



Abteilung I
A-1457/2006
{T 0/2}

Urteil vom 6. November 2007

Besetzung

Richter Markus Metz (Vorsitz), Richter Pascal Mollard,
Richter Thomas Stadelmann (Kammerpräsident),
Gerichtsschreiber Johannes Schöpf.

Parteien

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

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (MWSTV; 2. Quartal 1999 bis
4. Quartal 2000 / MWSTG; 1. Quartal 2001 bis 4. Quartal
2001 / Entgelt).

Sachverhalt:**A.**

Die am 3. März 1999 im Handelsregister des Kantons ... eingetragene Gesellschaft mit beschränkter Haftung X._____ mit Sitz in ... bezweckt die Verwaltung des Hafens- und Campingareals der Liegenschaft Die Gesellschaft kann sich an andæren Unternehmen im In- und Ausland beteiligen und solche gründen, pachten, finanzieren sowie mit solchen fusionieren. Mit Beschluss der Gesellschafterversammlung vom 10. Februar 2004 wurde die Gesellschaft aufgelöst.

Die Gesellschaft war vom 1. April 1999 bis zum 31. März 2003 gemäss Art. 17 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464) bzw. Art. 21 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) im von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) geführten Register der Mehrwertsteuerpflichtigen unter der Mehrwertsteuer-Nummer ... eingetragen. Mit Schreiben vom 3. April 2000 beantragte die X._____ die Gruppenbesteuerung mit der Genossenschaft Y._____. Die Verwaltung kam diesem Begehren nach und erteilte der Gesellschaft die neue Mehrwertsteuer-Nummer Es stellte sich hingegen heraus, dass die Gruppenbesteuerung nie zum Tragen kam. Trotzdem rechnete die X._____ die erzielten Umsätze unter der zuletzt genannten Mehrwertsteuer-Nummer ab.

Am 6. August 2003 führte die ESTV bei der X._____ eine Kontrolle gemäss Art. 62 MWSTG durch und prüfte die Abrechnungsperioden 2. Quartal 1999 bis 1. Quartal 2003 (Zeitraum vom 1. April 1999 bis 31. März 2003). Aufgrund der durchgeführten Kontrolle forderte die Verwaltung mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... vom 7. August 2003 für die Zeit vom 1. April bis 31. Dezember 1999 einen Betrag von Fr. ... sowie mit EA Nr. ... vom 7. August 2003 für die Zeit vom 1. Januar 2000 bis 31. Dezember 2001 einen Betrag von Fr. ..., jeweils zuzüglich Verzugszins von 5% an Mehrwertsteuer nach. Begründet wurde diese Nachforderung von der Verwaltung damit, dass die X._____ die kantonalen Beherbergungstaxen als Durchlaufposten nicht versteuert habe. Die Camping- und Hafensplatzbenutzer hätten die Möglichkeit gehabt, durch das Zurverfügungstellen von Kapital einen günstigen oder kostenlosen Platz auf dem Areal zu benutzen. Die X._____ habe die Verrechnung der entsprechenden Entgelte

weder verbucht noch versteuert. Die ESTV ging bei ihrer Berechnung des Entgelts davon aus, dass der Kapitalzins auf dem jeweiligen Kapital, das durch die Mieter einbezahlt war, 7.34% p. a. betragen habe und rechnete deshalb diesen Zinssatz auf dem von den Hafen- und Campingplatzbenützern gewährten Kapital als Mietentgelt auf. 24% des Umsatzes der X._____ sei mit den Camping- und 76% mit den Hafenplätzen erzielt worden.

B.

Mit Schreiben vom 29. Oktober 2003 verlangte X._____ einen anfechtbaren Entscheid. Am 10. März 2004 traf die ESTV in Bestätigung ihrer Forderung Entscheide in Anwendung von Art. 63 MWSTG.

Gegen diese Entscheide erhob die X._____ mit Eingabe vom 21. April 2004 Einsprache mit den folgenden Rechtsbegehren:

Die Mehrwertsteuer-Nachforderung von CHF ... des Jahres 1999 sei aufgrund nachstehender Begründung neu zu berechnen und auf CHF ... zu reduzieren. Die Mehrwertsteuer-Nachforderung von CHF ... der Jahre 2000 und 2001 sei aufgrund nachstehender Begründung neu zu berechnen und auf CHF ... zu reduzieren. Zur Begründung wurde insbesondere ausgeführt, für die Renditeermittlung dürfe aufgrund der konkreten Verhältnisse lediglich ein Zinssatz von 4% p. a. als marktkonform angesetzt werden. Die X._____ bestritt jedoch weder im Rechtsbegehren noch in der Begründung die Höhe des eingesetzten Kapitals oder die Aufteilung des Umsatzes zwischen den Camping- und Hafenplätzen.

C.

Mit Einspracheentscheid vom 28. April 2005 erkannte die ESTV wie folgt:

1. Die Verfahren unter den MWST-Nummern ... und ... werden vereinigt.
2. Die Entscheide vom 10. März 2004 sind im Betrage von insgesamt Fr. ... Mehrwertsteuern zuzüglich Verzugszins zu 5% in Rechtskraft erwachsen.
3. Die Einsprachen werden abgewiesen.
4. Der Einsprecher hat der ESTV.
 - a) für das 2. Quartal 1999 bis 4. Quartal 1999 (Zeit vom 1. April 1999 bis 31. Dezember 1999) zu Recht Fr. ... Mehrwertsteuern bezahlt und hat noch Verzugszins zu 5% seit 15. Januar 2000 zu bezahlen.

- b) für das 1. Quartal 2000 bis 4. Quartal 2001 (Zeit vom 1. Januar 2000 bis 31. Dezember 2001) zu Recht Fr. ... Mehrwertsteuern bezahlt und hat noch Verzugszins zu 5% seit 15. April 2001 zu bezahlen.
5. Es werden keine Kosten erhoben.

Zur Begründung führte die Verwaltung insbesondere aus, die X._____ habe von der Genossenschaft Y._____ gemäss Mietvertrag vom 26. Mai 1999 das betreffende Grundstück insbesondere zum Betrieb eines Bootshafens mit Campingplätzen gemietet. Betreffend den jährlichen Mietzins hätten die Parteien vereinbart, dass dieser den tatsächlichen jährlichen Aufwendungen entspreche. Die Genossenschaft sei in der relevanten Zeit (Kontrollperiode) die alleinige Gesellschafterin der X._____ gewesen. Der Auftritt der Genossenschaft und der X._____ gegen aussen sei nahezu identisch gewesen (Briefpapier mit Symbol der X._____, gleiche Adresse und Telefonnummer). Die Genossenschaft und die X._____ würden deshalb eine wirtschaftliche Einheit bilden und seien mehrwertsteuerrechtlich auch so zu behandeln (Einheit des Unternehmens). Die Genossenschafter hätten das Recht gehabt, anstelle von Nutzungsgebühren für ihre Plätze im Hafen oder im Camping Anteilscheine der Genossenschaft zu erwerben. Sei der Anteil eines Genossenschafters niedriger als 100% des Platzwerts, so richte sich die Berechnung der Nutzungsgebühr nach der Höhe des gewährten Kapitals. Die Genossenschafter hätten demnach die Möglichkeit, durch Zurverfügungstellung von Kapital den Platz günstiger bzw. kostenlos (je nach Höhe des gewährten Darlehens) zu benutzen. Die betreffenden Mitglieder erhielten somit eine Leistung im Austausch zur zinslosen Gewährung des Kapitals, dies stelle ein mehrwertsteuerrechtlich relevantes Austauschverhältnis dar. Aufgrund der Angaben der X._____ hinsichtlich des Werts des Anteils der Plätze, die nicht durch Gewährung von Kapital finanziert worden seien und den Erträgen aus der Vermietung, könne für das Jahr 2002 eine Rendite aus der Vermietung von 7.34% berechnet werden. Gewähre ein Mitglied beispielsweise ein Darlehen in der Höhe der Hälfte des Platzwerts, halbiere sich der Mietzins des Platzes. Die X._____ verrechne ihre Mietzinsforderung mit dem effektiven Darlehenszins; die ESTV habe deshalb einen Zinssatz von 7.34% auf dem zur Verfügung gestellten Kapital als Mietentgelt aufgerechnet. Die X._____ habe den Wert der gesamten Anlage selbst mit Fr. 26.5 Mio. beziffert und diesen Betrag der Kalkulation der Mietzinse zugrunde gelegt; dabei müsse sie sich nach Treu und Glauben

behaften lassen. Ein Drittvergleich für die Festlegung der Höhe des Darlehenszinssatzes erübrige sich, da der effektive Darlehenszins mit dem Mietzins verrechnet worden sei. Im Rundschreiben Nr. 15 vom Januar 2000 habe die Y._____ im Übrigen bestätigt, dass der Zinssatz zur Berechnung der Miete am dem 1. Januar 2000 neu 8% (früher 10%) betrage und für Genossenschafter, welche mindestens fünf alte Jahresmieten Kapital einbezahlt hätten, ein reduzierter Mietzins von 6.5% gelte.

D.

Mit Eingabe vom 30. Mai 2005 erhob die X._____ (Beschwerdeführerin) gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 28. April 2005 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) und stellte folgende Anträge:

1. Die Feststellung der ESTV (Ziff. 2 Dispositiv), der Entscheid vom 10. März 2004 im Betrag von insgesamt Fr. ... sei in Rechtskraft erwachsen, sei aufzuheben.
2. Die Mehrwertsteuer-Nachforderung im Betrag von Fr. ... gemäss Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... vom 7. August 2003 für die Zeit vom 1. April 1999 bis zum 31. Dezember 1999 sowie von Fr. ... gemäss EA Nr. ... vom 7. August 2003 für das 1. Quartal 2000 bis 4. Quartal 2001 beruht auf einer unangemessenen Berechnungsmethode. Es sei gemäss nachfolgender Begründung als angemessene Berechnungsmethode die Drittvergleichsmethode festzulegen, aufgrund derer die Nachforderung neu zu berechnen ist.
3. Der von der Beschwerdeführerin der ESTV bereits überwiesene Betrag sei dieser im Umfang der berechneten Reduktion zurückzuerstatten, zuzüglich eines Vergütungszinses von 5% ab Datum der Überweisung des Betrages durch die Beschwerdeführerin.
4. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Beschwerdegegnerin. Der Beschwerdeführerin ist eine Parteientschädigung zuzusprechen.

Zur Begründung brachte die Beschwerdeführerin insbesondere vor, im Februar 1999 habe die Genossenschaft Y._____ die Anlage X._____ aus der Konkursmasse der ... erworben. Die Anlage bestehe aus insgesamt 500 Plätzen (350 Bootsplätze und 150 Campingplätze), sowie aus Umschwung und Infrastruktur. Seinerzeit sei für diese Anlage ein Betrag von rund Fr. 20 Mio. bezahlt worden. Um Personen zur Zeichnung von Genossenschaftsanteilen zu

ermuntern, sei diesen folgendes Angebot unterbreitet worden: (a) wer das Zehnfache der Jahresmiete zeichne, erhalte einen Zehnjahresvertrag für den entsprechenden gemieteten Platz, (b) wer das Fünffache der Jahresmiete zeichne, erhalte einen Fünfjahresvertrag für den entsprechenden gemieteten Platz. Im Gegenzug erhielten die Genossenschafter das Recht, den entsprechenden Platz während der bestimmten Zeit zu nutzen; Nebenkosten würden zusätzlich in Rechnung gestellt. Dies habe auf der Überlegung beruht, dass das Zehnfache der 500 Platzjahresmieten dem gesamten Kaufpreis entspreche. Wenn daher jeder Platzmieter das Zehnfache der Jahresmiete zeichnete, wäre der Kaufpreis vollständig durch gezeichnete Genossenschaftsanteile gedeckt gewesen. In allen anderen Fällen sei der Mietpreis in Abhängigkeit des Platzwerts sowie der Fläche in Quadratmetern berechnet worden. Im Jahr 1999 sei festgestellt worden, dass ein weiterer Finanzierungsbedarf von rund Fr. 5 Mio. für die Sanierung der Anlage und die Erfüllung von Auflagen im Zusammenhang mit der Erneuerung der Konzession bestehe. Daher sei der sogenannte Platzwert um etwa 25% von rund Fr. 20 Mio. auf rund Fr. 25 Mio. erhöht worden. Ab dem 1. Januar 2000 sei die Jahresmiete wie folgt berechnet worden. 8% (Platzwert \cdot gezeichnetes bzw. einbezahltes Kapital). Werde ein Betrag in der Höhe des gesamten Platzwerts gezeichnet, fielen für den Mieter ausser den Nebenkosten keine zusätzlichen Aufwendungen mehr an. Werde ein Betrag von mindestens der Hälfte des Platzwertes einbezahlt, werde die Miete auf dem einbezahlten Rest mit 6.5% statt mit 8% gerechnet. Rechtsnachfolgerin der Genossenschaft bzw. der Beschwerdeführerin sei der Verein X. _____; die Kapitaleinlagen der Genossenschafter würden nun von den Vereinsmitgliedern als Darlehen gewährt.

Die ESTV gehe im angefochtenen Einspracheentscheid davon aus, dass die Beschwerdeführerin dadurch, dass sie eine Reduktion der Nachforderung auf einen bestimmten Betrag fordere, diesen bestimmten Betrag auch anerkenne; dies sei unzutreffend. Vielmehr habe die Mehrwertsteuerpflichtige mit der Einsprache vom 21. April 2004 die Entscheide der ESTV vom 10. März 2004 insgesamt angefochten, insbesondere sei gerügt worden, dass die Methode zur Ermittlung der mehrwertsteuerlichen Nachbelastung nicht sachgerecht sei. Bevor nicht über die sachgerechte Methode entschieden worden sei, könne die Höhe der Nachforderung nicht bestimmt werden; die Sachverhaltsermittlung sei noch nicht abgeschlossen.

Die von der Verwaltung angestellte Überlegung, die aus der Vermietung der Plätze ohne Darlehensgewährung erzielte Rendite von 7.34% als Referenz für die Berechnung des Tauscherts von Mietvertrag gegen Darlehensgewährung heranzuziehen, sei unzutreffend. Im Vergleich zu anderen, vergleichbaren Plätzen am betreffenden See seien die von der Beschwerdeführerin vermieteten Plätze ohne Darlehensfinanzierung überaus teuer. Für Hafenplätze an anderen Standorten habe man im Jahr 2003 einen durchschnittlichen Quadratmeterpreis von Fr. 60.-- (...) bzw. Fr. 50.-- (...) bezahlt; für einen Hafenplatz bei der Beschwerdeführerin sei ein durchschnittlicher Quadratmeterpreis von Fr. 138.-- entrichtet worden. Bei der Beschwerdeführerin müsse ein hoher Aufwand betrieben werden, um die Plätze vermieten zu können. In der Saison 2003 hätten von 43 Angeboten lediglich zwölf zu einem Vertragsabschluss geführt, neun davon seien im Zusammenhang mit dem Kauf eines bereits bei der Beschwerdeführerin liegenden Boots gestanden. Lediglich drei Angebote hätten unabhängig von einer Darlehensfinanzierung bzw. dem Verkauf eines bei der Beschwerdeführerin liegenden Boots zu einem Mietvertrag geführt; dies obwohl am betreffenden See die Zahl der Bootsplätze eingefroren sei und ein Nachfrageüberhang bestehe. Würde es sich bei den durch die Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit der Vermietung von Plätzen ohne Darlehensfinanzierung in Rechnung gestellten Mieten um marktgerechte Preise handeln, würden andere Anbieter von Hafen- und Campingplätzen nicht zögern, ihre eigenen tieferen Preise den höheren der Mehrwertsteuerpflichtigen anzugleichen. Diese unattraktiven Bedingungen bei der Vermietung würden durch die Beschwerdeführerin bewusst gesetzt, um potentielle Mieter dazu zu bewegen, Kapital in die Genossenschaft einzulegen, damit die Beschwerdeführerin einen möglichst hohen Eigenfinanzierungsgrad aufweise. Daher entspreche es nicht der wirtschaftlichen Realität, die aus der Vermietung der Plätze ohne Darlehensgewährung erzielte Rendite von 7.34% als Referenz für die Berechnung des Tauscherts von Mietertrag gegen Darlehensgewährung anzunehmen. Als Referenzgrösse sei der Drittvergleichspreis heranzuziehen, der aufgrund eines noch zu erstellenden Gutachtens bestimmt werden solle. Boots- und Campingplätze stellten feste Einrichtungen dar und könnten Immobilien gleichgestellt werden. Schweizerische Finanzinstitute verlangten für die Finanzierung von Immobilien Zinsen zwischen 4.5% für langfristige und 2.5% für kurzfristige Engagements. Der Zinssatz, der der Genossenschaft aufgrund des von der A-Bank gewährten Kredits gemäss dem Vertrag vom 12.

Februar 1999 für den Kauf des Bootshafens und des Campinggeländes zu entrichten sei, betrage 4.0% p.a. fix auf fünf Jahre. Die Genossenschafter bzw. späteren Vereinsmitglieder könnten daher mit einer Rendite von rund 4% auf dem investierten Kapital rechnen. Da bei tauschähnlichen Sachverhalten der Wert einer Lieferung oder Dienstleistung als Entgelt angesehen werde, könne argumentiert werden, dass dieser Satz heranzuziehen sei. Auf dieser Grundlage berechne sich die Mehrwertsteuernachforderung für die Jahre 1999 bis 2001 auf Fr. Eine Rendite von 7.34%, wie von der ESTV angenommen, sei nicht erzielbar und entspreche nicht der wirtschaftlichen Realität.

E.

In der Vernehmlassung vom 16. August 2005 schloss die ESTV auf kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung führt die Verwaltung insbesondere aus, aufgrund der Bestimmtheit des Rechtsbegehrens in der Einsprache Reduzierung der Mehrwertsteuernachforderung auf Fr. ... habe die Beschwerdeführerin klar festgelegt, wie das Dispositiv ihrer Ansicht nach hätte lauten sollen. Die Entscheide der ESTV vom 10. März 2004 seien daher nur im Umfang von Fr. ... (Jahr 1999) und Fr. ... (Jahre 2000 und 2001) weitergezogen worden. Wenn Parteien bei einem Tauschgeschäft einen Austauschwert festgelegt hätten, so könne dieser Wert als Bemessungsgrundlage herangezogen werden; fehle ein solcher Wert, so sei als Ersatz auf den Marktwert abzustellen. Die Beschwerdeführerin habe 8% bzw. 6.5% des Platzwertes (Miete) gegen eine Verzinsung von 8% bzw. 6.5% auf dem ihr gewährten Kapital eingetauscht. Diese Berechnung sei Vertragsgrundlage für die Finanzierung der Miete durch Gewährung von Kapital gewesen. Dieser so bestimmte Austauschwert sei als Bemessungsgrundlage heranzuziehen. Anzumerken sei, dass bis zum 1. Januar 2000 sogar ein Satz von 10% des Platzwerts gegolten habe. Aufgrund der Angaben der Beschwerdeführerin hinsichtlich des Werts des Anteils der Plätze, der nicht durch Gewährung von Kapital finanziert worden sei und den Erträgen aus der Vermietung, könne für das Jahr 2002 eine Rendite aus der Vermietung von 7.34% berechnet werden. Da ein Austauschwert vereinbart worden sei, müsse kein Drittvergleich angestellt werden. Die Mietpreise anderer Hafens- und Campingplätzen am betreffenden See könnten mit jenen der X. _____ ohnehin nicht verglichen werden, da diese Anlage im Vergleich über eine überdurchschnittlich gut ausgebaute Infrastruktur verfüge. Der von der Beschwerdeführerin

vorgebrachte Vergleich mit einem Kredit für den Kauf des Bootshafens und des Campinggeländes, welcher mit 4% zu verzinsen sei, könne als nicht sachgerecht bezeichnet werden, da jener Kredit grundpfandrechtl. abgesichert sei.

F.

Das Bundesverwaltungsgericht orientierte die Parteien am 7. Februar 2007 über die Übernahme des Beschwerdeverfahrens.

Auf die weiteren Begründungen der Eingaben wird soweit entscheid. wesentlich im Rahmen der nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Bis zum 31. Dezember 2006 unterlagen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK. Das Bundesverwaltungsgericht übernimmt am 1. Januar 2007, sofern es zuständig ist, die am 31. Dezember 2006 bei der SRK hängigen Rechtsmittel. Die Beurteilung erfolgt nach neuem Verfahrensrecht (Art. 53 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32]). Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss Art. 37 VGG das Verfahren nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Behandlung der Beschwerde sachlich wie funktionell zuständig (Art. 31 und 33 Bst. d VGG). Die Beschwerdeführerin hat den Einspracheentscheid vom 28. April 2005 Frist- und auch formgerecht angefochten (Art. 50 und 52 VwVG). Sie ist durch diesen beschwert und zur Anfechtung berechtigt (Art. 48 VwVG).

1.2 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid 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 Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; ANDRÉ MOSER, in ANDRÉ MOSER/PETER UEBERSAX, Prozessieren vor eidgenössi-

schen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, Rz. 2.59; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich 2006, Rz. 1758 ff.).

1.3 Unter dem Anfechtungs- oder Beschwerdeobjekt ist der Gegenstand des Anfechtungsverfahrens, das heisst der angefochtene Akt der Verwaltung, zu verstehen. Angefochten wird ein Hoheitsakt bei einer staatlichen Instanz, der Beschwerdeinstanz (vgl. RENÉ RHINOW/HEINRICH KOLLER/CHRISTINA KISS, Öffentliches Prozessrecht und Justizverwaltungsrecht des Bundes, Basel 1996, Rz. 963 ff.). Das Anfechtungsobjekt bildet den Rahmen, der den möglichen Umfang des Streitgegenstandes begrenzt.

Streitgegenstand in der nachträglichen Verwaltungsrechtspflege ist das Rechtsverhältnis, das Gegenstand der angefochtenen Verfügung bildet, soweit es im Streit liegt. Nicht die Verfügung selbst ist Streitgegenstand (sie bildet das Anfechtungsobjekt), sondern das in der Verfügung geregelte oder zu regelnde, im Beschwerdeverfahren noch streitige Rechtsverhältnis. Anfechtungsobjekt und Streitgegenstand sind identisch, wenn die Verfügung insgesamt angefochten wird. Bezieht sich die Beschwerde nur auf einen Teil des durch die Verfügung bestimmten Rechtsverhältnisses, gehören die nicht beanstandeten Teilaspekte des verfügungsweise festgelegten Rechtsverhältnisses zwar wohl zum Anfechtungs-, nicht aber zum Streitgegenstand (BGE 110 V 51 E. 3c; RHINOW/KOLLER/KISS, a.a.O., Rz. 899 ff.).

1.4 Am 1. Januar 2001 ist das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG) in Kraft getreten. Soweit Sachverhalte vor dem 1. Januar 2001 zu beurteilen sind, findet die Mehrwertsteuerverordnung vom 22. Juni 1994 (MWSTV) Anwendung (Art. 93 Abs. 1 MWSTG).

2.

2.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen unter anderem die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen (Art. 5 Bst. a und b MWSTG, bzw. Art. 4 Bst. a und b MWSTV). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist (Art. 7 Abs. 1 MWSTG, bzw. Art. 6 Abs. 1 MWSTV). Damit ein steuerbarer Umsatz überhaupt vorliegt, ist ein Austausch von Leistungen notwendig. Der Leistung steht eine Gegenleistung (Entgelt) gegenüber. Die Entgeltlichkeit stellt ein unabding-

bares Tatbestandsmerkmal einer mehrwertsteuerlichen Leistung dar (Ausnahme: Eigenverbrauch [Art. 5 Bst. c MWSTG, bzw. Art. 4 Bst. c MWSTV]).

2.2 Nach Art. 14 Ziff. 17 Bst. b MWSTV bzw. Art. 18 Ziff. 21 Bst. b MWSTG ist das Entgelt aus der Vermietung von Campingplätzen und nach Art. 14 Ziff. 17 Bst. c MWSTV die bis zu drei Monaten dauernde Vermietung von nicht im Gemeingebrauch stehenden Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen bzw. Art. 18 Ziff. 21 Bst. c MWSTG die Vermietung von nicht im Gemeingebrauch stehenden Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen (ausser es handle sich um eine unselbständige Nebenleistung zu einer von der Mehrwertsteuer ausgenommenen Immobilienvermietung) und von Sportanlagen (Art. 14 Ziff. 17 Bst. d MWSTV) steuerbar. Die Mehrwertsteuer beträgt bis zum 31. Dezember 2000 3.5% für Beherbergungsleistungen und 7.5% für alle der Steuer unterstellten Umsätze, die nicht ausdrücklich unter Art. 27 Abs. 1 Bst. a und abis MWSTV genannt werden (Art. 27 Abs. 1 Bst. b MWSTV). Ab 1. Januar 2001 beträgt die Mehrwertsteuer nach Art. 36 Abs. 2 MWSTG 3.6% für Beherbergungsleistungen und 7.6% für alle steuerbaren Umsätze, die nicht ausdrücklich unter Art. 36 Abs. 1 und 2 MWSTG genannt werden (Art. 36 Abs. 3 MWSTG).

2.3 Die Mehrwertsteuer wird vom Entgelt berechnet. Dazu gehört alles, was der Leistungsempfänger oder ein Dritter für ihn als Gegenleistung für die Leistung aufwendet. Die Gegenleistung umfasst auch den Ersatz aller Kosten, selbst wenn diese gesondert in Rechnung gestellt werden. Im Fall einer Dienstleistung an eine nahestehende Person gilt als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde (Art. 33 Abs. 1 und 2 MWSTG, bzw. Art. 26 Abs. 1 und 2 MWSTV; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1379/2006 vom 10. September 2007 E. 2.4; Entscheide der SRK vom 30. August 2004 [SRK 2004-005] E. 6a und vom 1. Juni 2004 [SRK 2003-017] E. 4a/aa). Nur jene Zuwendungen des Abnehmers gehören nicht zum steuerbaren Entgelt, die keinen ursächlichen Zusammenhang mit der steuerbaren Leistung aufweisen und ihren Rechtsgrund in einem selbständigen, von der Leistung unabhängigen Leistungsaustauschverhältnis haben. Das anwendbare Recht sieht vor, zum Entgelt gehöre alles, was der Verbraucher für die Leistung aufwendet, und nicht etwa, was der Erbringer dafür erhält (Art. 33 Abs. 2 MWSTG, bzw. Art. 26 Abs. 2 MWSTV). Begriff und Umfang des Entgelts sind folglich aus der Sicht des Abnehmers zu definieren (ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER, Hand-

buch zur Mehrwertsteuer (MWST), Bern 1995, Rz. 761; DIETER METZGER, Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz, Muri/Bern 2000, S. 110 Rz. 3). Berechnungsgrundlage ist letztlich, was der Verbraucher (Abnehmer) bereit oder verpflichtet ist, für die erhaltene Leistung aufzuwenden bzw. um die Leistung zu erhalten (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgericht A-1386/2006 vom 3. April 2007 E. 2.3, mit Hinweisen).

2.4 Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 46 f. MWSTG bzw. Art. 37 f. MWSTV; vgl. ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 421 ff.). Dies bedeutet, dass der Steuerpflichtige selbst und unaufgefordert über seine Umsätze und Vorsteuern abzurechnen und innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag an die ESTV abzuliefern hat. Die Verwaltung ermittelt die Höhe des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages nur dann an Stelle des Steuerpflichtigen, wenn dieser seinen Pflichten nicht nachkommt. Der Steuerpflichtige hat seine Mehrwertsteuerforderung selbst festzustellen; er ist allein für die vollständige und richtige Versteuerung seiner steuerbaren Umsätze und für die korrekte Ermittlung der Vorsteuer verantwortlich (ISABELLE HOMBERGER GUT, in mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, Art. 46, Rz. 1 ff.; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 1579 ff.).

2.5 Gemäss Art. 58 Abs. 1 MWSTG bzw. Art. 47 MWSTV hat der Mehrwertsteuerpflichtige seine Geschäftsbücher ordnungsgemäss zu führen und so einzurichten, dass sich aus ihnen die für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht sowie für die Berechnung der Steuer und der abziehbaren Vorsteuern massgebenden Tatsachen leicht und zuverlässig ermitteln lassen. Die ESTV kann hierüber nähere Bestimmungen aufstellen. Von dieser Befugnis hat sie mit der Wegleitung 1997 und mit der Wegleitung 2001 Gebrauch gemacht. In der Wegleitung sind genauere Angaben enthalten, wie eine derartige Buchhaltung auszugestalten ist. Insbesondere müssen alle Geschäftsfälle fortlaufend, chronologisch und lückenlos aufgezeichnet werden (Rz. 872 ff. Wegleitung 1997, Rz. 884 Wegleitung 2001).

2.6 Nach Art. 60 MWSTG bzw. Art. 48 MWSTV nimmt die ESTV eine Schätzung nach pflichtgemässen Ermessen vor, wenn keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vorliegen oder die ausgewiesenen Er-

gebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmen. Eine Schätzung muss insbesondere auch dann erfolgen, wenn die Verstösse gegen die formellen Buchhaltungsregeln derart gravierend sind, dass sie die materielle Richtigkeit der Buchhaltungsergebnisse in Frage stellen (BGE 105 Ib 182 ff.; Archiv für schweizerisches Abgaberecht [ASA] 61 S. 819 E. 3a; Urteil des Bundesgerichts 2A.109/2005 vom 10. März 2006 E. 2.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1388/2006 vom 11. Oktober 2007 E. 2.6). Selbst eine formell einwandfreie Buchführung kann die Durchführung einer Schätzung erfordern, wenn die in den Büchern enthaltenen Geschäftsergebnisse von den Erfahrungszahlen wesentlich abweichen (ASA 58 S. 383 E. 2b, 42 S. 407 E. 2c, 35 S. 479 E. 2). Dabei hat die Verwaltung diejenige Schätzungsmethode zu wählen, die den individuellen Verhältnissen im Betrieb des Mehrwertsteuerpflichtigen soweit als möglich Rechnung trägt, auf plausiblen Angaben beruht und deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahe kommt (ASA 61 S. 819 E. 3a; Urteil des Bundesgerichts 2A.253/2005 vom 3. Februar 2006 E. 4.1). In Betracht fallen einerseits Methoden, die auf eine Ergänzung oder Rekonstruktion der ungenügenden Buchhaltung hinauslaufen, andererseits Umsatzschätzungen aufgrund unbestrittener Teil-Rechnungsergebnisse in Verbindung mit Erfahrungssätzen (ASA 73 S. 233 f. E. 2c/aa; Entscheid der SRK vom 24. Oktober 2005, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 70.41 E. 2d/aa.).

Sind die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation erfüllt, obliegt es dem Mehrwertsteuerpflichtigen, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 11. Oktober, a.a.O. E. 2.6; vgl. Entscheide der SRK vom 15. Oktober 1999, veröffentlicht in VPB 64.47 E. 5b, vom 29. Oktober 1999 [SRK 1998-102 und SRK 1998-103] E. 5, bestätigt durch Urteil des Bundesgerichts 2A.580/1999 vom 21. Juni 2000). Erst wenn der Mehrwertsteuerpflichtige den Nachweis dafür erbringt, dass die Verwaltung mit der Ermessensveranlagung Bundesrecht verletzt bzw. dass ihr dabei erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind, nimmt die SRK eine Korrektur der Schätzung vor (vgl. Entscheide der SRK vom 5. Januar 2000, veröffentlicht in VPB 64.83 E. 2, vom 25. August 1998, veröffentlicht in VPB 63.27 E. 5c, vom 24. Oktober 2005 [SRK 2003-105] E. 2d/bb). Für das Bundesverwaltungsgericht besteht kein Anlass von diesem Vorgehen abzuweichen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1355/2006 vom 21. Mai 2007 E. 2.6).

3.

3.1 Die ESTV und die Beschwerdeführerin gehen im vorliegenden Fall von einem Tauschgeschäft oder einem tauschähnlichen Geschäft aus (Einspracheentscheid Ziff. 2.2 und Vernehmlassung Ziff. 3.1; Beschwerde Ziff. 20). Das kann schon deshalb nicht richtig sein, weil die Camping- und Hafensplatzbenützer der Beschwerdeführerin keine eigene (allenfalls mehrwertsteuerpflichtige) Lieferung oder Dienstleistung erbringen; sie erbringen durch den Verzicht auf die Auszahlung (bzw. die Verrechnung) ihres Anspruchs auf einen Darlehenszins lediglich aber immerhin ein Entgelt für die Dienstleistung der Beschwerdeführerin, in keinem Fall aber eine eigene Lieferung oder Dienstleistung. Durch die Leistung dieses Entgelts wie hoch es auch immer sei werden die Camping- und Hafensplatzbenützer nie selber mehrwertsteuerpflichtig im Sinn Art. 21 MWSTG bzw. Art. 17 MWSTV. Es liegt damit weder ein Tauschgeschäft noch ein tauschähnlicher Sachverhalt vor. Insoweit ist im vorliegenden Fall lediglich der tatsächlich (durch Verrechnung) geleistete Mietzins als Entgelt zu schätzen, den die Camping- und Hafensplatzbenützer der Beschwerdeführerin bezahlen. Unbeachtlich ist hingegen insoweit der Mietwert oder der Austauschwert in Anwendung des Art. 33 Abs.4 MWSTG bzw. Art. 26 Abs. 4 MWSTV.

Die Parteien sind sich einig, dass der Ertrag des von den Genossenschaftlern der Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellten Kapitals Entgelt (vgl. E. 2.3) für die Benützung des Campingplatzes oder der Hafenanlage darstellt. Sie sind sich aber nicht einig, zu welchem Zinssatz dieser Ertrag als Entgelt angerechnet werden soll. Die Beschwerdeführerin hat den Anlagenwert selbst auf Fr. 26.5 Mio. festgesetzt.

Die ESTV hat für das Jahr 2002 den Kapitalwert der nicht durch Darlehen finanzierten, jedoch besetzten Campingplätze und Hafensplätze gemäss der Darstellung der Beschwerdeführerin herangezogen. Dies ergab einen Wert von Fr. 9'015'000.--. Dem gegenüber stand der Ertrag aus der Miete der Hafensplätze und der Campingplätze von Fr. 662'000.--, was einem Ertrag von 7.34% entsprach. Der durch Darlehen finanzierte Kapitalwert der Campingplätze betrug Fr. 3'978'000.-- oder 24%, die Hafensplätze wurden durch Darlehen von Fr. 12'734'000.-- finanziert, was einem Anteil von 76% entsprach. Der Kapitalbestand der Genossenschaftler betrug im Jahr 2002

Fr. 16'708'650.-- und der Kapitalzins von 7.34% daraus als Entgelt Fr. 1'226'415.--. Davon entfielen 24% auf die Campingplätze, für die eine Mehrwertsteuer von 3.6% belastet wurde; daraus errechnete die ESTV eine Mehrwertsteuerforderung von Fr. Dem 76% Anteil der Hafentplätze entsprach bei einem Mehrwertsteuersatz von 7.6% eine Mehrwertsteuerforderung von Fr. Der berechnete Kapitalzins von 7.34% für das Jahr 2002 wurde auf die Jahre 1999 bis 2001 angewendet.

Bei gleichem Kapitalbestand der Genossenschafter, bei gleichem Anlagenwert und gleicher Aufteilung des Umsatzes auf die Camping- und die Hafentplätze erachtet die Beschwerdeführerin hingegen auf Grund eines Drittvergleichs mit kreditgebenden Bankinstituten und unter Berücksichtigung der Mietpreise anderer Vermieter von Hafentplätzen am betreffenden See eine Verzinsung und damit ein Entgelt von 4% auf dem jeweiligen Kapitalbestand der Jahre 1999 bis 2001 als angemessen. Sie macht geltend, im Vergleich zu anderen Plätzen seien die Plätze der Beschwerdeführerin überaus teuer. Entsprechend müsse ein hoher Aufwand betrieben werden, um Plätze unabhängig von einer Darlehensfinanzierung vermieten zu können. Die Beschwerdeführerin biete ihre nicht darlehensfinanzierten Plätze zu einem Preis an, der höher liege als der Preis, den die umliegenden Anbieter erzielen könnten. Die Referenz von 7.34% für die Berechnung des Mietertrags sei daher unangemessen. Es sei vielmehr ein Drittvergleich anzustellen. Dieser führe zu einem angemessenen Zins von 4% für alle in Frage stehenden Jahre.

3.2 Die ESTV errechnete den Kapitalzins von 7.34% bzw. das entsprechende Entgelt für das Jahr 2002 nach Art. 60 MWSTG bzw. Art. 48 MWSTV auf Grund der vorliegenden Unterlagen der Beschwerdeführerin. Die Verwaltung stützte sich dabei auf die von der Mehrwertsteuerpflichtigen vorgelegten Zahlen über den Anlagenwert, den jeweiligen Kapitalbestand, den ausgewiesenen Ertrag und die ausstehenden Darlehen, die alle von der Beschwerdeführerin nicht bestritten werden, sondern auch ihrer eigenen Berechnung zugrunde liegen (vgl. Beschwerde, insbesondere Ziff. 24). Die ESTV basierte sodann auf der Angabe der Beschwerdeführerin, die den Jahresmietzins ab dem 1. Januar 2000 mit 8% (Platzwert./gezeichnetes bzw. einbezahltes Kapital) berechnete. Der auf diese Weise kalkulierte und verrechnete Ertrag von 7.34% auf dem von den Camping- und Hafentplatzbenützer (Verbraucher) dem Beschwerdeführer zur Verfügung ge-

stellten Kapital ist mithin das Entgelt für die erhaltene Leistung (oben E. 2.3). Die ESTV hat damit den individuellen Verhältnissen der Beschwerdeführerin vollumfänglich Rechnung getragen; sie basierte ihre Schätzung auf plausiblen Angaben und unbestrittenen Tatsachen. Die Schätzung kommt der wirklichen Situation der Beschwerdeführerin möglichst nahe (E. 2.6). Die ESTV hat zu Recht auf die tatsächlich erzielten Erträge abgestellt, nachdem der Beschwerdeführer selbst ausführt, die Plätze seien zu diesen Konditionen gemietet worden, weil ein Nachfrageüberhang bestehe. Keine Rolle kann spielen, dass nicht diese Mietvariante gewählt worden wäre, wenn der Beschwerdeführer über genügend Eigenkapital verfügt hätte. Ebenfalls nicht relevant ist, dass es nicht gelungen ist, alle Plätze zu diesen Konditionen zu vermieten; vielmehr ist entscheidend, dass die Plätze mehrfach zu diesen besagten Konditionen tatsächlich vermietet wurden. Am Schätzungsergebnis der ESTV ist deshalb nichts auszusetzen.

Aber selbst der von der Beschwerdeführerin angebotene Drittvergleich könnte nicht zu ihren Gunsten ausfallen, da sie ausser acht lässt, dass der Hafen X._____ nach ihren eigenen Angaben über eine ausgezeichnete Infrastruktur mit Schwimmsteganlage, Wasser, Strom, Absauganlage, Restaurant, Duschen, WC, Waschen-Trocknen, Kran, Parkplatz und Winterlager verfügt und die Mehrwertsteuerpflichtige nicht zuletzt aus diesem Grund den Anlagenwert um 25% erhöht hat. Nach der Beurteilung der Beschwerdeführerin handelt es sich um eine einzigartige Anlage am betreffenden See (Rundbrief der Verwaltung Nr. 15 Januar 2000). Deshalb wären Drittvergleiche ohnehin nur mit grosser Zurückhaltung möglich. Die Beschwerdeführerin legt auch nicht dar, inwieweit die von ihr vergleichsweise angeführten anderen Hafensplätze bezüglich der vorhandenen Infrastruktur und der angebotenen Dienstleistungen tatsächlich vergleichbar sind. Sie begnügt sich damit, die (tieferen) Mietpreise der anderen Anbieter für Hafensplätze darzustellen. Das kann jedoch in Anbetracht der höchst unterschiedlichen Leistungen für einen Drittvergleich nicht ausreichen.

Die Beschwerdeführerin lässt auch unbeachtet, dass es für das Entgelt nicht darauf ankommt, nach welcher Preiskalkulation sie die Plätze vermietet und ob im Entgelt noch ein Risiko abgedeckt werden soll, da allein die Sicht des Mieters zählt, was dieser für die Platzmiete bezahlt und auszugeben bereit ist (oben E. 2.2). Auch ein Risikozuschlag gehört entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin nach

dem Gesagten (oben E. 2.2) unter der Verbraucheroptik durchaus zum Entgelt.

Schliesslich übersieht die Beschwerdeführerin bei ihrem Vergleich mit von Kreditinstituten gewährten Konditionen für Hypothekendarlehen, dass der Zins von 4% p. a. für eine Dauer von fünf Jahren im konkreten Fall der A-Bank auf einem Kredit von Fr.6 Mio. basierte, der durch einen Inhaberschuldbrief im ersten Rang auf dem Grundstück der Beschwerdeführerin abgesichert wurde. Angesichts des Werts der Anlage von Fr. 26.5 Mio. bedeutete dies eine vollständige Absicherung des Kredits. Die Beschwerdeführerin müsste für einen realistischen Drittvergleich die Konditionen ungesicherter Kleinkreditdarlehen, wie sie von den Camping- und Hafentplatzmietern gewährt werden, beiziehen; bei solchen dürfte der Zins wesentlich höher sein und zumindest im Bereich von 7% liegen.

Damit erübrigt es sich auch, einen Drittvergleich durch ein Gutachten zu veranlassen; die Beschwerdeführerin hätte ein solches privates Gutachten allenfalls selbst in das Verfahren einbringen können. Da Art. 12 Bst. e VwVG auf Steuerverfahren nicht anwendbar ist (vgl. Art. 2 Abs. 1 VwVG), besteht für das Bundesverwaltungsgericht kein Anlass, ein solches Gutachten einholen zu lassen.

Die Beschwerde ist daher abzuweisen.

3.3 Damit kann die Frage offengelassen werden, ob im vorliegenden Fall mangels weitergehender Einsprache die Entscheide der ESTV vom 10. März 2004 teilweise in Rechtskraft erwachsen sind (E. 1.3) und insofern auf die Beschwerde nicht eingetreten werden könnte. Immerhin ist darauf hinzuweisen, dass der Einspracheentscheid die gesamte Verfügung umfasst, nicht lediglich die vom Steuerpflichtigen geltend gemachten Punkte (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 1708).

4.

Die Beschwerdeführerin hat als unterliegende Partei die Kosten des Beschwerdeverfahrens zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Verfahrenskosten werden gemäss Art. 4 des Reglements vom 11. Dezember 2006 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) auf Fr. 3'000.-- festgesetzt und der Beschwerdeführerin zur Zahlung auferlegt. Die Beschwerdeinstanz hat im Dispositiv den Kostenvorschuss von Fr. 3'000.-- mit den Ver-

fahrenskosten zu verrechnen und einen allfälligen Überschuss zurückzuerstatten. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 3'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 3'000.-- verrechnet.

3.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Gerichtsurkunde)

Der Kammerpräsident:

Der Gerichtsschreiber:

Thomas Stadelmann

Johannes Schöpf

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

Versand: