

Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal

9C 736/2022

Urteil vom 3. April 2023

III. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung  
Bundesrichter Parrino, Präsident,  
Bundesrichterin Moser-Szeless, Bundesrichter Beusch,  
Gerichtsschreiber Seiler.

Verfahrensbeteiligte  
Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer,  
Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,  
Beschwerdeführerin,

gegen

Einwohnergemeinde U.\_\_\_\_\_,  
vertreten durch Rechtsanwalt Diego Clavadetscher,  
Beschwerdegegnerin.

Gegenstand  
Mehrwertsteuer, Steuerperioden 2015 bis 2017,

Beschwerde gegen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 27. Juni 2022 (A-471/2021).

Sachverhalt:

A.

A.a. Die Arena A.\_\_\_\_\_ ist eine multifunktionale Sportarena in U.\_\_\_\_\_/BE. Sie umfasst ein Eisstadion, ein Aussenfeld, einen "Place Publique", eine Curlinghalle, ein Fussballstadion, vier Fussballtrainingsfelder sowie eine "Mantelnutzung" mit Einkaufsmöglichkeiten, Restaurants und Kinosälen. Die Einwohnergemeinde U.\_\_\_\_\_ ist Eigentümerin des Landes, auf welchem die Arena A.\_\_\_\_\_ steht. Auf dem Grundstück wurde ein Baurecht errichtet, welches in zwei Miteigentumsanteile aufgeteilt wurde (seit 2019 Stockwerkeigentumsanteile). Der eine Miteigentumsanteil umfasst die befassten Stadien (samt Aussenfeld, "Place Publique" und Curlinghalle). Dieser Anteil steht der Einwohnergemeinde U.\_\_\_\_\_ zu. Der zweite Miteigentumsanteil steht der B.\_\_\_\_\_ AG (vormals C.\_\_\_\_\_ AG) zu. Diese entrichtet der Einwohnergemeinde U.\_\_\_\_\_ dafür einen Baurechtszins. Die Fussballtrainingsfelder liegen auf einem weiteren Grundstück, das der Einwohnergemeinde U.\_\_\_\_\_ gehört, sind jedoch ebenfalls Teil der Arena A.\_\_\_\_\_ (zusammen mit den Stadien nachfolgend: "Sportanlagen").

A.b. Die Einwohnergemeinde U.\_\_\_\_\_ liess die Arena A.\_\_\_\_\_ in den Jahren 2012 bis 2015 durch die D.\_\_\_\_\_ AG erbauen. Die Baukosten für die Erstellung der Gebäude der "Mantelnutzung" wurden von der B.\_\_\_\_\_ AG getragen. Den auf sie entfallenden Teil der Baukosten finanzierte die Einwohnergemeinde U.\_\_\_\_\_ im Rahmen einer Spezialfinanzierung. Gemäss Art. 3 des Reglements der Einwohnergemeinde U.\_\_\_\_\_ über die Spezialfinanzierung Entwicklung V.\_\_\_\_\_ / Sportstadion Arena A.\_\_\_\_\_ wurde

und wird diese Spezialfinanzierung geüfnet durch (u.a.) den Buchgewinn von Fr. 14 Mio. aus dem Landverkauf E.\_\_\_\_\_ im V.\_\_\_\_\_ (lit. a) und Mittel, die der Einwohnergemeinde U.\_\_\_\_\_ im Zusammenhang mit der Veräusserung oder baurechtsweisen Überlassung von Land im V.\_\_\_\_\_ netto zufließen (lit. b). Die Sportanlagen wurden am 24. Juli 2015 vom Bauamt abgenommen und gleichentags in Betrieb genommen. Die Einwohnergemeinde U.\_\_\_\_\_ verpachtet die gesamten "Sportanlagen" seit dem 24. Juli 2015 an die F.\_\_\_\_\_ AG, an der die Einwohnergemeinde U.\_\_\_\_\_ sämtliche Aktien hält. Die Pacht wird mit Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt.

A.c. Am 15. Dezember 2015 meldete die Einwohnergemeinde U.\_\_\_\_\_ ihre Dienststelle Arena A.\_\_\_\_\_ im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) an. Gemäss Anmeldeformular begann die Tätigkeit am 24. Juli 2015. Diese Dienststelle ist spezialfinanziert. Sie rechnet effektiv und nach vereinbarten Entgelten ab.

A.d. Am 22. und am 27. November 2018 führte die ESTV bei der Dienststelle Arena A.\_\_\_\_\_ eine Mehrwertsteuerkontrolle durch betreffend die Jahre 2015 bis 2017. Mit Einschätzungsmitteilung vom 14. Dezember 2018 forderte die ESTV für die Steuerperioden 2015 bis 2017 (Zeit vom 24. Juli 2015 bis zum 31. Dezember 2017) den Betrag von Fr. 5'541'682.- nebst Zins zu 4 % seit dem 28. Februar 2018 (Spezialverfall) nach.

B.

B.a. Nachdem die Dienststelle Arena A.\_\_\_\_\_ die Steuernachforderung mit Stellungnahme vom 17. Januar 2019 bestritten und den Erlass einer begründeten Verfügung verlangt hatte, erhöhte die ESTV mit Verfügung vom 19. November 2019 die Steuernachforderung für die Steuerperioden 2015 bis 2017 (Zeit vom 24. Juli 2015 bis zum 31. Dezember 2017, Abrechnungsperiode 3. Quartal 2015 bis 4. Quartal 2017) auf Fr. 5'703'924.- nebst Zins zu 4 % seit dem 28. Februar 2018 (Spezialverfall). Mit Einspracheentscheid vom 16. Dezember 2020 wies die ESTV eine Einsprache gegen diese Verfügung ab respektive änderte sie die Verfügung zu Ungunsten der Dienststelle Arena A.\_\_\_\_\_, indem sie die Steuernachforderung für die betroffenen Steuerperioden auf Fr. 5'954'643.- zuzüglich Verzugszinsen von 4 % seit dem 28. Februar 2019 erhöhte.

Die Nachforderung resultierte im Wesentlichen daraus, dass die ESTV den von der Dienststelle Arena A.\_\_\_\_\_ geltend gemachten Vorsteuerabzug für das Jahr 2017 auf den Investitionen für den Bau der "Sportanlagen" wegen Subventionsbezug massiv kürzte. Konkret ging die ESTV von folgenden Geldern aus, welche die Dienststelle Arena A.\_\_\_\_\_ erhalten habe (vgl. Einspracheentscheid vom 16. Dezember 2020 S. 2 f.) :

- Beiträge des Bundes, handelnd durch das Bundesamt für Sport BASPO, sowie des Kantons Bern aus dem Sport-Toto-Fonds im Umfang von gesamthaft Fr. 14 Mio. Der Kanton Bern entrichtete am 22. Mai 2019 eine weitere Zahlung von Fr. 3.47 Mio.
- Buchgewinn aus dem Landverkauf E.\_\_\_\_\_ in Höhe von Fr. 14'623'963.- (gemäss Buchung auf dem Bilanzkonto Nr. xxx "Spezialfinanzierung Entwicklung V.\_\_\_\_\_ / G.\_\_\_\_\_" vom 31. Dezember 2006).
- Buchgewinn aus dem Landverkauf H.\_\_\_\_\_ in Höhe von Fr. 2'855'241.- (gemäss Buchung auf dem Bilanzkonto Nr. xxx "Entwicklung V.\_\_\_\_\_ / G.\_\_\_\_\_" vom 31. Dezember 2012).
- Aufwertung betreffend Baurechtszinsen B.\_\_\_\_\_ AG im Umfang von Fr. 43.24 Mio.
- Darlehen von der spezialfinanzierten Dienststelle "Buchgewinne der Stadt U.\_\_\_\_\_" in Höhe von Fr. 13'002'304.-

B.b. Eine Beschwerde der Einwohnergemeinde U.\_\_\_\_\_, Dienststelle Arena A.\_\_\_\_\_, gegen den Einspracheentscheid der ESTV hiess das Bundesverwaltungsgericht mit Urteil vom 27. Juni 2022 "im Sinne der Erwägungen" gut, soweit es darauf eintrat. Es hob den Einspracheentscheid der ESTV auf und setzte das Steuerguthaben der Dienststelle Arena A.\_\_\_\_\_ für die Steuerperioden 2015 bis 2017 (Zeit vom 24. Juli 2015 bis zum 31. Dezember 2017) auf Fr. 4'802'700.55 nebst gesetzlichen Vergütungszinsen fest. Zur Berechnung der Vergütungszinsen wies es die Sache an die Vorinstanz zurück. Es begründete die Gutheissung der Beschwerde im Wesentlichen damit, dass in den streitbetroffenen Beträgen, die der Dienststelle Arena A.\_\_\_\_\_ von ihrem "Muttergemeinwesen", der Einwohnergemeinde U.\_\_\_\_\_, gutgeschrieben worden seien (Buchgewinne aus Landverkäufen E.\_\_\_\_\_ und H.\_\_\_\_\_ sowie Aufwertungsgewinn betreffend Baurechtszinsen),

Einlagen im Sinne von Art. 18 Abs. 2 lit. e des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR 641.20) und keine Subventionen oder andere öffentlich-rechtliche Beiträge im Sinne von Art. 18 Abs. 2 lit. a MWSTG zu sehen seien, weswegen insoweit keine Vorsteuerkürzung nach Art. 33 Abs. 2 MWSTG angezeigt sei.

C.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 31. August 2022 beantragt die ESTV die Aufhebung des Urteils des Bundesverwaltungsgerichts vom 27. Juni 2022 und die Bestätigung des Einspracheentscheids vom 16. Dezember 2020.

Die Einwohnergemeinde U. \_\_\_\_\_, Dienststelle Arena A. \_\_\_\_\_, beantragt die Abweisung der Beschwerde und die Bestätigung des angefochtenen Urteils. Die ESTV hat eine Replik und sodann am 16. Dezember 2022 eine weitere Stellungnahme eingereicht. Die Beschwerdegegnerin hat ihrerseits zur Replik und dieser Eingabe Stellung genommen.

Erwägungen:

1.

1.1. Als Endentscheid in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts unterliegt das angefochtene Urteil des Bundesverwaltungsgerichts nach Art. 82 lit. a in Verbindung mit Art. 86 Abs. 1 lit. a und Art. 90 BGG der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Daran ändert die teilweise Rückweisung an die Vorinstanz nichts, weil sie lediglich die Berechnung des Vergütungszinses betrifft und der ESTV nur noch die betragsmässige Umsetzung obliegt (BGE 147 V 308 E. 1.2). Die ESTV ist nach Art. 89 Abs. 2 lit. a BGG in Verbindung mit Art. 141 der Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV; SR 641.201) zur Beschwerde legitimiert und hat ihre Beschwerde frist- und formgerecht (Art. 100 Abs. 1 und Art. 42 BGG) eingereicht. Auf die Beschwerde ist einzutreten.

1.2. Rügen, die eine beschwerdeführende Partei erst in ihrer Replik oder in einer sonstigen Eingabe nach Ablauf der Beschwerdefrist erhebt, sind grundsätzlich unzulässig. Anders verhält es sich nur, wenn erst die Vernehmung eines anderen Verfahrensbeteiligten Anlass zur Beschwerdeergänzung gibt, wobei die beschwerdeführende Partei die Stellungnahme in diesem Fall unverzüglich zu beantragen bzw. einzureichen hat (BGE 147 I 16 E. 3.4.3; 143 II 283 E. 1.2.3; 135 I 19 E. 2.2; 132 I 42 E. 3.3.4). Wie die ESTV selbst einräumt, sind die Ausführungen in ihrer Stellungnahme vom 16. Dezember 2022 nicht durch die Stellungnahme der Beschwerdegegnerin, sondern durch das Urteil 2C 2/2022 vom 22. November 2022 veranlasst. Die neuen Argumente zur historischen Auslegung von Art. 18 Abs. 2 lit. a MWSTG und zur Steuerumgehung hätten bereits in der Beschwerdeschrift vorgetragen werden können. Mit diesen Ausführungen ist die ESTV folglich nicht zu hören.

2.

2.1. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Es kann die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz von Amtes wegen berichtigen oder ergänzen, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht (Art. 105 Abs. 2 BGG). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet dabei "willkürlich" (BGE 147 I 73 E. 2.2; 143 IV 241 E. 2.3.1; 140 III 115 E. 2). Die beschwerdeführende Partei kann die Feststellung des Sachverhalts unter den gleichen Voraussetzungen beanstanden, wenn die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG). Eine entsprechende Rüge ist substantiiert vorzubringen (Art. 42 Abs. 2 BGG i.V.m. Art. 106 Abs. 2 BGG; BGE 148 IV 356 E. 2.1; 148 I 160 E. 3).

2.2. Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann unter anderem eine Rechtsverletzung nach Art. 95 f. BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es ist daher weder an die in der Beschwerde geltend gemachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden; es kann die Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen und es kann eine Beschwerde mit einer von der Argumentation der Vorinstanz abweichenden Begründung ab-

weisen (Motivsubstitution; BGE 141 V 234 E. 1; 139 II 404 E. 3).

3.

Die ESTV beanstandet, dass die Vorinstanz zu Unrecht davon ausgegangen sei, eine Spezialfinanzierung müsse Gewinne jeweils dem "Muttergemeinwesen" abliefern, während Verluste durch das "Muttergemeinwesen" ausgeglichen würden. Anders als eine nicht spezialfinanzierte Dienststelle trage eine spezialfinanzierte Gewinne und Verluste vor und bezahle nur allfällige Vorschüsse zurück; sie müsse eine Rentabilität aufweisen.

Unabhängig davon, ob die Einschätzung der ESTV zutrifft oder nicht, ist mit der Beschwerdegegnerin festzuhalten, dass sich die Natur der und die Bedingungen für die Errichtung einer Spezialfinanzierung aus dem (kantonalen und kommunalen) Recht ergibt, während der Begriff der Dienststelle im vorliegenden Kontext dem Mehrwertsteuerrecht - also Bundesrecht - entspringt (vgl. Art. 12 MWSTG). Die rechtliche Qualifikation der "spezialfinanzierten Dienststelle" ist demnach keine Frage des Sachverhalts, sondern als Rechtsfrage im Rahmen der materiellen Beurteilung zu prüfen, soweit sich diese Frage denn überhaupt als relevant erweist.

4.

Zwischen den Parteien ist unstrittig, dass die Beschwerdegegnerin als autonome Dienststelle eines Gemeinwesens nach Art. 28 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 12 Abs. 1 MWSTG grundsätzlich das Recht hat, Vorsteuern abzuziehen, die im Zusammenhang mit dem Bau und der Verpachtung der Sportanlagen anfallen. Ebenso ist unbestritten, dass Subventionen und andere öffentlich-rechtliche Beiträge, die die Beschwerdegegnerin bezieht, nach Art. 33 Abs. 2 MWSTG zu einer Kürzung ihres Vorsteuerabzugs führen. Einig sind sich die Parteien weiter auch darüber, dass die Beschwerdegegnerin für die der Spezialfinanzierung zugewiesenen Mittel keine Leistung erbracht hat.

Streitig und zu prüfen ist, ob die buchmässigen Gutschriften im Zusammenhang mit den Landverkäufen E. \_\_\_\_\_ und H. \_\_\_\_\_ sowie dem Aufwertungsgewinn betreffend die Baurechtszinsen als Subventionen oder andere öffentlich-rechtliche Beiträge nach Art. 18 Abs. 2 lit. a MWSTG einzustufen sind und ob darin überhaupt Mittelflüsse an die Beschwerdegegnerin zu sehen sind.

4.1. In einem kürzlich ergangenen Leiturteil, das einen vergleichbaren Sachverhalt betraf, hatte das Bundesgericht zu prüfen, ob gegenleistungslose Mittelflüsse innerhalb desselben Gemeinwesens als Subventionen oder andere öffentlich-rechtliche Beiträge unter Art. 18 Abs. 2 lit. a MWSTG fallen (Urteil 2C 2/2022 vom 22. November 2022, zur Publikation vorgesehen). Unter Berücksichtigung der bisherigen Rechtsprechung (E. 3.3), des Gesetzeswortlauts in den verschiedenen Landessprachen (E. 3.4) und der Steuersystematik (E. 3.5) ist es dabei zum Schluss gelangt, dass Mittelflüsse zwischen Dienststellen desselben Gemeinwesens respektive zwischen einer Dienststelle und seinem "Muttergemeinwesen" keine Subventionen oder andere öffentlich-rechtliche Beiträge sind, die eine Vorsteuerkürzung nach sich ziehen. Nach diesem Urteil setzen Subventionen sowohl nach der Subventionsgesetzgebung als auch nach gewöhnlichem Sprachgebrauch begriffsnotwendig voraus, dass die fraglichen Mittel den Kreislauf des leistenden Gemeinwesens verlassen (vgl. Urteil 2C 2/2022 vom 22. November 2022 E. 3.3 und 3.4, zur Publikation vorgesehen).

4.2. Es gibt keinen Grund, hier von diesem Leiturteil abzuweichen. Der einzige potenziell wesentliche Unterschied zwischen dem bereits beurteilten und dem vorliegenden Fall betrifft die Art und Weise der Finanzierung der Dienststelle. Im Unterschied zum bereits beurteilten Fall betreibt die Beschwerdegegnerin ihre Tätigkeit auf der Basis einer Spezialfinanzierung. Es trifft zwar zu, dass der Zugriff des Gemeinwesens auf Mittel einer Dienststelle, die dieser kraft einer Spezialfinanzierung gewidmet sind, im Vergleich zu Mitteln anderer Dienststellen erschwert sein kann, namentlich wenn die Legislative des Gemeinwesens die Widmung vorgenommen hat. Nichtsdestotrotz stehen die in einer Spezialfinanzierung gebundenen Mittel letztlich dennoch unter der Kontrolle des Gemeinwesens, da es in seinem Belieben steht, die betreffenden Reglemente zu ändern, um so auf die Mittel der Dienststelle zugreifen zu können. Auch bei der vorliegenden Spezialfinanzierung erscheinen die darin gebundenen Mittel demnach jedenfalls aus mehrwertsteuerlicher Sicht noch nicht als Ausgabe des Gemeinwesens, auch wenn die kantonalrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften in diesem Punkt divergieren mögen.

Ob die streitbetroffenen Mittel mit der Vorinstanz einer Einlage oder mit der Beschwerdegegnerin einem Darlehen gleichgesetzt werden können, braucht hier wie bereits im Urteil 2C 2/2022 vom 22. November 2022 nicht

geklärt zu werden. Denn entscheidend ist alleine, dass diese Mittel nicht unter Art. 18 Abs. 2 lit. a MWSTG fallen und daher keine Vorsteuerkürzung nach Art. 33 Abs. 2 MWSTG rechtfertigen (vgl. Urteil 2C 2/2022 vom 22. November 2022 E. 3.5, zur Publikation vorgesehen).

4.3. Nach dem erwähnten Leiturteil ist grundsätzlich vorstellbar, dass ein Kanton oder eine Gemeinde lediglich zur Verbesserung der eigenen Vorsteuerabzugsposition seine bzw. ihre Dienststellen in einer Art und Weise organisiert, die als ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich bezeichnet werden muss, und der Vorsteuerabzug aufgrund Steuerumgehung verweigert werden kann. Damit die Organisation der Dienststellen unter dem Titel der Steuerumgehung hinterfragt werden könnte, müssten allerdings Anhaltspunkte vorliegen, welche die Gestaltung als den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheinen lassen (Urteil 2C 2/2022 vom 22. November 2022 E. 3.6.4, zur Publikation vorgesehen). Daran fehlt es hier. Zwar könnte die Schaffung einer Dienststelle für ein einzelnes Liegenschaftsprojekt ein Anhaltspunkt dafür sein, dass damit in missbräuchlicher Art und Weise Vorsteuerüberhänge generiert werden sollten. Die Vorinstanz hat jedoch für das Bundesgericht verbindlich (Art. 105 Abs. 1 BGG) festgestellt, dass der Betrieb der Dienststelle hinreichend rentabel ist (vgl. angefochtenes Urteil E. 4.8.3). Ohnehin behauptet die ESTV nicht bzw. nicht fristgerecht (vgl. oben E. 1.2), dass die Gestaltung der Beschwerdegegnerin ungewöhnlich, absonderlich oder sachwidrig sei. Unter diesen Umständen lässt sich der Vorsteuerabzug auch nicht wegen Steuerumgehung verweigern.

4.4. Nach dem Gesagten kann offen bleiben, ob die fraglichen Mittel der Beschwerdegegnerin überhaupt zugeflossen sind. Der Klarheit halber ist aber immerhin wiederum festzuhalten, dass nach der Konzeption des Mehrwertsteuerrechts Leistungsverhältnisse und damit auch Mittelflüsse zwischen verschiedenen Dienststellen desselben Gemeinwesens grundsätzlich möglich sind (vgl. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 28 MWSTG in der hier einschlägigen, bis zum 31. Dezember 2017 gültigen Fassung, wonach "Leistungen innerhalb des gleichen Gemeinwesens" von der Mehrwertsteuer ausgenommen sind; Urteil 2C 2/2022 vom 22. November 2022 E. 3.7, zur Publikation vorgesehen).

5.

Die Beschwerde erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen. Die Gerichtskosten trägt die ESTV, da sie unterliegt und Vermögensinteressen verfolgt (Art. 66 Abs. 1 und 4 BGG). Der vorliegende Streit hängt zumindest mittelbar mit dem amtlichen Wirkungskreis der Beschwerdegegnerin zusammen. Ihr ist deshalb keine Parteientschädigung zuzusprechen, zumal keine aussergewöhnlichen Umstände vorliegen (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Gerichtskosten von Fr. 25'000.- werden der ESTV auferlegt.

3.

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

Luzern, 3. April 2023

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

Der Präsident: Parrino

Der Gerichtsschreiber: Seiler