

Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-5468/2008 und A-5469/2008
{T 0/2}

Urteil vom 21. Januar 2010

Besetzung

Richterin Salome Zimmermann (Vorsitz),
Richter Daniel Riedo, Richterin Marianne Ryter Sauvant,
Gerichtsschreiber Jürg Steiger.

Parteien

X._____,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

MWST; 1. Quartal 2000 bis 2. Quartal 2005
(Subventionen, Vorsteuerabzugskürzung).

Sachverhalt:

A.

Die X._____, eine Genossenschaft nach Art. 828 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 (OR, SR 220), wurde Ende 1953 gegründet. Sie bezweckt insbesondere die Durchführung der (...) im öffentlichen Interesse der Ostschweiz. Sie ist seit dem 1. Januar 1995 im Register der Steuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen.

B.

Die ESTV führte bei der X._____ im August und September 2005 eine Kontrolle durch. Sie überprüfte die Abrechnungsperioden vom 1. Quartal 2000 bis 2. Quartal 2005. Aufgrund dieser Kontrolle stellte sie betreffend das Jahr 2000 folgende Ergänzungsabrechnungen (EA) aus:

- EA Nr. 152'872 vom 30. November 2005 in der Höhe von Fr. 3'770.-
- EA Nr. 152'874 vom 30. November 2005 in der Höhe von Fr. 25'813.-.

Hinsichtlich das 1. Quartal 2001 bis 2. Quartal 2005 erliess sie zudem folgende EA:

- EA Nr. 152'873 vom 30. November 2005 in der Höhe von Fr. 18'065.-
- EA Nr. 152'875 vom 30. November 2005 in der Höhe von Fr. 109'586.-.

Am 21. Dezember 2005 korrigierte die ESTV die EA Nr. 152'874 mit der Gutschriftsanzeige (GS) Nr. 152'336 im Betrag von Fr. 146.- und die EA Nr. 152'875 mit der GS Nr. 152'335 im Betrag von Fr. 14'060.-.

C.

Mit Schreiben vom 10. Januar 2006 bestritt die X._____ die EA Nr. 152'874 und 152'875 sowie die GS Nr. 152'335 und 152'336. Sie machte geltend, die Vorsteuerkürzung im Zusammenhang mit dem Nichtbezahlen von Baurechtszinsen sei zu Unrecht erfolgt, da laut den Baurechtsverträgen keine solchen geschuldet seien. Es könne deshalb kein Verzicht auf eine Leistung und damit auch keine Subvention vorliegen.

D.

In der Folge erliess die ESTV am 22. Mai 2006 je einen anfechtbaren Entscheid für das 1. bis 4. Quartal 2000 sowie das 1. Quartal 2001 bis

2. Quartal 2005. Darin bestätigte die ESTV die Nachbelastungen in der Höhe von Fr. 25'667.- bzw. Fr. 95'526.- Mehrwertsteuer zuzüglich Zins. Gegen diese Entscheide erhob die X._____ am 20. Juni 2006 Einsprache.

E.

Mit ihren zwei Einspracheentscheiden vom 3. Juli 2008 betreffend das 1. bis 4. Quartal 2000 sowie das 1. Quartal 2001 bis 2. Quartal 2005 wies die ESTV die Einsprachen ab. Zur Begründung führte sie in beiden Entscheiden im Wesentlichen identisch aus, die Stadt St. Gallen stelle der X._____ seit dem Jahr 1962 bzw. 1968 ein Grundstück im Baurecht zur Verfügung, ohne dass sie dafür eine Gegenleistung, d.h. einen Baurechtszins, verlange. Sie qualifiziere diesen Zinsverzicht als Beitrag der öffentlichen Hand und habe deshalb eine Vorsteuerkürzung vorgenommen. Der Staat sei nicht befugt, etwas zu verschenken. Es sei gebräuchlich, betreffend die Höhe des Zinses auf den Zins für erste Hypotheken der örtlichen Kantonalbank abzustellen. Sie habe ihrer Berechnung einen angemessenen Baurechtszins zu Grunde gelegt.

F.

Mit zwei separaten Eingaben vom 25. August 2008 führte die X._____ (Beschwerdeführerin) Beschwerde gegen die Einspracheentscheide der ESTV vom 3. Juli 2008 an das Bundesverwaltungsgericht mit den folgenden identischen Anträgen: „Es sei vorzumerken, dass die in Ziff. 1 des Entscheiddispositivs des angefochtenen Entscheids angeführten Mehrwertsteuer und Verzugszinsen anerkannt sind. Ziff. 2 und 3 des Entscheiddispositivs des angefochtenen Entscheids seien aufzuheben und es sei festzustellen, dass die Aufrechnung einer Vorsteuerkürzung wegen Verzichts auf Baurechtszinsen zu Unrecht erfolgt und diese Mehrwertsteuer somit nicht geschuldet sei“. Im Weiteren beantragte die Beschwerdeführerin die Vereinigung der beiden Beschwerdeverfahren. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge.

Zur Begründung brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor, die ESTV gehe nicht von den abgeschlossenen Verträgen, sondern von fingierten Verhältnissen aus. Es liege deshalb eine unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts vor. In den Baurechtsverträgen sei klar geregelt, dass sie keinen Baurechtszins zu bezahlen habe. Die Stadt St. Gallen habe demnach seit 1969 bzw.

1981 keinen Anspruch auf Baurechtszinse. Die Aufrechnung sei deshalb unbegründet. Die ESTV lasse die effektive vertragliche Regelung völlig ausser Betracht und stelle einfach auf eine als üblich angenommene ab. Dies sei nicht zulässig. Massgebend sei der effektive Sachverhalt und nicht eine fiktive Regelung. Im Übrigen sei eine Einmalzahlung für die Einräumung eines Baurechts nicht unüblich. Gemeinwesen zögen es oft vor, nur ein Baurecht einzuräumen und das Grundstück nicht definitiv zu verkaufen oder zu verschenken. Dabei sei die Einmalabgeltung analog der Kaufpreiszahlung durchaus eine realistische und angewandte Variante. Die Stadt St. Gallen hätte die Finanzierung auch mit einer Schenkung der Grundstücke sicherstellen können. Im Sinne einer Eventualbegründung brachte die Beschwerdeführerin zur Höhe der Baurechtszinse vor, die ESTV treffe diesbezüglich die Beweislast. Es sei von den Verhältnissen bei der Begründung der Baurechte und von den damals üblichen Regelungen auszugehen. Es müsse also abgeklärt werden, was in den Jahren 1962 und 1966 üblich gewesen sei. Der blosser Verweis auf angeblich heute übliche Regelungen sei unbehelflich.

In ihrer Vernehmlassung vom 13. Oktober 2008 schloss die ESTV auf vollumfängliche Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin.

Auf die Eingaben der Parteien wird – soweit entscheidungswesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt nicht vor und die ESTV ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerden zuständig. Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss dessen Art. 37 das Verfahren nach dem VwVG.

1.2 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheidung grundsätzlich 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 Sachverhaltes (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; vgl. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 2.149). Im Verwaltungsbeschwerdeverfahren gilt die Untersuchungsmaxime, wonach der Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen ist (vgl. zum Ganzen: ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich 2006, Rz. 1623 ff. und 1758 f.; ALFRED KÖLZ, Prozessmaximen im schweizerischen Verwaltungsprozess, Zürich 1974, S. 93 ff.) und der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (Art. 62 Abs. 4 VwVG). Das Bundesverwaltungsgericht ist verpflichtet, auf den festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm anzuwenden (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2458/2009 vom 14. Juli 2009 E. 1.2 mit Hinweisen).

1.3 Grundsätzlich bildet jeder (vorinstanzliche) Entscheidung ein selbständiges Anfechtungsobjekt und ist deshalb einzeln anzufechten und in einem separaten Verfahren zu beurteilen. Eine Abweichung von diesem Grundsatz in Form der Beurteilung in einem gemeinsamen Verfahren mit einem einzigen Urteil rechtfertigt sich dann, wenn die einzelnen Sachverhalte in einem engen inhaltlichen Zusammenhang stehen und sich in allen Fällen gleiche oder ähnliche Rechtsfragen stellen (vgl. BGE 131 V 222 E. 1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 E. 1.3 mit Hinweisen). Ein solches Vorgehen dient der Verfahrensökonomie und liegt im Interesse aller Beteiligten (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-746/2007 vom 6. November 2009 E. 1.4; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., N. 3.17). Diese Voraussetzungen sind vorliegend zweifelsfrei erfüllt. Die beiden Einspracheentscheide betreffen die selbe Beschwerdeführerin, wurden identisch begründet und die Beschwerdeführerin hat diese mit den selben Einwänden angefochten. Im Übrigen beantragte sie selber die Zusammenlegung der Verfahren.

1.4 Der Anspruch auf das rechtliche Gehör als selbständiges Grundrecht (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]) umfasst das

Recht des Privaten, in einem vor einer Verwaltungs- oder Justizbehörde geführten Verfahren mit seinem Begehren angehört zu werden, Einblick in die Akten zu erhalten und zu den für die Entscheidung wesentlichen Punkten Stellung nehmen zu können (vgl. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 1672 ff.).

1.4.1 Der Gehörsanspruch beinhaltet das Recht, von jeder der Verwaltungs- oder Justizbehörde eingereichten Stellungnahme Kenntnis zu erhalten und sich dazu äussern zu können, unabhängig davon, ob diese neue Tatsachen oder Argumente enthält und ob sie die Behörde tatsächlich zu beeinflussen vermag (BGE 133 I 100 E. 4.3-4.5, 133 I 98 E. 2.1, 132 I 42 E. 3.3.2 und 3.3.3 S. 46 f.; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 3.85).

1.4.2 Der Gehörsanspruch ist nach feststehender Rechtsprechung formeller Natur, mit der Folge, dass seine Verletzung ungeachtet der Erfolgsaussichten der Beschwerde grundsätzlich zur Aufhebung des mit dem Verfahrensmangel behafteten Entscheids führt (statt vieler: BGE 126 I 19 E. 2d/bb). Nach der Rechtsprechung kann eine Verletzung des Gehörsanspruchs aber als geheilt gelten, wenn die unterbliebene Gewährung des rechtlichen Gehörs (also etwa die unterlassene Anhörung, Akteneinsicht oder Zustellung von Stellungnahmen) in einem Rechtsmittelverfahren nachgeholt wird, in dem die Beschwerdeinstanz mit der gleichen Prüfungsbefugnis entscheidet wie die untere Instanz. Die Heilung ist aber ausgeschlossen, wenn es sich um eine besonders schwerwiegende Verletzung der Parteirechte handelt, zudem darf dem Beschwerdeführer kein Nachteil erwachsen und die Heilung soll die Ausnahme bleiben (BGE 129 I 129 E. 2.2.3, 126 V 130 E. 2b, 126 I 68 E. 2; Urteil des Bundesgerichts 1A.234/2006 vom 8. Mai 2007 E. 2.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1681/2006 vom 13. März 2008 E. 2.4, A-1737/2006 vom 22. August 2007 E. 2.2; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 986 f.).

1.5 Am 1. Januar 2010 ist das Mehrwertsteuergesetz vom 12. Juni 2009 (MWSTG, SR 641.20) in Kraft getreten. Die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften bleiben grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar (Art. 112 Abs. 1 MWSTG). Für Umsätze, die vor dem 1. Januar 2010, aber nach dem Inkrafttreten des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer

(aMWSTG, AS 2000 1300) am 1. Januar 2001 getätigt worden sind, bleibt deshalb das aMWSTG anwendbar. Für Umsätze vor dem 1. Januar 2001 kommt noch die Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (aMWSTV, AS 1994 1464) zur Anwendung (Art. 93 Abs. 1 und Art. 94 Abs. 1 aMWSTG).

2.

2.1 Nach Art. 4 aMWSTV bzw. Art. 5 aMWSTG unterliegen Lieferungen und Dienstleistungen der Mehrwertsteuer nur, wenn sie gegen Entgelt erbracht werden. Die Entgeltlichkeit erfordert einen Leistungsaustausch zwischen dem steuerpflichtigen Leistungserbringer und dem Empfänger. Besteht kein solches Austauschverhältnis, ist die Aktivität mehrwertsteuerlich irrelevant und fällt nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer (statt vieler: BVGE 2008/63 E. 2.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6152/2007 vom 21. August 2009 E. 2.2.1 mit Hinweisen; Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 18. November 2002, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 67.49 E. 2a/cc). Die Annahme eines solchen Leistungsaustausches setzt voraus, dass zwischen Leistung und Gegenleistung eine innere wirtschaftliche Verknüpfung bzw. ein direkter ursächlicher Zusammenhang gegeben ist (BGE 132 II 353 E. 4.1, 126 II 443 E. 6a, mit Hinweisen; Urteile des Bundesgerichts 2A.410/2006 vom 18. Januar 2007 E. 5.1, vom 30. April 2004, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 75 241 E. 3.3; BVGE 2007/39 E. 2.1).

2.2 Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand gehören gemäss Art. 26 Abs. 6 Bst. b aMWSTV bzw. Art. 33 Abs. 6 Bst. b aMWSTG nicht zum Entgelt. Diese fliessen nicht in die Bemessungsgrundlage ein und unterliegen der Steuer nicht.

2.2.1 Eine allgemein anerkannte Umschreibung des Subventionsbegriffs gibt es im schweizerischen Recht allerdings nicht; weder die aMWSTV noch das aMWSTG – ebensowenig wie das MWSTG – enthalten eine Begriffsbestimmung. Das Bundesgericht hat sich seit der Einführung der Mehrwertsteuer im Jahre 1995 wiederholt mit dem Subventionscharakter von Zahlungen (Beiträgen) befasst. Es umschreibt Subventionen allgemein als Leistungen kraft öffentlichen Rechts, die anderen Rechtspersonen für bestimmte Zwecke zukommen, ohne dass dies zu einer unmittelbaren Gegenleistung an

den Subventionsgebenden führe. Für die Subvention sei wesentlich, dass sich die Empfängerin in einer Weise verhalten würde und Aufgaben erfülle, die dem mit der Subventionierung verfolgten öffentlichen Zweck entsprächen und zur Verwirklichung dieses Zweckes geeignet erschienen. Seien mit der Geldleistung der öffentlichen Hand keine spezifischen Leistungen verknüpft und sei die Subventionsempfängerin frei, wie sie die zur Förderung des angestrebten Zwecks notwendigen Massnahmen treffen wolle, so deute dies auf eine Subvention hin. Abgesehen von dieser Verhaltensbindung des Subventionsempfängers erfolge die Subventionierung ohne wirtschaftlich gleichwertige Gegenleistung, wie das für die Annahme einer steuerbaren Lieferung oder Dienstleistung vorausgesetzt werde. Subventionen seien damit von vornherein nicht Gegenstand eines Mehrwertsteuerrechtlichen Leistungsaustausches, sie seien nicht Entgelt für eine vom Subventionsempfänger zu erbringende marktwirtschaftliche Leistung und flössen folgerichtig nicht in die Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer ein (BGE 126 II 443 E. 6b-e, Urteile des Bundesgerichts vom 1. September 2005, veröffentlicht in ASA 76 S. 248 E. 2.2, 2.3, vom 25. August 2000, veröffentlicht in ASA 71 S. 170 f. E. 6, 2C_105/2008 vom 25. Juni 2008 E. 3.2 und 3.3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A- 6213/2007 vom 24. August 2009 E. 2.4.1, A-1441/2006 vom 18. September 2008 E. 2.3, A-1548/2006 vom 2. September 2008 E. 3.2).

2.2.2 Eine Subvention kann in verschiedenen Formen ausgerichtet werden: Geldleistung, unverzinsliches Darlehen, Erlass einer Forderung (Schuldnachlass), unentgeltliche oder verbilligte Dienstleistungen oder Sachleistungen, Defizitdeckung (Deckungsbeiträge), Verrechnung, Rabatt usw. Eine Subvention kann insbesondere im ganzen oder teilweisen Verzicht des Subventionsgebers auf eine ihm vom Subventionsempfänger geschuldete Leistung liegen (Urteil des Bundesgerichts 2A.547/2002 vom 26. Mai 2004 E. 2.3; Entscheide der SRK vom 8. Oktober 2002 [CRC 2001-119] E. 3b/ee, vom 28. Oktober 2004, veröffentlicht in VPB 69.41 E. 3; vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1483/2006 vom 16. Oktober 2007 E. 3.1.2; Urteil des Bundesgerichts 2C_647/2007 vom 7. Mai 2008, veröffentlicht in ASA 78 S. 174 E. 5; Merkblatt Nr. 15 der ESTV zum aMWSTG, Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand, Ziff. 2; vgl. ferner auch die Aufzählung in Art. 3 Abs. 1 Satz 2 des Bundesgesetzes vom 5. Oktober 1990 über Finanzhilfen und Abgeltungen [Subventionsgesetz, SuG, SR 616.1]). Gemeinsam ist diesen Vorgängen, dass

damit dem Subventionsempfänger ein geldwerter Vorteil zugewendet wird (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1632/2006 vom 16. November 2009 E. 3.2.3).

2.3 Nach Art. 30 Abs. 6 aMWSTV ist der Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen, wenn ein Steuerpflichtiger Subventionen oder andere Beiträge der öffentlichen Hand erhält. Das Bundesgericht hat die Verfassungsmässigkeit dieser Bestimmung bestätigt (BGE 126 II 443 E. 6b und c mit Hinweisen; vgl. auch BGE 132 II 353 E. 4.3, 7.1; Urteil des Bundesgerichts 2A.410/2006 vom 18. Januar 2007 E. 5.2, 7.1). Ebenfalls wurde sie mit Art. 38 Abs. 8 aMWSTG ins Gesetz aufgenommen. Dies trotz der Kritik an dieser Regelung, welche als systemwidrig betrachtet wird, weil ein Vorgang, der mangels Entgeltlichkeit nicht im Geltungsbereich der Mehrwertsteuer liegt, aus verfassungsrechtlichen und steuertechnischen Gründen keine verhältnismässige Vorsteuerabzugskürzung zur Folge haben dürfte (ausführlich: Entscheidung der SRK vom 14. Juni 2001 [SRK 2000-142] E. 2; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 247 ff.; DIEGO CLAVADETSCHER, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, N. 5 ff. zu Art. 38 Abs. 8 mit Hinweisen; ferner Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6152/2007 vom 21. August 2009 E. 2.2.4.2). Nach Art. 33 Abs. 1 MWSTG führen Nichtumsätze zwar grundsätzlich nicht mehr zu Vorsteuerkürzungen, eine verhältnismässige Vorsteuerkürzung muss hingegen gemäss Art. 33 Abs. 2 i.V.m. Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG bei Subventionen und ihnen gleichgestellten Beiträgen weiterhin vorgenommen werden (vgl. Botschaft des Bundesrats zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer vom 26. Juni 2008, BBl 2008 S. 6979).

3.

Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die Stadt St. Gallen der Beschwerdeführerin zumindest seit den Jahren 1966 und 1981 das Messeareal unentgeltlich im Baurecht zur Verfügung gestellt und sie ermächtigt hat, die im Rahmen ihrer Bedürfnisse notwendigen ober- und unterirdischen Bauten und Anlagen zu erstellen, beizubehalten und zu erneuern, sowie die baurechtsbelasteten Grundstücke für alle Zwecke zu nutzen, die im Rahmen ihrer Statuten liegen (vgl. Änderungsverträge vom 5. April 1995 zu den Baurechtsverträgen vom 15. August / 31. Oktober 1966 bzw. vom 23. Dezember 1981; vgl. amtl.

Akten Nr. 8). Nicht im Streit liegt im Weiteren, dass die Stadt St. Gallen ein Interesse an der Durchführung der betreffenden Messen, insbesondere der (...) hat. Die von der ESTV im Einspracheverfahren bei der Stadt St. Gallen eingeholten weiteren Unterlagen belegen dies zusätzlich. Fraglich ist zunächst, ob der Umstand, dass die ESTV diese Unterlagen der Beschwerdeführerin nicht zukommen liess, eine Verletzung des rechtlichen Gehörs darstellt. Obwohl die Beschwerdeführerin auf die Geltendmachung einer solchen Verletzung verzichtet, hat das Bundesverwaltungsgericht diese Frage von Amtes wegen zu prüfen (E. 4). Im Weiteren ist strittig, ob die ESTV zu Recht die unentgeltliche Einräumung der Baurechte als Beitrag der öffentlichen Hand bzw. Subvention betrachtet hat (E. 5.1). Im Bejahungsfall ist zu prüfen, ob eine einmalige Subvention im Jahr der Errichtung des Baurechts gegeben ist, wie dies die Beschwerdeführerin darstellt, oder – nach Meinung der ESTV – eine Subvention in der Höhe eines jährlichen Baurechtszinses vorliegt (5.2). Schliesslich muss geprüft werden, ob die ESTV die Höhe der Subvention pflichtgemäss geschätzt hat (E. 5.3).

4.

Die ESTV hat im Einspracheverfahren bei der Stadt St. Gallen verschiedene Unterlagen (Bericht des Stadtrates vom 17. April 1962, Bericht und Antrag an die Bürgerschaft über die Verlegung der (...) auf das definitive Messeareal vom 18. September 1962, Bericht des Stadtrates vom 9. September 1965 sowie die Vorlage an den Grossen Rat über die neuen vertraglichen Vereinbarungen mit der X. _____ vom 16. August 1994; amtl. Akten Nr. 12) eingeholt, ohne die Beschwerdeführerin darüber vor Erlass der Einspracheentscheide in Kenntnis zu setzen. Damit hat sie den Anspruch der Beschwerdeführerin auf rechtliches Gehör verletzt. Die Prozessrechtsverletzung ist aber nicht besonders schwerwiegend, da es sich um Unterlagen handelt, die im Wesentlichen die unbestrittenen Tatsachen untermauern, dass das Baurecht unentgeltlich eingeräumt worden ist und dass die Stadt St. Gallen ein Interesse an den von der Beschwerdeführerin durchgeführten Messen hat. Im Weiteren hatte die Beschwerdeführerin vor dem Bundesverwaltungsgericht die Möglichkeit, sich dazu zu äussern, wurde ihr die Vernehmlassung der Vorinstanz doch mit Verfügung vom 9. Dezember 2009 zur Kenntnis gebracht; die Beschwerdeführerin hat darauf jedoch keine Eingabe eingereicht. Da das Bundesverwaltungsgericht die angefochtenen Entscheide mit derselben Kognition überprüft wie die ESTV, kann die

Verletzung des Gehörsanspruchs somit nach der Rechtsprechung als geheilt gelten. Der Beschwerdeführerin entsteht dadurch kein Nachteil (vgl. E. 1.4.2).

5.

5.1 Für das Vorliegen einer Subvention muss der Beschwerdeführerin vom Gemeinwesen ein geldwerter Vorteil zugewendet worden sein (E. 2.2.2). Dies ist vorliegend der Fall, da die Stadt St. Gallen der Beschwerdeführerin die Grundstücke im Baurecht unentgeltlich überliess; Baurechte werden im Regelfall entgeltlich eingeräumt, d.h. üblicherweise ist die Baurechtsnehmerin verpflichtet, einen jährlichen Baurechtszins zu entrichten (dazu E. 5.2.2). Der Erlass des Baurechtszinses kann, wie die ESTV zu Recht ausführt, – im Gegensatz zur Ansicht der Beschwerdeführerin – nicht als Schenkung gewertet werden, da ein Gemeinwesen grundsätzlich nicht befugt ist, etwas zu verschenken (BGE 126 II 443 E. 6c mit Hinweisen).

Weiter ist Voraussetzung, dass die Beschwerdeführerin den geldwerten Vorteil nicht im Rahmen eines mehrwertsteuerrechtlich relevanten Leistungsaustausches erhielt. Den beiden Änderungsverträgen vom 26. Mai 1995 zu den Baurechtsverträgen vom 15. August / 31. Oktober 1966 bzw. vom 23. Dezember 1981 sind keinerlei unmittelbare Gegenleistungen zu entnehmen, welche die Beschwerdeführerin der Stadt St. Gallen zu erbringen hätte. Solche ergeben sich auch nicht aus den anderen bei den Akten liegenden Unterlagen, welche die ESTV beigezogen hat. Auch der Gesellschaftszweck erwähnt die Durchführung der Messen nicht mit Bezug auf die Stadt St. Gallen, sondern spricht davon, dass die Messen im Interesse der ganzen Ostschweiz durchgeführt werden. Die Stadt St. Gallen wollte somit mit der unentgeltlichen Einräumung der Baurechte die Durchführung der Messen allgemein unterstützen, die im öffentlichen Interesse liegen, ohne eine entsprechende marktwirtschaftliche Gegenleistung zu verlangen. Die unentgeltliche Einräumung der Baurechte stellt deshalb kein Entgelt für eine mehrwertsteuerliche Leistung dar (vgl. E. 2.2.1).

Wirtschaftlich betrachtet ist der Baurechtszins für den Grundeigentümer eine Verzinsung des im Grundstück investierten oder gebundenen Kapitals, welches der Grundeigentümer wegen der Belastung des Grundstücks mit dem Baurecht nicht auf andere Weise realisieren kann (PETER R. ISLER, in Kommentar zum Schweizerischen

Privatrecht, Basel 1998, N. 15 zu Art. 779a ZGB); Baurechtszinse dienen somit wirtschaftlich gesehen dem gleichen Zweck wie Darlehenszinse. Weil die mehrwertsteuerliche Qualifikation von Vorgängen nach ständiger Rechtsprechung nicht in erster Linie aus einer zivil-, sprich vertragsrechtlichen Sicht, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen hat (Urteil des Bundesgerichts 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.6.1 mit Hinweisen; Entscheide der SRK vom 5. Juli 2005, veröffentlicht in VPB 70.7 E. 2a, vom 18. November 2002, veröffentlicht in VPB 67.49 E. 3c/aa, je mit Hinweisen; ausführlich: RIEDO, a.a.O., S. 112 Fn. 125; JEAN-MARC RIVIER/ANNIE ROCHAT, La taxe sur la valeur ajoutée, Fribourg 2000, S. 24), kann die Rechtsprechung, welche zur Behandlung des Verzichts auf Darlehenszinsen als Subvention entwickelt worden ist, auch für den Verzicht auf einen Baurechtszins herangezogen werden.

Der Zinsverzicht eines Gemeinwesens stellt jedoch nur dann eine Subvention dar, wenn – was beim Darlehen regelmässig der Fall ist (vgl. Entscheid der SRK vom 28. Oktober 2004, veröffentlicht in VPB 69.41 E. 3) – üblicherweise ein Zins verlangt würde; nicht erforderlich ist, dass ein Anspruch auf Zins bestand, sondern es genügt – wie gesagt – die Üblichkeit eines Zinses (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1579/2006 vom 19. November 2009 E. 4.4.1). Bei der Einräumung von Baurechten ist die Vereinbarung eines Baurechtszinses, d.h. eine jährliche Verzinsung, der Normalfall (B. HENGGELE, in: Handkommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Zürich 2007, N 1 zu Art. 779I ZGB; TUOR/SCHNYDER/SCHMID, Das Schweizerische Zivilgesetzbuch, 12. A., Zürich 2002, S. 963; implizite auch ISLER, a.a.O., N 7 zu Art. 779a ZGB). Es wird somit üblicherweise ein jährlicher Baurechtszins als Gegenleistung des Bauberechtigten an den Grundeigentümer für die Einräumung des Baurechts vereinbart, weshalb die ESTV zu Recht von einem jährlichen geldwerten Vorteil in der Höhe des Zinsverzichts ausging. Der Beschwerdeführerin ist zwar grundsätzlich zuzustimmen, dass es der Parteiautonomie obliege, ob ein Baurechtszins vereinbart werde oder nicht, doch geht dieser Hinweis im vorliegenden Zusammenhang fehl: Für die Qualifizierung eines Zinsverzichts des Gemeinwesens als Subvention ist – wie gesagt – nicht Voraussetzung, dass ein Zins vereinbart wurde, sondern lediglich, dass die Verzinsung üblich ist.

5.2 Die ESTV geht davon aus, dass im Verzicht auf einen marktkonformen Baurechtszins eine jährlich wiederkehrende Subven-

tion liege, während die Beschwerdeführerin der Auffassung ist, dass die öffentliche Hand bei Begründung des Baurechts auf eine einmalige Abgeltung (abdiskontierte Einmalzahlung) für die ganze Vertragsdauer verzichtet habe und dieser Verzicht somit nicht in die zur Diskussion stehenden Abrechnungsperioden falle.

Was die Argumentation der Beschwerdeführerin anbelangt, ist festzuhalten, dass sich diese aus den Vertragstexten nicht ergibt, halten doch die Vertragsänderungen vom 26. Mai 1995 beide in Ziff. 7 lediglich fest, dass das Baurecht unentgeltlich erteilt wird. Vielmehr ist die Frage, ob ein jährlicher Baurechtszins oder einmalige Abfindung zu leisten wäre, wenn das Baurecht entgeltlich eingeräumt worden wäre, – logischerweise – nicht geregelt. Wie eine entsprechende Vertragsergänzung nach den Regeln des Privatrechts zu erfolgen hätte, muss vorliegend nicht geprüft werden, denn, wie die ESTV im angefochtenen Entscheid zu Recht ausführt, würde es sich bei einer Einmalzahlung lediglich um den kapitalisierten Baurechtszins handeln – dies ergibt sich aus der wirtschaftlichen Betrachtungsweise –, so dass sich die Frage der jährlichen Zinsersparnis in gleicher Weise stellen würde.

5.3 Die ESTV hat die Höhe des Zinsverzichtes geschätzt, indem sie einen Landwert von Fr. 600.- pro m² einsetzte (für 12'730 m²) und diesen mit dem in der betreffenden Periode geltenden Zinsfuss für erste alte variable Hypotheken der St. Galler Kantonalbank multiplizierte. Die Beschwerdeführerin bestreitet eventualiter diese Berechnung, indem sie ausführt, die Beschwerdeführerin hätte die Höhe der fiktiven Baurechtszinse zu beweisen, es sei auf die bei Begründung der Baurechte herrschenden Verhältnisse und üblichen Regelungen abzustellen und die vorgenommene Berechnung sei nicht sachgerecht.

5.3.1 Zur Vornahme einer Schätzung des Zinsverzichts war die ESTV befugt und verpflichtet, nachdem die Beschwerdeführerin – unter Verletzung des Selbstveranlagungsprinzips – keine Vorsteuerkürzung aufgrund der Subvention deklariert hat.

5.3.2 Was die Schätzung des Baurechtszinses anbelangt, ist eingangs in Erinnerung zu rufen, dass auch bei Schätzung einzelner Positionen einer Abrechnung die für die Ermessensveranlagung im Sinn von Art. 48 aMWSTV bzw. Art. 60 aMWSTG geltenden Grundsätze zu beachten sind, namentlich in Bezug auf die Pflichten der ESTV bei der

Vornahme der Schätzung und die Möglichkeiten des Steuerpflichtigen, eine solche Schätzung anzufechten (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1501/2006 vom 6. November 2008 E. 3.2 und A-1376/2006 vom 20. November 2007 E. 4.3 mit Hinweisen). Dies bedeutet insbesondere, dass die ESTV diejenige Schätzungsmethode zu wählen hat, die den individuellen Verhältnissen im Betrieb des Steuerpflichtigen soweit als möglich Rechnung trägt, auf plausiblen Angaben beruht und deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahe kommt (Urteile des Bundesgerichts 2C_426/2007 vom 22. November 2007 E. 3.2 und 2A.522/2006 vom 1. Februar 2007 E. 3.3). Zudem auferlegt sich das Bundesverwaltungsgericht bei der Überprüfung von zulässigerweise erfolgten Ermessensveranlagungen eine gewisse Zurückhaltung (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1560/2007 vom 20. Oktober 2009 E. 4.5.2 und A-4360/2007 vom 3. Juli 2009 E. 5.1; vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_426/2007 vom 22. November 2007 E. 4.3). Sind die Voraussetzungen einer Ermessenseinschätzung erfüllt, obliegt es nach ständiger Rechtsprechung dem Steuerpflichtigen, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (Urteile des Bundesgerichts 2C_171/2008 vom 30. Juli 2008 E. 4.3, 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006 E. 3.3). Dabei ist eine ausführliche Begründung unter Hinweis auf Beweismittel erforderlich (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1560/2007 vom 20. Oktober 2009 E. 4.5.2 und A-1531/2006 vom 10. Januar 2008 E. 2.5.2). Das Bundesverwaltungsgericht nimmt erst dann eine Korrektur der erstinstanzlichen Schätzung vor, wenn der Mehrwertsteuerpflichtige den Nachweis dafür erbringt, dass der Vorinstanz bei der Schätzung erhebliche und offensichtliche Ermessensfehler unterlaufen sind (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1425/2006 vom 6. November 2008 E. 2, A-1527/2006 vom 6. März 2008 E. 2.4).

5.3.3 Bei der Eruiierung des Marktwertes, der von vornherein nur annäherungsweise möglich ist, kommt das Heranziehen von Vergleichswerten ohne Weiteres in Betracht; dies gilt sowohl für den der Schätzung zugrundegelegten Quadratmeterpreis als auch für den verwendeten Zinssatz. Diese Methode der ESTV ist nicht in grundsätzlicher Hinsicht zu beanstanden, werden Baurechtzinse doch in der Regel aufgrund der Faktoren Landwert und Hypothekarzinsfuss berechnet (ISLER, a.a.O., N 16 zu Art. 779 a ZGB). Für die Verzinsung stützte sich die ESTV praxisgemäss auf den Zins für erste Hypotheken der örtlichen Kantonalbank, d.h. vorliegend der St. Galler Kantonalbank (vgl. Spezialbroschüre Nr. 06, Kürzung des Vorsteuerabzugs bei

gemischter Verwendung, ESTV 2001, Ziff. 1.2.3.5), was nicht zu beanstanden ist, erfolgt doch die jährliche Verzinsung mit dem im Vorjahr geltenden Hypothekarzinsfuss. Die ESTV legte ihrer Berechnung weiter den aktuellen Landpreis der Kontrollperiode zugrunde, was von der Beschwerdeführerin gerügt wurde, welche auf die Verhältnisse bei der Errichtung bzw. bei der Abänderung des Baurechts abstellen will. Dabei ist jedoch zu berücksichtigen, dass Baurechtszinsen bei Begründung des Baurechts nicht für die ganze Vertragsdauer fix festgelegt werden, vielmehr unterliegt nicht nur der Zinsfuss der jährlichen Anpassung an den jeweils geltenden Hypothekarzinsfuss, sondern es erfolgt auch eine periodischen Anpassung des Landwerts, welche je nach Vertragsausgestaltung alle fünf oder alle 10 Jahre statt findet (ISLER, a.a.O., N 27). Damit sind weder bezüglich der Höhe des Hypothekarzinsfusses noch bezüglich des Landwerts die Verhältnisse bei Errichtung bzw. Abänderung des Baurechts massgebend, sondern der jeweils aktuelle Hypothekarzinsfuss und bezüglich des Landwerts höchstens fünf bzw. 10 Jahre zurückliegende Verhältnisse. Es kann somit nicht gesagt werden, dass die von der ESTV verwendeten Werte zu einem offensichtlich unrichtigen Ergebnis führten. Zudem hätte die Beschwerdeführerin dies nicht bloss zu behaupten, sondern nachzuweisen (vgl. E. 5.3.2). Diesen Nachweis hat sich nicht erbracht. Sie machte keinerlei Angaben dazu, welches die massgebenden Verhältnisse gewesen seien, geschweige denn reicht sie entsprechende Beweismittel ein. Und sie führt auch weder aus noch weist sie dies nach, dass diese Verhältnisse sich von denjenigen, welche die ESTV ihrer Schätzung zu Grunde gelegt hat, massgebend unterscheiden. Sie behauptet nur pauschal, es müsse von den Verhältnissen bei der Begründung der Baurechte in den Jahren 1962 und 1966 und von den damals üblichen Regeln ausgegangen werden. Damit ist die Unrichtigkeit der Schätzung der ESTV nicht nachgewiesen.

Auch der Hinweis darauf, die ESTV habe die Höhe der fiktiven Baurechtszinsen zu beweisen, d.h. die Beweislast für die Höhe des Baurechtszinses liege bei der ESTV, hilft der Beschwerdeführerin nicht weiter. Die Beschwerdeführerin übersieht mit dieser Argumentation, dass es hier um eine Schätzung geht, deren Unrichtigkeit die Beschwerdeführerin zu beweisen hätte, sofern diese nicht ins Auge springt (vgl. E. 5.3.2).

5.4 Zusammenfassend hat die ESTV zurecht den Zinsverzicht als Subvention qualifiziert, deren Höhe pflichtgemäss geschätzt und in der Folge eine Vorsteuerabzugskürzung vorgenommen. Die Berechnung der Vorsteuerabzugskürzung wird im Übrigen von der Beschwerdeführerin nicht bestritten. Die Beschwerde ist somit abzuweisen.

6.

Bei diesem Verfahrensausgang sind der Beschwerdeführerin als unterliegende Partei sämtliche Kosten für das Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht aufzuerlegen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Verfahrenskosten des vereinigten Beschwerdeverfahrens werden auf insgesamt Fr. 7'000.-- festgesetzt (Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und der Beschwerdeführerin zur Zahlung auferlegt. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Verfahren A-5468/2008 und A-5469/2008 werden vereinigt.

2.

Die Beschwerden werden abgewiesen.

3.

Die Verfahrenskosten von insgesamt Fr. 7'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden mit den geleisteten Kostenvorschüssen von Fr. 7'000.-- verrechnet.

4.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

5.

Dieses Urteil geht an:

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

Die vorsitzende Richterin:

Der Gerichtsschreiber:

Salome Zimmermann

Jürg Steiger

Rechtsmittelbelehrung:

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

Versand: