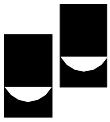
Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-6854/2008
{T 0/2}

Urteil vom 25. November 2010

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz), Richter Daniel Riedo,
Richterin Charlotte Schoder,
Gerichtsschreiberin Sonja Bossart Meier.

Parteien

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

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer; 1. Quartal 2005 bis 2. Quartal 2006;
Vorsteuerabzug; Vertrieb von Ferienrechtsprodukten
("Aktien").

Sachverhalt:

A.
Laut Handelsregisterauszug hat die X. AG im Wesentlichen folgenden Zweck: ....

B.
In einem Schreiben vom 7. November 2006 teilte die X. AG der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) mit, sie mache in der Abrechnung für das 3. Quartal 2006 Vorsteuern geltend, welche im Zusammenhang mit der Ausgabe von Aktien entstanden seien (Vertriebskosten). Solche Kosten berechtigten gestützt auf eine Praxisänderung der ESTV zum Vorsteuerabzug. In der Vergangenheit seien die entsprechenden Vorsteuern nicht geltend gemacht worden, weswegen diese rückwirkend per 1. Januar 2005 deklariert würden.

Mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 201'445 vom 18. April 2007 betreffend die Steuerperioden 1. Quartal 2005 bis 2. Quartal 2006 machte die ESTV aufgrund nicht berechtigter Vorsteuerabzüge eine Steuerforderung im Umfang von Fr. ... geltend (zuzüglich Verzugszins), was sie mit Entscheid vom 23. August 2007 bestätigte. Mit Eingabe vom 20. September 2007 erhob die X. AG Einsprache.

C.
Mit Einspracheentscheid vom 29. September 2008 wurde (neben anderem) die Einsprache abgewiesen und die Steuerforderung bestätigt. Die ESTV führte im Wesentlichen aus, die fraglichen Kosten seien als laufende Aufwendungen betreffend den Verkauf (und Rückkauf) eigener Aktien und somit als Kosten im Zusammenhang mit dem Handel mit Wertpapieren im Sinn von Art. 18 Ziff. 19 Bst. e des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300) zu qualifizieren, womit keine Vorsteuerabzugsberechtigung bestehe.

D.
Mit Beschwerde vom 28. Oktober 2008 beantragt die X. AG (Beschwerdeführerin), der Einspracheentscheid sei aufzuheben, es sei festzustellen, dass die Ausgabe von Aktien als Werbe- und Marketinginstrument für die Ferienrechte dem Hauptgeschäft der Steuerpflichtigen dient; es sei festzustellen, dass die mehrwertsteuerbelasteten Aufwendungen als abzugsfähige Werbekosten zur Erzielung von Ferien-

rechten bzw. der Akquisition von potentiellen Mitgliedern zu betrachten seien, welche zum Vorsteuerabzug zugelassen seien; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der ESTV.

In rechtlicher Hinsicht führt die Beschwerdeführerin unter anderem aus, der Bezug der Ferienrechte sei der einzige Zweck des Aktienerwerbs, da gemäss Statuten keine Dividenden ausgeschüttet würden. Aktien und Ferienrechte würden (als "units") zusammen vertrieben und eine Aktienveräusserung sei ohne Abtretung der Ferienrechte nicht zulässig. Diese Transaktionen seien als Kapitalbeschaffung zu sehen. Die damit verbundenen Werbe- und Marketingaktivitäten würden erbracht, damit die Beschwerdeführerin steuerbare und steuerbefreite Umsätze erzielen und ihre Haupttätigkeit weiterführen könne. Das Ziel der Beschwerdeführerin sei nicht, reine Aktienverkäufe zu tätigen, sondern ihren Kunden Ferienrechte zu überlassen. Eine Vorsteuerabzugskürzung wegen ausgenommenen Umsätzen sei nicht vorzunehmen. Die ESTV beurteile die Aktienverkäufe strikt nach der grammatikalischen Auslegung und lege die mehrwertsteuerliche Handhabung aufgrund des Wortlauts "Aktienverkäufe" fest. Die Beurteilung sollte sich aber danach richten, was für ein Ziel mit dem Aktienverkauf erreicht werden soll, nämlich "Verbringen Sie Ihren Urlaub", wobei es um steuerbare bzw. steuerbefreite Umsätze gehe. Selbst wenn es sich um reine Aktienverkäufe handelte, wäre die Vorsteuerabzugsberechtigung im Übrigen teilweise gegeben.

E.
Mit Vernehmlassung vom 19. Januar 2009 wird die Abweisung der Beschwerde beantragt und im Wesentlichen das im Einspracheentscheid Ausgeführte wiederholt.

F.
Auf die weiteren Eingaben und Vorbringen der Parteien wird, soweit entscheidwesentlich, in den Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Angefochten ist ein Einspracheentscheid der ESTV und damit eine Verfügung nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Das Bundesver-

waltungsgericht ist zuständige Beschwerdeinstanz (Art. 31, Art. 32 e contrario und Art. 33 Bst. d des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32]). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.2 Am 1. Januar 2010 ist das Mehrwertsteuergesetz vom 12. Juni 2009 (MWSTG, SR 641.20) 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 MWSTG). Der vorliegend betroffene Sachverhalt umfasst die Jahre 2005 und 2006. Er ist deshalb nach dem aMWSTG zu beurteilen.

1.3 Nach Art. 25 Abs. 1 VwVG kann die in der Sache zuständige Behörde über den Bestand, den Nichtbestand oder den Umfang öffentlichrechtlicher Rechte oder Pflichten eine Feststellungsverfügung treffen. Gemäss Art. 25 Abs. 2 VwVG ist dem Begehren um eine Feststellungsverfügung zu entsprechen, wenn der Gesuchsteller ein schutzwürdiges Interesse nachweist. Der Begriff des schutzwürdigen Interesses gemäss Art. 25 Abs. 2 VwVG ist grundsätzlich in gleichem Sinne auszulegen wie bei der Anwendung der Vorschriften über die Beschwerdelegitimation gemäss Art. 48 Abs. 1 VwVG (BGE 114 V 202 E. 2c; André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, S. 73, Rz. 2.30). Zusätzlich bedingt der Erlass einer Feststellungsverfügung, dass dieses schutzwürdige Interesse nicht durch eine rechtsgestaltende Verfügung (bzw. eine Leistungsverfügung) gewahrt werden kann (Urteil des Bundesgerichts 2C_726/2009 vom 20. Januar 2010 E. 1.3; BGE 126 II 300 E. 2c mit Hinweisen; 119 V 13 E. 2a; 114 V 203; zum Ganzen: Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 7. Mai 1997, Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 62.45 E. 2a).

Neben dem Antrag (Nr. 3) auf Aufhebung des Einspracheentscheids werden in der Beschwerde zwei Feststellungsbegehren gestellt (vgl. oben Bst. D). Sie betreffen die Frage der Vorsteuerabzugsberechtigung, welche im Rahmen des Begehrens um Aufhebung des Einspracheentscheids zu prüfen ist. Damit können die zu beurteilenden Rechtsfragen anhand eines konkreten Falles entschieden werden und

auf die Feststellungsbegehren kann aufgrund der erwähnten Subsidiarität zum Leistungs- bzw. Gestaltungsbegehren nicht eingetreten werden. Zudem kann eine Feststellungsverfügung, wie Art. 25 Abs. 1 VwVG festhält, nur den Bestand, den Nichtbestand oder den Umfang von Rechten oder Pflichten beinhalten, während Sachverhaltsfragen nicht Gegenstand einer Feststellungsverfügung sein können (vgl. ISABELLE HÄNER, in Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], VwVG, Praxiskommentar, Zürich 2009, N. 6 zu Art. 25). Insofern als in Antrag 2 (und zum Teil auch in Antrag 3) die Feststellung eines Sachverhalts verlangt wird, kann darauf von vornherein nicht eingetreten werden.

2.
Im Beschwerdeverfahren gilt 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 135 V 39 E. 2.2; 132 II 112 E. 3.2, 131 II 205 E. 4.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts [BVGer] A-2036/2008 vom 19. August 2009 E. 1.2; A-4072/2007 vom 11. März 2009 E. 1.2). 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, statt vieler: BVGE 2007/41 E. 2 mit Hinweisen; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 1.54 f.). Die Rechtsmittelinstanz ist jedoch nicht gehalten, allen denkbaren Rechtsfehlern von sich aus auf den Grund zu gehen; für entsprechende Fehler müssen sich immerhin mindestens Anhaltspunkte aus den Parteivorbringen oder den Akten ergeben (BGE 121 III 274 E. 2b; 119 V 349 E. 1a; 117 V 263 E. 3b; 117 Ib 117 E. 4a; 110 V 53 E. 4a; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 1.54 f.; vgl. zum Ganzen auch Urteil des BVGer A-1359/2006 vom 26. Juli 2007 E. 1.3).

3.
3.1 Nach Art. 5 aMWSTG unterliegen Lieferungen und Dienstleistungen der Mehrwertsteuer nur, wenn sie gegen Entgelt erbracht werden. Die Entgeltlichkeit erfordert einen Leistungsaustausch zwischen dem steuerpflichtigen Leistungserbringer und dem Empfänger. Besteht kein solches Austauschverhältnis, ist die Aktivität mehrwertsteuerlich irrelevant und fällt nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer (statt vieler: BVGE 2008/63 E. 2.3; Urteil des BVGer A-6152/2007 vom 21. August 2009 E. 2.2.1; Entscheid der SRK vom 18. November 2002,

VPB 67.49 E. 2a/cc, alle mit Hinweisen). Die Annahme eines solchen Leistungsaustauschs setzt voraus, dass zwischen Leistung und Gegenleistung eine innere wirtschaftliche Verknüpfung bzw. ein direkter ursächlicher Zusammenhang gegeben ist (BGE 132 II 353 E. 4.1; 126 II 443 E. 6a; Urteile des Bundesgerichts 2A.410/2006 vom 18. Januar 2007 E. 5.1; vom 30. April 2004, Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 75 241 E. 3.3; 2A.175/2002 vom 23. Dezember 2002 E. 3.2; BVGE 2007/39 E. 2.1).

3.2 Bei der Beurteilung der Frage nach dem wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung ist primär auf die Sicht des Leistungsempfängers abzustellen, was namentlich der Konzeption der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer entspricht (BVGE 2009/34 E. 2.2.1; Urteile des BVGer A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 2.2.3, A-1354/2006 vom 24. August 2007 E. 3.1; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 230 ff.).

3.3 Die Beurteilung, ob ein Leistungsaustausch besteht, hat in erster Linie nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (sog. wirtschaftliche Betrachtungsweise). Die zivil- bzw. vertragsrechtliche Sicht ist nicht entscheidend, hat aber immerhin Indizwirkung (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.6.1; BVGE 2007/23 E. 2.3.2 mit Hinweisen; Entscheid der SRK vom 5. Juli 2005, VPB 70.7 E. 2a).

3.4 Die mehrwertsteuerliche Behandlung von Leistungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern erfolgt – abgesehen von der Bemessung des Entgelts nach Art. 33 Abs. 2 Satz 3 aMWSTG – nach den allgemeinen Regeln für das Vorliegen eines Leistungsaustauschs und die Steuerbarkeit (statt vieler: Urteile des Bundesgerichts 2A.264/2006 vom 3. September 2008 E. 3.3; 2A.369/2005 vom 24. August 2007 E. 4.3; BVGE 2007/39 E. 2.3 mit Hinweisen). Bei Leistungen des Gesellschafters an die Gesellschaft (Gesellschafterbeiträge bzw. -einlagen), die nicht gegen spezielle Entschädigungen bzw. Gegenleistung der Gesellschaft erfolgen, ist von nicht steuerbaren Leistungen auszugehen; namentlich kommt kein Leistungsaustausch zustande, wenn die Leistung durch Beteiligung am Gewinn und Verlust abgegolten wird. Kapitaleinlagen, welche ohne Gegenleistung der Gesellschaft geleistet werden, stehen ausserhalb des Geltungsbereichs der Mehrwert-

steuer und zählen zu den Nichtumsätzen (statt vieler: BGE 132 II 353 E. 7.1, 5; Urteil des Bundesgerichts 2C_229/2008 vom 13. Oktober 2008 E. 5.4; Urteil des BVGer A-659/2007 vom 1. Februar 2010 E. 2.2 mit Hinweisen; BVGE 2007/39 E. 2.3). Dasselbe gilt auch für Leistungen bzw. Zahlungen der Gesellschaft an die Gesellschafter. Werden sie – wie dies bei Gewinnausschüttungen (Dividenden) der Fall ist – ohne Gegenleistung erbracht und beruhen sie damit nicht auf einem Leistungsaustausch, handelt es sich ebenfalls um Nichtumsätze (statt vieler: BGE 132 II 353 E. 4.3; BVGE 2008/63 E. 5.1 mit Hinweisen; Urteil des BVGer A-1557/2006 vom 3. Dezember 2009 E. 2.2).

4.
Verwendet der Steuerpflichtige 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. 38 Abs. 1 und 2 aMWSTG). Der Vorsteuerabzug bedingt, dass der Steuerpflichtige die Eingangsleistung für steuerbare Lieferungen oder Dienstleistungen verwendet. Gemäss konstanter Rechtsprechung bedarf es eines "objektiven wirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen steuerbarer Eingangs- und Ausgangsleistung" (statt vieler: BGE 132 II 353 E. 8.3, 8.4, 10; Urteil des Bundesgerichts 2A.650/2005 vom 16. August 2006 E. 3.4; BVGE 2008/63 E. 4.1 f. mit Hinweisen).

Ausgenommene Umsätze nach Art. 18 aMWSTG berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug (Art. 17 aMWSTG; Art. 38 Abs. 4 aMWSTG). Zu den ausgenommenen Umsätzen gehören nach Art. 18 Ziff. 19 Bst. e aMWSTG die Umsätze (Kassa- und Termingeschäfte), einschliesslich Vermittlung, von Wertpapieren, Wertrechten und Derivaten sowie von Anteilen an Gesellschaften und anderen Vereinigungen.

Verwendet der Steuerpflichtige Gegenstände oder Dienstleistungen sowohl für Zwecke, die ihn zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für andere Zwecke (wie etwa für steuerausgenommene), so ist der Vorsteuerabzug nach dem Verhältnis der Verwendung zu kürzen (Art. 41 Abs. 1 aMWSTG).

5.
Strittig ist vorliegend die Abziehbarkeit bestimmter Vorsteuern, die mit dem Verkauf von sogenannten "X.-Aktien" im Zusammenhang stehen.

5.1 Zunächst ist der relevante Sachverhalt zu umreissen:

5.1.1 Zur Tätigkeit der Beschwerdeführerin ist folgendes bekannt:

Man wird "X.-Partner" mit dem Recht, die Ferienanlagen der Beschwerdeführerin zu benutzen, indem man Ferienrechts-Produkte erwirbt. Eines dieser Ferienrechts-Produkte ist die zur Diskussion stehende "X.-Aktie" (im Folgenden auch nur "Aktie"). Die Käufer von X.-Aktien erhalten jährliche Gutschriften von Ferienwohnrechtspunkten, die für die Urlaube in den X. Ferienwohnungen, Resorts usw. eingesetzt werden können. Daneben vertreibt die Beschwerdeführerin weitere Ferienrechts-Produkte, z.B. "Ferienpässe" oder "Zertifikate" (vgl. hierzu etwa Schreiben der Beschwerdeführerin vom 12. Dezember 2006). Auch diese vermitteln Anspruch auf Ferienpunkte bzw. auf die Benützung von Ferienanlagen.

Detailliertere Angaben finden sich im Anhang zum Kontrollbericht der ESTV vom 30. August 2002 (act. 1). Dieser betrifft zwar die Steuerperioden 1. Quartal 1997 bis 1. Quartal 2002, und nicht die hier betroffenen Jahre 2005 und 2006, jedoch bestehen keine Anhaltspunkte dafür, dass sich der Sachverhalt zwischenzeitlich in den vorliegend wesentlichen Punkten geändert haben sollte, und solches wird auch von keiner Partei behauptet. Ferner ist auch dem auf dem Internet verfügbaren Geschäftsbericht 2008 Entsprechendes zu entnehmen (...). Gemäss Kontrollbericht besitzt die Beschwerdeführerin Ferienanlagen im In- und Ausland und bietet diese in einem Time-Sharing-System nach Wohnpunkten an. Der Umsatz besteht (neben hier nicht interessierenden Nebenumsätzen) hauptsächlich aus dem "Produkteverkauf", worunter der Verkauf von "Aktien" und von "Ferienpässen" fällt. Betreffend den "Verkauf Anteile (Aktien)" wird ausgeführt: Mit dem Erwerb der Aktie ist ein Recht für den Bezug von Wohnpunkten verbunden (...), welche zur Benützung einer Ferienwohnung berechtigen. ... Der Preis einer Aktie setzt sich zusammen aus: Nominalwert Fr. ..., Agio Fr. ..., Aufpreis (Anrecht auf Ferienpunkte) Fr. ..., Bearbeitungsgebühr Fr. ... (Total Fr. ...). ... Ferner müssen Aktionäre und Inhaber von Ferienpässen unabhängig vom Bezug von Ferien einen Jahresbeitrag leisten, der zur Deckung gewisser Fixkosten diene. Schliesslich sind bei Benützung einer Ferienwohnung die Nebenkosten wie Wäsche, Endreinigung usw. zu entrichten.

5.1.2 Die strittigen Vorsteuern lasten nach Angaben der Beschwerdeführerin auf bezogenen Marketing- und Werbeleistugen für den Ver-

trieb von Aktien und Ferienrechten und für die Akquisition von potentiellen Mitgliedern. Dass es bei den bezogenen Leistungen um Marketing bzw. Werbung geht, dokumentiert Beschwerdebeilage 4b (betitelt mit "Vorsteuern auf Marketing- und Werbeaufwand für Produkteverkäufe"), worin die betroffenen Aufwände einzeln aufgeführt sind. Die ESTV hat zur Art der Vorsteuern keine näheren Angaben gemacht, aber auch die Angaben der Beschwerdeführerin bzw. die Aufstellung in Beschwerdebeilage 4b nicht angezweifelt. Die Werbeaufwände gemäss dieser Aufstellung beziehen sich auf Produkteverkäufe ganz allgemein, also sowohl auf den Verkauf der X.-Aktie als auch den Vertrieb anderer Produkte (Ferienpässe, Zertifikate usw.) (vgl. auch Gutschriftsanzeige S. 2, EA 215'526 S. 3).

Die Vorsteuern auf diesen Eingangsleistungen wurden nun von der ESTV nur soweit zum Abzug zugelassen, als sie dem Verkauf der "anderen Produkte", der als steuerbarer Umsatz qualifiziert wird, zuzuordnen sind. Soweit sie aber dem Verkauf der X.-Aktien zuzuordnen sind, konnten die Vorsteuern nicht abgezogen werden. Es erfolgte eine Kürzung im Verhältnis des "Aktien"verkaufs zum Verkauf der anderen Produkte (vgl. für die früheren Steuerperioden 1997 bis 2001 Gutschrift Nr. 215'178 S. 2 und Beilage Nr. 4, act. 3, sowie EA 215'526 S. 3 und Beilage Nr. 4, act. 4). Soweit ersichtlich nahm die Beschwerdeführerin in der Folge ihre Deklarationen – auch für die hier strittigen Jahre 2005 und 2006 – entsprechend diesen Vorgaben der ESTV vor. Später bestritt sie jedoch die Richtigkeit dieses Vorgehens (Schreiben vom 7. November und 12. Dezember 2006) und machte geltend, die der "Ausgabe von Aktien" zuzuordnenden Vorsteuern seien ebenfalls abziehbar (zur Begründung wurde zunächst eine neue Praxis der ESTV herangezogen, worauf die Beschwerde sich aber nicht mehr abstützt). Sie deklarierte deswegen für die Jahre 2005 und 1. und 2. Quartal 2006 rückwirkend diese Vorsteuern (...). Die ESTV verweigerte der Beschwerdeführerin mit EA Nr. 201'445 den Abzug dieser Vorsteuern. Im Folgenden wird zu prüfen sein, ob die strittigen, also dem Verkauf der "X.-Aktien" zuzuordnenden, Vorsteuern abziehbar sind.

5.2 Umstritten ist unter den Parteien, ob die vorsteuerbelasteten Eingangsleistungen – wie von der Beschwerdeführerin geltend gemacht – für einen zum Abzug berechtigenden Zweck, genauer für steuerbare Ausgangsleistungen, verwendet wurden (vgl. E. 4). Die fraglichen Werbeaufwendungen standen – und dies ist unstrittig – mit dem "Verkauf

bzw. Vertrieb" des Produkts "X.-Aktie" im Zusammenhang. Zu bestimmen ist also, ob dieser Verkauf von X.-Aktien als steuerbarer Ausgangsumsatz anzusehen ist. Dabei handelt es sich um eine zu beantwortende Vorfrage zur (vorliegend einzig) Streitgegenstand bildenden Problematik der Vorsteuerabzugsberechtigung.

Die ESTV nimmt (in Einspracheentscheid und Vernehmlassung) einen eigentlichen Verkauf von Aktien an, also einen nach Art. 18 Ziff. 19 Bst. e aMWSTG ausgenommenen Handel mit Wertpapieren, womit keine Vorsteuerabzugsberechtigung bestehe. Der Erhalt von Ferienrechten sodann sei eine Naturaldividende (Vernehmlassung S. 6). Im Kontrollbericht (s.a. Ziff. 3.1 der Weisungen in act. 2) wurde der Vertrieb von Aktien (abweichend davon) noch als "Eigenkapitalzufluss" qualifiziert. Die bezogenen Wohnpunkte wurden ebenfalls als Naturaldividende bezeichnet. Es wurde zudem eine weitere Möglichkeit erwogen und wieder verworfen, nämlich eine zusammengesetzte Leistung (Aktie und Erwerb eines Rechts), indem der Kaufpreis einer Aktie nur im Umfang des Nominalwerts und des Agio Eigenkapitalzufluss darstellte, während mit dem "Aufpreis" ein Recht erworben würde, womit dieser steuerbar wäre.

5.2.1 Für das Bundesverwaltungsgericht drängt sich angesichts des geschilderten Sachverhalts, der Ausführungen der Beschwerdeführerin (hierzu sogleich) sowie der soeben erwähnten Überlegungen im Kontrollbericht die Frage auf, ob im Rahmen des Verkaufs von X.-"Aktien" – statt des von der ESTV angenommenen (reinen) Aktienhandels – nicht genaugenommen zwei zu unterscheidende Leistungsaustausche stattfinden, indem eine eigentliche Aktie (ein Beteiligungspapier) verkauft und daneben das Ferienrecht eingeräumt wird. Dass dies von keiner Partei (explizit) vertreten wird, ist nicht massgeblich, denn das Bundesverwaltungsgericht wendet das Recht von Amtes wegen an und ist nicht an Parteivorbringen gebunden (vorn E. 2).

5.2.2 Nahegelegt wird diese Konstellation vorab durch die Schilderungen der Beschwerdeführerin in Bezug auf den Verkauf von X.-Aktien (auch wenn sie diesbezüglich keine mehrwertsteuerrechtliche Qualifikation vornimmt. Sie spricht vom Verkauf bzw. Vertrieb von "Aktien und Ferienrechten", wobei Aktien und Ferienrechte "zusammen vertrieben" würden ("units") und eine "Aktienveräusserung ohne Abtretung der Ferienrechte nicht zulässig" sei. Sie differenziert also zwischen dem Verkauf der "Aktie" und dem gleichzeitigen Vertrieb eines

"Ferienrechts". Zudem hält sie dafür, es lägen – entgegen der Ansicht der ESTV – keine "reinen Aktienverkäufe" vor. Ihr Ziel sei nicht, reine Aktienverkäufe zu tätigen, sondern ihren Kunden Ferienrechte zu überlassen (ausführlich vorn Bst. D).

Die Differenzierung in "Aktie" und "Ferienrecht" lässt sich auch der "Vereinbarung zum Erwerb der Mitgliedschaft bei der X." (Beilage zu Beschwerdebeilage 4) und den "Allgemeinen Bestimmungen Mitgliedschaft", welche in zwei Versionen aktenkundig sind (Beilage zu Beschwerdebeilage 4 und act. 18), entnehmen. In der "Vereinbarung" wird festgehalten, der Partner erwerbe X. Aktien zusammen mit Ferienrechten. Dafür ist ein bestimmter "Gesamtkaufpreis" einzusetzen. In beiden Versionen der "Allgemeinen Bestimmungen" sodann werden das "Ferienrecht" und die "X. Aktie" unter separaten Ziffern geregelt. Unter dem Titel "X.-Aktie" bzw. "Erwerb der Mitgliedschaft" wird festgehalten, der Erwerber einer Aktie werde Aktionär der X. mit den sich aus den Statuten und dem Aktienrecht ergebenden Rechten. Von Ferienrechten ist unter der entsprechenden Ziffer nicht die Rede. Vielmehr wird in einer separaten Ziffer ("Ferienrecht" bzw. "Wohnberechtigung") das Anrecht des Partners, gemäss seinem Guthaben an Wohnpunkten in allen jeweils verfügbaren X.-Ferienanlagen Urlaub zu verbringen, geregelt. Ferner wird festgehalten, X.-Ferienrechte und Aktien könnten nur gemeinsam erworben und übertragen werden. Auch aus diesen Unterlagen geht also eine Unterscheidung in zwei separate Komponenten hervor, einerseits das Ferienrecht, welches Recht auf Urlaub vermittelt, und andererseits die Aktie, welche den Partner zum Aktionär macht.

Entscheidend ist mehrwertsteuerlich der tatsächliche, wirtschaftliche Gehalt des Kaufs der "X.-Aktie" (E. 3.3). Bei den gegebenen Umständen ist Zweck dieses Erwerbs – anders als die ESTV annimmt – nicht ein reiner "Aktienkauf". Es kann nicht davon ausgegangen werden, dass die Erwerber von "Aktien" den (Gesamt-)Preis lediglich zahlen, um ein Beteiligungsrecht zu erwerben, also um an der Beschwerdeführerin als Aktionär beteiligt zu sein. Vielmehr ist offenkundig, dass sie auch (und primär) Ferienrechte und die Möglichkeit zur (verbilligten) Benutzung von Ferienwohnungen erlangen wollen. Aus der hier einzig massgeblichen Sicht der Erwerber der X.-Aktie (vorn E. 3.2) und in wirtschaftlicher und tatsächlicher Hinsicht besteht damit in der Einräumung des Ferienrechts eine mehrwertsteuerliche Leistung, die neben der Lieferung einer Aktie steht. Auch aus Sicht der Beschwer-

deführerin kann nichts anderes gesagt werden. Mit dem Verkauf der X.-Aktien will sie, wie sie selbst ausführt, nicht nur eigene Aktien verkaufen, sondern ein Ferienrechtsprodukt, und nicht nur Aktionäre gewinnen, sondern vielmehr Kunden für ihre Leistungen. An diesen Feststellungen ändert die (zivilrechtliche) Bezeichnung als "Aktie" im Übrigen nichts. Ohnehin ist dies als bloss "untechnische" Benennung des Ferienrechtsprodukts zu werten, welches sich gegenüber den anderen Produkten dadurch auszeichnet, dass die Ferienrechte mit dem Erwerb einer Aktie verbunden sind. Den Begriff Aktie für das Gesamtprodukt verwendet die Beschwerdeführerin soweit ersichtlich denn auch primär zur Bewerbung des Produkts (vgl. etwa Werbeprospekt in Beschwerdebeilage 4a), während sie in Dokumenten, die nicht der Werbung dienen, wie erläutert zwischen Aktie und Ferienrecht unterscheidet (vgl. "Allgemeine Bestimmungen" und "Vereinbarung").

Sodann kann nicht angezweifelt werden, dass – als weitere Voraussetzung für die Annahme von zwei Leistungsaustauschen – beide Leistungen entgeltlich erbracht werden. Gemäss Kontrollbericht teilte sich der Kaufpreis für eine "Aktie" auf in Nominalwert Fr. ..., Agio Fr. ..., Aufpreis (Anrecht auf Ferienpunkte) Fr. ..., Bearbeitungsgebühr Fr. ... (Total Fr. ...). Der Kontrollbericht umfasst zwar andere als die hier streitbetroffenen Jahre (vgl. schon E. 5.1.1), womit nicht bekannt ist, wie es sich in den Jahren 2005 und 2006 verhalten hat. Jedoch ist wie erwähnt auch in der "Vereinbarung zum Erwerb der Mitgliedschaft" von einem "Gesamtkaufpreis" für Aktie und Ferienrecht die Rede. Zudem wurde bereits erläutert, dass aus Sicht der Erwerber und unter wirtschaftlicher Betrachtung der (Gesamt-) Kaufpreis der "X.-Aktie" als Entgelt nicht nur für die Aktie (als Beteiligungspapier), sondern auch (und hauptsächlich) für die Erlangung des Ferienrechts zu qualifizieren ist.

Der Verkauf der X.-Aktien ist damit entgegen der Ansicht der ESTV kein reiner Aktienhandel, sondern es liegen zwei zu trennende Leistungsaustausche mit je selbständigen Leistungen vor. Zum einen besteht ein Aktienverkauf, welcher nach Art. 18 Ziff. 19 Bst. e aMWSTG von der Steuer ausgenommen ist und damit nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt (E. 4). Zum andern wird ein Recht (auf Ferienpunkte bzw. auf Ferien in den X.-Anlagen) eingeräumt, was als steuerbarer Umsatz anzusehen ist (vgl. diesbezüglich auch die ähnliche Konstellation im Urteil des BVGer A-1380/2006 vom 27. September 2007 E. 5.1). Vorsteuern, die damit im Zusammenhang stehen, sind abziehbar (E.

4). Nur am Rand ist zu erwähnen, dass für den Fall, dass ein Teil dieser Umsätze im Ausland erzielt werden sollte, die Abzugsberechtigung trotzdem gegeben wäre (vgl. Art. 38 Abs. 3 aMWSTG).

5.2.3 Für die konkret in Frage stehenden Vorsteuern bedeutet dies, dass sie teilweise abgezogen werden können. Da davon auszugehen ist, dass die vorsteuerbelasteten Eingangsleistungen sowohl für den Vertrieb von Ferienrechten als auch für den – ausgenommenen – Verkauf von Aktien verwendet wurden, kommt es zur Vorsteuerabzugskürzung aufgrund gemischter Verwendung (E. 4). Können die fraglichen Vorsteuern folglich zum Teil abgezogen werden, kann die Beschwerde teilweise gutgeheissen werden. Die Sache ist zur Ermittlung des Anteils der abziehbaren und nicht abziehbaren Vorsteuern an die ESTV zurückzuweisen, zumal zur Ermittlung einer sachgerechten Kürzungsmethode weitere Sachverhaltsabklärungen erforderlich sind und die Beschwerdeführerin hierzu noch anzuhören ist. In Bezug auf das Ausmass der Vorsteuerkürzung ist immerhin anzufügen, dass die vorsteuerbelasteten Eingangsleistungen soweit ersichtlich überwiegend dem Vertrieb der Ferienrechte zuzuordnen sein werden, da dies wie erläutert der hervorstehende Zweck des Verkaufs des Produkts X.-Aktie darstellt.

5.3 Es bleibt auf weitere Vorbringen der Parteien einzugehen, zu welchen nicht bereits (implizit oder explizit) Stellung genommen worden ist:

Aufgrund des Gesagten trifft die von der ESTV erwähnte Qualifikation der Ferienrechte als Naturaldividende nicht zu. Zumindest zivilrechtlich ist zwar eine Qualifikation derartiger Leistungen als eigentliches aus der Mitgliedschaft fliessendes Aktionärsrecht denkbar, so als Sachdividende (vgl. etwa PETER FORSTMOSER/ARTHUR MEIER-HAYOZ/PETER NOBEL, Schweizerisches Aktienrecht, Bern 1996, N. 64 ff. zu § 40, v.a. N. 70) oder etwa als (statutarisch einzuräumendes) Recht auf (unentgeltliche oder privilegierte) Benützung gesellschaftlicher Anlagen (vgl. ROLAND VON BÜREN/WALTER A. STOFFEL/ROLF H. WEBER, 2. Aufl., Zürich 2007, Rz. 884 f.; FORSTMOSER/MEIER-HAYOZ/NOBEL, a.a.O., § 40 N. 127). Vorliegend ist aus mehrwertsteuerlicher Sicht eine solche Konstellation aber nicht gegeben, denn das Ferienrecht ist wie erläutert als entgeltlich erbrachte Leistung in einem vom Aktienkauf separaten Leistungsaustausch anzusehen. Eine (Natural-)Dividende oder eine sonsti-

ge Gewinnausschüttung, die sich mehrwertsteuerlich durch einen fehlenden Leistungsaustausch auszeichnen (oben E. 3.4), sind damit ausgeschlossen. Ferner kann auch den Statuten (act. 19) nicht entnommen werden, dass das Ferienrecht ein mitgliedschaftliches Recht darstellen sollte. Vielmehr verleiht die Aktie lediglich die (üblichen) sich "aus den Statuten und dem Aktienrecht" ergebenden Rechte, während das Ferienrecht "mit Vertragsunterzeichnung" – also vertraglich – erworben wird (vgl. Ziff. 1 und 2 der bereits erwähnten "Allgemeinen Bestimmungen").

Die Beschwerdeführerin erwähnt sodann eine "Kapitalbeschaffung" (vgl. oben Bst. D), ohne dies zu spezifizieren oder weitere Schlüsse daraus zu ziehen (etwa es läge ein Nichtumsatz vor). Es ist anzunehmen, dass sie eine Beschaffung von Eigen- und nicht etwa von Fremdkapital anspricht. Von vornherein nicht gegeben ist die Schaffung von formellem Aktienkapital, denn es werden im vorliegenden Zusammenhang nicht neue Aktien ausgegeben, sondern bestehende Aktien verkauft. Gesellschafter- bzw. Kapitaleinlagen ausserhalb von formellen Kapitalerhöhungen, die ebenfalls ohne Gegenleistung geleistet werden (vgl. E. 3.4), sind angesichts des festgestellten Leistungsaustauschs ebenfalls ausgeschlossen. Dies gilt auch für den eigentlichen Verkauf der Aktien; der Verkauf von von der Gesellschaft gehaltenen eigenen Aktien ist grundsätzlich gleich zu qualifizieren wie der Verkauf einer Aktie einer anderen Gesellschaft; es handelt sich um einen mehrwertsteuerlich relevanten (wenn auch ausgenommenen) Umsatz.

Die ESTV macht in der Vernehmlassung zudem Ausführungen zur Berufung auf Auskünfte bzw. auf den Grundsatz von Treu und Glauben. Auf solches beruft sich die Beschwerdeführerin in der Beschwerde jedoch nicht, so dass auf diesen Punkt nicht eingegangen zu werden braucht.

5.4 Wie erwähnt ist die Steuerbarkeit der "Aktienverkäufe", also der Ausgangsumsätze, vorliegend nur Vorfrage, während Streitgegenstand nur die Vorsteuerabzugsberechtigung bildet (E. 5.2). Abgesehen von der Abziehbarkeit der Vorsteuern hat sich das Bundesverwaltungsgericht damit über die steuerlichen Folgen aus der gemachten Feststellung, dass ein Teil des Verkaufs von X.-Aktien (nämlich der Verkauf des Ferienrechts) als steuerbarer Umsatz zu qualifizieren ist, nicht zu äussern. Über allfällige Nachforderungen in diesem Zusammenhang

hat die ESTV zu befinden. Sie hätte diesbezüglich ein separates Verfahren durchzuführen.

6.
Die Beschwerde ist demnach teilweise gutzuheissen und die Sache zu neuem Entscheid im Sinn der Erwägungen an die ESTV zurückzuweisen. Angesichts der teilweisen Gutheissung werden die Verfahrenskosten von Fr. 9'000.-- der Beschwerdeführerin im reduzierten Umfang von Fr. 1'000.-- auferlegt (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die ESTV hat zudem der teilweise obsiegenden und vertretenen Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung zu entrichten (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG). Diese wird in Anwendung von Art. 14 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) auf Fr. 16'000.-- (inkl. Auslagen und Mehrwertsteuer) festgesetzt.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen, soweit darauf eingetreten wird, und die Sache zu neuem Entscheid im Sinn der Erwägungen an die ESTV zurückgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten werden in reduziertem Umfang von Fr. 1'000.-- der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 9'000.-- verrechnet. Der Überschuss von Fr. 8'000.-- wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückerstattet.

3.
Die Vorinstanz wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. 16'000.-- zu bezahlen.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter: Die Gerichtsschreiberin:

Michael Beusch Sonja Bossart Meier

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: