



Urteil vom 13. März 2019

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),
Richter Jürg Steiger,
Richter Michael Beusch,
Gerichtsschreiber Beat König.

Parteien

A._____ AG,
vertreten durch C._____,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer,
Vorinstanz.

Gegenstand

MWST; Steuerpflicht/Steuerumgehung (2010-2014).

Sachverhalt:**A.**

Die A._____ AG mit Sitz in B._____ wurde im Dezember 2004 gegründet. Die Gesellschaft bezweckt gemäss Eintrag im Handelsregister den Erwerb, die Erstellung, die Verwaltung, die Vermietung sowie die Veräusserung von Liegenschaften und anderen Vermögenswerten. Gestützt auf einen am 9. Juli 2012 eingereichten Fragebogen zur Abklärung der Mehrwertsteuerpflicht wurde sie von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) am 12. Februar 2013 rückwirkend per 1. Januar 2009 im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen eingetragen.

B.

Am 24. und 25. Februar 2016 wurde bei der A._____ AG eine Kontrolle unter anderem der Steuerperioden 2010 bis 2014 (Zeitraum vom 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2014) durchgeführt. Aufgrund der Ergebnisse dieser Kontrolle löschte die ESTV die A._____ AG rückwirkend per 1. Januar 2009 im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen. Ferner erliess diese Behörde am 4. Mai 2016 die Einschätzungsmitteilung (EM) Nr. [...]. Danach beträgt die Steuerkorrektur zu Gunsten der ESTV Fr. 527'145.- zuzüglich Verzugszins. Als Begründung wird in der EM festgehalten, es liege eine Steuerumgehung vor.

C.

Mit E-Mail vom 1. Juni 2016 und Schreiben vom 8. November 2017 bestritt die A._____ AG die von der ESTV erhobene Forderung.

D.

Mit Verfügung vom 1. Februar 2018 erkannte die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz), dass die A._____ AG für die Steuerperioden 2010 bis 2014 nicht mehrwertsteuerpflichtig ist (Dispositiv-Ziff. 1 der Verfügung). Ferner ordnete die ESTV an, dass ihr die A._____ AG als Differenz zwischen der abgezogenen Vorsteuer und der abgerechneten Umsatzsteuer einen Betrag von Fr. 527'145.- sowie Verzugszins von 4 % seit dem 30. April 2013 schulde.

Zur Begründung führte die Vorinstanz im Wesentlichen aus, die einzige Tätigkeit der A._____ AG habe bislang darin bestanden, zwei Liegenschaften zu erstellen und diese ihrem «Alleinaktionär» zur Verfügung zu stellen. Zwar lasse sich die Erstellung von zwei Liegenschaften durch eine Immobiliengesellschaft für sich allein betrachtet weder als absonderlich noch als

sachwidrig bezeichnen. Die konkrete Ausgestaltung der Erstellung der Liegenschaften durch die A. _____ AG mit anschliessender exklusiver Verwendung für die privaten Bedürfnisse ihres «Alleinaktionärs» erscheine jedoch als ungewöhnlich im Sinne der Judikatur und Doktrin zur Steuerumgehung. Weil überdies davon auszugehen sei, dass die in Frage stehende Rechtsgestaltung von der A. _____ AG und ihrem «Alleinaktionär» einzig gewählt worden sei, um im Zusammenhang mit der Erstellung und dem Unterhalt der Liegenschaften anfallende Vorsteuern in Abzug zu bringen, und eine Duldung dieser Rechtsgestaltung durch die ESTV zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, liege eine Steuerumgehung vor. Entgegen der Ansicht der A. _____ AG verstosse es weder gegen den Grundsatz von Treu und Glauben noch gegen das Rechtsgleichheitsgebot, die Steuerpflicht dieser Gesellschaft für den Zeitraum vom 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2014 zu verneinen sowie von ihr die Differenz zwischen den in dieser Zeitspanne abgezogenen Vorsteuern und der abgerechneten Umsatzsteuer zu fordern.

E.

E.a Gegen die erwähnte Verfügung liess die A. _____ AG (nachfolgend auch: Beschwerdeführerin) am 1. März 2018 «Einsprache/Beschwerde» bei der ESTV erheben. Sie beantragt, die Eingabe sei durch die ESTV als Beschwerde gemäss Art. 83 Abs. 4 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG, SR 641.20) an das Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten. Ferner ersucht sie um Aufhebung der Verfügung der ESTV vom 1. Februar 2018 und um Feststellung, «dass die A. _____ AG mangels Vorliegens einer Steuerumgehung Mehrwertsteuersubjekt ist, so lange, als sich der massgebliche Sachverhalt der Erbringung von Beherbergungsleistungen gegenüber ihrem nutzungsberechtigten Alleinaktionär nicht ändert» (S. 1 der Eingabe). Schliesslich fordert die Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung zulasten der Vorinstanz.

In der Begründung ihrer Eingabe bestreitet die A. _____ AG im Wesentlichen die Voraussetzungen einer Steuerumgehung. Ferner macht sie geltend, die Vorinstanz verhalte sich widersprüchlich sowie wider Treu und Glauben, indem sie mit der angefochtenen Verfügung von einer in den Jahren 2012 und 2013 namentlich durch ihren Rechtsdienst vorgenommenen Beurteilung des gleichen Sachverhaltes abgewichen sei. Mit dem entsprechenden Vorgehen habe die ESTV auch den Untersuchungsgrundsatz, das Legalitätsprinzip und das Willkürverbot missachtet.

E.b Die Eingabe der Beschwerdeführerin vom 1. März 2018 wurde seitens der ESTV am 9. März 2018 mit einem Antrag zur Behandlung als Sprungbeschwerde an das Bundesverwaltungsgericht übermittelt.

F.

Die Vorinstanz beantragt mit Vernehmlassung vom 16. April 2018, die Beschwerde sei unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei.

G.

Die Beschwerdeführerin hält mit unaufgefordert eingereicherter Eingabe vom 7. Februar 2019 an ihrem Beschwerdebegehren fest.

H.

Auf die weiteren Ausführungen der Verfahrensbeteiligten sowie die eingereichten Unterlagen wird – soweit entscheidwesentlich – im Rahmen der folgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG, SR 172.021), soweit das Bundesgesetz vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Gemäss Art. 31 VGG beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG. Eine Ausnahme nach Art. 32 VGG liegt nicht vor. Die Vorinstanz ist zudem eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde sachlich zuständig.

1.2 Auf die funktionelle Zuständigkeit ist im Folgenden einzugehen, wobei zunächst das anwendbare Recht zu bestimmen ist.

1.2.1 Der vorliegende Sachverhalt betrifft die Steuerperioden 2010 bis 2014, womit das am 1. Januar 2010 in Kraft getretene MWSTG zur Anwendung kommt. In materiell-rechtlicher Hinsicht massgebend ist dabei die in den Jahren 2010 bis 2014 gültig gewesene Fassung des MWSTG. Die im Folgenden genannten Verweise auf materiell-rechtliche Bestimmungen

des MWSTG beziehen sich ausschliesslich auf die Vorschriften in dieser Fassung des Gesetzes. Nicht zu berücksichtigen sind im vorliegenden Fall namentlich die per 1. Januar 2018 in Kraft getretenen zahlreichen materiell-rechtlichen Änderungen des MWSTG (vgl. auch Urteil des BVGer A-2715/2017 vom 26. April 2018 E. 1.3).

Soweit auf die Rechtsprechung zum früheren Mehrwertsteuergesetz vom 2. September 1999 (aMWSTG, AS 2000 1300) verwiesen wird, liegt der Grund darin, dass diese im vorliegenden Fall auch für das MWSTG übernommen werden kann.

1.2.2

1.2.2.1 Die Einsprache ist das vom Gesetz besonders vorgesehene förmliche Rechtsmittel, mit dem eine Verfügung bei der verfügenden Verwaltungsbehörde zwecks Neuüberprüfung angefochten wird. Die Einsprache ist kein devolutives Rechtsmittel, welches die Entscheidungszuständigkeit an eine Rechtsmittelinstanz übergehen lässt (vgl. BGE 132 V 368 E. 6.1, 131 V 407 E. 2.1.2.1). Das Einspracheverfahren ermöglicht eine Abklärung komplexer tatsächlicher oder rechtlicher Verhältnisse und eine umfassende Abwägung der verschiedenen von einer Verfügung berührten Interessen (Urteile des BVGer A-3502/2016 vom 19. Dezember 2016 E. 1.2.2.1, A-7176/2014 vom 12. März 2015 E. 1.2.4.1).

1.2.2.2 Im Bereich der Mehrwertsteuer ist das Einspracheverfahren in Art. 83 MWSTG gesetzlich vorgesehen. Gegen Verfügungen der ESTV ist also – in der Regel – zunächst Einsprache an die ESTV selbst zu erheben, bevor das Gericht angerufen wird. Eine Ausnahme hierzu bildet die sog. «Sprungbeschwerde»: Richtet sich die Einsprache gegen eine einlässlich begründete Verfügung der ESTV, so ist sie auf Antrag oder mit Zustimmung des Einsprechers als Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten (Art. 83 Abs. 4 MWSTG; vgl. zur Sprungbeschwerde Urteile des BVGer A-3497/2015 vom 25. Februar 2016 E. 1.2.3, A-1184/2012 vom 31. Mai 2012 E. 2 ff.).

1.2.2.3 Im vorliegenden Fall ist keine Einspracheentscheid der ESTV ergangen. Die Beschwerdeführerin hat gegen die (erste) Verfügung der ESTV vom 1. Februar 2018 eine Einsprache mit einem Antrag auf Behandlung als Sprungbeschwerde bei der ESTV eingereicht, welche die Sache dann ihrerseits mit einem Antrag vom 9. März 2018 zur Behandlung als Sprungbeschwerde an das Bundesverwaltungsgericht weitergeleitet hat. In Bezug auf die Entgegennahme der Beschwerde liegen damit übereinstimmende

Anträge vor. Die angefochtene Verfügung ist einlässlich begründet, weshalb die Beschwerde auch aufgrund der Aktenlage als Sprungbeschwerde entgegengenommen werden kann.

1.2.3 Das Bundesverwaltungsgericht ist damit auch in funktioneller Hinsicht zuständig.

1.3 Die Beschwerdeführerin beantragt, es sei festzustellen, dass sie «mangels Vorliegens einer Steuerumgehung Mehrwertsteuersubjekt ist, so lange, als sich der massgebliche Sachverhalt der Erbringung von Beherbergungsleistungen gegenüber ihrem nutzungsberechtigten Alleinaktionär nicht ändert» (Beschwerde, S. 1).

Gegenstand des Beschwerdeverfahrens kann nur sein, was Gegenstand des vorinstanzlichen Verfahrens war oder nach richtiger Gesetzesauslegung hätte sein sollen (vgl. Urteile des BGer 2C_642/2007 vom 3. März 2008 E. 2.2, 2A.121/2004 vom 16. März 2005 E. 2.1; BVGE 2010/12 E. 1.2.1). Da die Vorinstanz in ihrer Verfügung vom 1. Februar 2018 zu Recht nur über die Mehrwertsteuerpflicht der Beschwerdeführerin in den Steuerperioden 2010 bis 2014 befunden hat, sprengt der erwähnte Feststellungsantrag, soweit er andere Steuerperioden betrifft, den durch den Streitgegenstand gesetzten Rahmen. Insoweit ist auf diesen Feststellungsantrag folglich nicht einzutreten.

Ein Feststellungsbegehren ist sodann – abgesehen von hier nicht einschlägigen Ausnahmen – praxisgemäss nur zulässig, wenn das geltend gemachte schutzwürdige Interesse nicht ebenso gut mit einer Leistungs- oder Gestaltungsverfügung gewahrt werden kann (sog. Subsidiarität der Feststellungsverfügung; statt vieler: Urteile des BVGer A-5243/2017 vom 16. August 2018 E. 1.4, A-7718/2016 vom 2. Juli 2018 E. 1.4). Hinsichtlich der Steuerperioden 2010 bis 2014 ist ein schutzwürdiges Interesse, welches nicht bereits mit der beantragten Aufhebung der angefochtenen Verfügung in gestaltender Weise gewahrt würde, weder substantiiert geltend gemacht noch ersichtlich (vgl. auch Art. 82 Abs. 1 Bst. f MWSTG). Folglich ist auf das Feststellungsbegehren auch insoweit, als es die Steuerperioden 2010 bis 2014 betrifft, nicht einzutreten.

1.4 Mit der genannten Einschränkung (E. 1.3) ist auf die im Übrigen mit der erforderlichen Beschwerdebefugnis (vgl. Art. 48 Abs. 1 VwVG) sowie frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (vgl. Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) einzutreten.

1.5 Es kann hier dahingestellt bleiben, ob die Eingabe der Beschwerdeführerin vom 7. Februar 2019 als verspätet aus dem Recht zu weisen wäre. Denn wie im Folgenden ersichtlich wird, enthält diese Eingabe ohnehin nichts substantiell Neues und ändert sie nichts am Ergebnis der gerichtlichen Beurteilung.

2.

Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin 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 Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. c VwVG).

3.

3.1 Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Nettoallphasensteuer (auch als Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug bzw. Mehrwertsteuer bezeichnet [Art. 1 Abs. 1 MWSTG]; Art. 130 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]). Damit wird die Besteuerung des nicht unternehmerischen Endverbrauchs im Inland bezweckt (Art. 1 Abs. 1 Satz 2 MWSTG).

Mehrwertsteuerpflichtig ist, wer eine unternehmerische Tätigkeit im Sinne von Art. 10 Abs. 1 MWSTG betreibt und nicht nach Abs. 2 dieser Vorschrift von der Steuerpflicht befreit ist (sog. subjektive Steuerpflicht). Von der Steuerpflicht ist befreit, wer im Inland innerhalb eines Jahres weniger als Fr. 100'000.- Umsatz aus steuerbaren Leistungen erzielt (Art. 10 Abs. 2 Bst. a MWSTG).

3.2 Der Inlandsteuer (Art. 1 Abs. 2 Bst. 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 (vgl. E. 3.1), kann im Rahmen seiner unternehmerischen Tätigkeit die in Art. 28 Abs. 1 Bst. a–c MWSTG genannten und wirtschaftlich tatsächlich getragenen (Art. 28 Abs. 4 MWSTG) Vorsteuern grundsätzlich abziehen. Der Anspruch auf Vorsteuerabzug entfällt freilich insgesamt, soweit die vorsteuerbelastete bezogene Leistung für Leistungen verwendet wird, die von der Steuer ausgenommen sind und für deren Versteuerung nicht optiert wurde (Art. 29

Abs. 1 in Verbindung mit Art. 22 MWSTG; siehe zum Ganzen Urteil des BGer 2C_119/2017 vom 5. Oktober 2018 E. 2.2, mit weiteren Hinweisen).

3.3 Die in Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 MWSTG genannte Überlassung von Grundstücken und Grundstücksteilen zum Gebrauch oder zur Nutzung ist, soweit keine der in Bst. a–f dieser Vorschrift genannten Gegenausnahmen vorliegt, von der Steuer ausgenommen. Soweit nicht nach Art. 22 Abs. 1 MWSTG für deren Versteuerung optiert wird, sind entsprechende Leistungen nicht steuerbar (Art. 21 Abs. 1 MWSTG) und berechtigen sie den Steuerpflichtigen auch nicht zum Vorsteuerabzug (Art. 29 Abs. 1 MWSTG; vgl. auch E. 3.2). Für die Versteuerung kann nicht optiert werden, wenn der Gegenstand vom Empfänger oder der Empfängerin ausschliesslich für private Zwecke genutzt wird (Art. 22 Abs. 2 Bst. b MWSTG).

Zu den erwähnten steuerbaren Gegenausnahmen zählt (soweit hier interessierend) nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 Bst. a MWSTG die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen zur Beherbergung. Steuerbar sind also Beherbergungsleistungen der Hotellerie sowie der Parahotellerie, welche zum Beispiel Ferienhäuser, Ferienwohnungen und Gästezimmer umfasst (Urteil des BGer 2C_119/2017 vom 5. Oktober 2018 E. 2.4, mit Hinweis; vgl. zum Begriff der Beherbergungsleistung auch sogleich E. 3.4).

3.4 Gemäss Art. 25 Abs. 1 MWSTG betrug der Normalsatz (unter Vorbehalt hier nicht interessierender, in Art. 25 Abs. 2 und 3 MWSTG festgehaltener Ausnahmen) 7,6 % im Jahr 2010 und 8 % in der Zeitspanne vom 1. Januar 2011 bis 31. Dezember 2014. Für Beherbergungsleistungen galt hingegen gemäss Art. 25 Abs. 4 Satz 1 MWSTG ein Sondersatz von 3.6 % im Jahr 2010 bzw. 3.8 % in den Jahren 2011 bis 2014.

Als Beherbergungsleistung zu qualifizieren ist nach Art. 25 Abs. 4 Satz 2 MWSTG die Gewährung von Unterkunft einschliesslich der Abgabe eines Frühstücks, auch wenn dieses separat berechnet wird. Bei der Vermietung von Ferienwohnungen und -häusern ist rechtsprechungsgemäss irrelevant, ob sie möbliert sind und wie lange der Vertrag dauert. Der Vermieter muss seinem Gast auch keinen weiteren «Service» (im Sinne von üblichen Dienstleistungen eines Hotels) bieten. Insgesamt können Ferienwohnungen also, selbst bei einem langfristigen Mietvertrag mit einem einzigen Mieter, zum Sondersatz für Beherbergungsleistungen vermietet werden, solange dieser sie als Ferienwohnung verwendet (siehe zum Ganzen Urteil des BGer 2C_119/2017 vom 5. Oktober 2018 E. 2.4, mit Hinweisen).

4.

4.1 Nach Art. 9 BV sind staatliche Organe, nach Art. 5 Abs. 3 BV staatliche Organe und Private zum Handeln nach Treu und Glauben aufgerufen. Die beiden Verfassungsbestimmungen werden konkretisiert durch das gesetzliche, für alle Rechtsbereiche geltende Verbot des Rechtsmissbrauchs (Art. 2 Abs. 2 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 [ZGB, SR 210]; siehe zum Ganzen Urteil des BGer 2C_334/2014 vom 9. Juli 2015 E. 2.5.1, mit Hinweisen).

4.2 Art. 9 BV verleiht einer Person Anspruch auf Schutz des berechtigten Vertrauens in behördliche Zusicherungen oder sonstiges, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden (BGE 131 II 627 E. 6.1). Voraussetzung für eine Berufung auf den in dieser Vorschrift verankerten Vertrauensschutz als Tatbestand des Grundsatzes von Treu und Glauben ist, dass die betroffene Person sich berechtigterweise auf eine Vertrauensgrundlage verlassen durfte und gestützt darauf nachteilige Dispositionen getroffen hat, die sie nicht mehr rückgängig machen kann; die Berufung auf den Grundsatz von Treu und Glauben scheitert sodann, wenn ihr überwiegende öffentliche Interessen entgegenstehen. Im Steuerrecht hat der Grundsatz von Treu und Glauben nur eine beschränkte Tragweite, vor allem, wenn er im Widerspruch zum Legalitätsprinzip steht (vgl. BGE 131 II 627 E. 6.1; Urteil des BGer 2C_199/2017 vom 12. Juni 2018 E. 3.3).

Der mit Art. 9 BV garantierte Vertrauensschutz hat insbesondere zur Folge, dass eine unrichtige Auskunft oder Zusicherung einer Behörde unter Umständen eine vom materiellen Recht abweichende Behandlung des Betroffenen gebietet. Im Einzelnen ist dafür Voraussetzung, dass die Auskunft für einen konkreten Einzelfall aufgrund einer vollständigen Darstellung des Sachverhaltes ohne Vorbehalt erteilt wurde, die Amtsstelle für die Erteilung dieser Auskunft zuständig war oder der Rechtssuchende sie aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte, die anfragende Person die Unrichtigkeit bei pflichtgemässer Aufmerksamkeit nicht ohne Weiteres erkennen konnte, sie im berechtigten Vertrauen auf die Auskunft eine nicht wieder rückgängig zu machende Disposition getroffen hat, sich die Rechtslage seit Erteilung der Auskunft nicht geändert hat und das private Interesse am Vertrauensschutz das öffentliche Interesse an der richtigen Rechtsanwendung überwiegt (vgl. anstelle vieler: Urteile des BGer 8C_369/2015 vom 14. Juli 2015 E. 3.2, 2C_130/2009 vom 5. März 2009 E. 2.2; Urteil des BVGer A-1508/2014 vom 19. Mai 2015 E. 5.1).

4.3 Rechtsmissbräuchliches Handeln der Behörde, das mit dem Vertrauensschutz nichts zu tun hat, weil es beim Privaten keine sein Verhalten beeinflussende Erwartungen begründete, kann, soweit das Willkürverbot nicht greift (vgl. dazu hinten E. 4.5), nicht Art. 9 BV, sondern nur Art. 5 Abs. 3 BV zugeordnet werden (vgl. Urteil des BGer 9C_52/2015 vom 3. Juli 2015 E. 2.1). Dem in letzterer Vorschrift statuierten Grundsatz von Treu und Glauben, welcher ein loyales Verhalten im Rechtsverkehr verlangt, handelt zuwider, wer sich widersprüchlich oder missbräuchlich verhält oder die Gegenseite täuscht (Urteil des BGer 2C_334/2014 vom 9. Juli 2015 E. 2.5.2, mit Hinweis. Vgl. E. 2.5.1 dieses Urteils zum widersprüchlichen Verhalten als Fallgruppe des Rechtsmissbrauches).

4.4

4.4.1 Das Verbot des Rechtsmissbrauches greift namentlich bei der Steuerumgehung (BVGE 2015/36 E. 2.9.4, mit Hinweis). Im Institut der Steuerumgehung findet die Freiheit der steuerpflichtigen Personen, ihre wirtschaftlichen Verhältnisse so zu gestalten, wie sie ihnen steuerlich am günstigsten erscheinen, eine Grenze (vgl. schon BGE 98 Ib 314 E. 3d; Urteile des BGer 2C_487/2011 vom 13. Februar 2013 E. 2.7 f., 2A.239/2005 vom 28. November 2005 E. 3.5.1; Urteile des BVGer A-5649/2017 und A-5657/2017 vom 6. September 2018 E. 2.5.1, A-3502/2016 vom 19. Dezember 2016 E. 2.6.1; kritisch zum Institut der Steuerumgehung PETER LOCHER, Abschied von der «Steuerumgehung», in: ASA 87, S. 159 ff., insbesondere S. 178).

4.4.2 Nach der bundesgerichtlichen, auch für die Mehrwertsteuer geltenden Rechtsprechung (vgl. BGE 138 II 239 E. 4.1 f., 131 II 627 E. 5.2; Urteil des BGer 2C_321/2015 vom 22. Dezember 2015 E. 5) 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).

Die Voraussetzungen einer Steuerumgehung sind aufgrund der konkreten Umstände des Einzelfalles zu prüfen, wobei der Tatbestand der Steuerumgehung ausserordentlichen Konstellationen vorbehalten bleibt (Urteil des BGer 2C_119/2017 vom 5. Oktober 2018 E. 3.1).

4.4.3

4.4.3.1 Was die Beurteilung der gewählten Rechtsgestaltung betrifft, ist das Gewicht auf die völlige Unangemessenheit zu legen. Dies bedeutet, dass eine Steuerumgehung nur bejaht werden kann, wenn eine Sachverhaltsgestaltung gegeben ist, die – wenn man von den steuerlichen Aspekten absieht – jenseits des wirtschaftlich Vernünftigen liegt (BGE 138 II 239 E. 4.1; Urteil des BGer 2C_119/2017 vom 5. Oktober 2018 E. 3.1.1).

Das Bundesgericht hielt bereits im Jahr 1969 in Bezug auf das Halten eines praktisch ausschliesslich einem Alleinaktionär zur Verfügung stehenden Ferienhauses durch eine Aktiengesellschaft fest, es liege in der Natur der Sache, dass ein solches Objekt vorwiegend den persönlichen Bedürfnissen des Aktionärs zu dienen bestimmt sei und die Zwecke, welche mit der Errichtung einer Immobiliengesellschaft normalerweise erreicht werden sollten, vollständig in den Hintergrund treten würden. Eine entsprechende zivilrechtliche Gestaltung erscheine gesamthaft betrachtet als den tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnissen völlig unangemessen (Urteil des BGer vom 12. November 1969, in: ASA 40, S. 210 ff.).

Anknüpfend an das genannte Urteil führte das Bundesgericht in BGE 138 II 239 E. 4.3.3 zu einem Fall zum aMWSTG insbesondere Folgendes aus:

«Diesem Urteil [vom 12. November 1969] lag offensichtlich die Überlegung zugrunde, dass es absonderlich und den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen ist, eine juristische Person einzig zu dem Zwecke zu gründen und zu halten, private Lebensbedürfnisse des Alleinaktionärs zu befriedigen. An dieser Feststellung ist festzuhalten; sie gilt grundsätzlich in analoger Weise, wenn eine Gesellschaft in erster Linie dazu da ist, dem Alleinaktionär für dessen private Belange ein Flugzeug zur Verfügung zu stellen. Zwar liegt der Missbrauch nicht darin, dass für das Halten eines privat verwendeten Flugzeugs eine juristische Person gegründet wird. Missbräuchlich ist es jedoch, wenn mit einer solchen Gesellschaft überdies versucht wird, Steuern zu sparen. Daher ist zu prüfen, ob sich der Einsatz der Gesellschaft bloss rechnet, weil damit vom Vorsteuerabzug profitiert werden kann. Wird das Flugzeug zu

rein privaten Zwecken eingesetzt, so kann die Anmeldung bei der Mehrwertsteuer offensichtlich nur das Motiv der Steuerersparnis haben. Einer derartigen juristischen Person ist daher die Anerkennung als eigenständiges Steuersubjekt abzusprechen.»

Aus diesem Entscheid des Bundesgerichts ist abzuleiten, dass in Bezug auf die Mehrwertsteuer und das objektive Element der Steuerumgehung jedenfalls dann von einer absonderlichen Rechtsgestaltung auszugehen ist, wenn eine Aktiengesellschaft hauptsächlich dazu verwendet wird, private Bedürfnisse ihres Alleinaktionärs zu befriedigen, indem sich ihre Tätigkeit darin erschöpft, von ihr gehaltene Objekte ihrem Alleinaktionär ausschliesslich zu rein privaten Zwecken zur Verfügung zu stellen, und der Einsatz dieser Gesellschaft zur Vorsteuerabzugsberechtigung sowie damit zu einem Steuervorteil führt.

Eine absonderliche Rechtsgestaltung im Sinne seiner Rechtsprechung zur Steuerumgehung erblickte das Bundesgericht sodann neuerdings bei einem (neurechtlichen) Fall, bei welchem eine bereits bestehende (nicht allein zum Halten einer Liegenschaft für die private Verwendung des Hauptaktionärs, sondern auch für andere Geschäftstätigkeiten gegründete) Aktiengesellschaft eine Immobilie ausschliesslich ihrem Hauptaktionär zur Nutzung als Ferienhaus zur Verfügung stellte, dafür eine zur Versteuerung zum Sondersatz für Beherbergungsleistungen deklarierte Miete bezog und den Abzug der auf Renovationen sowie Umbauten der Immobilie bezahlten Vorsteuern geltend machte (vgl. Urteil des BGer 2C_119/2017 vom 5. Oktober 2018 E. 3.2 ff.). Als ausschlaggebend erachtete das Bundesgericht dabei, dass ausserhalb des Steuerrechts stehende plausible wirtschaftliche oder geschäftliche Gründe, weshalb das Ferienhaus durch die Aktiengesellschaft gehalten und exklusiv an den wirtschaftlich Berechtigten vermietet wurde, nicht ersichtlich waren. Das Gericht erklärte in diesem Kontext, es liege in der Natur der Sache, dass ein ausschliesslich dem Hauptaktionär zur Verfügung stehendes Ferienhaus dazu bestimmt sei, dessen persönlichen Bedürfnissen zu dienen, und die Zwecke der Gesellschaft, welche erreicht werden sollen, in den Hintergrund treten würden (Urteil des BGer 2C_119/2017 vom 5. Oktober 2018 E. 3.4 und 3.4.3).

4.4.3.2 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 aber bereits darin liegen, dass einer-

seits die Erhebung von Steuern vermieden wird, andererseits, dass zusätzliche Steuerrückvergütungen – beispielsweise mittels Vorsteuerabzug – bewirkt werden (vgl. Urteile des BGer 2C_119/2017 vom 5. Oktober 2018 E. 3.1.2, 2C_146/2010 vom 15. August 2012 E. 4.1.4).

Die Umgehungsabsicht wird vermutet, wenn es dem Steuerpflichtigen gelungen ist, auf absonderlichem Weg einem Steuertatbestand auszuweichen (MARKUS REICH, Steuerrecht, 2. Aufl. 2012, § 6 N. 21) oder einen Vorsteuerabzugstatbestand zu begründen (Urteil des BVGer A-3014/2016 vom 18. November 2016 E. 5.2).

4.4.3.3 Was schliesslich das sog. effektive Element anbelangt, ist zu beachten, dass der Steuerpflichtige grundsätzlich frei ist, wie er seine Rechtsverhältnisse gestalten will, und bei rechtsmissbräuchlicher Gestaltung dann eingegriffen werden soll, wenn diese andernfalls tatsächlich Wirkung entfalten würde (Urteil des BGer 2C_119/2017 vom 5. Oktober 2018 E. 3.1.3).

4.4.4 Das Vorliegen einer Steuerumgehung ist durch die Steuerbehörde nachzuweisen (BGE 138 II 239 E. 4.4). 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). Das kann namentlich bedeuten, dass zur steuerlichen Beurteilung die formale zivilrechtliche Ausgestaltung eines Sachverhaltes negiert und auf seine wirtschaftlichen Auswirkungen abgestellt wird (vgl. BGE 138 II 239 E. 4.1; statt vieler: Urteil des BVGer A-3502/2016 vom 19. Dezember 2016 E. 2.6.4, mit weiteren Hinweisen).

4.5 Ein Entscheid verstösst gegen das in Art. 9 BV (nebst dem Vertrauensschutzprinzip) verankerte Willkürverbot, wenn er offensichtlich unhaltbar ist, mit der tatsächlichen Situation in klarem Widerspruch steht, eine Norm oder einen unumstrittenen Rechtsgrundsatz krass verletzt oder in stossender Weise dem Gerechtigkeitsgedanken zuwiderläuft (statt vieler BGE 144 I 170 E. 7.3, mit Hinweisen).

5.

5.1 Im vorliegenden Fall erklärt die Beschwerdeführerin, sie sei im Dezember 2004 auf Veranlassung von D. _____ treuhänderisch gegründet worden. Ziel der Gesellschaftsgründung sei es gewesen, dass die Gesellschaft zunächst ein Grundstück erwerbe und überbauen lasse. Die Aktien der Beschwerdeführerin seien von E. _____, der im Handelsregister als Mitglied

der Beschwerdeführerin eingetragen sei, auf Rechnung von D. _____ gehalten worden (siehe zum Ganzen Beschwerde, S. 3 und 9).

Im Weiteren legt die Beschwerdeführerin dar, dass sie am 20. Dezember 2004 in F. _____ ein Grundstück erworben und darauf bis im Jahr 2009 ein Wohnhaus errichtet habe (Akten Vorinstanz, act. 2 S. 1). Ein angrenzendes Grundstück habe sie sodann im Januar 2012 gekauft und dort ebenfalls ein Wohnhaus erstellt.

Die Liegenschaften würden seit ihrer jeweiligen Erstellung ausschliesslich durch D. _____ als Ferien- und Wochenendhäuser genutzt. D. _____ habe der Beschwerdeführerin als Gegenleistung eine Miete entrichtet (Akten Vorinstanz, act. 2 S. 1).

Diese Sachverhaltsdarstellung der Beschwerdeführerin wird seitens der ESTV zu Recht nicht bestritten. Auch gehen die Verfahrensbeteiligten übereinstimmend davon aus, dass D. _____ weder mehrwertsteuerpflichtig noch vorsteuerabzugsberechtigt ist und die Beschwerdeführerin keine weiteren Aktivitäten als den Erwerb der beiden erwähnten Grundstücke sowie die Erstellung und das Zurverfügungstellen der beiden Liegenschaften verfolgt hat.

5.2 Es wird richtigerweise nicht in Abrede gestellt, dass das Vermieten von Ferien- und Wochenendhäusern an eine Person (wie D. _____), für welchen der (formelle) Alleinaktionär einer Gesellschaft die Beteiligungen treuhänderisch hält, gegebenenfalls eine zum Sondersatz für Beherbergungsleistungen steuerbare Leistung bildet. Auch gehen die Verfahrensbeteiligten zutreffend davon aus, dass die Beschwerdeführerin bei Annahme einer entsprechenden steuerbaren Leistung Vorsteuern, die im Zusammenhang mit den beiden Liegenschaften angefallen sind, allenfalls vollumfänglich in Abzug bringen könnte. Nach Auffassung der ESTV liegt jedoch eine Steuerumgehung vor und hat dies zur Folge, dass die Beschwerdeführerin für die Zeit vom 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2014 weder als subjektiv steuerpflichtig noch als vorsteuerabzugsberechtigt zu qualifizieren ist.

Vor diesem Hintergrund ist zu prüfen, ob die Voraussetzungen einer Steuerumgehung gegeben sind.

6.

Für die Annahme einer Steuerumgehung ist zunächst vorausgesetzt, dass die von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich,

sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint (Umwegstruktur; objektives Element; vgl. E. 4.4.2).

6.1 Der Kauf der beiden Grundstücke durch die Beschwerdeführerin in den Jahren 2004 sowie 2012 und deren Überbauung erscheinen für sich allein betrachtet nicht als absonderlich oder sachwidrig. Dies gilt umso mehr, als diese Gesellschaft gemäss dem Eintrag im Handelsregister als Zweck den Erwerb, die Erstellung, die Verwaltung, die Vermietung und die Veräusserung von Liegenschaften (sowie anderen Vermögenswerten) verfolgt. Im Lichte der genannten bundesgerichtlichen Rechtsprechung (vorn E. 4.4.3.1) fällt jedoch ins Gewicht, dass die Beschwerdeführerin die erstellten Liegenschaften *ausschliesslich* dem an ihr (aufgrund des Aktienbesitzes des Treuhänders E. _____) wirtschaftlich berechtigten D. _____ zur Verfügung stellte. Letzterer Umstand bedeutet rechtsprechungsgemäss, dass die beiden Liegenschaften zur Erfüllung der persönlichen Bedürfnisse dieses wirtschaftlich Berechtigten bestimmt waren und der im Handelsregister festgelegte Zweck der Beschwerdeführerin in den Hintergrund trat.

6.2 Es fragt sich also weiter, ob andere wirtschaftliche oder geschäftliche Gründe als das Motiv, mittels Zwischenschaltung einer juristischen Person den Abzug von im Zusammenhang mit den beiden Liegenschaften anfallenden Vorsteuern zu ermöglichen und auf diese Weise einen Vorsteuerüberhang bzw. eine Steuerrückvergütung zu bewirken, für die gewählte Rechtsgestaltung ausschlaggebend waren.

6.2.1

6.2.1.1 In der Beschwerde und in der Eingabe der Beschwerdeführerin vom 7. Februar 2019 wird in diesem Kontext insbesondere vorgebracht, D. _____ habe hauptsächlich zum Schutz seiner Privatsphäre sowie zum Schutz der Privatsphäre seiner Angehörigen die Beschwerdeführerin gründen und die Liegenschaften durch diese Gesellschaft erstellen sowie halten lassen. Dieses Motiv für die gewählte Rechtsgestaltung sei offensichtlich, zumal D. _____ aufgrund seines grossen Vermögens wiederholt Opfer von Erpressungsversuchen geworden sei und auch von Medienschaffenden immer wieder gegen seinen Willen ins Rampenlicht gerückt werde.

Zur Untermauerung ihrer Behauptung, D. _____ habe die streitbetroffene Rechtsgestaltung zwecks Wahrung der Privatsphäre gewählt, macht die Beschwerdeführerin geltend, D. _____ sei regelmässig in der Zeitschrift

H._____ als eine der [...] Personen erwähnt worden. Ferner erklärt sie, D._____ habe auch andere Immobilien im In- und Ausland ohne irgendeinen steuerlichen Grund durch entsprechende Projektgesellschaften erworben (als Beispiele hierfür nennt die Beschwerdeführerin eine angeblich von der I._____ AG erworbene Büroimmobilie, eine nach ihrer Darstellung durch die J._____ GmbH in Deutschland gekaufte Immobilie und ein erklärtermassen durch eine spanische Gesellschaft gehaltenes Ferienhaus). D._____ habe – so die Beschwerdeführerin – zum Schutz der Privatsphäre auch Fahrzeuge wie namentlich eine Segelyacht durch Gesellschaften halten sowie ausländische Investments in bewegliches Vermögen durch entsprechende Besitzgesellschaften tätigen sowie verwalten lassen.

Nach Auffassung der Beschwerdeführerin ist das von ihr geltend gemachte Motiv für die gewählte Rechtsgestaltung umso plausibler, als die Medien immer wieder Eigentümer der Liegenschaften am Ort der beiden hier interessierenden Immobilien nennen würden. Als Beweismittel reicht die Beschwerdeführerin dazu einen Auszug aus der Zeitschrift G._____ ein.

6.2.1.2 Das behauptete Interesse D._____s an der Wahrung der Privatsphäre lässt sich, selbst wenn es tatsächlich bei der Wahl der vorliegend in Frage stehenden Rechtsgestaltung eine Rolle gespielt haben sollte, entsprechend der vorn in E. 4.4.3.1 erwähnten Rechtsprechung nicht zugunsten der Beschwerdeführerin berücksichtigen. Die Wahrung dieses Interesses entspricht nämlich – wie in der angefochtenen Verfügung (in E. II./2.2.2) zutreffend ausgeführt wird – lediglich einem persönlichen Bedürfnis von D._____ (und allenfalls seiner Angehörigen). Das Interesse an der Wahrung der Privatsphäre kann damit nicht als wirtschaftlicher oder geschäftlicher, eine Umwegstruktur ausschliessender Grund der Beschwerdeführerin für die gewählte Rechtsgestaltung qualifiziert werden.

Zwar hat das Bundesgericht erkannt, dass beim Halten eines Geschäftsflugzeuges durch eine juristische Person die Zwischenschaltung der Gesellschaft aufgrund des Interesses gerechtfertigt sein kann, die Transparenzwirkung des öffentlich einsehbaren Luftfahrtregisters zu mildern (BGE 138 II 239 E. 4.3.2). Daraus lässt sich jedoch schon deshalb nichts zugunsten der Beschwerdeführerin ableiten, weil die von ihr gehaltenen Objekte (bzw. Liegenschaften) einzig vom wirtschaftlich Berechtigten zur Befriedigung seiner privaten Bedürfnisse genutzt wurden und es damit an einer geschäftlichen Nutzung – wie bei der Verwendung eines Geschäftsflugzeuges – fehlt. Bereits aus diesem Grund sind die Vorbringen

der Beschwerdeführerin betreffend die Privatsphäre D._____s und seiner Angehörigen nicht stichhaltig.

Im Übrigen wäre ohnehin weder hinreichend substantiiert noch aktenkundig, dass die Beteiligten beim hier zu beurteilenden Fall tatsächlich aufgrund eines Interesses D._____s (und allenfalls seiner Angehörigen) an der Wahrung der Privatsphäre die Beschwerdeführerin als Eigentümerin der beiden privat genutzten Liegenschaften einsetzten. Dies gilt selbst dann, wenn – wie die Beschwerdeführerin behauptet – D._____ in der Zeitschrift H._____ wiederholt als eine der [...] Personen bezeichnet worden wäre. Der eingereichte Auszug aus einem Artikel der Zeitschrift G._____ vermag schon deshalb, weil dieser Artikel erst im Jahr 2018 erschienen ist, nicht zu belegen, dass in den Medien immer wieder – insbesondere im oder vor dem hier in Frage stehenden Zeitraum – über die Eigentumsverhältnisse im fraglichen Teil von F._____ (und schon gar nicht mehr, als über die entsprechenden Verhältnisse in anderen Teilen dieses Ortes) berichtet worden wäre. Andere Beweismittel für die behaupteten Nachstellungen durch Medienschaffende und Erpressungen sind im Übrigen ebenso wenig erwähnt oder eingereicht worden wie Beweismittel, welche die in der Beschwerde D._____ zugeschriebene Art und Weise der Verwaltung seines Vermögens belegen könnten.

6.2.2 Die Beschwerdeführerin macht ferner geltend, die vorliegende Rechtsgestaltung sei zulässigerweise mit Blick darauf gewählt worden, dass D._____ einen Verlust seines Rechts zur Inanspruchnahme der Aufwandbesteuerung im Kanton K._____ habe verhindern wollen. Ein solcher Rechtsverlust wäre nämlich – so die Beschwerdeführerin – denkbar gewesen, wenn die Steuerbehörden D._____ aufgrund von «Immobilienaktivitäten» als in der Schweiz Selbständigerwerbenden qualifiziert hätten (Beschwerde, S. 10; vgl. dazu auch Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 7. Februar 2019, S. 2).

Ferner bringt die Beschwerdeführerin vor, die Wahl sei auch deshalb auf die hier in Frage stehende Rechtsgestaltung gefallen, weil der Kanton L._____ das dualistische System der Grundstückgewinnbesteuerung kenne. Letzteres habe zur Folge, dass im Falle, dass D._____ von ihm direkt gehaltene Liegenschaften in F._____ mit Gewinn veräussern würde, eine Grundstückgewinnsteuer zu entrichten wäre, welche höher liege als die (ordentliche) Gewinnsteuer, welche bei einem Verkauf der Liegenschaften durch die Beschwerdeführerin als Eigentümerin anfallen

würde (Beschwerde, S. 10; vgl. dazu auch Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 7. Februar 2019, S. 2).

Selbst wenn Überlegungen zur Einkommens-, Grundstückgewinnsteuer und Gewinnsteuer der erwähnten Art dafür ausschlaggebend gewesen sein sollten, dass vorliegend die Beschwerdeführerin für den Erwerb der Grundstücke sowie das Erstellen und Halten der Liegenschaften eingesetzt wurde, bleibt es dabei, dass plausible wirtschaftliche oder geschäftliche Gründe für die gewählte Rechtsgestaltung, welche das Vorliegen einer Umwegstruktur ausschliessen würden, nicht auszumachen sind. Denn das Bestreben, bei anderen Steuern als der Mehrwertsteuer eine zukünftige Einsparung für D. _____ herbeizuführen, dient ebenfalls einzig einem privaten Bedürfnis dieser natürlichen Person. Zu berücksichtigen ist zudem, dass D. _____ in der streitbetroffenen Zeitspanne mit den von ihm genutzten Liegenschaften keine geschäftliche Tätigkeit verfolgte und keine konkreten Anhaltspunkte für einen zwischenzeitlich erfolgten oder in naher Zukunft stattfindenden Verkauf der beiden Häuser bestehen (vgl. auch Urteil des BGer 2C_119/2017 vom 5. Oktober 2018 E. 3.5.1, wo bei der Beurteilung, ob eine Mehrwertsteuerumgehung im Zusammenhang mit einer Liegenschaft vorliegt, ohne Weiteres davon ausgegangen wurde, dass die im Beurteilungszeitpunkt gegebene ausschliessliche Nutzung der Liegenschaft durch den an der Eigentumsgesellschaft wirtschaftlich Berechtigten während eines [Abschreibungs-]Zeitraums von 20 Jahren fort dauern wird).

6.3 Die von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung liegt nach dem Gesagten bei Berücksichtigung der gesamten Umstände, sieht man von den (relevanten) mehrwertsteuerlichen Aspekten ab, jenseits der wirtschaftlichen Vernunft. Weil sich die Tätigkeiten der Beschwerdeführerin auf die Bereitstellung der beiden Ferien- und Wochenendhäuser für die privaten Bedürfnisse von D. _____ (einschliesslich des Kaufes der Grundstücke und der Errichtung dieser Häuser) beschränkten, ist im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung von einer den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessenen Rechtsgestaltung auszugehen.

Daran kann – wie im Folgenden aufgezeigt wird – auch der Umstand nichts ändern, dass die Beschwerdeführerin das Urteil des Bundesgerichts vom 12. November 1969 (in: ASA 40, S. 210 ff.) für vorliegend nicht einschlägig hält.

Die Beschwerdeführerin weist darauf hin, dass es beim genannten bundesgerichtlichen Urteil um eine im Rahmen der Anwendung des interkantonalen Steuerrechts aufgetretene Sonderkonstellation mit Beteiligung von Konzerngesellschaften gegangen sei. Schon deshalb könne – so die Beschwerdeführerin – dieses Urteil nicht massgebend sein. Es komme hinzu, dass das Bundesgericht schon vor Erlass des Urteils, nämlich im Jahr 1959, seine Praxis dahingehend präzisiert habe, dass Einmann-Aktiengesellschaften, selbst wenn es sich um Immobiliengesellschaften handle, ausser bei Gründung zum Zweck der Steuerumgehung als selbständige Steuersubjekte zu anerkennen seien. Im Fall der Beschwerdeführerin verhalte es sich gerade nicht so, dass sie zwecks Umgehung der Mehrwertsteuer gegründet worden sei. Zu berücksichtigen sei nicht zuletzt, dass nach der Doktrin zum interkantonalen Steuerrecht der Umstand, dass eine Immobiliengesellschaft nur ein Aktivum in Form eines Ferienhauses halte, für sich allein keine Steuerumgehung darstelle.

Das Bundesgericht hat – wie gesehen – seine neuere mehrwertsteuerliche Praxis zur Steuerumgehung in Anknüpfung an sein Urteil vom 12. November 1969 dahingehend entwickelt und fortgeschrieben, dass eine Umwegstruktur unabhängig davon, ob die betreffende Aktiengesellschaft zur Mehrwertsteuerumgehung gegründet wurde, jedenfalls dann zu bejahen ist, wenn (wie im vorliegenden Fall) von der Gesellschaft gehaltene Liegenschaften ausschliesslich für rein private Zwecke des an ihr wirtschaftlich Berechtigten genutzt werden, die Gesellschaft keine weiteren Tätigkeiten als diese Bereitstellung der Liegenschaften verfolgt und die Rechtsgestaltung im Sinne eines Steuervorteiles zu einer Vorsteuerabzugsberechtigung führt (vgl. E. 4.4.3.1). Die erwähnten Ausführungen in der Beschwerde sind vor diesem Hintergrund nicht stichhaltig. Insbesondere lässt sich aus dem Umstand, dass das Urteil vom 12. November 1969 statt die Mehrwertsteuer das interkantonale Steuerrecht betraf, nichts zugunsten der Beschwerdeführerin ableiten.

7.

Eine Steuerumgehung kann sodann nur bejaht werden, wenn anzunehmen ist, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich einzig getroffen wurde, um Steuern einzusparen, welche bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären (Missbrauchsabsicht; subjektives Element; vgl. E. 4.4.2).

7.1 Im vorliegenden Fall würde, wenn die in Frage stehende Rechtsgestaltung anerkannt und die Beschwerdeführerin dementsprechend als Mehrwertsteuersubjekt behandelt würde, unbestrittenermassen ein ansonsten nicht gegebener Vorsteuerabzugstatbestand begründet. Somit ist die Steuerumgehungsabsicht zu vermuten (vgl. E. 4.4.3.2).

7.2 Die Vermutung der Steuerumgehungsabsicht wird durch die Vorbringen der Beschwerdeführerin nicht entkräftet:

7.2.1 Die Beschwerdeführerin macht geltend, es habe keine Absicht der Steuerumgehung bestanden, weil sie und D. _____ nicht gewusst hätten, dass das Zurverfügungstellen der beiden Liegenschaften an den wirtschaftlich Berechtigten (objektiv) mehrwertsteuerpflichtig sei. Entsprechend ihrem fehlenden Wissen um die Mehrwertsteuerpflicht habe die Beschwerdeführerin ursprünglich weder die Vermietung der Liegenschaften als steuerbare Umsätze deklariert noch den Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit den bezogenen Vorleistungen geltend gemacht. Erst im Jahr 2012 habe sie sich bei der ESTV nach dem Bestehen einer Mehrwertsteuerpflicht erkundigt. Anlass dafür sei der Umstand gewesen, dass ein Mitarbeiter ihres Verwaltungsratspräsidenten in diesem Jahr an einem öffentlichen Mehrwertsteuerseminar durch einen Vertreter der ESTV erfahren habe, dass die Vermietung von Ferien- und Wochenendhäusern an den Alleinaktionär einer Immobiliengesellschaft als Beherbergungsleistung mehrwertsteuerpflichtig sei. Die Beschwerdeführerin erklärt, sie hätte sich, wenn sie um diese Mehrwertsteuerpflicht gewusst und eine Missbrauchsabsicht gehabt hätte, bereits unmittelbar nach ihrer Gründung in das Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen eintragen lassen und die Vorsteuern zurückgefordert, zumal sie bis zur Vermietung der Liegenschaft, welche auf dem im Jahr 2004 erworbenen Grundstück erstellt worden sei, noch gar keine Mehrwertsteuer hätte entrichten müssen (Beschwerde, S. 12).

Die behaupteten Sachumstände, aus welchen sich gemäss der Darstellung in der Beschwerde erschliessen lassen soll, dass die Beschwerdeführerin erst im Jahr 2012 von der (objektiven) Steuerbarkeit der Vermietung von Liegenschaften an D. _____ erfahren hat, nämlich der erwähnte Besuch eines Mehrwertsteuerseminars durch einen Mitarbeitenden des Verwaltungsratspräsidenten der Gesellschaft und die angeblich an diesem Seminar abgegebenen Erklärungen eines Vertreters der ESTV, können schon

angesichts des im Mehrwertsteuerrecht vorherrschenden Selbstveranlagungsprinzips der Beschwerdeführerin nicht zum Vorteil gereichen. Im Übrigen sind sie ohnehin weder hinreichend substantiiert noch aktenkundig.

Nur am Rande sei deshalb erwähnt, dass es sich entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin auch nicht etwa so verhält, dass nur dann eine Absicht der Mehrwertsteuerumgehung zu vermuten ist, wenn sie schon bei ihrer Gründung um Eintragung im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen ersucht und unverzüglich Vorsteuerabzüge geltend gemacht hätte. Gegenteilig ist aufgrund der gesamten Umstände des vorliegenden Falles und der eigenen Darstellung der Beschwerdeführerin erstellt, dass sie spätestens ab der Fertigstellung der ersten der beiden Liegenschaften die Intention hatte, D._____ exklusiv Liegenschaften für ausschliesslich private Zwecke zu vermieten und danebst keine geschäftlichen Tätigkeiten auszuüben; jedenfalls hat sie dergestalt gehandelt, was sie sich entgegenhalten lassen muss. Da die Beschwerdeführerin also von D._____ für die Nutzungsüberlassung der Liegenschaft ein Mietentgelt entgegennahm, liegt es in der Natur der Sache, dass sie bei Abrechnung der Mehrwertsteuer auf den Mietumsätzen (wozu sie auch aufgrund des Selbstveranlagungsprinzips gehalten war), zwecks entsprechender Steuereinsparung auch den Vorsteuerabzug geltend machen wollte. Deshalb und weil die Beschwerdeführerin in den hier interessierenden Steuerperioden 2010 bis 2014 in mehrwertsteuerlicher Hinsicht entsprechend verfuhr, wird durch die hier behaupteten Sachumstände die Vermutung, dass die Absicht der Steuerumgehung bestand, nicht umgestossen, sondern vielmehr gestützt.

7.2.2 Ob bereits bei der Gründung der Beschwerdeführerin eine Steuerumgehungsabsicht bestand, ist für den hier zu beurteilenden Fall nach dem Gesagten nicht erheblich (vgl. E. 7.2.1). Es lässt sich der ESTV daher – anders als nach der Darstellung in der Beschwerde (S. 12) – von vornherein nicht vorwerfen, sie habe ihre Untersuchungspflicht (vgl. Art. 81 Abs. 2 MWSTG) verletzt, indem sie offen gelassen habe, ob bei dieser Gesellschaftsgründung eine Steuerumgehungs- bzw. Missbrauchsabsicht vorgelegen hat.

Die Beschwerdeführerin macht zwar geltend, aus der Einreichung des Fragebogens zur Abklärung der Steuerpflicht bei der ESTV lasse sich nicht auf eine Steuerumgehungsabsicht schliessen, weil die Beschwerdeführerin damit bloss gesetzlichen Obliegenheiten nachgekommen sei. Mit diesem Vorbringen verkennt die Beschwerdeführerin aber, dass ihre Anmeldung als mehrwertsteuerpflichtige Person bei der ESTV bei der Beurteilung, ob

eine Steuerumgehung vorliegt, nicht isoliert betrachtet werden kann. Aus dem hiervor Dargelegten erhellt, dass diese Anmeldung bloss einen ersten, ganz kleinen Schritt einer von der Beschwerdeführerin mit der vermuteten und nicht widerlegten Absicht der Steuereinsparung umgesetzten Rechtsgestaltung bildete. Da es bei der Prüfung der Steuerumgehung um die Frage geht, ob diese Rechtsgestaltung insgesamt, das heisst mit Blick auf die gesamten Umstände und unter Berücksichtigung ihrer wirtschaftlichen Auswirkungen mehrwertsteuerlich zu dulden ist, lässt sich aus dem Umstand, dass die Anmeldung als mehrwertsteuerpflichtige Person bei bloss formaler Betrachtung des Sachverhalts folgerichtig war, nichts zugunsten der Beschwerdeführerin ableiten.

8.

Dritte und letzte Voraussetzung für die Annahme einer Steuerumgehung ist schliesslich, dass die gewählte Umwegstruktur effektiv zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, würde sie von der Steuerbehörde hingenommen (Steuervorteil; effektives Element; vgl. E. 4.4.2).

Die ESTV legt in E. 2.4 und im Anhang der angefochtenen Verfügung dar, dass sich bei einem der beiden Grundstücke die im Abschreibungszeitraum von 20 Jahren maximal zu entrichtende Mehrwertsteuer auf Fr. 225'112.- beläuft und die geltend gemachten Vorsteuerabzüge sowie die voraussichtlich anfallenden weiteren Vorsteuerabzüge im Zusammenhang mit Betriebskosten insgesamt auf Fr. 1'087'701.- zu stehen kommen. Bei Duldung der gewählten Rechtsgestaltung würde mit anderen Worten nach der Berechnung der ESTV bei dieser Liegenschaft über die gesamte Abschreibungsdauer ein Vorsteuerüberhang bzw. eine Steuereinsparung von Fr. 862'589.- resultieren. In Bezug auf die zweite Liegenschaft hält die Vorinstanz in der Verfügung fest, dass von einer ähnlich hohen Steuereinsparung im Falle der behördlichen Duldung auszugehen sei.

Vor dem Bundesverwaltungsgericht bestreitet die Beschwerdeführerin die diesbezüglichen Ausführungen der ESTV zu Recht nicht. Die in Frage stehende Steuerersparnis ist ohne Weiteres als erheblich zu qualifizieren.

9.

Nach dem Gesagten sind die Voraussetzungen einer Steuerumgehung erfüllt. Folglich hat die ESTV der Beschwerdeführerin zu Recht für den hier interessierenden Zeitraum vom 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2014 die Anerkennung als eigenständiges Mehrwertsteuersubjekt abgesprochen

und den ausbezahlten Vorsteuerüberhang zurückgefordert. Die Beschwerdeführerin vermag diesen Schluss auch mit ihren weiteren Vorbringen nicht umzustossen:

9.1

9.1.1 Die Beschwerdeführerin macht geltend, es könne keine Steuerrückforderung gegen sie erhoben werden, da ihre Mehrwertsteuerpflicht durch die Abteilungen Erhebung und Recht der ESTV nach einer eingehenden, vom Juli 2012 bis Januar 2013 dauernden Prüfung mit Schreiben vom 30. Januar 2013 in voller Kenntnis des Sachverhaltes bejaht worden sei. Damit beruft sich die Beschwerdeführerin insbesondere auf den Vertrauensschutz.

9.1.2 Im erwähnten Schreiben hielt die ESTV zum Sachverhalt fest, dass die Beschwerdeführerin ihrem «Alleinaktionär eine Ferienwohnung für die Geschäftsjahre 2009, 2010 und 2011» überlasse (Beschwerdebeilage 10). Dem Schreiben ist zu entnehmen, dass die ESTV die Beschwerdeführerin für diese Vermietung für steuerpflichtig hält. Mit einem weiteren Schreiben vom 12. Februar 2013 bestätigte die Vorinstanz der Beschwerdeführerin, dass diese mit Wirkung per 1. Januar 2009 im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen eingetragen worden sei (Akten Vorinstanz, act. 9).

Wie gesehen, ist erstellt, dass beim hier zu beurteilenden Fall eine Steuerumgehung gegeben ist (vgl. E. 6 ff.). Auch wenn die Steuerumgehungsabsicht – wie hier – nur zu vermuten ist, liegt dennoch ein Rechtsmissbrauchstatbestand vor. Unter diesen Umständen kann die Beschwerdeführerin von vornherein nicht in guten Treuen gestützt auf die Schreiben der ESTV vom 30. Januar und 12. Februar 2013 Vertrauensschutz geltend machen.

Sodann wird der Vorinstanz weder substantiiert vorgeworfen noch ist aus den Akten ersichtlich, dass sie bereits im Zeitpunkt der Abfassung der genannten beiden Schreiben die Steuerumgehungsabsicht hätte erkennen müssen. Der ESTV lässt sich daher auch nicht mit Recht unterstellen, sie habe, nachdem und allein weil sie anlässlich der Kontrolle im Jahr 2016 erhebliche Vorsteuerüberhänge festgestellt hatte, in Verletzung des Vertrauensschutzes von ihrer früheren Bejahung der Mehrwertsteuerpflicht der Beschwerdeführerin Abstand genommen (so jedoch sinngemäss Beschwerde, S. 8 und 14, sowie Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 7. Februar 2019, S. 4 f.). Aus dem gleichen Grund kann auch nicht von einem Verstoss gegen den Grundsatz von Treu und Glauben von Art. 5

Abs. 3 BV (vgl. E. 4.3) oder einer Missachtung des Willkürverbotes von Art. 9 BV (vgl. E. 4.5) die Rede sein.

Nur am Rande sei vermerkt, dass sich die Beschwerdeführerin ohnehin nicht auf Vertrauensschutz berufen könnte, weil weder hinreichend substantiiert dargelegt noch aktenkundig ist, dass sie gestützt auf unrichtige Auskünfte der ESTV oder aufgrund eines anderen Verhaltens dieser Behörde Dispositionen getroffen hätte, welche sie nicht mehr rückgängig machen könnte (vgl. zum Vertrauensschutz E. 4.2). Eine Prüfung der weiteren kumulativen Voraussetzungen des Vertrauensschutzes erübrigt sich.

9.2 Zwar macht die Beschwerdeführerin auch geltend, die angefochtene Verfügung verstosse gegen das abgaberechtliche Legalitätsprinzip. Soweit ersichtlich scheint die Beschwerdeführerin mit dieser Rüge aber einzig geltend machen zu wollen, dass das Handeln der ESTV nicht mit dem MWSTG vereinbar sei. Damit stösst die Beschwerdeführerin ebenfalls ins Leere:

Bei erfüllten Voraussetzungen einer Steuerumgehung erfolgt eine Besteuerung – bzw. in einer Konstellation wie der vorliegenden die Aberkennung der subjektiven Steuerpflicht und die Rückforderung von ausbezahlten Vorsteuerguthaben –, obwohl sich der Sachverhalt nicht unter das *lege artis* ausgelegte Gesetz subsumieren lässt (vgl. Urteil des BGer 2C_351/2011 vom 4. Januar 2012 E. 3.4; SILVANO BAUMBERGER, Die Grenzen des Legalitätsprinzips im Steuerrecht, AJP 2012 S. 903 ff., S. 913). Es lässt sich daher beim hier zu würdigenden Fall nicht mit Erfolg geltend machen, das Gesetz sei in Verstoß gegen das abgaberechtliche Legalitätsprinzip (vgl. Art. 5 Abs. 1 und Art. 127 Abs. 1 BV) nicht korrekt angewendet worden.

10.

Nach dem Gesagten hat die ESTV zu Recht erkannt, dass die Beschwerdeführerin in den Steuerperioden 2010 bis 2014 nicht mehrwertsteuerpflichtig ist und sie dementsprechend keinen Anspruch auf einen Vorsteuerabzug hat.

In Bezug auf die Berechnung des Betrages, welchen die Beschwerdeführerin der ESTV aufgrund der fehlenden subjektiven Steuerpflicht zurückzahlen hat, und hinsichtlich der angeordneten Verzugszinsfolgen wird die angefochtene Verfügung zu Recht nicht beanstandet.

Die Beschwerde ist somit abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

11.

11.1 Die Verfahrenskosten sind auf Fr. 9'000.- festzusetzen und der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG in Verbindung mit Art. 2 und 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Zur Bezahlung dieses Betrages ist der einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verwenden.

11.2 Eine Parteientschädigung an die unterliegende Beschwerdeführerin ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario; Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario).

(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.

Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 9'000.- festgesetzt und der Beschwerdeführerin auferlegt. Der in gleicher Höhe geleistete Kostenvorschuss wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

3.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Daniel Riedo

Beat König

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 BGG). Die Rechtschrift 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 (Art. 42 BGG).

Versand: