

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 119/2017

Urteil vom 5. Oktober 2018

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichter Zünd,
Bundesrichterin Aubry Girardin,
Bundesrichter Stadelmann,
Bundesrichter Haag,
Gerichtsschreiber Mösching.

Verfahrensbeteiligte
A. _____ AG,
Beschwerdeführerin, vertreten durch
Rechtsanwälte Patrick Loosli und Pierre Scheuner,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer.

Gegenstand
MWST, Steuerperiode 2013

Beschwerde gegen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung I,
vom 19. Dezember 2016 (A-3502/2016).

Sachverhalt:

A.

Die A. _____ AG mit Sitz in U. _____ bezweckt u.a. die Übernahme von Mandaten für Treuhand, Revisionen, Unternehmens-, Steuer- und Finanzberatung und Verwaltungen. Sie kann insbesondere auch Grundstücke erwerben oder weiterveräussern sowie alle Geschäfte eingehen und Verträge abschliessen, die geeignet sind, den Zweck der Gesellschaft zu fördern. Seit dem 1. November 2004 ist sie im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Am 21. März 2014 wurde bei der A. _____ AG und deren Büopartnerin, der Einzelfirma B. _____, eine Kontrolle u.a. der Steuerperiode 2010 bis 2013 (Zeitraum vom 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2013) durchgeführt. Diese Kontrolle führte zur Einschätzungsmitteilung (EM) Nr. xxx vom 5. Dezember 2014. Die Steuerkorrektur zu Gunsten der ESTV betrug Fr. 51'299.– nebst Verzugszinsen von 4 % ab dem 14. Oktober 2014. Die ESTV begründete ihre Nachbelastung zur Hauptsache damit, dass das Ferienhaus in V. _____ ausschliesslich durch die wirtschaftlich Berechtigten der A. _____ AG genutzt werde und diese somit zu Unrecht Vorsteuern auf dem Umbau der Liegenschaft geltend gemacht habe.

B.

Die A. _____ AG war mit dem Standpunkt der ESTV nicht einverstanden und verlangte am 19. Dezember 2014 eine anfechtbare Verfügung, sollte die ESTV an der Verweigerung des Vorsteuerabzugs festhalten.

Am 23. Januar 2015 zahlte die A._____ AG die Nachbelastung. Die ESTV wiederum erliess am 29. April 2016 eine Verfügung und setzte die Nachforderung auf Fr. 51'299.– zuzüglich Verzugszins von 4 % seit dem 14. Oktober 2014 fest. Die Zahlung vom 23. Januar 2015 in Höhe von Fr. 51'633.– werde dabei angerechnet. Zur Begründung führte die ESTV an, dass sie in ihrer MWST-Branchen-Info 17 "Liegenschaftsverwaltung / Vermietung und Verkauf von Immobilien" (MBI 17) vom "Normalfall" ausgehe und Steuerumgehungen in jedem Fall vorbehalten blieben. Der vorliegende Sachverhalt sei ein "Extremfall" ohne jegliche Drittnutzung (ununterbrochene Verfügbarkeit des Ferienhauses zugunsten der wirtschaftlich Berechtigten der Wohnungs- bzw. Hauseigentümerin), wofür die Bestimmung in Ziff. 7.1.2 MBI 17 nicht vorgesehen sei. Die Grenzen der Gestaltungsfreiheit, die wirtschaftlichen Verhältnisse so zu gestalten, wie sie steuerlich am günstigsten erscheinen, seien überschritten und folglich eine Steuerumgehung zu prüfen. Missbräuchlich sei nicht, dass die A._____ AG bloss für den Kauf der Immobilie in Form einer Aktiengesellschaft gegründet worden sei, sondern dass der Liegenschafts Kauf über die A._____ AG abgewickelt worden sei, obschon die Liegenschaft ausschliesslich für die privaten Bedürfnisse der wirtschaftlich Berechtigten verwendet werde, in der Absicht, sich eine Berechtigung zum Vorsteuerabzug zu verschaffen. Die in 20 Jahren abzuliefernde Steuer sei geringer, als die im Jahr 2013 bereits geltend gemachten Vorsteuern, womit die A._____ AG bereits eine Steuerersparnis erzielt habe. Auch in Zukunft könne die A._____ AG bei sämtlichen Anschaffungen den Vorsteuerabzug geltend machen und zwar ohne Erhöhung der geschuldeten Umsatzsteuer. Es liege somit eine Steuerumgehung vor, weshalb alle gemachten Vorsteuern zurückbelastet und die bereits auf den Mietentgelten entrichtete Steuer erstattet werde.

C.

Gegen diese Verfügung reichte die A._____ AG am 31. Mai 2016 eine "Einsprache respektive Beschwerde" bei der ESTV ein und beantragte, diese sei durch die ESTV als Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht gemäss Art. 83 Abs. 4 MWSTG (SR 641.20) weiterzuleiten. Das Bundesverwaltungsgericht hiess mit Urteil vom 19. Dezember 2016 die Beschwerde teilweise gut und wies die Sache betreffend den Vorsteuerbetrag in Höhe von Fr. 729.– im Sinne der Erwägungen an die ESTV zurück. Im Übrigen wies es die Beschwerde ab.

D.

Mit Eingabe vom 1. Februar 2017 erhebt die A._____ AG Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Sie beantragt, das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts sei aufzuheben, und die Steuerforderung für die Steuerperiode 2013 sei auf Fr. 31'342.20 festzusetzen, wobei sich die beantragte Gutschrift auf Fr. 50'128.80 belaufe, welche mit einem Zins von 4 % seit dem 23. Januar 2015 zu vergüten sei. Das Bundesverwaltungsgericht verzichtet auf eine Stellungnahme. Die ESTV beantragt, die Beschwerde sei abzuweisen und das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts zu bestätigen.

Erwägungen:

1.

1.1. Das Bundesgericht prüft seine Zuständigkeit und die weiteren Eintretensvoraussetzungen von Amtes wegen (Art. 29 Abs. 1 BGG [SR 173.110]) und mit freier Kognition (Art. 95 lit. a BGG; BGE 141 II 113 E. 1 S. 116; 141 V 605 E. 3.1 S. 608).

1.2. Abgesehen von einem Vorsteuerbetrag von Fr. 729.– (vgl. Dispositiv Ziff. 1 des angefochtenen Entscheids) im Zusammenhang mit einem Autoverkauf, welcher zur weiteren Abklärung des Sachverhalts an die ESTV zurückgewiesen wurde, hat die Vorinstanz die Frage des Vorsteuerabzugs für die Steuerperiode 2013 hinsichtlich der Liegenschaft materiell abschliessend behandelt. Es handelt sich in diesem Umfang um einen Teilentscheid i.S.v. Art. 91 lit. a BGG (vgl. Urteil 2C 561/2009 vom 25. März 2011 E. 2.3) des Bundesverwaltungsgerichts in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts. Er kann insoweit beim Bundesgericht mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten angefochten werden (Art. 82 lit. a, Art. 83, 86 Abs. 1 lit. a, Art. 90 BGG) und auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten (Art. 42 und 100 BGG).

1.3. Betreffend des Vorsteuerbetrags in der Höhe von Fr. 729.– ergibt sich aus der Begründung der Beschwer-

de, dass das Urteil in dieser Hinsicht nicht angefochten wird. Ohnehin hätte auf diesen Punkt nicht eingetreten werden können, weil diesbezüglich ein Rückweisungsentscheid vorliegt. Dabei handelt es sich grundsätzlich um einen Zwischenentscheid, gegen den nur unter den Voraussetzungen von Art. 92 oder Art. 93 BGG beim Bundesgericht Beschwerde erhoben werden kann, die vorliegend jedoch nicht erfüllt sind (BGE 134 II 124 E. 1.3 S. 127).

1.4. Mit der Beschwerde können Rechtsverletzungen nach Art. 95 und Art. 96 BGG geltend gemacht werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es ist folglich weder an die in der Beschwerde vorgebrachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden; es kann die Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen, und es kann eine Beschwerde mit einer von der Argumentation der Vorinstanz abweichenden Begründung abweisen. Trotz Rechtsanwendung von Amtes wegen prüft es, unter Berücksichtigung der allgemeinen Begründungspflicht der Beschwerde (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG), an sich nur die geltend gemachten Rügen, sofern die rechtlichen Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 135 II 384 E. 2.2.1 S. 389; 134 III 102 E. 1.1 S. 104; 133 II 249 E. 1.4.1 S. 254).

1.5. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Die vorinstanzlichen Feststellungen können nur berichtigt werden, sofern sie entweder offensichtlich unrichtig, d. h. willkürlich ermittelt worden sind (Art. 9 BV; BGE 137 II 353 E. 5.1 S. 356) oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen (Art. 105 Abs. 2 BGG). Zudem hat die beschwerdeführende Partei aufzuzeigen, dass die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG; BGE 137 III 226 E. 4.2 S. 234).

2.

Der Streit betrifft die Steuerperiode 2013. Er beurteilt sich nach dem neuen, am 1. Januar 2010 in Kraft getretenen Mehrwertsteuergesetz vom 12. Juni 2009 (vgl. Art. 112 MWSTG).

2.1. Gestützt auf Art. 130 Abs. 1 BV und Art. 1 Abs. 1 Satz 1 MWSTG erhebt der Bund eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer). Damit wird die Besteuerung des nichtunternehmerischen Endverbrauchs im Inland bezweckt (Art. 1 Abs. 1 Satz 2 MWSTG).

2.2. Der Inlandsteuer (Art. 1 Abs. 2 lit. a MWSTG) unterliegen die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen. Diese sind steuerbar, soweit das Gesetz keine Ausnahme vorsieht (Art. 18 Abs. 1 MWSTG). Wer der subjektiven Mehrwertsteuerpflicht unterliegt (Art. 10 MWSTG), kann im Rahmen seiner unternehmerischen Tätigkeit die in Art. 28 Abs. 1 lit. a-c MWSTG genannten und wirtschaftlich tatsächlich getragenen (Art. 28 Abs. 4 MWSTG) Vorsteuern abziehen. Die rechtliche Möglichkeit der steuerpflichtigen Person, den Vorsteuerabzug vorzunehmen, besteht freilich nicht uneingeschränkt. Der Anspruch entfällt insgesamt, soweit die vorsteuerbelastet bezogene Leistung für Leistungen verwendet wird, die von der Steuer ausgenommen sind und für deren Versteuerung nicht optiert wurde (Art. 29 Abs. 1 i. V. m. Art. 22 MWSTG). Sodann ist der Vorsteuerabzug bei gemischter Verwendung (Art. 30 MWSTG) und Eigenverbrauch (Art. 31 MWSTG) verhältnismässig zu korrigieren. Als "gemischt verwendet" in diesem Sinne gilt eine vorsteuerbelastet bezogene Leistung, wenn sie entweder ausschliesslich ausserhalb der unternehmerischen Tätigkeit verwendet wird oder zwar innerhalb derselben, aber teils für steuerbare (Art. 28 MWSTG), teils für steuerausgenommene Leistungen (Art. 29 MWSTG). Schliesslich ist der Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen, soweit die steuerpflichtige Person gewisse Nichtentgelte - nämlich jene nach Art. 18 Abs. 2 lit. a-c MWSTG - erzielt (Art. 33 Abs. 2 MWSTG; BGE 142 II 488 E. 2.3.3 S. 494; Urteil 2C 537/2016 vom 16. Oktober 2017 E. 2.2.).

2.3. Die aus der Überlassung von Grundstücken und Grundstücksteilen zum Gebrauch oder zur Nutzung erzielten Umsätze sind grundsätzlich von der Steuer ausgenommen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 MWSTG). Die im Negativkatalog von Art. 21 Abs. 2 MWSTG genannten Leistungen sind von Gesetzes wegen ausgenommen, es sei denn, die steuerpflichtige Person habe im Sinne von Art. 22 MWSTG für die Versteuerung der Leistung optiert (sog. "Option im objektiven Sinn"; BGE 140 II 495 E. 2.2.2 S. 498). Ausgeschlossen ist eine Option

jedoch bei der Überlassung eines Grundstücks zum Gebrauch, wenn dieses vom Empfänger ausschliesslich für private Zwecke genutzt wird (Art. 22 Abs. 2 lit. b MWSTG).

2.4. Gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 lit. a MWSTG ist die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen zur Beherbergung jedoch wiederum steuerbar. Steuerbar sind dabei Beherbergungsleistungen der Hotellerie sowie der Parahotellerie, welche zum Beispiel Ferienhäuser, Ferienwohnungen, Gästezimmer usw. umfasst (REH-FISCH/ROHNER, in: Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [nachfolgend: Komm. MWSTG], Zweifel/Beusch/Glauser/Robt [Hrsg.], N. 354 zu Art. 21 MWSTG). Bei der Vermietung von Ferienwohnungen und -häusern ist irrelevant, ob sie möbliert sind und wie lange der Vertrag dauert. Der Vermieter muss seinem Gast auch keinen weiteren "Service" (im Sinn von üblichen Dienstleistungen eines Hotels) bieten. Insgesamt können Ferienwohnungen also - selbst bei einem langfristigen Mietvertrag mit einem einzigen Mieter - zum Sondersatz vermietet werden, solange dieser sie als Ferienwohnung verwendet (BOSSART/CLAVADETSCHER, in: Komm. MWSTG, N. 95 zu Art. 25 MWSTG).

2.5. Das Bundesgericht hat in seiner jüngsten Rechtsprechung (BGE 142 II 488; zusammengefasst in Urteil 2C 359/2016 vom 4. Oktober 2016 E. 3) die Rechtslage zum Vorsteuerabzug im Sinne von Art. 28 MWSTG 2009 näher ausgeführt. Dieser Norm zufolge kann die steuerpflichtige Person "im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit" bei gegebenen formellen Voraussetzungen und unter Vorbehalt von Art. 29 und 33 MWSTG die ihr angefallenen Vorsteuern abziehen.

2.5.1. Im zitierten BGE 142 II 488 erkannte das Bundesgericht, ein Unternehmensträger könne neben dem unternehmerischen zwar auch einen nicht unternehmerischen Bereich unterhalten. Neurechtlich sei ein solcher aber nicht leichthin anzunehmen. Damit ein Rechtsträger überhaupt der Steuerpflicht unterliege, habe er ein Unternehmen im mehrwertsteuerlichen Sinn zu führen. Sei ein solches gegeben, liege von Gesetzes wegen ein unternehmerischer Bereich vor. Dieser stelle eine wirtschaftliche Einheit dar, welcher alle Aktivitäten zuzuordnen seien, die einen Zusammenhang mit der unternehmerischen Tätigkeit aufwiesen (E. 3.3). Der Vorsteuerabzug aufgrund "unternehmerischer Tätigkeit" im Sinne von Art. 28 Abs. 1 MWSTG erinnere schon dem Wortlaut nach an den "geschäftsmässig begründeten Aufwand" gemäss Art. 59 Abs. 1 (positive Formulierung) bzw. Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG (negative Formulierung). "Geschäftsmässig begründet" und "unternehmerisch tätig" ruhten auf dem gleichen, betriebswirtschaftlich geprägten Fundament. In beiden Fällen sei eine wirtschaftliche Betrachtungsweise anzuwenden, da die Konturen der unternehmerischen Tätigkeit rein positivrechtlich, mit zivilrechtlichen Mitteln, kaum abschliessend gefasst werden können (E. 3.6).

2.5.2. Nach dem Grundsatz der Einheit des Unternehmens (Art. 10 Abs. 1 MWSTG) sei davon auszugehen, dass ein Aufwand oder eine Investition grundsätzlich dem Unternehmen zuzuordnen sei. Anders könne es sich (nur) verhalten, wenn die Objekte "unpassend" erscheinen. In einem solchen Fall sei eine qualitative und quantitative Analyse dazu anzustellen, ob ein vorsteuerbelasteter Aufwand oder eine vorsteuerbelastete Investition im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit angefallen sei (E. 3.7). Nur bei offensichtlicher Wesensverschiedenheit zwischen Vorhandenem und Angemessenem bestehe ein eigenständiger (nicht unternehmerischer) Bereich, der mit der unternehmerischen Tätigkeit nichts mehr zu tun hat. Nach der im Steuerrecht herrschenden Normentheorie handelte es sich dabei um eine steuererhöhende Tatsache, die als solche von der ESTV nachzuweisen wäre (E. 3.8).

3.

Die Vorinstanz gelangte zum Ergebnis, dass die Beschwerdeführerin ein Unternehmen betreibt und nicht von der Steuerpflicht befreit ist. Sie liess hingegen offen, ob die Liegenschaft dem Unternehmen zuzuordnen und die vorsteuerbelasteten Investitionen in die Liegenschaft im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit angefallen sind und äusserte sich nicht zur Frage, ob die Vermietung der Ferienwohnung an den Hauptaktionär so unangemessen wie ein Orientteppich in einem Coiffeursaloon oder ein kostspieliges Kunstwerk in einem Treuhandbüro sei (beides Beispiele, welche den Rahmen des Üblichen klar sprengen und nicht mehr der allgemeinen unternehmerischen Tätigkeit zuzurechnen sind; vgl. BGE 142 II 488 E. 3.7.3). Sie ging vielmehr davon aus, dass die gewählte Rechtsgestaltung den Tatbestand einer Steuerumgehung erfülle, was die Beschwerdeführerin bestreitet.

3.1. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. BGE 138 II 239 E. 4.1 f. S. 243 ff.; 131 II 627 E. 5.2 S. 635 f.; je mit weiteren Hinweisen) wird eine Steuerumgehung angenommen, wenn

(1.) eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich (insolite), sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint (Umwegstruktur; objektives Element),

(2.) anzunehmen ist, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären (Missbrauchsabsicht; subjektives Element), und

(3.) das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von den Steuerbehörden hingenommen würde (Steuervorteil; effektives Element; zur detaillierten Anwendung dieser Kriterien vgl. BGE 138 II 239 E. 4.1 S. 243 ff. mit Hinweisen).

Diese Rechtsprechung gilt trotz Kritik aus der Lehre ausdrücklich auch für die Mehrwertsteuer und die Voraussetzungen für die Annahme einer Steuerumgehung sind aufgrund der konkreten Umstände des Einzelfalls zu prüfen, wobei der Tatbestand der Steuerumgehung den ausserordentlichen Konstellationen vorbehalten bleibt.

3.1.1. Was die Beurteilung der gewählten Rechtsgestaltung betrifft, ist das Gewicht auf die völlige Unangemessenheit zu legen. Das heisst, für die Annahme einer Steuerumgehung muss eine Sachverhaltsgestaltung vorliegen, die - wenn man von den steuerlichen Aspekten absieht - jenseits des wirtschaftlich Vernünftigen liegt (BGE 138 II 239 E. 4.1 S. 243).

3.1.2. Das sog. subjektive Element spielt insofern eine entscheidende Rolle, als die Annahme einer Steuerumgehung ausgeschlossen bleibt, wenn andere als blosser Steuerersparnisgründe bei der Rechtsgestaltung eine relevante Rolle spielen. Wie sich im Kontext der Mehrwertsteuer deutlich zeigt, kann eine Steuerersparnis darin liegen, dass einerseits die Erhebung von Steuern vermieden wird, andererseits, dass zusätzliche Steuerrückvergütungen - beispielsweise mittels Vorsteuerabzug - bewirkt werden (vgl. Urteil 2C 146/2010 vom 15. August 2012 E. 4.1.4 mit weiteren Hinweisen).

3.1.3. Was schliesslich das sog. effektive Element anbelangt, ist zu beachten, dass der Steuerpflichtige grundsätzlich frei ist, wie er seine Rechtsverhältnisse gestalten will, und dass bei rechtsmissbräuchlicher Gestaltung dann eingegriffen werden soll, wenn diese andernfalls tatsächlich Wirkung entfalten würde. Ob die Voraussetzungen für die Annahme einer Steuerumgehung erfüllt sind, ist aufgrund der konkreten Umstände des Einzelfalls zu prüfen. Wird eine Steuerumgehung bejaht, ist der Besteuerung die Rechtsgestaltung zugrunde zu legen, die sachgemäss gewesen wäre, um den erstrebten wirtschaftlichen Zweck zu erreichen (BGE 138 II 239 E. 4.1 S. 243).

3.2. Vorliegend betreibt die Beschwerdeführerin ein Treuhandunternehmen und bildet eine Bürogemeinschaft mit dem Einzelunternehmen B. _____, welches in demselben Geschäftsbereich tätig ist. Der Hauptaktionär liess sich im Jahr 2011 bei der Beschwerdeführerin anstellen, ist Präsident des Verwaltungsrats und zeichnet mit Einzelunterschrift. Die Beschwerdeführerin selbst besass seit längerer Zeit eine Immobilie in W. _____, welche sie mit eigenen Mitteln erworben hatte und die lange vom Hauptaktionär und seiner Familie als Ferienwohnung genutzt wurde. Seit dem Jahr 2009 wurde diese Eigentumswohnung an Dritte und seit 2012 an einen (Dritt-) Dauermieter vermietet und im Jahr 2016 schliesslich veräussert. Die Beschwerdeführerin erwarb im Jahr 2012 aus eigenen Mitteln und einem auf sie lautenden Hypothekarkredit einer Bank die Liegenschaft in V. _____ für 1,85 Mio. Franken und nahm im Jahr 2013 umfangreiche Renovationen in Höhe von Fr. 673'745.- (inkl. MWST) vor. Seit Oktober 2013 nutzen der Hauptaktionär und seine Familie die Liegenschaft ausschliesslich für ihre Zwecke und entrichteten dafür eine Miete gemäss Ziffer 7.1.2 MBI 17. Die Beschwerdeführerin ihrerseits entrichtet auf dieser Miete die Mehrwertsteuer zum Sondersatz von 3.8 % für Beherbergungsleistungen und machte den Abzug der auf den angesprochenen Renovationen und Umbauten bezahlten Vorsteuern geltend.

3.3. Es ist im Folgenden zu prüfen, ob die Vorinstanz die einzelnen Voraussetzungen einer Steuerumgehung im beschriebenen Sachverhalt zu Recht angenommen hat.

3.3.1. Hinsichtlich des objektiven Elements (1) führte sie aus, dass der Kauf der vorliegenden Liegenschaft durch die Beschwerdeführerin für sich alleine betrachtet noch nicht als absonderlich oder sachwidrig bezeichnet werden könne. Auch wenn die Gesellschaft als Hauptzweck nicht Erwerb und Bewirtschaftung von Immobilien aufweist, so sei es nicht ungewöhnlich, dass eine juristische Person ihre erwirtschafteten Mittel in Liegenschaften investiere, diese umbaut und vermietet. Ebenso wenig könne eine Vermietung an eng verbundene Personen per se als absonderlich bezeichnet werden. Diese Ausführungen stimmen mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung überein (vgl. Urteil 2C 146/2010 vom 15. August 2012 E. 4.1.3) und sind nicht zu beanstanden. Ungewöhnlich erscheine aber vorliegend die konkrete Ausgestaltung des Liegenschaftskaufs mit anschliessender Exklusivmiete. Die Beschwerdeführerin sei verwendet worden, die privaten Bedürfnisse ihres Hauptaktionärs zu befriedigen, wobei es gemäss bundesgerichtlicher Praxis (BGE 138 II 239 E. 4.3.3; Urteil vom 12. November 1969, in: ASA 40 S. 210 ff.) als absonderlich und den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen gelte, eine juristische Person einzig zu diesen Zwecken zu gründen und zu halten. Solches gelte grundsätzlich in analoger Weise für die vorliegende Situation, in welcher die Beschwerdeführerin zwar nicht in erster Linie und ausschliesslich zu diesem Zweck gegründet wurde, aber auch dazu verwendet werde, dem Hauptaktionär für dessen privaten Belange die umstrittene Liegenschaft zur Verfügung zu stellen. Der Missbrauch liege nicht darin, dass die Beschwerdeführerin für das Halten des durch den Hauptaktionär privat genutzten Ferienhauses diene oder gar dafür gegründet worden wäre, sondern mit der Gesellschaft überdies versucht werde, Steuern zu sparen (BGE 138 II 239 E. 4.3.3 S. 249; vgl. Urteile 2C 836/2009 vom 15. Mai 2012 E. 6.3.2; 2C 146/2010 vom 15. August 2012 E. 4.2.2).

3.3.2. Die Beschwerdeführerin ist hingegen der Ansicht, dass die bundesgerichtliche Rechtsprechung für sie aus verschiedenen Gründen nicht zur Anwendung gelangen könne. Sie weist darauf hin, dass ihre gewählte Rechtsgestaltung nicht ungewöhnlich sei. Den bisherigen Entscheiden des Bundesgerichts, bei welchen eine Steuerumgehung im Bereich der Mehrwertsteuer angenommen wurde und auf die sich die Vorinstanz abstütze, seien jeweils sog. "single purpose" Gesellschaften zugrunde gelegen, die primär das Halten und Zurverfügungstellen von Fluggeräten bezweckt hätten (vgl. BGE 138 II 239; Urteile 2C 146/2010 vom 15. August 2012; 2C 732/2010 vom 28. Juni 2012; 2C 836/2009 vom 15. Mai 2012; 2C 476/2010 vom 19. März 2012; 2C 487/2011 vom 13. Februar 2012; 2C 632/2007 vom 7. April 2008). Die Beschwerdeführerin sei hingegen nicht ausschliesslich für das Halten der Liegenschaft gegründet worden und werde auch nicht nur dafür verwendet. Vielmehr sei der Liegenschaftserwerb nur einer unter verschiedenen von ihr verfolgten Zwecke.

3.3.3. Fraglich ist vorliegend, ob es aus wirtschaftlichen Gegebenheiten ebenfalls völlig unangemessen erscheint, wenn nicht eine Gesellschaft zur alleinigen Haltung einer Liegenschaft für die private Verwendung des Hauptaktionärs gegründet wird, sondern eine bereits bestehende Gesellschaft dafür benutzt wird, die sich noch anderen Geschäftstätigkeiten widmet. Massgebend ist die spezifische Verwendung des fraglichen Gegenstandes. Für die vorliegende Anmeldung einer rein privat genutzten Liegenschaft bei der Mehrwertsteuer sind keine anderen Motive als die Steuerersparnis ersichtlich. Die gewählte Vorgehensweise stellt auch bei einer bereits bestehenden Gesellschaft eine aus wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessene Handlung dar. Ansonsten könnten Gesellschaften mit verschiedenen Tätigkeiten in einzelnen Bereichen ausschliesslich die privaten Bedürfnisse ihres Hauptaktionärs versorgen und sie wären dadurch gegenüber anderen Gesellschaften, die nur einen Zweck verfolgen, bevorzugt. Es ist zudem möglich, den Durchgriff nur hinsichtlich des Leistungsaustauschs mit dem wirtschaftlich Berechtigten vorzunehmen. Dabei sind die separate Existenz der Gesellschaft als Steuerpflichtige und deren erzielte Umsätze zu anerkennen, sofern diese als echtes Drittgeschäft qualifiziert werden können und neben dem Hauptzweck nicht bloss eine untergeordnete Bedeutung haben (vgl. zu einer solchen Konstellation Urteile 2C 732/2010 vom 28. Juni 2012 E. 5.5 sowie 2C 146/2010 vom 15. August 2012 E. 4.3). Analog ist vorzugehen, wenn der fragliche Leistungsaustausch wie hier bloss den Nebenzweck der Gesellschaft beschlägt.

3.4. Das Vorliegen einer Steuerumgehung ist durch die Steuerbehörde zu beweisen. Diese kann sich aber darauf beschränken darzulegen, dass keine wirtschaftlichen oder geschäftlichen Gründe für das Halten der Liegenschaft ersichtlich sind. Daraus ergibt sich die natürliche Vermutung, dass die Liegenschaft für private Zwecke des Aktionärs und ihm Nahestehender verwendet wird. Die Beschwerdeführerin kann diese Vermutung jedoch

entkräften, indem sie nachweist, dass die Liegenschaft für geschäftliche Zwecke benötigt wird (BGE 138 II 239 E. 4.4).

3.4.1. Die Beschwerdeführerin bestreitet, dass ihr Hauptaktionär sie dazu verwendet habe, seine privaten Bedürfnisse zu befriedigen. Weder für den Erwerb noch für den Umbau der Ferienliegenschaft habe sie Mittel des Hauptaktionärs in Anspruch genommen, sondern habe die Finanzierung aus eigenen, durch die steuerbare Tätigkeit als Treuhandunternehmen erarbeiteten Mitteln und einer Hypothek einer unabhängigen Bank bestritten. Die Beschwerdeführerin habe nach einer sicheren und sinnvollen Geldanlage gesucht, welche sie im Kauf einer Ferienliegenschaft in einem bekannten Schweizer Wintersportort gefunden habe. Die Vermietung an eine der Beschwerdeführerin bekannten Person sei unter diesen Umständen alles andere als jenseits der wirtschaftlichen Vernunft. Zudem stelle Art. 24 Abs. 2 MWSTG sicher, dass kein unüblich tiefer Mietzins verrechnet werde, da ein solcher einem Drittvergleich standhalten müsse. Die ESTV habe dessen Ausgestaltung in Ziff. 7.2.1 MBI 17 festgehalten und er unterliege keiner Einschränkung. Die fragliche Regelung habe zur Folge, dass es für die Beschwerdeführerin keine Rolle spielt, ob sie das Ferienhaus an einen unabhängigen Dritten oder an ihren Hauptaktionär vermiete. Die Miete entspreche in jedem Fall einem marktüblichen Preis.

3.4.2. Die Ausführungen der Beschwerdeführerin legen nicht dar, inwiefern das Ferienhaus für geschäftliche (z.B. Repräsentation) statt für private Zwecke des Hauptaktionärs verwendet wurde. Der Verweis auf die Geldanlage ist unbehelflich. Jede Investition in einen Wertgegenstand kann auch als Geldanlage betrachtet werden. Nicht nur das frühere Ferienhaus, sondern auch Fahrzeuge oder Flugzeuge können durchaus mit Gewinn verkauft werden. Trotzdem geht die bundesgerichtliche Rechtsprechung bei einer (fast) ausschliesslichen Verwendung dieser Wertgegenstände durch den wirtschaftlich Berechtigten der Gesellschaft davon aus, dass es sich um eine private und nicht um eine geschäftliche Verwendung handelt. Dass eine Dauermiete über das ganze Jahr hinweg an eine Person bei Ferienwohnungen üblich sein soll, belegt die Beschwerdeführerin nicht weiter. Solches lässt sich insbesondere nicht aus Ziff. 7.2.1 MBI 17 ableiten. Die verwendete Formulierung zur Berechnung des Marktmietwerts bei der Überlassung an eng verbundene Personen (keine "Vermietung" an unabhängige Dritte in der entsprechenden Saison) weist vielmehr auf einen temporären Gebrauch als übliche Verwendung hin, wie bereits die Vorinstanz ausführte und als notorisch gelten kann. Nur weil der Beschwerdeführerin bei der ausschliesslichen Vermietung an ihren Hauptaktionär, den sie offensichtlich gut kennt, weitere Umstände erspart bleiben, kann nicht geschlossen werden, dass wirtschaftliche Gründe für ein solches Vorgehen sprechen. Andernfalls wäre die Vermietung an den eigenen Hauptaktionär immer wirtschaftlich sinnvoll. Auch trifft es nicht zu, dass Fahrzeuge anders als Ferienwohnungen behandelt werden. Die rein private Verwendung von Fahrzeugen durch den wirtschaftlich Berechtigten einer Gesellschaft wurde erst kürzlich ebenfalls als Steuerumgehung gewertet (vgl. Urteil 2C 487/2011 vom 13. Februar 2013).

3.4.3. Die Vorinstanz hat somit willkürfrei festgehalten, dass keine ausserhalb des Steuerrechts stehende plausible Gründe vorhanden sind, weshalb das Ferienhaus durch die Beschwerdeführerin gehalten und an den wirtschaftlich Berechtigten exklusiv vermietet wird. An diesen Erkenntnissen ändern die Ausführungen der Beschwerdeführerin nichts. Es liegt in der Natur der Sache, dass ein ausschliesslich dem Hauptaktionär zur Verfügung stehendes Ferienhaus dazu bestimmt ist, dessen persönlichen Bedürfnissen zu dienen, und die Zwecke der Gesellschaft, die erreicht werden sollen, in den Hintergrund treten (BGE 138 II 239 E. 4.3.3 S. 248 f.).

3.5. Bezüglich der Steuerersparnis legte die Vorinstanz in ihrer E. 3.4.1 ausführlich dar, dass sich eine solche durch das gewählte Vorgehen der Beschwerdeführerin ergibt.

3.5.1. Die in 20 Jahren maximal zu entrichtende Mehrwertsteuer belaufe sich auf Fr. 34'957.-. Dabei veranschlagte die Vorinstanz den Eigenmietwert der Liegenschaft unter Einbezug des Kaufpreises (1,85 Mio. Franken) und der Gesamtinvestitionen (insgesamt Fr. 900'000.-) auf Fr. 31'038.-, der mit dem Zuschlag von 25 % (gemäss Ziff. 7.1.2 MBI 17) Fr. 38'797.- pro Jahr beträgt. Zuzüglich der Nebenkosten (Fr. 600.- pro Monat) ergebe sich ein Jahresbetrag von Fr. 45'996.- und ein Total von Fr. 919'920.- in 20 Jahren, welches zum Sondersatz von 3.8 % zu besteuern ist. Der Vorsteuerabzug auf den getätigten Investitionen in der Höhe von Fr. 900'000.- kommt mit dem Normalsatz von 8 % wiederum auf Fr. 66'666.- zu stehen, wodurch sich ein

Steuerguthaben von Fr. 31'709.– ergibt. Die Beschwerdeführerin hat 2013 auch bereits einen Vorsteuerbetrag von Fr. 49'833.– geltend gemacht.

3.5.2. Die Beschwerdeführerin bringt in dieser Hinsicht vor, die Steuerersparnis ergebe sich nur aufgrund der vorgenommenen Umbauten und Renovationen, die zum Vorsteuerabzug berechtigten. Ohne einen solchen hätte die gewählte Rechtsgestaltung keine Steuerersparnis zur Folge gehabt. Das mag zutreffen, doch gilt es vorliegend nicht, eine hypothetische Handlungsweise der Beschwerdeführerin zu beurteilen. Sie hat einen Umbau der Liegenschaft vorgenommen und auf den angefallenen Leistungen den Vorsteuerabzug geltend gemacht. Ihr gewähltes Vorgehen führt ohne Korrektur durch die Steuerbehörden zweifellos zu einer Steuerersparnis.

3.5.3. Wird ein Fahrzeug oder Fluggerät zu rein privaten Zwecken eingesetzt, kann die Anmeldung bei der Mehrwertsteuer in solchen Konstellationen praxisgemäss nur das Motiv der Steuerersparnis haben (BGE 138 II 239 E. 4.3.3; Urteil 2C 487/2011 vom 13. Februar 2013 E. 3.7). Selbiges gilt, wie bereits in E. 3.4 erwähnt, auch für Ferienwohnungen. Hätte der Hauptaktionär dieses Ziel ohne die vorliegend zur Diskussion stehende Zwischenschaltung einer eigenen Gesellschaft erreichen wollen, so hätte er die Liegenschaft mieten oder persönlich kaufen müssen. Es ist offensichtlich, dass der Hauptaktionär als Mieter oder privater Halter bzw. nicht unternehmerischer Endverbraucher die Vorsteuern im Zusammenhang mit den erwähnten Investitionen in die Liegenschaft nicht hätte in Abzug bringen können (vgl. Urteil 2C 146/2010 vom 15. August 2012 E. 4.2.4; 2C 632/2007 vom 7. April 2008 E. 4.6).

3.6. Unter diesen Umständen ist davon auszugehen, dass der Erwerb der Liegenschaft durch die Gesellschaft einzig in der Absicht erfolgte, bei minimaler steuerlicher Belastung sich den Vorsteuerabzug auszahlen zu lassen. Die Vorinstanz hat somit eine Steuerumgehung zu Recht bejaht.

4.

Die Beschwerde ist nach dem Gesagten abzuweisen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 BGG). Parteientschädigungen sind nicht zuzusprechen (Art. 68 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Gerichtskosten von Fr. 4'000.– werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten und dem Bundesverwaltungsgericht, Abteilung I, schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 5. Oktober 2018

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Mösching