugszins seit 15. April 2011 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. 28'471.- nebst Verzugszins seit 15. April 2011 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 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.

1.3 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).

1.4 Am 1. Januar 2010 ist das neue MWSTG in Kraft getreten (Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer, MWSTG, SR 641.20). Die zu beurteilenden Steuerperioden betreffen die Jahre 2010 und 2011, also den Zeitraum nach Inkrafttreten des MWSTG, womit dieses vollumfänglich zur Anwendung kommt. Zu beachten ist jedoch, dass die Rechtsprechung zum Mehrwertsteuergesetz vom 2. September 1999 (aMWSTG, AS 2000 1300), in Kraft vom 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2009, für die Interpretation einzelner Bestimmungen des MWSTG relevant sein kann, weshalb im Folgenden auch – wo massgebend – auf die Rechtsprechung zum früher geltenden Recht verwiesen wird.

1.5 Unselbständige (nicht direkt auf die Verfassung gestützte) Verordnungen können von den Gerichten generell im Rahmen eines angefochtenen Einzelaktes vorfrageweise auf die Gesetzes- und (unter dem Vorbehalt der Schranke von Art. 190 BV) Verfassungsmässigkeit überprüft werden (konkrete Normenkontrolle, statt vieler: BGE 124 II 581). Räumt das Gesetz dem Bundesrat einen weiten Ermessensspielraum ein, ist dieser für das Gericht verbindlich; es darf sein Ermessen nicht an die Stelle desjenigen des Bundesrates setzen. Nicht zu untersuchen hat das Gericht auch die Zweckmässigkeit (BGE 131 II 562 E. 3.2; 131 II 271 E. 4; 130 I 26 E. 2.2.1; 129 II 160 E. 2.3, 128 II 34 E. 3b; 128 II 247 E. 3.3; Urteil des BGer 2C_735/2007 vom 25. Juni 2008 E. 4.2). Auch wenn das Gesetz unbestimmte Rechtsbegriffe verwendet, hat das Gericht in der Regel eine gewisse Zurückhaltung zu üben (ausführlich: BGE 131 II 13 E. 3.4; 131 II 680 E. 2.3.2; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl. 2006, Rz. 446c f.).

1.6 Verwaltungsverordnungen, darunter fallen auch Branchen- und Spezialbroschüren 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 (Mehrwertsteuer; Art. 130 BV; Art. 1 Abs. 1 MWSTG). Der Mehrwertsteuer im Inland unterliegen die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen; sie sind steuerbar, soweit das MWSTG keine Ausnahme vorsieht (Art. 18 Abs. 1 MWSTG).

2.2 Eine hoheitliche Tätigkeit im Sinne des MWSTG liegt vor bei der Tätigkeit eines Gemeinwesens, die nicht unternehmerischer Natur ist, namentlich nicht marktfähig ist und nicht im Wettbewerb mit Tätigkeiten privater Anbieter steht, selbst wenn dafür Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erhoben werden (vgl. Art. 3 Bst. g MWSTG). Der Gesetzgeber hat sich hierbei für eine negative Umschreibung des Begriffes entschieden, weil eine positive Umschreibung sich aufgrund der Vielfalt und des sich laufend verändernden Staatsverständnisses als äusserst schwierig gestaltet (vgl. FELIX GEIGER, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], MWSTG-Kommentar, 2012, Art. 3 N. 39 mit Hinweis auf die Botschaft zum MWSTG). Die negative Umschreibung entspricht weitgehend den bisherigen durch die Rechtsprechung erarbeiteten Kriterien. Demzufolge kann die bisherige Rechtsprechung weiterhin zur Auslegung des Begriffs der hoheitlichen Leistung herangezogen werden (zur bisherigen Rechtsprechung vgl. nachfolgend E. 4.6). Mangels Leistung gelten Gebühren, Beiträge oder sonstige Zahlungen, die für hoheitliche Tätigkeiten empfangen werden, nicht als Entgelt (Art. 18 Abs. 2 Bst. l MWSTG).

2.3 Der Bundesrat bestimmt, welche Leistungen von Gemeinwesen als unternehmerisch und damit steuerbar gelten (Art. 12 Abs. 4 MWSTG). Die Gesetzesbestimmung räumt dem Bundesrat einen weiten Ermessensspielraum ein. Er kann – unter Berücksichtigung der Vorgaben von Art. 3 Bst. g

MWSTG – näher festlegen, welche Leistungen von Gemeinwesen als unternehmerisch gelten. Dieser Ermessensspielraum ist für das Gericht verbindlich (vgl. vorne E. 1.5). Von der Delegationsnorm hat der Bundesrat in Art. 14 der Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 [MWSTV, SR 641.201] Gebrauch gemacht. In Ziff. 14 der vorgenannten Bestimmung sind die Tätigkeiten von Vermessungsbüros explizit aufgeführt worden. Die dort aufgeführten Leistungen sind auch dann steuerbar, wenn das Gemeinwesen in diesem Zusammenhang Verfügungen erlassen kann (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, a.a.O., Rz. 1373; BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, Vom alten zum neuen MWSTG, 2010, N. 35). Art. 14 Ziff. 14 der MWSTV entspricht Art. 23 Abs. 2 Bst. n aMWSTG, und weder aus der bundesrätlichen Botschaft noch aus den parlamentarischen Verhandlungsprotokollen geht hervor, dass von der bisherigen Praxis abgewichen werden soll (GUIDO MÜLLER, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], MWSTG-Kommentar, 2012, Art. 12 N. 24 mit Hinweis).

2.4 Das Handeln wird grundsätzlich demjenigen mehrwertsteuerlich zugerechnet, der nach aussen, gegenüber Dritten im eigenen Namen auftritt (Art. 20 Abs. 1 MWSTG; Urteile des BVGer A-589/2014 vom 27. August 2014 E. 2.2.3, A-6198/2012 vom 3. September 2013 E. 2.2.4, A-6437/2012 vom 6. November 2012 E. 2.2.3, A-1989/2011 vom 4. Januar 2012 E. 2.2.4, mit weiteren Hinweisen). In wessen Namen aufgetreten wird, ist beim mehrwertsteuerlichen Stellvertretungstatbestand gemäss Art. 20 Abs. 2 und 3 MWSTG von zentraler Bedeutung. Wenn eine Person im Namen und für Rechnung einer anderen Person handelt (und somit nach aussen hin nicht als Leistungserbringerin auftritt), gilt die Leistung als durch die vertretene Person getätigt (sog. direkte Stellvertretung), sofern die Voraussetzungen nach Art. 20 Abs. 2 Bst. a und b MWSTG kumulativ erfüllt sind: Bst. a verlangt, dass die Vertreterin nachweisen kann, dass sie als Stellvertreterin handelt und die vertretene Person gegenüber der Steuerbehörde eindeutig identifizieren kann. Bst. b setzt mit Bezug auf das Aussenverhältnis voraus, dass die Vertreterin das Bestehen eines Stellvertretungsverhältnisses gegenüber dem Leistungsempfänger ausdrücklich bekannt gibt oder sich dieses (zumindest) aus den Umständen ergibt (vgl. dazu: RALF IMSTEPF, Die Zuordnung von Leistungen gemäss Art. 20 des neuen MWSTG, in: ASA 78 757 ff., insb. 773 ff.). Ob sich ein Stellvertretungsverhältnis aus den Umständen ergibt, beurteilt sich nach der Wahrnehmung eines objektiven Dritten (vgl. IMSTEPF, a.a.O., in: ASA 78 775).

Handelt bei einer Leistung der Vertreter zwar für fremde Rechnung, ohne dass er ausdrücklich im Namen des Vertretenen auftritt und ohne dass sich

das Bestehen des Vertretungsverhältnisses aus den Umständen ergibt, liegen gleich zu qualifizierende Leistungsverhältnisse zwischen dem Vertretenen und dem (indirekten) Vertreter zum einen und dem (indirekten) Vertreter sowie dem Dritten (leistungsempfangende Person) zum anderen vor (vgl. Art. 20 Abs. 3 MWSTG; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6188/2012 vom 3. September 2013 E. 2.2.4 mit Hinweisen). Dies bedeutet, 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, zum aMWST auch Urteil des BVGer A-412/2013 vom 4. September 2014 E. 2.2.6 und 5.3.2.1).

2.5 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 unter dem alten Mehrwertsteuerrecht in Art. 6 Abs. 4 aMWSTG für die Lieferung von Gegenständen vorgesehene Regelung findet sich im neuen Recht nicht mehr explizit. Unter dem neuen Recht wird gemäss Art. 20 Abs. 1 MWSTG die Leistung dem nach aussen sichtbaren Leistungserbringer zugerechnet. Die Bestimmung bezieht sich auf den Leistungsaustausch zwischen zwei Rechtssubjekten, welche im eigenen Namen auftreten und auf eigene Rechnung handeln (sog. Eigengeschäfte; vgl. GEIGER, a.a.O., Art. 20 N. 7). Auch bei der 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). Der Unterauftrag bzw. das Unterakkordantenverhältnis fällt somit unter die Eigengeschäfte gemäss Art. 20 Abs. 1 MWSTG.

2.6 Ein Steuersubjekt eines Gemeinwesens ist von der Steuerpflicht befreit, solange nicht mehr als Fr. 25'000.- Umsatz pro Jahr aus steuerbaren Leistungen an Nichtgemeinwesen stammen. Stammen mehr als Fr. 25'000.- des Umsatzes aus steuerbaren Leistungen an Nichtgemeinwesen, so bleibt es solange von der Steuerpflicht befreit, als sein Umsatz aus steuerbaren Leistungen an Nichtgemeinwesen und an andere Gemeinwesen Fr. 100'000.- im Jahr nicht übersteigt. Der Umsatz bemisst sich nach den vereinbarten Entgelten ohne die Steuer (Art. 12 Abs. 3 MWSTG).

2.7 Steuersubjekte der Gemeinwesen sind die autonomen Dienststellen von Bund, Kantonen und Gemeinden und die übrigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts (Art. 12 Abs. 1 MWSTG).

2.8 Im Mehrwertsteuerrecht stellt jede einzelne Leistung grundsätzlich ein selbständiges Steuerobjekt dar und wird für sich besteuert (vgl. Art. 19 Abs. 1 MWSTG; GEIGER, a.a.O., Art. 19 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. 19 Abs. 3 und 4 MWSTG; für die insofern gleiche Reglung unter der Geltung des aMWSTG statt vieler: Urteile des BGer 2C_639/2007 vom 24. Juni 2008 E. 2.2, 2A.40/2007 vom 14. November 2007 E. 2.2; Urteil des BVGer A-4823/2012 vom 5. Juni 2013 E. 2.3.3).

2.8.1 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 (vgl. Art. 19 Abs. 3 MWSTG). Die einzelnen Leistungen müssen sachlich, zeitlich und vom wirtschaftlichen Gehalt her in einer der-

art 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; 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).

2.8.2 Leistungen sind steuerlich ebenfalls dann einheitlich zu beurteilen, wenn sie zueinander im Verhältnis von Haupt- und untergeordneter (akzessorischer) Nebenleistung stehen (vgl. Art. 19 Abs. 4 MWSTG). In Bezug auf die Behandlung von Nebenleistungen gemäss Art. 19 Abs. 4 MWSTG geht die Botschaft davon aus, dass die Regelung dem früheren Art. 36 Abs. 4 und 5 aMWSTG entspricht, weshalb auf die frühere Lehre und Rechtsprechung abgestellt werden kann (ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER/MARCEL R. JUNG/SIMEON L. PROBST, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 3. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2012, Rz. 929). 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 (zum Ganzen: 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. 3.3.1f.; 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).

2.8.3 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 et al., a.a.O., Kap. 2 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).

2.8.4 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).

Seit Inkrafttreten des MWSTG per 1. Januar 2010 können mehrere voneinander unabhängige Leistungen, die zu einer Sachgesamtheit vereinigt oder als Leistungskombination angeboten werden, einheitlich nach der überwiegenden Leistung behandelt werden, wenn sie zu einem Gesamtentgelt erbracht werden und die überwiegende Leistung wertmässig mindestens 70 Prozent des Gesamtentgelts ausmacht (sog. Kombinationsregel, Art. 19 Abs. 2 MWSTG). Auch für die untergeordneten Leistungen gelten dann dieselben Steuerfolgen wie für die überwiegende Leistung. So ist z.B. derjenige Steuersatz anwendbar, der für die überwiegende Leistung gilt. Ebenso sind die untergeordneten (für sich allein betrachtet steuerbaren) Leistungen als von der Steuer ausgenommen zu qualifizieren, wenn die überwiegende Leistung von der Steuer ausgenommen ist (vgl. zum Ganzen: Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer vom 25. Juni 2008, BBl 2008 6885, 6961). Als Gesamtentgelt gilt nach Praxis der Vo-

rinstanz ein Pauschal- bzw. Gesamtpreis. Wird auf Preisschildern, in Offerten, Verträgen oder sonstigen Dokumenten das Entgelt der einzelnen Leistungen dem Leistungsempfänger gegenüber bekannt gegeben, liegt kein Gesamtentgelt vor (vgl. MWST-Info 04 Steuerobjekt [605.525.04] Ziff. 4.2.1; [nachfolgend "MWST-Info 04"]; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1266/2013 vom 5. November 2013 E. 2.2.4).

2.9 Die Steuer ist innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode zu entrichten (Art. 86 MWSTG). Bei verspäteter Zahlung wird ohne Mahnung ein Verzugszins geschuldet (Art. 87 MWSTG).

Der Zinssatz beträgt vom 1. Januar 2010 bis zum 31. Dezember 2011 4,5%, und ab dem 1. Januar 2012 bis auf Weiteres 4,0% (Art. 1 Bst. c und Abs. 2 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. 12 Abs. 1 MWSTG 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. § 192f. 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 2010 bis 31. Dezember 2011 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 übermittelt 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 Beschwerdeführerin hat mit ihrer Beschwerde einige Baubewilligungen von Gemeindebehörden und koordinierte Entscheide der Beschwerdeführerin aus den Jahren 2010 und 2011 exemplarisch eingereicht. 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 aufgrund der unbestritten gebliebenen Ausführungen der Beschwerdeführerin sowie der von ihr eingereichten Baubewilligungen und Entscheiden erstellt, dass sämtliche Entscheide der Beschwerdeführerin betreffend die strittigen Vermessungskosten zumindest zeitgleich mit der Baubewilligung und durch die Gemeindebehörde eröffnet wurden.

4.

4.1 Die Vorinstanz begründet ihre Nachbelastung mit der Anwendung von Art.14 Ziff. 14 MWSTV und Anhang V Ziff. 31 Bst. b der MWST-Branchen-Info 19 Gemeinwesen vom Januar 2010 (nachfolgend MBI 19). Diese Regelung besagt, dass wenn die Gemeinden oder Kantone den Verursachern (z.B. Bauherren/Grundeigentümer) die Kosten für die Nachführung der amtlichen Vermessung in Rechnung stellen (vgl. auch Art. 1 Abs. 2 der Verordnung der Bundesversammlung vom 6. Oktober 2006 über die Finanzierung der amtlichen Vermessung [FVAV; SR 211.432.27]), diese Umsätze nach der Praxis der ESTV zum Normalsatz steuerbar sind. Die auf dem Aufwand der Nachführung lastenden MWST kann durch die Gemeinden oder Kantone als Vorsteuer geltend gemacht werden, sofern die Kosten vollumfänglich an die Verursacher überwälzt werden (Anhang V Ziff. 31 Bst. b MBI 19).

Die Beschwerdeführerin erachtet 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.

Strittig und im vorliegenden Fall vorfrageweise zu prüfen bleibt somit vorab, ob die Art. 14 Ziff. 14 MWSTV und Anhang V Ziff. 31 Bst. b MBI 19 gesetzeskonform sind.

4.2 Vermessungsleistungen sind grundsätzlich marktfähig und stehen im Wettbewerb privater Anbieter. Es handelt sich insoweit nicht um eine hoheitliche Leistung im Sinne von Art. 3 Bst. g MWSTG. Auch wenn die Nachvermessung an sich von Gesetzes wegen dem Nachführungsgeometer vorbehalten ist, so unterscheidet sie sich inhaltlich, mithin von der Arbeitstechnik her, nicht von den durch private Anbieter erbrachten Vermessungsleistungen z.B. während der Bauausführung. Der Unterschied zwischen der amtlichen Vermessung, und hierbei insbesondere der sog. laufenden Nachvermessung, und der privaten Vermessung liegt im Wesentlichen in

der Verwendung der mit der Vermessung ermittelten Daten bzw. Pläne (bspw. für das Grundbuch oder für den Bauherrn/Grundeigentümer).

Demzufolge erweist sich Art. 14 Ziff. 14 MWSTV als gesetzeskonform.

4.3 Vorliegend wurde die laufende Nachvermessung jeweils durch die Nachführungsgeometer der Beschwerdeführerin in Rechnung gestellt. Sämtliche Tätigkeiten der Nachführungsgeometer fallen unter Art. 14 Ziff. 14 MWSTV. Davon geht letztlich auch die Beschwerdeführerin aus. Die Nachführungsgeometer traten bei der Rechnungsstellung nicht nach aussen gegenüber den Bauherren/Grundeigentümern in Erscheinung. Die Nachführungsgeometer handelten somit jeweils als Unterakkordanten (vgl. E. 2.5). Die Nachführungsgeometer haben folglich zu Recht ihre Leistungen mit MWST abgerechnet. Die anschliessende Fakturierung der Vermessungsleistungen an die Bauherren bzw. Grundeigentümer hat keinen Einfluss auf die mehrwertsteuerliche Qualifikation der Leistung. Vielmehr ist die vom Nachführungsgeometer erbrachte Leistung auch im Rahmen der Rechnungsstellung an den Bauherren qualitativ unter Art. 14 Ziff. 14 MWSTV zu subsumieren. Dies obschon mehrwertsteuerliche zweimal ein Leistungsaustausch stattfindet, nämlich zwischen dem Unterkakordanten und der Beschwerdeführerin sowie zwischen dieser und dem Bauherrn/Grundeigentümer (vgl. E. 2.5). Anhang V Ziff. 31 Bst. b MBI 19 sieht im Ergebnis dies vor. Auch diese Regelung erweist sich somit im vorliegenden Fall als gesetzeskonform.

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

4.4 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. 3 Bst. g MWSTG.

Vorliegend wurde mit Art. 14 Ziff. 14 MWSTV in Bezug auf Vermessungsleistungen eine spezielle gesetzeskonforme Regelung geschaffen. Für eine Subsumtion als hoheitliche Leistung unter Art. 3 Bst. g MWSTG bleibt somit kein Raum mehr (vgl. auch Urteile des BGer 2A.305/2002 vom 6. Januar 2003 E. 2, 2A.197/2005 E. 3.1). Tätigkeiten von Ver–messungsbüros sind auf jeden Fall unternehmerischer Natur. Das seitens der Beschwerde-

führerin 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.

4.5 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 sich 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.

4.6 Nach der Rechtsprechung handelt 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. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, a.a.O., N. 864 mit Hinweisen). Diese Rechtsprechung ist in Ziff. 1.2.1 MBI 19 eingeflossen.

4.7 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 qualifiziert sich folglich als hoheitliche Tätigkeit im Sinne von Art. 3 Bst. g MWSTG.

5.

Zu prüfen bleibt somit, ob sich 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 Rechtsmittelverfahren zu inhaltlich gleichen oder gleichartigen Streitpunkten zu vermeiden. Der Instanzenzug soll nicht mehrmals durchlaufen wer-

den 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. 4.7). 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 PGB 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, das 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.

Unter dem seit 1. Januar 2010 geltenden Recht, wurde neu auf Gesetzesstufe für die Beurteilung, ob eine Haupt- und eine Nebenleistung vorliegen, ein wertmässiges Kriterium eingeführt (Art. 19 Abs. 2 MWSTG, vgl. vorne E. 2.8.4). Diese sog. Kombinationsregel räumt dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht ein, mit dem voneinander unabhängige Leistungen als einheitliche Leistung behandelt werden können (CAMENZIND/HONAUSER/WALLENDER/JUNG/PROBST, a.a.O., Rz. 930). Voraussetzung hierfür ist jedoch, dass die Leistungen zu einer Sachgesamtheit vereinigt oder als Leistungskombination zu einem Gesamtentgelt angeboten werden und die dabei überwiegende Leistung mindestens 70% des Gesamtentgelts ausmacht (CAMENZIND/HONAUER/WALLENDER/JUNG/
PROBST, a.a.O., Rz. 931).

Gemäss den vorgelegten beispielhaften Entscheiden der Beschwerdeführerin, wie auch gemäss den nachfolgenden Fakturen, werden die jeweiligen Leistungen und Entgelte einzeln ausgewiesen. In Ermangelung eines ausgewiesenen Pauschalpreises fällt somit die Anwendung der Kombinationsregel ausser Betracht (MWST-Info 04 Ziff. 4.2.1).

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 qualifiziert sich die Nachvermessung als eigenständige Leistung, womit die Beschwerde abzuweisen ist.

6.
Ausgangsgemäss hat die unterliegende Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 5'000.- 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 geleistete Kostenvorschuss ist für die 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. 5'000.- festgesetzt. Der von der Beschwerdeführerin geleistete Kostenvorschuss wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

3.
Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

– die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
– die Vorinstanz (Ref-Nr. 341 169 / SEF / 1061; 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: