



Urteil vom 9. Januar 2014

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),
Richter Daniel Riedo,
Richter Pascal Mollard,
Richter Michael Beusch,
Richterin Salome Zimmermann,
Gerichtsschreiber Beat König.

Parteien

Club A._____,
vertreten durch B._____,
Beschwerdeführer,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer,
Vorinstanz.

Gegenstand

MWST (2010 und 2011); Option.

Sachverhalt:**A.**

Der Club A._____ (nachfolgend: der Steuerpflichtige) ist seit dem 24. März 1998 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen.

B.

Im Oktober 2012 führte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) beim Steuerpflichtigen eine Kontrolle durch. Untersucht wurden insbesondere die Steuerperioden 2010 und 2011 (Zeitraum vom 1. Januar 2010 bis zum 31. Dezember 2011). Aufgrund der Untersuchung setzte die ESTV für diese Steuerperioden mit "Einschätzungsmitteilung Nr. [...] / Verfügung" vom 7. November 2012 einen Betrag von Fr. 34'491.- zuzüglich Verzugszins an nachzuentrichtenden Mehrwertsteuern fest. Zur Begründung erklärte sie, es sei eine Vorsteuerabzugskorrektur notwendig. Der Steuerpflichtige habe nämlich zu Unrecht Turniergebühren für die Jahre 2010 und 2011 als steuerbare Umsätze behandelt, obschon es sich dabei mangels Option durch offenen Ausweis der Steuer um von der Mehrwertsteuer ausgenommene Umsätze handle.

C.

Mit Schreiben vom 5. Dezember 2012 liess der Steuerpflichtige "Einsprache" gegen die "Einschätzungsmitteilung Nr. [...] / Verfügung" erheben.

Die ESTV leitete das Rechtsmittel aufgrund eines entsprechenden Antrages des Steuerpflichtigen zur Behandlung als Sprungbeschwerde an das Bundesverwaltungsgericht weiter. Dieses trat mit Urteil vom 30. Januar 2013 (A-6606/2012) mangels einer einlässlich begründeten Verfügung nicht auf das Rechtsmittel ein und überwies die Sache zuständigkeitshalber der ESTV zum Entscheid.

D.

Mit "Einspracheentscheid" vom 29. Mai 2013 wies die ESTV (im Folgenden auch: Vorinstanz) die "Einsprache" ab und ordnete an, dass der Steuerpflichtige ihr für die Steuerperioden 2010 und 2010 zusätzlich zu seiner Selbstdeklaration Fr. 34'491.- Mehrwertsteuern zuzüglich Verzugszins schulde. Zugleich hielt sie fest, dass der Steuerpflichtige diesen Betrag bezahlt habe.

E.

Mit Beschwerde vom 1. Juli 2013 an das Bundesverwaltungsgericht lässt der Steuerpflichtige (im Folgenden auch: Beschwerdeführer) beantragen,

es seien ihm unter Aufhebung des Entscheides der ESTV vom 29. Mai 2013 sowie Kosten- und Entschädigungsfolge eine Gutschrift im Umfang von Fr. 34'491.- zuzüglich Vergütungszins ab dem 16. November 2012 und eine Gutschrift für den mit Valuta vom 18. Dezember 2012 bezahlten Verzugszins von Fr. 2'431.- zuzüglich Vergütungszins ab dem 18. Dezember 2012 auszustellen. Im Sinne einer Beweisofferte erklärt er zudem seine Bereitschaft, die sich in seinem Besitz befindenden Originalurkunden zu edieren. Zur Begründung führt er insbesondere aus, die Option sei auch anders als durch offenen Ausweis der Steuer möglich. Vorliegend sei von einer gültigen Option auszugehen, weil der Beschwerdeführer die Mehrwertsteuer auf den fraglichen Leistungen in der periodischen Abrechnung mit der ESTV offen deklariert sowie die Steuer abgeliefert habe.

F.

Mit Vernehmlassung vom 14. August 2013 beantragt die Vorinstanz, die Beschwerde sei abzuweisen und der Einspracheentscheid sei zu bestätigen.

G.

Mit unaufgefordert eingereichter Stellungnahme vom 30. August 2013 hält der Beschwerdeführer an der Begründung seines Rechtsmittels fest.

H.

Auf weitere Vorbringen der Verfahrensbeteiligten und die eingereichten Akten wird, soweit erforderlich, im Rahmen der folgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) 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 hier nicht vor, und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde sachlich zuständig.

1.2 Auf die funktionelle Zuständigkeit ist im Folgenden einzugehen, wobei zunächst festzustellen ist, welches Recht anwendbar ist.

1.2.1 Am 1. Januar 2010 sind das Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) und die Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, SR 641.201) in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt hat sich in den Jahren 2010 und 2011 ereignet und somit ausschliesslich nach Inkrafttreten des neuen Mehrwertsteuerrechts, womit dieses zur Anwendung kommt.

1.2.2

1.2.2.1 Die Einsprache ist das vom Gesetz besonders vorgesehene förmliche Rechtsmittel, mit dem eine Verfügung bei der verfügenden Verwaltungsbehörde zwecks Neuüberprüfung angefochten wird. Die Einsprache ist kein devolutives Rechtsmittel, welches die Entscheidungszuständigkeit an eine Rechtsmittelinstanz übergehen lässt (vgl. BGE 132 V 368 E. 6.1 und BGE 131 V 407 E. 2.1.2.1; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich/St. Gallen 2010, N. 1815). Das Einspracheverfahren ermöglicht eine Abklärung komplexer tatsächlicher oder rechtlicher Verhältnisse und eine umfassende Abwägung der verschiedenen von einer Verfügung berührten Interessen (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., N. 1816).

1.2.2.2 Im Bereich der Mehrwertsteuer ist das Einspracheverfahren in Art. 83 MWSTG gesetzlich vorgesehen. Eine Ausnahme hierzu bildet die sog. "Sprungbeschwerde": Richtet sich die Einsprache gegen eine einlässlich begründete Verfügung der ESTV, so ist sie auf Antrag oder mit Zustimmung des Einsprechers oder der Einsprecherin als Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten (Art. 83 Abs. 4 MWSTG; vgl. zur Sprungbeschwerde Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1184/2012 vom 31. Mai 2012 E. 2 ff.).

1.2.3 Der Erlass einer Einspracheentscheidung setzt ausführungsgemäss voraus, dass vorgängig eine Verfügung ergangen ist, welche überhaupt Gegenstand eines Einspracheverfahrens bilden kann. Die Vorinstanz sieht diese Verfügung in der als "Verfügung" bezeichneten Einschätzungsmittelteilung (EM) Nr. [...] vom 7. November 2012. Freilich ist es nach neuerer Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts grundsätzlich nicht zulässig, eine Einschätzungsmittelteilung direkt als Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG auszugestalten (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-707/2013 vom 25. Juli 2013 E. 4.2 f., mit Hinweisen).

Vorliegend stellt aber jedenfalls der als "Einspracheentscheid" bezeichnete Entscheid der ESTV vom 29. Mai 2013 eine Verfügung gemäss Art. 5

VwVG dar. Indem der Beschwerdeführer dagegen beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erhob, hat er einen allfälligen Verlust des Einspracheverfahrens (E. 1.2.2.1) zumindest in Kauf genommen. Seine vorbehaltlose Beschwerdeführung direkt beim Bundesverwaltungsgericht ist unter diesen Umständen – in analoger Anwendung von Art. 83 Abs. 4 MWSTG – als "Zustimmung" zur Durchführung des Verfahrens der Sprungbeschwerde (E. 1.2.2.2) zu werten, zumal der "Einspracheentscheid" vom 29. Mai 2013 einlässlich begründet ist (vgl. auch Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6188/2012 vom 3. September 2013 E. 1.2.3, A-707/2013 vom 25. Juli 2013 E. 1.2.3 und E. 4.2.5.3).

1.2.4 Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde auch funktional zuständig.

1.3 Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.4 Im Verwaltungsverfahren und der Verwaltungsrechtspflege gilt der Untersuchungsgrundsatz, wonach die Behörde den rechtserheblichen Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen hat (Art. 12 VwVG). Dieser Grundsatz gilt auch im Mehrwertsteuerrecht, da nach Art. 81 Abs. 1 MWSTG der Vorbehalt für Steuerverfahren gemäss Art. 2 Abs. 1 VwVG auf das Mehrwertsteuerrecht keine Anwendung mehr findet. Gelangt der Richter aufgrund der Beweiswürdigung nicht zur Überzeugung, eine rechtserhebliche Tatsache habe sich verwirklicht, so stellt sich die Frage, ob zum Nachteil der Steuerbehörde oder des Steuerpflichtigen zu entscheiden ist, wer also die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat (sog. materielle Beweislast). Im Steuerrecht gilt grundsätzlich, dass die Steuerbehörde für die steuerbegründenden und steuererhöhenden Tatsachen beweisbelastet ist, während der steuerpflichtigen Person der Nachweis der Tatsachen obliegt, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2C_232/2012 vom 23. Juli 2012 E. 3.5; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4206/2012 vom 13. März 2013 E. 2.2.1).

1.5 Nach höchstrichterlicher Rechtsprechung kann das Beweisverfahren geschlossen werden, wenn die noch im Raum stehenden Beweisanträge eine nicht erhebliche Tatsache betreffen oder offensichtlich untauglich sind, etwa weil ihnen die Beweiseignung an sich abgeht oder umgekehrt die betreffende Tatsache aus den Akten bereits genügend ersichtlich ist und angenommen werden kann, dass die Durchführung des Beweises im

Ergebnis nichts ändern wird (sog. antizipierte Beweiswürdigung; statt vieler: BGE 131 I 153 E. 3; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2013, Rz. 153, 457 und 537).

2.

2.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen die im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen (Inlandsteuer; Art. 18 Abs. 1 MWSTG). Als Leistung gilt die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts (Art. 3 Bst. c MWSTG). Die Leistung umfasst als Oberbegriff sowohl Lieferungen (vgl. Art. 3 Bst. d MWSTG) als auch Dienstleistungen (vgl. Art. 3 Bst. e MWSTG; vgl. Botschaft vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer [im Folgenden: Botschaft zum MWSTG], BBl 2008 6885 ff., 6939).

Gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 15 MWSTG von der Steuer ausgenommen sind "für sportliche Anlässe verlangte Entgelte einschliesslich derjenigen für die Zulassung zur Teilnahme an solchen Anlässen (z.B. Startgelder) samt den darin eingeschlossenen Nebenleistungen". Soweit nicht nach Art. 22 MWSTG für deren Versteuerung optiert wird, sind diese Leistungen nicht steuerbar (vgl. Art. 21 Abs. 1 MWSTG) und berechtigen sie den Steuerpflichtigen auch nicht zum Vorsteuerabzug (vgl. Art. 29 Abs. 1 MWSTG).

2.2

2.2.1 Laut Art. 22 Abs. 1 MWSTG kann die steuerpflichtige Person unter Vorbehalt von Art. 22 Abs. 2 MWSTG von der Steuer ausgenommene Leistungen durch offenen Ausweis der Steuer versteuern (Option). Letztere Vorschrift enthält einen Katalog von Leistungen, bei welchen die Option ausgeschlossen ist. Von der Steuer ausgenommene Leistungen im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 15 MWSTG sind in diesem Katalog nicht aufgelistet.

Der in Art. 22 Abs. 1 MWSTG genannte offene Steuerausweis erfolgt typischerweise auf einer Rechnung im Sinne von Art. 3 Bst. k MWSTG (DIEGO CLAVADETSCHER, in: Felix Geiger/Regine Schluckebier [Hrsg.], *MWSTG Kommentar*, Zürich 2012 [nachfolgend: *MWSTG Kommentar*], N. 5 zu Art. 22 MWSTG). Ein offener Ausweis liegt vor, wenn die Mehrwertsteuer nebst dem Entgelt auf der Rechnung separat ausgewiesen ist (vgl. REGINE SCHLUCKEBIER, in: *MWSTG Kommentar*, N. 32 zu

Art. 26 MWSTG; zum früheren Recht Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6365/2012 vom 24. September 2013 E. 3.2).

2.2.2 Gemäss Art. 39 MWSTV kann die steuerpflichtige Person, wenn sie nicht mittels offenen Ausweises der Steuer optieren kann, der ESTV die Option auf andere Weise bekanntgeben (Satz 1). Eine solche Option ist bereits möglich, "wenn noch keine Leistungen erbracht werden" (Satz 2). Vorbehalten bleibt Art. 22 Abs. 2 MWSTG (Satz 3).

Die in Art. 39 MWSTV vorgesehene Möglichkeit, mittels formloser Mitteilung an die ESTV zu optieren, greift nach einer Lehrmeinung insbesondere, wenn noch keine Rechnungen gestellt wurden, weil erst Vorbereitungshandlungen, aber noch keine zu fakturierenden Leistungen erbracht werden. Denkbar ist eine Anwendung von Art. 39 MWSTV darüber hinaus bei Geschäften, für welche – wie etwa bei Verkäufen an einem Marktstand – normalerweise keine Belege ausgestellt werden (CLAVADETSCHER, a.a.O., N. 5 zu Art. 22 MWSTG).

2.2.3 Nach einer in der Literatur geäusserten Auffassung soll auch eine rückwirkende Option denkbar sein (vgl. ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER/MARCEL R. JUNG/SIMEON L. PROBST, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 3. Aufl., Bern 2012, Rz. 1385; CLAVADETSCHER, a.a.O., N. 5 zu Art. 22 MWSTG). Nach dieser Meinung soll die ursprüngliche Rechnung mit Zustimmung des Leistungserbringers, welche immer nötig sei, wenn die Mehrwertsteuer überwält werden solle, innerhalb der Verjährungsfrist korrigiert und mit offenem Ausweis der Mehrwertsteuer nachträglich optiert werden können (vgl. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, a.a.O., Rz. 1385). Noch weitergehend wird teilweise gefordert, dass eine als Ausübung der Option zu qualifizierende formlose Mitteilung an die ESTV im Sinne von Art. 39 MWSTV nachträglich auch durch blossen Ausweis der Steuer im Abrechnungsformular erfolgen könne (so CLAVADETSCHER, a.a.O., N. 5 zu Art. 22 MWSTG).

2.3 Die Konkretisierung einer Norm im Hinblick auf einzelne Lebenssachverhalte als Teil der Gesetzesanwendung geschieht durch Auslegung. Deren Ziel ist die Ermittlung des Sinngehalts der Bestimmung. Ausgangspunkt jeder Auslegung ist der Wortlaut, wobei bei Erlassen des Bundesrechts die Fassungen in den drei Amtssprachen gleichwertig sind (vgl. zur Gleichwertigkeit Art. 14 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 18. Juni 2004 über die Sammlungen des Bundesrechts und das Bundesblatt [PublG;

SR 170.512] sowie BGE 134 V 1 E. 6.1). Der Wortlaut kann jedoch nicht allein massgebend sein. Von ihm kann abgewichen werden, wenn triftige Gründe für die Annahme bestehen, dass er nicht den wahren Sinn der Vorschrift wiedergibt. Solche Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte, aus Sinn und Zweck der Norm oder aus dem Zusammenhang mit anderen Gesetzesbestimmungen ergeben (Urteil des Bundesgerichts 1C_415/2010 vom 2. Februar 2011 E. 3.3.2; BGE 136 III 373 E. 2.3). Das Bundesgericht hat sich bei der Auslegung von Erlassen stets von einem Methodenpluralismus leiten lassen (statt vieler: BGE 131 II 13 E. 7.1, mit Hinweisen; vgl. auch [allgemein] THOMAS GÄCHTER, Rechtsmissbrauch im öffentlichen Recht, Zürich etc. 2005, 69 ff., 254 ff.; [steuerrechtsspezifisch] PETER LOCHER, Rechtsmissbrauchsüberlegungen im Recht der direkten Steuern der Schweiz, veröffentlicht in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 75 S. 682 ff.). Es sollen alle jene Methoden kombiniert werden, die für den konkreten Fall im Hinblick auf ein vernünftiges und praktikables Ergebnis am meisten Überzeugungskraft haben. Sind mehrere Lösungen denkbar, ist jene zu wählen, die der Verfassung entspricht (statt vieler: BGE 134 II 249 E. 2.3; BVGE 2007/41 E. 4.2).

Gesetzesmaterialien können insbesondere, wenn eine Bestimmung unklar ist oder verschiedene, einander widersprechende Auslegungen zulässt, ein wertvolles Hilfsmittel bilden, um den Normsinn zu erkennen und damit unrichtige Auslegungen zu vermeiden. Nicht dienlich als Auslegungshilfe sind die Materialien, wenn sie keine klare Antwort geben. Zwar darf der Wille des historischen Gesetzgebers namentlich bei relativ jungen Gesetzen nicht übergangen werden. Hat dieser Wille aber keinen Niederschlag im Gesetzestext gefunden, ist er für die Auslegung nicht massgebend (vgl. BGE 137 V 167 E. 3.2, mit Rechtsprechungshinweisen).

3.

Vorliegend liegt im Streit, ob mit Bezug auf Turnierbeiträge für die Jahre 2010 und 2011 von einer gültigen Option des Beschwerdeführers auszugehen ist.

3.1 Auf den in Frage stehenden Rechnungen aus den Jahren 2010 und 2011 wurde die Mehrwertsteuer neben den zu bezahlenden Turnierbeiträgen nicht separat ausgewiesen (vgl. Vernehmlassungsbeilage 2, Blätter 8 ff.); auch nicht auf anderen Dokumenten, welche im neuen Recht der herkömmlichen Rechnung gleichgestellt werden (s. Art. 3 Bst. k

MWSTG). Es fehlt demnach an einem offenen Ausweis der Steuer im Sinne von Art. 22 Abs. 1 MWSTG.

3.2 Es könnte sodann gefragt werden, ob gestützt auf Art. 39 MWSTV von einer gültigen Option ausgegangen werden kann. Nach dem hiavor Ausgeführten (vorn E. 2.2.2) setzt diese Vorschrift aber jedenfalls voraus, dass ein offener Ausweis der Steuer nicht (oder noch nicht) möglich war. Diese Anwendungsvoraussetzung von Art. 39 MWSTV ist vorliegend nicht erfüllt, da keine Gründe ersichtlich sind, weshalb der Beschwerdeführer die Steuer nicht separat hätte ausweisen können.

Auch gestützt auf Art. 39 MWSTV kann deshalb nicht angenommen werden, dass der Beschwerdeführer das Optionsrecht in rechtswirksamer Weise ausgeübt hat. Weitere Ausführungen, ob und gegebenenfalls inwieweit Art. 39 MWSTV von Art. 22 MWSTG abgedeckt ist, erübrigen sich.

3.3 Als Zwischenergebnis ist festzuhalten, dass der Beschwerdeführer nach der gesetzlichen Ordnung die Option mangels separaten Ausweises der Steuer im Sinne von Art. 22 Abs. 1 MWSTG nicht rechtsgültig ausgeübt hat. Die Vorbringen des Beschwerdeführers können daran nichts ändern:

3.3.1 Der Beschwerdeführer macht insbesondere geltend, beim Erfordernis des offenen Ausweises der Steuer gemäss Art. 22 Abs. 1 MWSTG handle es sich nicht um eine Gültigkeitsvoraussetzung der Option. Die Option sei ebenso wie der Vorsteuerabzug auf den damit versteuerten Leistungen einzig davon abhängig, dass die Leistungen versteuert sind oder zukünftig versteuert werden. Dies ergebe sich insbesondere aus der Entstehungsgeschichte von Art. 22 Abs. 1 MWSTG.

3.3.1.1 Das genannte Vorbringen wirft namentlich die Frage auf, ob Art. 22 Abs. 1 MWSTG insoweit, als damit die Option von einem offenen Steuerausweis abhängig gemacht wird, als blosse Ordnungsvorschrift zu verstehen ist.

3.3.1.2 Nach dem Wortlaut der genannten Bestimmung bildet der offene Ausweis der Steuer die gesetzlich vorgesehene Form der Ausübung des Optionsrechts, das bei einer der Versteuerung zugänglichen, aber von der Steuer ausgenommenen Leistung besteht. In Art. 22 Abs. 1 MWSTG werden keine andere Formen der für die Option erforderlichen Willenserklärung der steuerpflichtigen Person genannt. Überdies wird das Erfordernis

dernis des offenen Steuerausweises in den französischen sowie italienischen Fassungen des Gesetzestextes als Bedingung bzw. Voraussetzung der Versteuerung ausgenommener Leistungen formuliert, nämlich mit dem Passus "pour autant qu'il l'indique clairement" bzw. "purché lo indichi chiaramente". Der Wortlaut spricht damit klar gegen die Annahme, dass nach dem Gesetz auch bei Fehlen des offenen Ausweises der Steuer von einer Option ausgegangen werden kann.

3.3.1.3 Triftige Gründe für die Annahme, dass der Wortlaut von Art. 22 Abs. 1 MWSTG nicht den wahren Sinn der Vorschrift wiedergibt, liegen nicht vor. Namentlich finden sich in der Botschaft zum MWSTG keine Ausführungen zur fraglichen Bestimmung, welche darauf hindeuten, dass der Gesetzgeber das Erfordernis des offenen Ausweises der Steuer nicht als Gültigkeitsvoraussetzung der Option vorsehen wollte (vgl. BBl 2008 6966). Was den hier zu berücksichtigenden Zusammenhang mit anderen Gesetzesbestimmungen betrifft, ist daran zu erinnern, dass die Option zum einen zur Versteuerung einer von der Steuer ausgenommenen Leistung führt (vgl. Art. 22 Abs. 1 MWSTG) und zum anderen den Ausschluss der Vorsteuerabzugsberechtigung gemäss Art. 29 Abs. 1 MWSTG beseitigt (vgl. vorn E. 2.1). Es erscheint demzufolge als gerechtfertigt, dass der Gesetzgeber die Ausübung der Option als (in dieser Weise in doppelter Hinsicht) rechtsgestaltende einseitige Willenserklärung vom Erfordernis eines offenen Steuerausweises abhängig macht. Letzteres gilt umso mehr, als die Ausübung der Option unwiderruflich ist (vgl. PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, *Traité TVA*, Basel 2009, S. 1115 N. 116). Da die Ausübung der Option durch den Leistungsbringer nach der Systematik des Mehrwertsteuerrechts der steuerpflichtigen Leistungsempfängerin den Vorsteuerabzug ermöglichen soll, hat diese Kenntnis von der entsprechenden Willenserklärung zu erhalten. Es ist deshalb sachgerecht, – jedenfalls ausserhalb des Anwendungsbereiches von Art. 39 MWSTV – den offenen Ausweis der Steuer auf einer Rechnung im Sinn von Art. 3 Bst. k MWSTG zu verlangen.

Es kommt hinzu, dass der offene Ausweis im Sinne von Art. 22 Abs. 1 MWSTG an die Stelle des früheren Erfordernisses eines Antrages und der Bewilligung der Option durch die ESTV (vgl. Art. 26 Abs. 1 und 2 des früheren Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [aMWSTG, AS 2000 1300 ff.]) getreten ist (vgl. IVO P. BAUMGARTNER/DIEGO CLAVADETSCHER/MARTIN KOCHER, *Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz*, Langenthal 2010, § 4 N. 88). Mit dieser Änderung der gesetzgeberischen Ordnung wurde zwar neu der Grundsatz einge-

führt, dass ein Rechtsanspruch auf die Option für die freiwillige Versteuerung besteht (Botschaft zum MWSTG, BBl 2008 6966; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, a.a.O., S. 1114 N. 113; vgl. indes BRUNO TENNER, in: Kompetenzzentrum MWST der Treuhand-Kammer [Hrsg.], mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, N. 8 zu Art. 26 aMWSTG, wonach bereits unter dem früheren Recht ein Rechtsanspruch auf die freiwillige Versteuerung ausgenommener Umsätze bestand). Auch ist damit und durch den Wegfall der früheren Mindestdauer der freiwilligen Unterstellung unter die Versteuerung von fünf Jahren (vgl. Art. 26 Abs. 3 aMWSTG) die Option in administrativer Hinsicht einfacher geworden (vgl. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, a.a.O., Rz. 1385). Selbst wenn die gesetzgeberischen Neuerungen in diesem Sinne vom Willen geprägt waren, "eine weitgehende Liberalisierung des Optionsrechts frei von einschränkenden Formalien (keine Bewilligung, keine Mindestdauer) zu schaffen" (so CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, a.a.O., Rz. 1386; vgl. dazu auch BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, a.a.O., § 4 N. 86 und N. 88), besteht gerade angesichts der früheren, restriktiveren Voraussetzungen für eine Option kein Grund zur Annahme, dass der Gesetzgeber die Ausübung der Option (aufgrund eines entsprechend weitgehenden Paradigmenwechsels) nur noch mittels einer blossen Ordnungsvorschrift an die Form eines offenen Ausweises der Steuer binden wollte. Dies gilt selbst unter Berücksichtigung des Umstandes, dass der Gesetzgeber bei der Neugestaltung des Optionsrechts dem Motiv, die steuerpflichtigen Personen von den nachteiligen Folgen der Steuerausnahmen zu entlasten, gegenüber dem Ansinnen, bei den Endkonsumenten eine Steuerentlastung zu erreichen, den Vorrang eingeräumt hat (vgl. dazu BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, a.a.O., § 4 N. 86).

Hätte der Gesetzgeber tatsächlich – wie der Beschwerdeführer mit seinen Ausführungen sinngemäss geltend macht – gänzlich auf einschränkende Rahmenbedingungen für die Option verzichten wollen, hätte er das Erfordernis des offenen Steuerausweises in Art. 22 Abs. 1 MWSTG nicht statuiert. Im Übrigen erscheint der offene Steuerausweis als sachlich begründetes Erfordernis, um im Einzelfall klarzustellen und überprüfen zu können, ob die mit der Ausübung der Option verbundenen Rechtsfolgen eintreten oder nicht.

3.3.1.4 Entsprechend den vorstehenden Erwägungen bleibt es dabei, dass aufgrund von Art. 22 Abs. 1 MWSTG für die gültige Ausübung der

Option der offene Ausweis der Steuer unabdingbar ist. Einzig in dem von dieser Vorschrift nicht erfassten Fall, dass die steuerpflichtige Person im Sinne von Art. 39 MWSTV nicht durch offenen Ausweis der Steuer optieren kann, könnte man sich fragen, ob sich die Option statt durch einen offenen Ausweis der Steuer durch formlose Mitteilung an die ESTV ausüben lässt. Für eine analoge Anwendung von Art. 39 MWSTV bei weiteren Fallkonstellationen besteht angesichts der genannten formellgesetzlichen (und damit übergeordneten) Regelung von Art. 22 Abs. 1 MWSTG von vornherein kein Raum.

3.3.2 Die Vorinstanz qualifizierte den offenen Ausweis der Steuer als materiell-rechtliche Voraussetzung der Option. Sie führte aus, es verhalte sich diesbezüglich gleich wie bei der Bedingung für die Margenbesteuerung, wonach der Steuerpflichtige nicht auf die Steuer hinweisen dürfe (E. 3.3 Bst. b des "Einspracheentscheides"). Letztere Bedingung sei im Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3358/2008 vom 27. April 2010 E. 3.5 als materielle Gültigkeitsvoraussetzung für die gewünschte Anwendung der Margenbesteuerung bezeichnet worden.

Der Beschwerdeführer bestreitet demgegenüber, dass aus dem erwähnten Urteil des Bundesverwaltungsgerichts (e contrario) Rückschlüsse bezüglich der Qualifikation des Optionserfordernisses eines offenen Steuerausweises im Sinne von Art. 22 Abs. 1 MWSTG gezogen werden können.

Es kann hier dahingestellt bleiben, ob das fragliche, zur altrechtlichen Vorschrift von Art. 37 Abs. 4 aMWSTG ergangene Urteil die hiervor vertretene Auslegung von Art. 22 Abs. 1 MWSTG zu stützen vermag. Denn unabhängig davon bestehen – wie aufgezeigt – hinreichende Gründe, um die Voraussetzung des offenen Ausweises der Steuer (unter Vorbehalt von Art. 39 MWSTV) als Gültigkeitserfordernis der Option zu betrachten.

3.3.3 Der Beschwerdeführer macht ferner geltend, er habe schon seit dem Jahr 2001 für die Versteuerung der in Frage stehenden Leistungen optiert und dementsprechend konsequenterweise die optierten Leistungen auch in den Mehrwertsteuerabrechnungen seit 2010 deklariert. Deshalb und im Lichte von Ausführungen eines Vertreters der ESTV bei der ständerätlichen Kommission für Wirtschaft und Abgaben (WAK-S) liege keine rückwirkende Option vor. Statt auf die Turnierbeitragsrechnungen müsse auf die Mehrwertsteuerabrechnungen abgestellt werden. Zudem habe er den Nachweis erbracht, dass die in seinen Mehrwertsteuerab-

rechnungen deklarierten Leistungen mit den Werten gemäss der Buchhaltung übereinstimmen würden.

Wie hiervor ausgeführt, hat der Beschwerdeführer die fraglichen Leistungen in den hier interessierenden Rechnungen oder gleichgestellten Dokumenten nicht separat ausgewiesen. Das Erfordernis des offenen Ausweises der Steuer gemäss Art. 22 Abs. 1 MWSTG ist nicht erfüllt und es liegt auch kein Anwendungsfall von Art. 39 MWSTV vor. Selbst wenn nach einer in der Literatur vertretenen Ansicht bei Anwendbarkeit von Art. 39 MWSTV ein blosser Ausweis der Steuer im Abrechnungsformular für die Option hinreichend sein sollte (vorn E. 2.2.3), vermag der Beschwerdeführer folglich aus dem Umstand, dass er die Leistungen auch in den Mehrwertsteuerabrechnungen seit 2010 deklariert haben soll, nichts zu seinen Gunsten abzuleiten. Mangels einer von Art. 39 MWSTV erfassten Konstellation kann hier auch die Frage offenbleiben, inwieweit diese Bestimmung tatsächlich eine rückwirkende Option erlaubt.

Es kann hier dahingestellt bleiben, ob das Protokoll mit der vom Beschwerdeführer erwähnten Äusserung des Vertreters der ESTV bei der WAK-S zu den bei der historischen Auslegung des MWSTG grundsätzlich zu berücksichtigenden Gesetzesmaterialien zählt. Denn selbst wenn Letzteres der Fall wäre, könnte daraus nichts zu Gunsten des Beschwerdeführers abgeleitet werden. Es ist nämlich weder substantiiert noch aus den Akten ersichtlich, dass die entsprechende Erklärung des Vertreters der ESTV im Gesetzestext Niederschlag gefunden hat. Vielmehr gibt der Gesetzestext keinen Grund zur Annahme, dass (jedenfalls) bei einem nicht von Art. 39 MWSTV erfassten Fall (namentlich mit Blick auf Mehrwertsteuerabrechnungen) auf das Erfordernis eines offenen Ausweises der Steuer als Gültigkeitsvoraussetzung der Option verzichtet werden kann. Vor diesem Hintergrund muss an dieser Stelle nicht näher auf den Inhalt der fraglichen Äusserung des Vertreters der ESTV bei der WAK-S eingegangen werden. Auch braucht hier nicht geklärt zu werden, ob die entsprechenden Äusserungen – wie die Vorinstanz geltend macht – vertraulich und schon deshalb nicht zu berücksichtigen sind (vgl. dazu Vernehmlassung, S. 2, und Stellungnahme des Beschwerdeführers vom 30. August 2013).

Im Übrigen ist nach dem Ausgeführten für die Frage, ob der Beschwerdeführer für die Versteuerung der im Streit liegenden Leistungen optiert hat, entgegen seiner Ansicht nicht entscheidend, ob seine Buchhaltung mit seinen Mehrwertsteuerabrechnungen übereinstimmt.

3.3.4 Der Beschwerdeführer bringt ferner vor, die in Frage stehenden Turnierbeiträge seien mit dem Hinweis, dass sie sich inklusive Mehrwertsteuer verstehen, von seiner Generalversammlung für die Jahre 2010 und 2011 genehmigt worden.

Wie die Vorinstanz im "Einspracheentscheid" zutreffend ausgeführt hat, könnte eine entsprechende Genehmigung durch die Generalversammlung schon deshalb nicht als gültige Option anerkannt werden, weil nicht gewährleistet ist, dass alle Clubmitglieder tatsächlich Kenntnis von den entsprechenden Generalversammlungsbeschlüssen erhalten (vgl. E. 3.4 des "Einspracheentscheides"). Es erübrigt sich deshalb, weiter auf dieses Vorbringen des Beschwerdeführers einzugehen.

3.3.5 Der Beschwerdeführer rügt weiter, die Vorinstanz habe verkannt, dass er aufgrund der gesetzlichen Abkehr vom Formalismus habe darauf schliessen dürfen, dass die im Jahr 2001 erteilte Bewilligung zur Option noch gültig sei. Es sei überspitzt formalistisch, die Wirksamkeit der Option im vorliegenden Fall (insbesondere mit Blick auf den unveränderten Sachverhalt) ab Inkrafttreten des MWSTG vom offenen Ausweis der Steuer abhängig zu machen.

Auch mit diesem Vorbringen stösst der Beschwerdeführer ins Leere:

3.3.5.1 Zum einen fehlt es an einer gesetzlichen Bestimmung, wonach unter dem aMWSTG erteilte Bewilligungen der Option im Sinne von Art. 26 aMWSTG für Steuerperioden ab Inkrafttreten des neuen Mehrwertsteuerrechts am 1. Januar 2010 ihre Gültigkeit behalten. Der Beschwerdeführer macht denn auch zu Recht nichts Gegenteiliges geltend.

3.3.5.2 Zum anderen erklärt der Beschwerdeführer zwar sinngemäss, die früher erteilte Bewilligung der Option sei als behördliche Zusicherung, dass Turnierbeiträge als für die Versteuerung optiert behandelt würden, zu betrachten. Soweit er sich damit auf den Vertrauensschutz beruft, kann ihm aber nicht gefolgt werden:

Der in Art. 9 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) verankerte Schutz von Treu und Glauben gibt dem Bürger einen Anspruch darauf, in seinem berechtigten Vertrauen in (selbst unrichtige) behördliche Zusicherungen oder in anderes, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden geschützt zu werden (anstelle vieler: BGE 129 I 161 E. 4.1, BGE 126 II 377 E. 3a; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1274/2008 vom 1. Sep-

tember 2009 E. 2.2). Dabei ist freilich insbesondere zu beachten, dass behördliche Auskünfte unter dem stillschweigenden Vorbehalt der Rechtsänderung stehen. Bei einer Gesetzesänderung kann sich eine Privatperson deshalb nicht mit Recht auf eine frühere behördliche Auskunft berufen, ausser wenn die auskunftserteilende Behörde selbst für die Rechtsänderung zuständig ist und die Auskunft gerade mit Blick auf diese Gesetzesänderung erteilt hat oder wenn die Behörde über die möglichen Rechtsänderungen hätte orientieren müssen (vgl. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 692, auch zum Folgenden).

Vorliegend kann eine qua Bewilligung der Option in den Jahren 2001 bis 2009, also vor Inkrafttreten des neuen Rechts abgegebene (allfällige) Zusicherung der ESTV für die Zeit ab 1. Januar 2010 schon deshalb nicht als vertrauensbegründende Auskunft gelten, weil sie mangels gegenteiliger Hinweise entsprechend dem Ausgeführten unter dem stillschweigenden Vorbehalt der Rechtsänderung abgegeben worden ist. Es ist weder aktenkundig noch wird auch nur behauptet, dass eine entsprechende Zusicherung der ESTV, Turnierbeiträge im Fall des Beschwerdeführers als optiert zu behandeln, gerade in Hinblick auf die Änderung des Mehrwertsteuerrechts per 1. Januar 2010 erteilt worden wäre. Auch kann die ESTV nicht als für die entsprechende Rechtsänderung zuständig bezeichnet werden. Zudem ist nicht ersichtlich, dass die ESTV dazu verpflichtet war, den Beschwerdeführer bei der Bewilligung der Option unter dem aMWSTG über die bevorstehende Rechtsänderung zu informieren.

3.3.5.3 Überspitzter Formalismus ist eine besondere Form der Rechtsverweigerung im Sinne von Art. 29 Abs. 1 BV. Eine solche liegt vor, wenn für ein Verfahren rigorose Formvorschriften aufgestellt werden, ohne dass die Strenge sachlich gerechtfertigt wäre, wenn die Behörde formelle Vorschriften mit übertriebener Schärfe handhabt oder an Rechtsschriften überspannte Anforderungen stellt und den Bürgerinnen und Bürgern dadurch den Rechtsweg in unzulässiger Weise versperrt (BGE 135 I 6 E. 2.1, BGE 132 I 249 E. 5, BGE 130 V 177 E. 5.4.1). Allerdings ist die Wahrung gewisser Formen für einen geordneten Verfahrensablauf unerlässlich und dient der Verwirklichung des materiellen Rechts sowie dem Schutz der Rechte der Parteien. Demnach steht nicht jede prozessuale Formstrenge mit Art. 29 Abs. 1 BV in Widerspruch, sondern nur eine solche, die als exzessiv erscheint, durch kein schutzwürdiges Interesse gerechtfertigt ist, zum blossen Selbstzweck wird und die Verwirklichung des materiellen Rechts in unhaltbarer Weise erschwert oder gar verhindert (BGE 130 V 177 E. 5.4.1; Urteil des Bundesverwaltungsge-

richts A-4355/2007 vom 20. November 2009 E. 4.3; KÖLZ/HÄNER/BERTSCHI, a.a.O., Rz. 206; RENÉ RHINOW/HEINRICH KOLLER/CHRISTINA KISS/DANIELA THURNHERR/DENISE BRÜHL-MOSER, Öffentliches Prozessrecht, 2. Aufl., Basel 2010, Rz. 296).

Nach dem Dargelegten kann vorliegend von überspitztem Formalismus keine Rede sein, beruht doch der angefochtene "Einspracheentscheid" auf einer gesetzkonformen Anwendung einer sachlich begründeten Anforderung an die rechtsgültige Ausübung der Option für die Versteuerung von Leistungen im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 15 MWSTG, nämlich dem Erfordernis eines offenen Ausweises der Steuer (vgl. Art. 22 Abs. 1 MWSTG und vorn E. 3.3.1.3). Ohnehin bleibt vorliegend für ein Absehen vom Erfordernis des offenen Steuerausweises wegen Verstosses gegen Art. 29 Abs. 1 BV kein Raum. Denn die rechtsanwendenden Behörden dürfen von einer klar formulierten Vorschrift eines Bundesgesetzes, deren Wortlaut – wie dies beim hier im Streit liegenden Passus von Art. 22 Abs. 1 MWSTG der Fall ist – auch dem Sinn und Zweck der Regelung entspricht (vgl. vorn E. 3.3.1), nicht abweichen (sog. Anwendungsgebot; Art. 190 BV; vgl. dazu BGE 131 II 217 E. 2.3 und Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2326/2012 vom 5. Februar 2013 E. 5.2).

3.3.6 Schliesslich erklärt der Beschwerdeführer, es entspreche nicht dem Willen des Gesetzgebers, dass bei den optierten Leistungen verschärfte Vorschriften gelten sollten. Der private Leistungsempfänger bedürfe nämlich keines Schutzes. Auch ermögliche der offene Ausweis der Steuer auf Rechnungen der ESTV keine besondere Kontrolle, um die Abrechnung des Steuerpflichtigen zu prüfen. Es sei in diesem Zusammenhang zu berücksichtigen, dass der Leistungserbringer nach Art. 26 MWSTG nur auf Verlangen des Leistungsempfängers dazu verpflichtet sei, eine Rechnung auszustellen.

Dem Beschwerdeführer ist diesbezüglich entgegenzuhalten, dass das neue Recht – wie aufgezeigt (vorn E. 3.3.1.3) – im Vergleich zum früheren Recht mit dem Erfordernis eines offenen Ausweises der Steuer in Art. 22 Abs. 1 MWSTG die Ausübung der Option erleichtert. Es kann so dann nicht nachvollzogen werden, weshalb der offene Ausweis der Steuer im Sinne von Art. 22 Abs. 1 MWSTG – wie seitens des Beschwerdeführers behauptet – ungeeignet für eine Verstärkung der Kontrollmöglichkeiten der Steuerverwaltung sein sollte (vgl. vorn E. 3.3.1.3). Für eine unterschiedliche Behandlung von Konstellationen mit mehrwertsteuerpflichtigen Leistungsempfängern einerseits und nicht Steuerpflichtigen anderer-

seits bietet das Gesetz ferner keinen Spielraum. Im Übrigen ist daran zu erinnern, dass für die Ausübung der Option aufgrund von Art. 39 MWSTV nicht zwingend eine Rechnung erforderlich wäre.

3.4 Im Ergebnis liegt unbestrittenermassen kein offener Ausweis im Sinne von Art. 22 Abs. 1 MWSTG vor. Vor diesem Hintergrund kann der Beschwerdeführer auch aus Art. 81 Abs. 3 Satz 2 MWSTG, wonach Nachweise nicht ausschliesslich vom Vorliegen von bestimmten Beweismitteln abhängig gemacht werden dürfen, von vornherein nichts zu seinen Gunsten ableiten.

Es ist demnach festzuhalten, dass der Beschwerdeführer mit Bezug auf die vorliegend in Frage stehenden Leistungen nicht in rechtsgültiger Weise für die Versteuerung optiert hat. Die Vorinstanz hat folglich zu Recht erkannt, dass es an einer Voraussetzung für die freiwillige Versteuerung dieser Leistungen fehlte. Die vorgenommene Vorsteuerkorrektur ist deshalb nicht zu beanstanden.

Auf die Edition der beim Beschwerdeführer befindlichen Originalakten ist in antizipierter Beweiswürdigung (vorn E. 1.5) zu verzichten. Denn es ist nicht davon auszugehen, dass diese Originalakten die hiervor gezogenen Schlüsse in Frage stellen.

4.

Nach dem Ausgeführten ist die Beschwerde abzuweisen. Die Verfahrenskosten im Betrag vom Fr. 3'000.- sind dem Beschwerdeführer aufzuerlegen und mit dem von ihm in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Eine Parteienschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 3'000.- werden dem Beschwerdeführer auferlegt und mit dem von ihm in derselben Höhe geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.

3.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Jürg Steiger

Beat König

Rechtsmittelbelehrung:

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

Versand: