



Abteilung I
A-3502/2016

Urteil vom 19. Dezember 2016

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),
Richterin Marie-Chantal May Canellas, Richterin Salome
Zimmermann,
Gerichtsschreiberin Anna Strässle.

Parteien

A. _____ AG, (...),
vertreten durch
Patrick Loosli und Pierre Scheuner, Rechtsanwalt,
Von Graffenried AG Treuhand, (...),
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Quartal 2010 bis 4. Quartal 2013)
(Steuerumgehung),

Sachverhalt:**A.**

Die A._____ AG mit Sitz in (Ort) (nachfolgend: Steuerpflichtige) bezweckt u.a. die Übernahme von Mandaten für Treuhand (...) und kann insbesondere auch Grundstücke erwerben oder weiterveräussern (...). Seit dem 1. November 2004 ist sie im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen.

B.

Am 21. März 2014 wurde bei der Steuerpflichtigen und deren Büropartnerin, 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. X 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 (Ort) ausschliesslich durch die wirtschaftlich Berechtigten der Steuerpflichtigen genutzt werde und die Steuerpflichtige somit zu Unrecht Vorsteuern auf dem Umbau der Liegenschaft geltend gemacht habe.

C.

Am 19. Dezember 2014 erklärte sich die Steuerpflichtige mit der von der ESTV vorgenommenen Nachbelastung nicht einverstanden. Sie liess den Erlass einer anfechtbaren Verfügung beantragen, sollte die ESTV an der Verweigerung des Vorsteuerabzugs festhalten. Sie führte u.a. aus, eine Steuerumgehung könne gar nicht vorliegen, zumal sie als Steuerpflichtige nicht ausschliesslich für Zwecke des Aktionärs diene. Die Verweigerung des Vorsteuerabzugs in der EM Nr. X sei zu stornieren.

Die Zahlung der Nachbelastungen erfolgte am 23. Januar 2015.

D.

Am 29. April 2016 erliess die ESTV eine Verfügung und setzte die Steuernachforderung 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 angerechnet. Die ESTV gab im Wesentlichen zu bedenken, dass sie in ihrer MWST-Branchen-Info 17 „Liegenschaftsverwaltung / Vermietung und Verkauf von Immobilien“ der ESTV (nachfolgend: MBI 17) vom „Normalfall“ ausgehe und Steuerumgehungen in jedem Fall vorbehalten bleiben würden. Die vorliegend zu beurteilende Faktenlage sei ein „Extremfall“ ohne jegliche Drittnutzung (ununterbrochene Verfügbarkeit

des Ferienhauses zugunsten der wirtschaftlich Berechtigten der Wohnungs- bzw. Hauseigentümerin), wofür die Bestimmung in Ziffer 7.1.2 MBI nicht gedacht sei. Seien die Grenzen der Gestaltungsfreiheit – die wirtschaftlichen Verhältnisse so gestalten zu können, wie sie steuerlich am günstigsten erscheinen – überschritten, sei eine Steuerumgehung zu prüfen. Vorliegend sei nicht missbräuchlich, dass bloss für den Kauf der Immobilie die Steuerpflichtige in Form einer AG gegründet worden wäre, sondern dass der Liegenschafts Kauf über die Steuerpflichtige abgewickelt worden sei, obwohl die Liegenschaft ausschliesslich für die privaten Bedürfnisse der wirtschaftlich Berechtigten verwendet werde, dies alles nur, um sich eine Berechtigung zum Vorsteuerabzug zu verschaffen. Da die in 20 Jahren abzuliefernde Steuer geringer sei, als die im Jahr 2013 bereits geltend gemachten Vorsteuern, habe die Beschwerdeführerin tatsächlich eine Steuerersparnis erzielt. Auch inskünftig werde die Steuerpflichtige bei sämtlichen Anschaffungen den Vorsteuerabzug geltend machen und zwar ohne Erhöhung der geschuldeten Umsatzsteuer. Eine Steuerumgehung liege vor, weshalb alle geltend gemachten Vorsteuern zurückbelastet und die bereits auf Mietentgelten entrichtete Steuer erstattet werde.

E.

Dagegen erhob die Steuerpflichtige (nachfolgend auch: Beschwerdeführerin) am 31. Mai 2015 [rechte: 2016] "Einsprache respektive Beschwerde" bei der ESTV und beantragt, diese sei durch die ESTV als Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht gemäss Art. 83 Abs. 4 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG, SR 641.20) weiterzuleiten (Ziff. 1). Die Verfügung der ESTV vom 29. April 2016 sei betreffend die Steuerperiode 2013 aufzuheben und die Steuerforderung [für diese Periode] auf Fr. 31'432.20 festzusetzen (Ziff. 2). Der Betrag von Fr. 50'128.80 sei der Beschwerdeführerin zuzüglich eines Vergütungszinses von 4 % seit 23. Januar 2015 auszubezahlen (Ziff. 3); alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der ESTV.

Zur Begründung bringt die Beschwerdeführerin u.a. vor, die ESTV bestreite nicht, dass die Vermietung nicht von der Steuer ausgenommen sei, sondern eine steuerbare Beherbergungsleistung darstelle. Der Hauptaktionär sei mit der Beschwerdeführerin eng verbunden, weshalb die Beherbergungsleistung zu einem Preis wie für einen unabhängigen Dritten mit dem Beherbergungssatz von 3.8 % zu versteuern sei. Zudem stelle die Vermietung eine unternehmerische Tätigkeit dar; die im Zusammenhang mit den Beherbergungsleistungen angefallenen Vorsteuern könnten also abgezogen

gen werden. Die ESTV habe die Voraussetzungen für eine Steuerumgehung nachzuweisen, begründe aber nicht, inwiefern der Kauf und Umbau für die Beschwerdeführerin als ungewöhnliche, sachfremde oder absonderliche Rechtsgestaltung gelten solle. Zwar sei der Liegenschaftserwerb nicht die Haupttätigkeit der Beschwerdeführerin, entspreche aber zumindest dem Gesellschaftszweck. Da die ESTV in Ziffer 7.1.2 MBI 17 eine Praxis festlege, halte sie selber fest, dass diese Rechtsgestaltung üblich sei. Dort werde nämlich ein Sachverhalt umschrieben, welcher nur vorliegen könne, wenn die Ferienimmobilie der eng verbundenen Person exklusiv überlassen werde. Würde es nämlich eine Drittnutzung geben, wäre ein objektiver Drittpreis vorhanden und Ziffer 7.1.2 MBI 17 fände keine Anwendung. Die Urteile des Bundesgerichts, auf welche die ESTV verweise, seien nicht mit dem vorliegenden Sachverhalt vergleichbar, da es sich dort um „single purpose“ Gesellschaften handle. Es liege überdies keine missbräuchliche Wahl der Rechtsgestaltung vor, da die Immobilie von der Beschwerdeführerin mit eigenen, aus dem operativen Betrieb erwirtschafteten Mitteln erworben worden sei. Letztlich genüge ein Vorsteuerüberhang alleine nicht, um von einer Steuerumgehung auszugehen. Auch könne die ESTV den „Steuervorteil“ nicht beziffern. Insgesamt ergebe sich keine definitive Entlastung von der Mehrwertsteuer. Hätte die Beschwerdeführerin die Immobilie bloss erworben und vermietet, wäre gar eine Steuerforderung zu Gunsten der ESTV entstanden, was nicht eine Steuerumgehung darstellen könne. Dass der Umbau und die Einrichtung der Immobilie eine solche darstellen solle, könne nicht sein, da auch bei Vermietung an einen unabhängigen Dritten ein Vorsteuerüberhang resultieren würde.

F.

Die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) beantragt mit Vernehmlassung vom 15. August 2016, die Beschwerde sei unter Kostenfolge zu Lasten der Beschwerdeführerin abzuweisen und die Verfügung vom 29. April 2016 sei zu bestätigen. Sie verweist auf ihre Ausführungen in der Verfügung, welche integrierenden Bestandteil der Vernehmlassung bilden würden. Die Beschwerdeführerin äussere keine wesentlichen, neuen Vorbringen und die Vorinstanz habe bereits im Rahmen ihrer Verfügung zu sämtlichen Einwänden Stellung genommen. Als Begründung hält die Vorinstanz insbesondere entgegen, die Beschwerdeführerin anerkenne für die Steuerperiode 2013 eine Steuerforderung zu Gunsten der Vorinstanz von Fr. 31'432.20. Diese erhöhe sich jedoch um Fr. 729.--, da dieser Betrag nichts mit der vorliegenden Immobilie zu tun habe und der Betrag zu den anerkannten Positionen zuzuordnen sei. Der Hinweis der Beschwerdeführerin auf ihren, die Möglichkeit des Grundstückserwerbs mitumfassenden Gesellschaftszweck sei

lediglich eine Standardformulierung. Daraus einen Geschäftstätigkeitszweig ableiten zu wollen, sei nicht stichhaltig. Was den (angeblich) unternehmerischen Teilbereich der Vermietung betreffe, beschränke sich dieser lediglich auf zwei Wohnungen. Der Kerngehalt von Art. 24 Abs. 2 MWSTG bestimme, dass bei sämtlichen Leistungen an eng verbundene Personen ein Drittpreisvergleich angezeigt sei. Wem die Leistung erbracht werde, spiele keine Rolle bzw. es sei bei ausschliesslicher Leistungserbringung an eng verbundene Personen der Marktwert zu bestimmen. Dass ein Drittpreis herangezogen werden müsse, sei von der Anschlussfrage zu trennen, wie dieser Drittpreis konkret festgelegt werden müsse. Gelingende Vorinstanz der Nachweis der Steuerumgehung, falle es als Grundsatz ausser Betracht, den Sachverhalt gemäss der Ziffer 7.1.2 in der MBI 17 abzuwickeln. Auch eine (teilweise) Steuerumgehung sei unstatthaft, nicht nur die bisher gerichtlich beurteilten Fälle mit „single purpose“ Gesellschaften. Es gelte nämlich zu verhindern, dass steuerpflichtige Unternehmen einen grundsätzlich nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Sachverhalt „umwandeln“ können, indem sie das fragliche Geschäft über das Unternehmen abwickeln. Könne die steuerpflichtige Person keine Gründe nennen, die eine überzeugende, relevante Rolle bei der Rechtsgestaltung gespielt hätten und sei bspw. – soweit ein Flugzeug durch den wirtschaftlichen Eigentümer oder diesem nahestehende Person genutzt werde – die geschäftliche Nutzung des Flugzeuges nicht bzw. nicht vollständig nachgewiesen, so sei die ESTV berechtigt, von einer Steuerumgehung auszugehen. Vorliegend müssten dieselben Regeln gelten. Ein Steuervorteil könne auch in der Erwirkung von Steuerrückvergütungen – und nicht bloss in der Vermeidung einer Steuererhebung – liegen. Sie könne sehr wohl für die vorliegend relevanten Steuerperioden den Steuervorteil beziffern; für die Steuerperiode 2013 betrage er Fr. 49'833.--. Es verstehe sich von selbst, dass sich das Total der inskünftig noch anfallenden Steuervorteile nicht exakt beziffern lasse. Wie die Situation bei Ausklammerung der Investitionen bzw. bei Abschluss eines Mietvertrages mit einem unabhängigen Dritten aussehen würde, brauche nicht erörtert zu werden.

G.

In ihrer unaufgefordert eingereichten Stellungnahme vom 2. September 2016 bringt die Beschwerdeführerin vor, sie habe lediglich festgehalten, dass bei einer Immobilienmiete ausschliesslich durch eine eng verbundene Person ein Drittvergleich definitionsgemäss ausgeschlossen sei, weil gerade kein Dritter die Immobilie miete. Deshalb sei der nach Art. 24 Abs. 2 MWSTG zu versteuernde Wert anders zu ermitteln, eben nach der von der Vorinstanz publizierten Praxis. Die Vorinstanz wende die Voraussetzungen

für die Annahme einer Steuerumgehung nicht richtig an, da es bei dieser um eine ungewöhnliche, sachfremde oder absonderliche Rechtsgestaltung gehe und nicht um den involvierten Wert. Ob folglich ein Ferienstudio oder – wie vorliegend – ein Ferienhaus vermietet werde, sei irrelevant. Wenn die Vermietung einer Ferienimmobilie ausschliesslich an eine eng verbundene Person eine Steuerumgehung darstelle, sei die Praxisfestlegung zur Ermittlung des Drittpreises überflüssig. Da genau für diese Rechtsgestaltung eine Praxis in der MBI 17 bestehe, sei diese nicht ungewöhnlich, sachfremd oder absonderlich. Überdies müsse die Steuerersparnis eine dauernde sein, wobei der Betrachtungszeitraum nicht auf einzelne Steuerperioden reduziert werden könne. Der Vorsteuerbetrag in Höhe von Fr. 729.-- habe in der Tat nichts mit dem Ferienhaus zu tun, die isolierte Belastung durch die Vorinstanz und die Erhöhung der Steuerforderung erfolge jedoch zu Unrecht.

H.

Die Vorinstanz verzichtete mit Schreiben vom 20. September 2016 auf eine weitere Stellungnahme.

I.

Auf die weiteren Ausführungen der Parteien sowie die eingereichten Unterlagen wird – soweit entscheidungswesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG 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 Sinn 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 Am 1. Januar 2010 ist das (neue) MWSTG in Kraft getreten. Der vorliegende Sachverhalt betrifft die Steuerperioden 2010 bis 2013, womit einzig dieses zur Anwendung kommt. Soweit im Folgenden auf die Rechtsprechung zum früheren Mehrwertsteuergesetz vom 2. September 1999 (aMWSTG, AS 2000 1300) verwiesen wird, liegt der Grund darin, dass diese – wie nachfolgend teilweise ausdrücklich ausgeführt – 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 und BGE 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 (ULRICH HÄFELIN et al., Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl. 2016, Rz. 1194; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-7176/2014 vom 12. März 2015 E. 1.2.4.1, mit weiterem Hinweis).

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 und 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 29. April 2016 eine Einsprache mit einem Antrag auf Behandlung als Sprungbeschwerde bei der ESTV eingereicht, welche die Sache dann ihrerseits mit einem Antrag vom 2. Juni 2016 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 ist zur Erhebung der vorliegenden Beschwerde berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist demnach einzutreten.

1.4 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; ANDRÉ MOSER et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 2.149 ff.; HÄFELIN et al., a.a.O., Rz. 1146 ff.).

2.

2.1

2.1.1 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 BV). Die Steuer wird auf den im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen (Inlandsteuer), auf dem Bezug von Leistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland durch Empfänger und Empfängerinnen im Inland (Bezugssteuer) und auf Einfuhren von Gegenständen (Einfuhrsteuer) erhoben (Art. 1 Abs. 2 MWSTG). Die Erhebung erfolgt nach den Grundsätzen der Wettbewerbsneutralität, der Wirtschaftlichkeit der Entrichtung und der Erhebung und der Überwälzbarkeit (Art. 1 Abs. 3 MWSTG; vgl. auch KLAUS A. VALLENDER, in: Ehrenzeller/Schindler/Schweizer/Vallender [Hrsg.], Die schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, 3. Aufl. 2014, Art. 130 Rz. 8 ff.; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-5534/2013 vom 5. November 2014 E. 2.1.1).

2.1.2 Der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität verlangt, dass ein modernes Verbrauchssteuersystem wie die Mehrwertsteuer nach Möglichkeit in seinen Auswirkungen neutral sein muss. Das heisst, es darf den Wettbewerb zwischen den Unternehmen nicht beeinträchtigen und hat das Gleich-

behandlungsgebot zu beachten. Die Mehrwertsteuer muss deshalb umfassend sein und alle Waren und Dienstleistungen im Inland gleichmässig erfassen. Andererseits muss vermieden werden, dass eine Steuerekumulation entsteht, weil die Waren und Dienstleistungen auf allen Stufen der Produktion und Verteilung und bei der Einfuhr besteuert werden. Diesem Zweck dient der Vorsteuerabzug. Damit wird die Wettbewerbsneutralität der Mehrwertsteuer dem Grundsatz nach verwirklicht, indem sichergestellt wird, dass die Endbelastung beim Konsumenten immer gleich hoch ist, und zwar unabhängig davon, auf welchem Weg die Ware oder Dienstleistung zu ihm gelangt (vgl. BGE 125 II 326 E. 6a, BGE 124 II 193 E. 8a, mit Hinweisen; Urteile des BVGer A-1382/2015 vom 11. August 2015 E. 3.2 und A-5534/2013 vom 5. November 2014 E. 2.1.2; DIEGO CLAVADETSCHER, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], 2015 [nachfolgend: Kommentar zum MWSTG], Art. 1 Rz. 156 ff.; FELIX GEIGER, in: MWSTG Kommentar, Schweizerisches Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer mit den Ausführungserlassen sowie Erlasse zum Zollwesen, Geiger/Schluckebier [Hrsg.], 2012 [nachfolgend: MWSTG Kommentar], Art. 1 Rz. 21; vgl. auch ALOIS CAMENZIND et al., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 3. Aufl. 2012, Rz. 105 ff.).

2.2

2.2.1 Steuerobjekt der Mehrwertsteuer (Inlandsteuer) sind die durch die steuerpflichtige Person gegen Entgelt erbrachten Leistungen; sie sind steuerbar, soweit das Gesetz keine Ausnahme vorsieht (Art. 18 Abs. 1 MWSTG). Als Leistung gilt die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts (Art. 3 Bst. c MWSTG). Die Leistung umfasst als Oberbegriff sowohl Lieferungen (Art. 3 Bst. d MWSTG) als auch Dienstleistungen, wobei als Dienstleistung jede Leistung gilt, die keine Lieferung ist (Art. 3 Bst. e MWSTG; Urteil des BVGer A-1382/2015 vom 11. August 2015 E. 3.3.1).

2.2.2 Ausgangspunkt einer Steuererhebung bildet ein wirtschaftlicher, besteuernswürdiger Sachverhalt, welcher als Steuerquelle anvisiert wird, das sogenannte Steuergut (BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl. 2016, S. 182 f.; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, 1999, S. 13). Bei der Mehrwertsteuer (Inlandsteuer) ist das Steuergut der nicht unternehmerische Endverbrauch im Inland (Art. 1 Abs. 1 MWSTG; BGE 123 II 295 E. 5a und E. 7a; CAMENZIND et al., a.a.O., Rz. 85; RIEDO, a.a.O., S. 14). Erfasst

werden soll der Konsum der (End-)Verbraucher (BGE 138 II 251 E. 2.1). Steuergut und Steuerobjekt der Mehrwertsteuer fallen demnach auseinander (vgl. Urteil des BVGer A-3149/2012 vom 4. Januar 2013 E. 2.3; Botschaft des Bundesrats vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer [nachfolgend: Botschaft MWSTG], BBl 2008 6885, S. 6910 f.; RALF IMSTEPF, Der Einfluss des EU-Rechts auf das schweizerische Mehrwertsteuerrecht, 2011, S. 18; RIEDO, a.a.O., S. 14). Infolgedessen wird die Steuer nicht direkt beim Endverbraucher erhoben, sondern bei den Personen und anderen am Markt tätigen Gebilden, die Leistungen erbringen, für welche die Endverbraucher Vermögen aufwenden, das heisst ein Entgelt bezahlen. Erhebungstechnisch knüpft die Mehrwertsteuer damit an die Leistung des Steuerpflichtigen an (vgl. IVO P. BAUMGARTNER et al., Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 1 Rz. 41; zum Ganzen: Urteile des BVGer A-1382/2015 vom 11. August 2015 E. 3.3.2 und A-5534/2013 vom 5. November 2014 E. 2.2.2).

2.2.3 Die in Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 MWSTG genannte Überlassung von Grundstücken und Grundstücksteilen zum Gebrauch oder zur Nutzung ist von der Steuer ausgenommen. Soweit nicht nach Art. 22 Abs. 1 MWSTG für deren Versteuerung optiert wird, sind diese Leistungen nicht steuerbar (Art. 21 Abs. 1 MWSTG) und berechtigen den Steuerpflichtigen auch nicht zum Vorsteuerabzug (Art. 29 Abs. 1 MWSTG; zum Vorsteuerabzug: hinten E. 2.4). 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).

Gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 Bst. 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, Jugendherbergen, Massenlager und SAC-Hütten umfasst (REHFISCH/ROHNER, Kommentar zum MWSTG, a.a.O., Art. 21 Rz. 354; vgl. E. 2.4.4). 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, Kommentar zum MWSTG, a.a.O., Art. 25 Rz. 95).

2.3 Mehrwertsteuerpflichtig ist, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betreibt und nicht von der Steuerpflicht befreit ist. Ein Unternehmen in diesem Sinn betreibt, wer eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbständig ausübt und unter eigenem Namen nach aussen auftritt (Art. 10 Abs. 1 Bst. a und b MWSTG). Befreit ist ein Steuerpflichtiger u.a., wenn er im Inland innerhalb eines Jahres weniger als Fr. 100'000.-- Umsatz aus steuerbaren Leistungen erzielt, sofern er nicht auf die Befreiung von der Steuerpflicht gemäss Art. 11 MWSTG verzichtet (Art. 10 Abs. 2 Bst. a MWSTG; ausführlich zur subjektiven Steuerpflicht: Urteil des BVGer A-5534/2013 vom 5. November 2014 E. 2.3, mit weiteren Hinweisen).

2.4

2.4.1 Die Frage, in welchem Umfang ein steuerpflichtiger Unternehmensträger die Vorsteuern abziehen kann, darf nicht mit der vorab zu klärenden Frage nach der subjektiven Steuerpflicht vermischt werden (vgl. CAMENZIND et al., a.a.O., Rz. 441). Gemäss Art. 28 Abs. 1 MWSTG kann eine steuerpflichtige Person (erste Frage, hierzu bereits: E. 2.3) Vorsteuern "im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit" (zweite Frage, nachfolgend: E. 2.4.2) abziehen (vgl. Urteile des BVGer A-1382/2015 vom 11. August 2015 E. 5.1, A-5534/2013 vom 5. November 2014 E. 2.5.1, A-5017/2013 vom 15. Juli 2014 E. 2.8.1, A-3149/2012 vom 4. Januar 2013 E. 3). Bei Eingangsleistungen, welche für die Erbringung von Ausgangsleistungen, die von der Steuer ausgenommen sind und für deren Versteuerung nicht optiert wurde, verwendet werden (funktionale Betrachtung), besteht kein Anspruch auf einen Vorsteuerabzug (Art. 29 Abs. 1 MWSTG).

2.4.2 Bei steuerpflichtigen Unternehmensträgern, die ausschliesslich unternehmerisch tätig sind, ist die subjektive Steuerpflicht umfassend. Sämtliche der Steuer unterliegenden Tätigkeiten sind von der subjektiven Steuerpflicht miterfasst (vgl. BAUMGARTNER et al., a.a.O., § 3 Rz. 49 ff.). Nicht aussergewöhnlich ist dabei, dass ein Unternehmensträger verschiedene (selbständige) Tätigkeiten ausübt. Alle unternehmerischen Tätigkeiten sind gemäss konstanter Rechtsprechung für mehrwertsteuerliche Belange als Einheit zu betrachten und stellen zusammen den unternehmerischen Bereich (oder die "unternehmerische Sphäre") eines Unternehmensträgers dar (ausführlicher: Urteil des BVGer A-5534/2013 vom 5. November 2014 E. 2.5.2.1, mit weiteren Hinweisen). Massgebend ist die unternehmerische *Tätigkeit* (auf die Finanzierung der von der steuerpflichtigen Person verwendeten Vorleistungen kann nicht abgestellt werden) bzw. die Aktivitäten

der steuerpflichtigen Person bzw. des Unternehmensträgers; klarerweise ist eine unternehmerische Tätigkeit gegeben, wenn ein Tätigkeitsbereich auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtet ist (vgl. ausführlich: Urteil des BVGer A-1382/2015 vom 11. August 2015 E. 6.1, mit weiteren Hinweisen; vgl. auch CLAUDIO FISCHER, Kommentar zum MWSTG, a.a.O., Art. 10 Rz. 27).

In Fällen, in welchen ein Unternehmensträger ausschliesslich einen unternehmerischen Bereich besitzt, gelten alle Vorsteuern als im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit angefallen und können gemäss Art. 28 ff. MWSTG abgezogen werden (vgl. CAMENZIND et al., a.a.O., Rz. 1647 f.). Auch das Erzielen von Nicht-Entgelten wird im unternehmerischen Bereich als Bestandteil der unternehmerischen Tätigkeit beurteilt und schränkt das Recht auf Vorsteuerabzug der steuerpflichtigen Person – abgesehen von Ausnahmen (Art. 33 Abs. 2 MWSTG i.V.m. Art. 18 Abs. 2 Bst. a-c MWSTG) – grundsätzlich nicht ein (Art. 33 Abs. 1 MWSTG; vgl. REGINE SCHLÜCKEBIER, MWSTG Kommentar, a.a.O., Art. 10 Rz. 55; Urteil des BVGer A-5534/2013 vom 5. November 2014 E. 2.5.2.2).

2.4.3 Ein Unternehmensträger kann neben seiner unternehmerischen Tätigkeit auch einen nicht unternehmerischen Bereich unterhalten, wobei letzterer neurechtlich nicht leichthin anzunehmen ist. Damit ein Rechtsträger überhaupt der Steuerpflicht unterliegt, hat er ein Unternehmen im mehrwertsteuerlichen Sinn zu führen. Ist ein solches gegeben, liegt von Gesetzes wegen ein unternehmerischer Bereich vor. Dieser stellt eine wirtschaftliche Einheit dar, welcher alle Aktivitäten zuzuordnen sind, die einen Zusammenhang mit der unternehmerischen Tätigkeit aufweisen. Nach dem Grundsatz der Einheit des Unternehmens ist davon auszugehen, dass ein Aufwand oder eine Investition grundsätzlich dem Unternehmen zuzuordnen ist (vgl. oben). Anders kann es sich (nur) verhalten, wenn die Objekte „unpassend“ erscheinen. In einem solchen Fall ist eine qualitative und quantitative Analyse dazu anzustellen, ob ein vorsteuerbelasteter Aufwand oder eine vorsteuerbelastete Investition im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit angefallen ist. Nur bei offensichtlicher Wesensverschiedenheit zwischen Vorhandenem und Angemessenem besteht ein eigenständiger (nicht unternehmerischer) Bereich, der mit der unternehmerischen Tätigkeit nichts mehr zu tun hat (Urteile des BGer 2C_359/2016 vom 4. Oktober 2016 E. 3.2 und 2C_1115/2014 vom 29. August 2016 E. 3.3 und E. 3.7 f., zur Publikation vorgesehen [vgl. zu diesem Urteil: BEAT KÖNIG, Die unternehmerische Tätigkeit als Voraussetzung des Vorsteuerabzuges, 2016, S. 76 ff.]; Urteil des BVGer A-5534/2013 vom 5. November 2014

E. 2.5.2.3 ff.). Im nicht unternehmerischen Bereich besteht kein Recht auf Vorsteuerabzug (Urteil des BVGer A-5534/2013 vom 5. November 2014 E. 2.5.2.5).

2.4.4 Laut Art. 25 Abs. 1 MWSTG beträgt der Normalsatz 8 %, wobei die Absätze 2 und 3 vorbehalten bleiben. Gemäss Art. 25 Abs. 4 MWSTG sind Beherbergungsleistungen bis zum 31. Dezember 2017 zu einem Sondersatz von 3.8 % zu besteuern. Als Beherbergungsleistung gilt die Gewährung von Unterkunft einschliesslich der Abgabe eines Frühstücks, auch wenn dieses separat berechnet wird (vgl. E. 2.2.3).

2.5 Gemäss Verwaltungspraxis – und der vorliegend interessierenden Ziffer 7.1.2 MBI 17 – muss der steuerpflichtige Eigentümer, wenn eine dem unternehmerischen Bereich zugeordnete (im Inland gelegene) Ferienwohnung an eng verbundene Personen (Art. 3 Bst. h MWSTG) unentgeltlich überlassen oder zu einem Vorzugspreis vermietet wird, einen Mietwert versteuern, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde (Art. 24 Abs. 2 MWSTG). Liegen keine Werte für die Berechnung des Marktmietwertes vor („Vermietung“ an unabhängige Dritte in der entsprechenden Saison), anerkennt die ESTV als solchen Wert den bei den direkten Bundessteuern gültigen Jahreseigenmietwert mit einem Zuschlag von 25 %. Für die Berechnung im Einzelfall wird zudem davon ausgegangen, dass ein Jahr 360 Tage umfasst. Dieser Wert unterliegt bei der Vermietung von Ferienwohnungen und -häusern der Steuer zum Sondersatz für Beherbergungsleistungen.

Nach Ziffer 7.1 MBI 17 gelten Ferienwohnungen und -häuser sowie Parkplätze im Eigentum von juristischen Personen und Personengesellschaften als Geschäftsvermögen und gehören zum unternehmerischen Bereich (vgl. E. 2.4.2 f.).

2.6

2.6.1 Steuerpflichtige Personen können ihre wirtschaftlichen Verhältnisse grundsätzlich so gestalten, wie sie ihnen steuerlich am günstigsten erscheinen. Diese freie Gestaltungsmöglichkeit findet ihre Grenze in dem aus dem verfassungsrechtlichen Verbot des Rechtsmissbrauchs (vgl. Art. 5 Abs. 3 BV) abgeleiteten Institut der Steuerumgehung (vgl. BGE 98 Ib 314 E. 3d; Urteile des BGer 2C_487/2011 vom 13. Februar 2013 E. 2.7 f. und 2A.239/2005 vom 28. November 2005 E. 3.5.1; Urteile des BVGer A-3014/2016 vom 18. November 2016 E. 3 und A-5059/2014 vom 26. Januar 2015 E. 3).

2.6.2 Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesgerichts in Bezug auf die direkten Steuern und die Verrechnungssteuer (statt vieler: BGE 131 II 627 E. 5.2, BGE 93 I 722 E. 1; vgl. zur bundesgerichtlichen Rechtsprechung ferner MARLENE KOBIERSKI, Der Durchgriff im Gesellschafts- und Steuerrecht, 2012, S. 87 ff.; CLAUDIO NOSETTI, Die Steuerumgehung, 2014, S. 227 ff.) 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. Für die Annahme einer Steuerumgehung muss mit anderen Worten eine Sachverhaltsgestaltung vorliegen, die – wenn man von den steuerlichen Aspekten absieht – jenseits des wirtschaftlich Vernünftigen liegt (sog. "objektives" Element oder "Umwegstruktur"; BGE 138 II 239 E. 4.1, mit Hinweis);

(2) angenommen werden muss, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären. Dieses sog. "subjektive" Element (oder "Missbrauchsabsicht") spielt insofern eine entscheidende Rolle, als die Annahme einer Steuerumgehung ausgeschlossen ist, wenn andere als blosser Steuerersparnisgründe bei der Rechtsgestaltung eine relevante Rolle spielen;

(3) das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führte, würde es von den Steuerbehörden hingenommen (sog. "effektives" Element oder "Steuervorteil").

Diese Rechtsprechung gilt ausdrücklich auch für die Mehrwertsteuer (so insbesondere Urteil des BGer 2C_321/2015 vom 22. Dezember 2015 E. 5 und BGE 138 II 239 E. 4.2; vgl. Urteile des BVGer A-3014/2016 vom 18. November 2016 E. 3.1, A-4611/2013 vom 4. März 2014 E. 2.9.4.2 und A-4695/2010 vom 14. Januar 2013 E. 4.2). Ob die Voraussetzungen für die Annahme einer Steuerumgehung erfüllt sind, ist aufgrund der konkreten Umstände des Einzelfalls zu prüfen (Urteil des BGer 2C_321/2015 vom 22. Dezember 2015 E. 5.1 und BGE 138 II 239 E. 4.1).

2.6.3 Das Bundesgericht will die Steuerumgehungsdoktrin – im Sinn einer rechtsmissbräuchlichen Anrufung des als massgeblich geltenden Sinns einer Norm – nur in ganz ausserordentlichen Situationen anwenden. Eine solche Situation liegt vor, wenn trotz Heranziehung des Normsinns als Aus-

legungsschranke eine Besteuerung oder eine Steuerbefreiung nicht möglich ist, das Gesetz also angewendet werden kann, das Ergebnis aber aufgrund der konkreten Ausgestaltung des Sachverhalts in hohem Mass als stossend erscheint bzw. einer Willkür gleichkäme. Wird das Vorliegen einer Steuerumgehung mit dieser Gewichtung geprüft, so stellen die genannten Kriterien einen tauglichen Prüfraster für die Abgrenzung von der steuerlich zu akzeptierenden Steuervermeidung dar (BGE 138 II 239 E. 4.1, mit Hinweisen; Urteile des BVGer A-3014/2016 vom 18. November 2016 E. 3.2 und A-5059/2014 vom 26. Januar 2015 E. 3.2).

2.6.4 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 (statt vieler: BGE 138 II 239 E. 4.1, BGE 131 II 627 E. 5.2). Das kann namentlich bedeuten, dass zur steuerlichen Beurteilung die formale zivilrechtliche Ausgestaltung eines Sachverhalts negiert und auf seine wirtschaftlichen Auswirkungen abgestellt wird (vgl. BGE 138 II 239 E. 4.1; Urteile des BVGer A-3014/2016 vom 18. November 2016 E. 3.3, A-5059/2014 vom 26. Januar 2015 E. 3.3 und A-4695/2010 vom 14. Januar 2013 E. 4.1, je mit Hinweisen).

3.

Zwar ist die in Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 MWSTG genannte Überlassung von Grundstücken und Grundstücksteilen zum Gebrauch oder zur Nutzung von der Steuer ausgenommen, gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 Bst. a MWSTG ist die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen zur Beherbergung jedoch wiederum steuerbar (E. 2.2.3). Unbestritten ist vorliegend an sich in einem ersten Schritt das Vorhandensein der Voraussetzungen für die Geltendmachung eines Vorsteuerabzugs. Die Beschwerdeführerin betreibt ein Unternehmen und ist nicht von der Steuerpflicht befreit (E. 2.3). Offenbleiben kann – wie nachstehend zu zeigen (E. 3) –, ob die vorliegende Liegenschaft in einem zweiten Schritt dem Unternehmen zuzuordnen und die vorsteuerbelasteten Investitionen in die Liegenschaft im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit angefallen sind (vgl. E. 2.4.3 und E. 2.5). Zu Recht – und überdies nicht im Streit – wurde die vorliegende Immobilie zum Sondersatz von 3.8 % vermietet (E. 2.2.3 und E. 2.4.4); und zwar (exklusiv) an den Hauptaktionär der Beschwerdeführerin und somit an eine eng verbundene Person gemäss Art. 3 Bst. h MWSTG (E. 2.5).

Zu prüfen ist dagegen, ob die von der Beschwerdeführerin gewählte Rechtsgestaltung den Tatbestand der Steuerumgehung erfüllt (E. 2.6). Vorauszuschicken – und mit der Vorinstanz einig zu gehen – ist, dass eine Steuerumgehung im Bereich der Mehrwertsteuer nicht nur bei den bisher gerichtlich beurteilten Fällen mit „single purpose“ Gesellschaften, sondern auch bei anderen Konstellationen gegeben sein kann (vgl. Urteil des BVGer A-3014/2016 vom 18. November 2016 E. 4.2).

3.1 Vorliegend betreibt die Beschwerdeführerin ein Treuhandunternehmen und wurde im Jahr 2004 sowohl gegründet als auch im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen eingetragen (vgl. Sachverhalt Bst. A). Sie bildet eine Bürogemeinschaft mit dem Einzelunternehmen B._____, welches in demselben Geschäftsbereich tätig ist. Der Hauptaktionär, C._____, liess sich im Jahr 2011 bei der Beschwerdeführerin anstellen, ist Präsident von deren Verwaltungsrat und zeichnet mit Einzelunterschrift (vgl. Handelsregisterauszug). Die Beschwerdeführerin selbst besass seit längerer Zeit eine Immobilie in (Ort), 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 (Ort) für 1.85 Mio. Fr. und nahm im Jahr 2013 umfangreiche Renovationen und Umbauten in Höhe von Fr. 673'745.-- (inkl. MWST) vor. Seit Oktober 2013 nutzten der Hauptaktionär und seine Familie diese Liegenschaft ausschliesslich für ihre Zwecke und entrichten 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 macht den Abzug der auf den angesprochenen Renovationen und Umbauten bezahlten Vorsteuern geltend (zum Ganzen: Beschwerde, S. 4; Verfügung vom 29. April 2016, S. 4).

3.2 Für die Annahme einer Steuerumgehung ist vorausgesetzt (vgl. oben E. 2.6.2 „Voraussetzung 1“), dass die soeben dargestellte – von der Beschwerdeführerin gewählte – Rechtsgestaltung als "ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen" erscheint.

3.2.1 Der Kauf der vorliegenden Liegenschaft durch die Beschwerdeführerin kann für sich alleine betrachtet noch nicht als absonderlich oder sachwidrig bezeichnet werden. Auch wenn die Gesellschaft als Hauptzweck nicht Erwerb und Bewirtschaftung von Immobilien aufweist, so ist es nicht ungewöhnlich, dass eine juristische Person – wie vorliegend – ihre erwirtschafteten Mittel in Liegenschaften investiert, diese umbaut und vermietet. Ebenso wenig kann eine Vermietung an eng verbundene Personen per se als absonderlich bezeichnet werden. Es ist mit der Beschwerdeführerin einig zu gehen, dass sog. Vorsteuerüberschüsse – wenn also die Vorsteuer Guthaben die geschuldete Steuer der entsprechenden Abrechnungsperiode übersteigen (Art. 88 Abs. 1 MWSTG; FELIX GEIGER, Kommentar zum MWSTG, a.a.O., Art. 88 Rz. 5) –, welche auf eine vom Gesetzgeber getroffene Entscheidung zurückzuführen sind, von der ESTV akzeptiert werden müssen und im Falle von Investitionen durch eine steuerpflichtige Person ein Vorsteuerüberhang entstehen kann (so insbesondere bei exportorientierten Unternehmen, solchen die Auslandumsätze tätigen und bei Start-up-Unternehmen; GEIGER, Kommentar zum MWSTG, a.a.O., Art. 88 Rz. 5). Dieser Effekt wird vorliegend tatsächlich noch verstärkt bzw. entsteht gerade dadurch, dass auf den Aufwendungen bzw. Investitionen der Normalsatz von 8 % zu fakturieren, die Miete aber zum Sondersatz von 3.8 % abzurechnen ist (E. 2.4.4, vgl. auch Urteil des BVGer A-5059/2014 vom 26. Januar 2015 E. 4.2.2). Ausserdem ist nicht in Abrede zu stellen, dass sich dieses Ergebnis ebenso bei Beherbergungsleistungen an unabhängige Dritte ergeben würde (vgl. Sachverhalt Bst. E). Zu betrachten ist freilich die konkrete Situation, in welcher die Beschwerdeführerin, ohne auf „dem Markt“ tätig geworden zu sein, ausschliesslich an ihren Hauptaktionär vermietet, diesem den Sondersatz von 3.8 % in Rechnung stellt und ihrerseits einen Abzug für Vorsteuern in der Höhe von 8 % geltend macht.

Entgegen den Behauptungen der Beschwerdeführerin kann aus Ziffer 7.1.2 MBI 17 nämlich nicht geschlossen werden, dass diese Regelung lediglich bei exklusiver Überlassung an eng verbundene Personen greift und eine solche daher per se nicht ungewöhnlich, sachfremd oder absonderlich bzw. eine exklusive Überlassung an eng verbundene Personen per se gewöhnlich ist. Erstens ist stets eine alle Elemente des Einzelfalles umfassende Betrachtung nötig (E. 2.6.2) und zweitens ist in Ziffer 7.1.2 MBI 17 klarerweise davon die Rede, dass, wenn keine Werte für die Berechnung des Marktmietwertes vorliegen, also keine „Vermietung“ an unabhängige Dritte *in der entsprechenden Saison* stattfindet, der Jahreseigenmietwert mit einem Zuschlag zum Zuge kommt (vgl. E. 2.5). Bekanntermassen

schwanken Preise von Ferienwohnungen saisonal stark; Weihnachtsmietpreise können bspw. nicht mit Sommermietpreisen verglichen werden. Ziffer 7.1.2 MBI 17 gibt eine Berechnungsweise für den Fall zur Hand, dass kein Vergleich in derselben Saison mit Dritten zur Verfügung steht. Diese Verwaltungspraxis regelt also nicht ausschliesslich die exklusive Miete an eng verbundene Personen.

3.2.2 Ungewöhnlich erscheint vorliegend die konkrete Ausgestaltung des Liegenschaftskaufs mit anschliessender Exklusivmiete. Die Beschwerdeführerin wurde vorliegend dazu verwendet, die privaten Bedürfnisse ihres wirtschaftlichen Berechtigten und Hauptaktionärs zu befriedigen. Wie das Bundesgericht bereits festgehalten hat, liegt es nämlich in der Natur der Sache, dass ein (praktisch) ausschliesslich dem Alleinaktionär zur Verfügung stehendes Ferienhaus vorwiegend den persönlichen Bedürfnissen des Aktionärs zu dienen bestimmt ist und die Zwecke, die mit der Beschwerdeführerin als Gesellschaft für Treuhand (...) normalerweise erreicht werden sollten, [für die konkrete Rechtsgestaltung] vollständig in den Hintergrund treten. Gesamthaft betrachtet erscheint eine derartige zivilrechtliche Gestaltung als den tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnissen vollständig unangemessen; also eine juristische Person einzig zu dem Zwecke zu gründen und zu halten, private Lebensbedürfnisse des Alleinaktionärs zu befriedigen (BGE 138 II 239 E. 4.3.3; Urteil des BGer vom 12. November 1969, in: ASA 40 S. 210 ff.). Dies gilt grundsätzlich auch vorliegend in analoger Weise, wenn die Beschwerdeführerin – zwar nicht in erster Linie und extra zu diesem Zweck gegründet, aber u.a. auch – dazu da ist, dem Hauptaktionär für dessen private Belange die umstrittene Liegenschaft zur Verfügung zu stellen (vgl. oben E. 3). Auch hier liegt der Missbrauch nicht darin, dass für das Halten der durch den Hauptaktionär privat genutzten Ferienwohnung die Beschwerdeführerin dient (vgl. E. 3.2.1) oder gar dafür gegründet worden wäre. Missbräuchlich ist vielmehr, wenn mit der Gesellschaft überdies versucht wird, Steuern zu sparen. Daher ist auch vorliegend zu prüfen, ob sich der Einsatz der Gesellschaft bloss rechnet, weil damit vom Vorsteuerabzug profitiert werden kann (vgl. nachfolgend; vgl. zum Ganzen: BGE 138 II 239 E. 4.3.3).

3.2.3 Sieht man von steuerlichen Aspekten ab, liegt die von der Beschwerdeführerin gewählte Rechtsgestaltung in Form des Haltens eines ausschliesslich dem Hauptaktionär zur Verfügung stehenden Ferienhauses durch die Beschwerdeführerin, jenseits wirtschaftlicher Vernunft. Eine absonderliche Rechtsgestaltung im Sinne der Judikatur und Doktrin zur Steuermumgehung ist somit gegeben.

3.3 Für die Annahme einer Steuerumgehung ist als Zweites zu prüfen (vgl. oben E. 2.6.2 „Voraussetzung 2“), ob die Beschwerdeführerin das fragliche Konstrukt lediglich deshalb errichtet hat, um die fehlende Vorsteuerabzugsberechtigung des wirtschaftlich Berechtigten und Hauptaktionärs zu umgehen bzw. den erwähnten Steuervorteil bei der Beschwerdeführerin zu erzielen.

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

Zur Prüfung, ob Letzteres vorliegend der Fall und damit die Steuerumgehungsabsicht der Beschwerdeführerin zu vermuten ist, sind im Folgenden zwei Konstellationen einander gegenüberzustellen, nämlich:

(a) die steuerliche Situation bei Duldung der von der Beschwerdeführerin gewählten Rechtsgestaltung durch die Steuerbehörden (nachfolgend: E. 3.3.1), und

(b) die steuerliche Situation im Falle, dass die Beschwerdeführerin auf die gewählte Rechtsgestaltung verzichtet, also die streitbetroffene Liegenschaft direkt durch den Hauptaktionär gekauft worden wäre, dieser selber Investitionen getätigt hätte und ihm das Ferienhaus nicht durch die Beschwerdeführerin vermietet worden wäre (nachfolgend: E. 3.3.2).

3.3.1 Bei Duldung der von der Beschwerdeführerin gewählten Rechtsgestaltung (vgl. oben E. 3.3 „Konstellation a“) könnten die Vorsteuern auf den Investitionen in die Liegenschaft (wohl) vollumfänglich zum Abzug gebracht werden (vgl. E. 3; diese Frage wurde jedoch offengelassen).

3.3.2 Die steuerliche Lage würde sich in der hiavor unter Erwägung 3.3 genannten „Konstellation b“ hingegen anders gestalten. Der Hauptaktionär und wirtschaftlich Berechtigte würde diesfalls als nicht unternehmerischer Endverbraucher auftreten und könnte die Vorsteuern im Zusammenhang mit den erwähnten Investitionen in die Liegenschaft nicht zum Abzug bringen.

3.3.3 Ein Vergleich der beiden Konstellationen zeigt somit, dass die Beschwerdeführerin mit der von ihr gewählten Rechtsgestaltung – sofern sie

von den Steuerbehörden geduldet würde – einen ansonsten nicht gegebenen Vorsteuerabzugstatbestand zu begründen vermag. Somit ist ihre Absicht der Steuerumgehung zu vermuten.

3.3.4 An diesem Ergebnis vermögen auch die Einwände der Beschwerdeführerin nichts zu ändern, sie habe die Immobilie mit eigenen, aus dem operativen Betrieb erwirtschafteten Mitteln erworben, die Liegenschaft diene somit als (durchaus gewinnbringende) Anlagemöglichkeit der verfügbaren Mittel und es bestehe keine Verpflichtung, den erwirtschafteten Gewinn an die Aktionäre auszuschütten. Ausserhalb des Steuerrechts stehende plausible Gründe, weshalb das Ferienhaus in (Ort) durch die Beschwerdeführerin gehalten und an den wirtschaftlich Berechtigten exklusiv vermietet wird, sind weder substantiiert dargetan noch aus den Akten ersichtlich.

3.4 Als dritte und letzte Voraussetzung bleibt für die Annahme einer Steuerumgehung zu prüfen (vgl. oben E. 2.6.2 „Voraussetzung 3“), ob die vorliegende Umwegstruktur effektiv zu einer erheblichen Steuerersparnis führte, würde sie von der Steuerbehörde hingenommen.

3.4.1 Gemäss den aktenkundigen Abrechnungen ergibt sich bei der von der Beschwerdeführerin gewählten Rechtsgestaltung eine in 20 Jahren maximal zu entrichtende Mehrwertsteuer von Fr. 34'957.-- (I). Diese berechnet sich wie folgt: Aufgrund des Kaufpreises der Liegenschaft von 1.85 Mio. Fr. resultiert ein Eigenmietwert von Fr. 20'880.--, welcher sich nach den Gesamtinvestitionen (nicht nur jener im Jahr 2013) in Höhe von Fr. 900'000.-- auf Fr. 31'038.-- vergrössert. Mit einem Zuschlag von 25 % resultiert ein Total von Fr. 38'797.-- pro Jahr (Fr. 3'233.-- im Monat, zzgl. Nebenkosten von Fr. 600.--). Rechnet man diesen Monatsbetrag auf ein Jahr auf und multipliziert ihn mit 20 Jahren ergibt sich eine Summe von Fr. 919'920.--, welche zu einem Sondersatz von 3.8 % zu besteuern ist. Da ein Vorsteuerabzug von Fr. 66'666.-- (II) auf den Investitionen von Fr. 900'000.-- mit dem Normalsatz von 8 % resultiert, ergibt sich ein Steuerguthaben von Fr. 31'709.-- (tatsächlich hat die Beschwerdeführerin im Jahr 2013 bereits einen Vorsteuerbetrag von Fr. 49'833.-- geltend gemacht). Zukünftige Investitionen sind hierbei noch nicht berücksichtigt. Dieser Vorsteuerabzug im Betrag von Fr. 66'666.-- könnte bei einer Verweigerung der Anerkennung vorliegend gewählter Rechtsgestaltung nicht geltend gemacht werden. Somit ist erstellt, dass die gewählte Rechtsgestaltung für die Beschwerdeführerin bei Duldung durch die Steuerbehörden mit einer erheblichen Steuerersparnis verbunden wäre. Das Vorbringen der

Beschwerdeführerin, die Vorinstanz könne den „Steuervorteil“ nicht beziffern, es müsse sich um eine dauernde Steuerersparnis handeln und der Betrachtungszeitraum dürfe nicht bloss auf einzelne Steuerperioden reduziert werden, zielt somit ins Leere.

Die bei behördlicher Duldung ihrer Rechtsgestaltung eintretende Steuerersparnis beschränkt sich nach dem Gesagten nicht auf einen allfälligen Zins- bzw. Barwertvorteil, wie er sich regelmässig ergibt, wenn im Investitionszeitpunkt Vorsteuern in Abzug gebracht werden und die Mehrwertsteuer erst über die Folgejahre auf dem Mietentgelt erhoben wird (vgl. Urteil des BVGer A-3014/2016 vom 18. November 2016 E. 5.3). Dem Argument, dass der Vorsteuerabzug auf den Renovations- und Umbaukosten nicht zu einer definitiven Entlastung von der Mehrwertsteuer führe, da mit dem Entgelt für die Überlassung der Immobilie die Steuer bezahlt werde und es sich somit nicht um eine Steuerersparnis, sondern vielmehr um einen blossen Aufschub des Zeitpunkts der Zahlung der Steuer handle, kann somit nicht gefolgt werden.

3.4.2 Auch die weiteren Vorbringen der Beschwerdeführerin können am hiervor gezogenen Schluss auf eine erhebliche Steuerersparnis nichts ändern:

Selbst wenn die Beschwerdeführerin die Immobilie bloss erworben und – ohne zusätzliche Investitionen – vermietet hätte und dabei eine Steuerforderung zu Gunsten der Vorinstanz entstanden wäre, liesse sich daraus nicht ableiten, dass die von der Beschwerdeführerin gewählte Rechtsgestaltung nicht mit einer erheblichen Steuerersparnis verbunden wäre. Auch braucht nicht geklärt zu werden – so in Übereinstimmung mit der Vorinstanz –, wie die Sachlage bei Abschluss eines Mietvertrages mit einem unabhängigen Dritten aussehen würde bzw. wird nicht in Abrede gestellt, dass sich eine ähnliche oder gar identische Situation ergeben würde (E. 3.2.1). Vorliegend ist nämlich einzig auf die tatsächlich gewählte Rechtsgestaltung abzustellen. In diesem Kontext kann also auch dem Vorbringen, ein Vorsteuerüberhang alleine genüge aber noch nicht, um von einer Steuerumgehung auszugehen, entgegnet werden.

3.5 Aus dem Gesagten ergibt sich, dass die von der Beschwerdeführerin gewählte Rechtsgestaltung als Steuerumgehung zu qualifizieren ist. Die Vorinstanz hat daher zu Recht für die Zwecke der Mehrwertsteuer von der gewählten Gestaltung Abstand genommen und alle geltend gemachten Vorsteuern im Zusammenhang mit dem Umbau und der Einrichtung des

Ferienhauses in (Ort) zurückbelastet bzw. die von der Beschwerdeführerin bislang auf den betreffenden Mietentgelten entrichtete Steuer zurückerstattet. Da die Steuerkorrekturen der Jahre 2010 bis 2012 nicht mehr umstritten sind, schuldet die Beschwerdeführerin der Vorinstanz zu Recht Fr. 50'128.80.-- zuzüglich Verzugszins. Die Beschwerde ist demnach diesbezüglich abzuweisen.

4.

4.1 Aus Vernehmlassung und Stellungnahme ergibt sich, dass Uneinigkeit darüber besteht, was den Abzug des Vorsteuerbetrages in Höhe von Fr. 729.-- betrifft. Die Beschwerdeführerin moniert, dieser habe in der Tat nichts mit dem Ferienhaus in (Ort) zu tun; die isolierte Belastung durch die Vorinstanz bzw. die Zuordnung zu den anerkannten Positionen und die Erhöhung der Steuerforderung erfolge jedoch zu Unrecht. Es sei nämlich nachgewiesen, dass aufgrund der im Zusammenhang mit dem Geschäftsfall eines Autoverkaufs im Jahre 2013 erfolgten Deklarationen keine Korrektur der Steuerforderung vorzunehmen sei. Zwar habe aus Sicht der Mehrwertsteuer eine falsche Verbuchung stattgefunden, diese sei aber ohne Einfluss auf die Steuerforderung geblieben (vgl. Sachverhalt Bst. G).

4.2 Da diesbezüglich der Sachverhalt nicht klar erstellt ist und weitere Abklärungen vorzunehmen sind, rechtfertigt es sich, die Sache betreffend den Vorsteuerbetrag in Höhe von Fr. 729.-- zu neuem Entscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen.

5.

Nach dem Vorstehenden ist die Beschwerde bezüglich des Betrages von Fr. 729.--, der im Zusammenhang mit dem Geschäftsfall eines Autoverkaufs im Jahre 2013 steht, an die Vorinstanz zurückzuweisen, im Übrigen jedoch abzuweisen.

6.

6.1 Die Verfahrenskosten sind in der Regel der unterliegenden Partei aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Da die Beschwerdeführerin weitgehend unterliegt, sind ihr die Verfahrenskosten, die auf Fr. 5'000.-- festgesetzt werden, aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der einbezahlte Kostenvorschuss ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

6.2 Eine Parteientschädigung an die nahezu vollumfänglich unterliegende Beschwerdeführerin ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen und die Sache betreffend den Vorsteuerbetrag in Höhe von Fr. 729.-- im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 5'000.-- werden der Beschwerdeführerin auf-
erlegt. Der einbezahlte Kostenvorschuss wird zur Bezahlung der Verfah-
renskosten verwendet.

3.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an:

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

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Michael Beusch

Anna Strässle

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 Beschwerdeführerin in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: