



## Urteil vom 12. August 2015

---

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),  
Richterin Marie-Chantal May Canellas,  
Richter Pascal Mollard,  
Gerichtsschreiber Beat König.

---

Parteien

**Stiftung A.**\_\_\_\_\_,  
vertreten durch PricewaterhouseCoopers AG,  
Beschwerdeführerin,

gegen

**Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV**,  
Hauptabteilung Mehrwertsteuer,  
Vorinstanz.

---

Gegenstand

MWST; Option (2010 - 2012).

**Sachverhalt:****A.**

Die Stiftung A.\_\_\_\_\_ ist Bauherrin und Eigentümerin des bis 2008 neu erstellten [...]Neubaus des Zentrums B.\_\_\_\_\_ in C.\_\_\_\_\_. Am 30. August 2011 wurde die Stiftung (nachfolgend: die Steuerpflichtige) rückwirkend per 1. Januar 2010 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen.

Am 23. November 2011 reichte die Steuerpflichtige bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) die Mehrwertsteuerabrechnungen für die Zeitspanne vom 1. Januar 2010 bis 30. September 2011 ein, wobei sie Umsätze aus optierten Leistungen auswies und eine Einlageentsteuerung im Betrag von (gerundet) Fr. 820'687.- geltend machte. Mit diesen und den weiteren, in der Folge eingereichten Mehrwertsteuerabrechnungen deklarierte die Steuerpflichtige für den Zeitraum vom 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2012 daneben Mehrwertsteuerbeträge (zugunsten der ESTV) von insgesamt Fr. 98'623.- und Vorsteuerabzüge (zugunsten der Steuerpflichtigen) von insgesamt Fr. 13'467.-

**B.**

Im Juni 2013 führte die ESTV bei der Steuerpflichtigen eine Kontrolle durch. Untersucht wurden die Steuerperioden 2010 bis 2012 (Zeitraum vom 1. Januar 2010 bis zum 31. Dezember 2012). Dabei kam die ESTV zum Schluss, dass die Steuerpflichtige entgegen ihren Angaben in den Mehrwertsteuerabrechnungen nicht für die Versteuerung von Mietumsätzen im Zusammenhang mit der Vermietung ihres [...]Neubaus an die D.\_\_\_\_\_ optiert hatte. Entsprechend diesem Kontrollergebnis rechnete die ESTV in der Folge mit «Einschätzungsmitteilung Nr. [...] / Verfügung» vom 11. Juli 2013 die geltend gemachte Einlageentsteuerung und die geltend gemachten Vorsteuerabzüge wieder auf. Zugleich schrieb sie der Steuerpflichtigen die Mehrwertsteuer für die nach Auffassung der ESTV fälschlicherweise als steuerbar deklarierten Mietumsätze wieder gut. Daraus resultierten für die Zeitspanne vom 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2012 eine Steuerforderung von Fr. 0.- und eine Steuerkorrektur zugunsten der ESTV von Fr. 735'531.-. Da der Betrag der früher geltend gemachten Einlageentsteuerung seinerzeit nicht an die Steuerpflichtige ausbezahlt worden war, war die erwähnte Steuerkorrektur von Fr. 735'531.- weder mit Zahlungs- noch Vergütungs- oder Verzugszinsfolgen verbunden.

**C.**

Mit Schreiben vom 2. September 2013 liess die Steuerpflichtige bei der ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) «Einsprache» erheben. Die Vorinstanz nahm diese Eingabe als Gesuch um Erlass einer Verfügung entgegen. Mit Verfügung vom 19. August 2014 ordnete die ESTV in Übereinstimmung mit der «Einschätzungsmitteilung Nr. [...] / Verfügung» vom 11. Juli 2013 an, dass für die Zeitspanne vom 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2012 eine Steuerforderung der ESTV von Fr. 0.- bestehe und eine Steuerkorrektur zugunsten der Vorinstanz von Fr. 735'531.- vorzunehmen sei (vgl. Dispositiv-Ziff. 1 und 2 der Verfügung).

**D.**

Am 16. September 2014 liess die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) «Einsprache» erheben. Sie beantragt, unter Aufhebung der Verfügung der Vorinstanz vom 19. August 2014 sowie Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten des Bundes sei ihr für die Steuerperioden 2010 bis 2012 eine Gutschrift im Betrag von Fr. 735'531.- «zuzüglich Verzugszins ab dem 61. Tag nach dem Eintreffen der entsprechenden Abrechnungen» auszustellen (vgl. zur Aufschlüsselung dieses Antrages nach den einzelnen Steuerperioden Beschwerde, S. 2). In verfahrensrechtlicher Hinsicht ersucht die Beschwerdeführerin darum, ihre Eingabe sei als Sprungbeschwerde an das Bundesverwaltungsgericht zur Beurteilung weiterzuleiten.

**E.**

Mit Schreiben vom 8. Dezember 2014 kam die ESTV dem erwähnten Verfahrensantrag nach und sandte die Eingabe vom 16. September 2014 als Sprungbeschwerde an das Bundesverwaltungsgericht.

**F.**

Mit Vernehmlassung vom 19. Januar 2015 beantragt die Vorinstanz, die Beschwerde sei unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin abzuweisen. In der Begründung der Vernehmlassung führt die ESTV unter anderem aus, die Sache sei an sie zu neuem Entscheid zurückzuweisen, wenn das Bundesverwaltungsgericht zum Schluss gelangen sollte, dass für die Versteuerung der in Frage stehenden Mietumsätze optiert worden sei (Vernehmlassung, S. 3).

**G.**

Die Beschwerdeführerin hält mit unaufgefordert eingereicherter Eingabe vom 9. Februar 2015 an ihren in der Sache gestellten Anträgen fest. Sie verlangt

dabei unter Bezugnahme auf die erwähnten Ausführungen in der Vernehmung, dass das Bundesverwaltungsgericht im Falle einer «rückwirkenden Anerkennung der Option [...] im Sinne des Antrages der Beschwerdeführerin in Höhe von CHF 735'531» entscheide (S. 2 der Eingabe).

#### **H.**

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

### **Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

#### **1.**

**1.1** Der hier zu beurteilende Sachverhalt betrifft die Steuerperiode 2010, womit vorliegend grundsätzlich das am 1. Januar 2010 in Kraft getretene Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR 641.20) und die auf den gleichen Zeitpunkt in Kraft getretene Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV; SR 641.201) zur Anwendung gelangen. Soweit im Folgenden auf die Rechtsprechung zum früheren Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG; AS 2000 1300) verwiesen wird, liegt der Grund darin, dass diese im vorliegenden Fall auch für das MWSTG übernommen werden kann.

#### **1.2**

**1.2.1** Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 VGG Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG, sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche Ausnahme liegt hier nicht vor, und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG.

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 Vorinstanz, so ist sie auf Antrag oder mit Zustimmung des Einsprechers als Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten (Art. 83 Abs. 4 MWSTG; vgl. zur Sprungbeschwerde statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1184/2012 vom 31. Mai 2012 E. 2 ff.).

Die angefochtene Verfügung stellt eine Verfügung nach Art. 5 VwVG dar, welche die Anforderungen an eine einlässliche Begründung im Sinn von Art. 83 Abs. 4 MWSTG erfüllt; selbiges ist denn auch unbestritten. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher zur Behandlung der ihm von der Vorinstanz als (Sprung-)Beschwerde überwiesenen Eingabe der Beschwerdeführerin vom 16. September 2014 zuständig.

**1.2.2** Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Die Beschwerdeführerin ist zur Erhebung der vorliegenden Beschwerde berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG), hat diese frist- und formgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) und den einverlangten Kostenvorschuss rechtzeitig geleistet (vgl. Art. 21 Abs. 3 VwVG).

**1.2.3** Auf die Beschwerde ist einzutreten.

**1.3** Im Verwaltungsverfahren und in der Verwaltungsrechtspflege gilt der Untersuchungsgrundsatz, wonach die Behörde den rechtserheblichen Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen hat (Art. 12 VwVG). Dieser Grundsatz gilt nunmehr ausdrücklich 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).

**1.4** 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, 2005, S. 69 ff., S. 254 ff.; [steuerrechtsspezifisch] PETER LOCHER, Rechtsmissbrauchsüberlegungen im Recht der direkten Steuern der Schweiz, in: 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).

## 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). Eine Lieferung liegt insbesondere dann vor, wenn die Befähigung verschafft wird, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen (vgl. Art. 3 Bst. d Ziff. 1 MWSTG).

**2.2** Die aus der Überlassung von Grundstücken und Grundstücksteilen zum Gebrauch oder zur Nutzung erzielten Umsätze sind grundsätzlich von der Steuer ausgenommen (vgl. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 Satz 1 MWSTG). Eine Grundstücksvermietung im Sinne der Steuerausnahme liegt vor, wenn der Vermieter dem Mieter ein Gebäude oder einen Gebäudeteil (Wohnung oder Stockwerk) zum Gebrauch überlässt (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1266/2013 vom 5. November 2013 E. 2.3).

## **2.3**

**2.3.1** 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 ([objektive] Option). Letztere Vorschrift enthält einen Katalog von Leistungen, bei welchen die Option ausgeschlossen ist. Dazu zählen insbesondere die nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 MWSTG von der Steuer ausgenommenen Leistungen, wenn der Gegenstand bzw. das Gebäude oder der Gebäudeteil vom Empfänger ausschliesslich für private Zwecke genutzt wird.

Das Erfordernis, im Fall der Option im objektiven Sinn die Steuer «offen auszuweisen», ist nicht bloss eine Ordnungs-, sondern eine Gültigkeitsvorschrift (BGE 140 II 495 E. 3.2). Der «offene Ausweis der Steuer» hat im Zeitpunkt der Rechnungsstellung zu erfolgen und ist unmittelbar auf der Debitorenrechnung zum Ausdruck zu bringen (BGE 140 II 495 E. 3.3 f.; vgl. auch REGINE SCHLUCKEBIER, in: Felix Geiger/Regine Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, 2012 [nachfolgend: MWSTG Kommentar], Art. 26 N. 32).

**2.3.2** 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).

Der eigentliche Anwendungsbereich von Art. 39 Satz 2 MWSTV beschränkt sich nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts auf Fälle relativer Unmöglichkeit des offenen Steuerausweises bzw. auf Leistungen, welche im Alltag gemeinhin ohne schriftliche Rechnung erfolgen, wie beispielsweise der Verkauf von Eintrittsbilletten zu einer kulturellen Veranstaltung oder der Verkauf von Urprodukten «ab Hof» (BGE 140 II 495 E. 3.4.3). Nach einer in der Literatur vertretenen Auffassung genügt in diesen Fällen (vgl. BGE 140 II 495 E. 3.4.3 in fine) «der blosse Ausweis im Abrechnungsformular»

für eine (objektive) Option (DIEGO CLAVADETSCHER, MWSTG Kommentar, Art. 22 N. 5 in fine; vgl. dazu auch den Erläuternden Bericht zur Vernehmlassungsvorlage zur Teilrevision des Mehrwertsteuergesetzes vom 6. Juni 2014 [abrufbar auf [www.news.admin.ch](http://www.news.admin.ch), Medienmitteilung des Bundesrates vom 6. Juni 2014, «Bundesrat eröffnet Vernehmlassung zur Teilrevision des Mehrwertsteuergesetzes», zuletzt eingesehen am 12. August 2015], S. 30, wonach dann, wenn keine Belege abgegeben werden, eine Option durch Deklaration im Mehrwertsteuerabrechnungsformular gegenüber der ESTV möglich sei).

Soweit kein Fall relativer Unmöglichkeit des offenen Ausweises der Steuer vorliegt, bedarf es rechtsprechungsgemäss für die Option eines Ausweises (auf der Debitorenrechnung) und einer Bekanntgabe (mittels Ausfüllens von Ziff. 205 der Quartalsabrechnung) von Bestand sowie Höhe der Steuer (BGE 140 II 495 E. 3.4.4).

**2.3.3** Es fragt sich, ob nach dem Gesetz eine rückwirkende Option möglich ist.

**2.3.3.1** Die ursprünglich vom Nationalrat angenommene Fassung von Art. 22 Abs. 2 E-MWSTG lautete wie folgt (Amtl. Bull. NR vom 18. März 2009, N. 463; vgl. zur Entstehungsgeschichte von Art. 22 MWSTG auch CLAUDIO FISCHER, Die Option für von der MWST ausgenommene Leistungen, in: Der Schweizer Treuhänder [ST] 2014, S. 690 ff., S. 691):

«Die Option kann auch rückwirkend für jedes einzelne Vertragsverhältnis oder für sämtliche Leistungen nach einer Ziffer von Artikel 21 Absatz 2 beantragt werden und muss – unveränderte Vertragsverhältnisse vorbehalten – während mindestens einer Steuerperiode beibehalten werden.»

Diese Regelung wurde in der Folge jedoch vom Ständerat verworfen, nachdem die Sprecherin der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerates zu derjenigen Fassung von Art. 22 E-MWSTG, welche schliesslich ins Gesetz aufgenommen worden ist, insbesondere folgende Ausführungen im Plenum des Ständerates gemacht hatte (Amtl. Bull. SR vom 2. Juni 2009, N. 422; Hervorhebung durch das Bundesverwaltungsgericht):

«Ihre Kommission schlägt Ihnen deshalb ein sehr einfaches System vor: Wer eine nach dem Gesetz von der Steuer ausgenommene Leistung erbringt und bei der Rechnungstellung an die Kundin die Steuer offen ausweist, hat für die Versteuerung optiert. Die in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer ist der Steuerverwaltung abzuliefern, und der Vorsteuerabzug kann anteilmässig vorgenommen werden. Mit diesem System *braucht es die Regelung der rückwirkenden Option nicht mehr.*»



Der Antrag der Kommission gab zu keinen weiteren Bemerkungen Anlass und wurde unverändert angenommen (auch dazu Amtl. Bull. SR vom 2. Juni 2009, N. 422). Der Nationalrat schloss sich in seiner Sitzung vom 5. Juni 2009 der ständerätlichen Fassung an (Amtl. Bull. NR vom 5. Juni 2009, N. 1077).

**2.3.3.2** Das Bundesgericht befand in BGE 140 II 495 E. 3.4.2 nach ausführlicher Auseinandersetzung mit der genannten Entstehungsgeschichte von Art. 22 Abs. 1 MWSTG, dass nach der gesetzgeberischen Konzeption für die Option prinzipiell eine Rechnungsstellung an den Kunden mit offenem Ausweis der Steuer unabdingbar ist. Die «in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer» sei alsdann an die ESTV abzuführen, «was ein rückwirkendes System» «geradezu» ausschliesse (BGE 140 II 495 E. 3.4.2).

**2.3.3.3** Mit Blick auf die Entstehungsgeschichte von Art. 22 MWSTG und die erwähnten Ausführungen des Bundesgerichts nicht zu folgen ist der von ALOIS CAMENZIND et al. (Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 3. Aufl. 2012, N. 1385) vertretenen Meinung, wonach die ursprüngliche Rechnung (mit Zustimmung des Leistungsempfängers) innerhalb der Verjährungsfrist korrigiert und mit offenem Ausweis der Mehrwertsteuer nachträglich optiert werden kann (im Ergebnis hinsichtlich der Fälle, bei welchen ein offener Ausweis der Steuer erfolgen kann, ebenso BRIGITTA REHFISCH/ROGER ROHNER, in: Martin Zweifel et al. [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015, Art. 22 N. 27). Dementsprechend wird nach der Praxis der ESTV zu Recht eine rückwirkende Korrektur von bereits ohne Mehrwertsteuer ausgestellten Rechnungen nicht zugelassen (vgl. zu dieser Praxis BRANKO BALABAN/MARKUS METZGER, Die Überführung von Liegenschaften in eine Kapitalgesellschaft - steuerrechtliche Überlegungen, in: Zeitschrift für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht [zsis]), 2013, Monatsflash Nr. 1, Ziff. 4).

## **2.4**

**2.4.1** Nach Art. 10 Abs. 1 MWSTG ist steuerpflichtig, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betreibt und nicht nach Art. 10 Abs. 2 MWSTG von der Steuerpflicht befreit ist. Ein Unternehmen in diesem Sinne betreibt, wer eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbstständig ausübt und unter eigenem Namen nach aussen auftritt. Von der Steuerpflicht ist – unter anderem – befreit, wer im Inland innerhalb eines Jahres weniger als Fr. 100'000.- Umsatz aus steuerbaren Leistungen erzielt (Art. 10 Abs. 2 Bst. a MWSTG).

Für die Feststellung, ob die Befreiung von der Steuerpflicht im Sinne von Art. 10 Abs. 2 MWSTG mit dem Inkrafttreten des MWSTG besteht, ist gemäss Art. 113 Abs. 1 MWSTG dieses Gesetz auf die in den vorangegangenen zwölf Monaten vor dem Inkrafttreten erzielten, nach diesem Gesetz steuerbaren Leistungen anzuwenden (vgl. auch Art. 112 Abs. 1 MWSTG, wonach bei der in dieser Vorschrift statuierten Anwendbarkeit des früheren Rechts Art. 113 MWSTG vorbehalten bleibt).

**2.4.2** Gemäss Art. 11 Abs. 1 MWSTG kann auf die Befreiung von der Steuerpflicht verzichten (subjektive Option), wer ein Unternehmen betreibt und nach Art. 10 Abs. 2 (oder Art. 12 Abs. 3) MWSTG von der Steuerpflicht befreit ist.

**2.5** Laut Art. 27 Abs. 1 MWSTG darf in Rechnungen nicht auf die Steuer hinweisen, «wer nicht im Register der steuerpflichtigen Personen eingetragen ist oder wer das Meldeverfahren nach Artikel 38 anwendet» (vgl. zu Art. 27 MWSTG auch hinten E. 4.1).

## **2.6**

**2.6.1** Gemäss Art. 28 Abs. 1 MWSTG kann die steuerpflichtige Person Vorsteuern im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit abziehen.

Kein Anspruch auf Vorsteuerabzug besteht bei Leistungen und bei der Einfuhr von Gegenständen, die für die Erbringung von Leistungen, die von der Steuer ausgenommen sind und für deren Versteuerung nicht optiert wurde, verwendet werden (Art. 29 Abs. 1 MWSTG).

**2.6.2** Die Frage, in welchem Umfang ein steuerpflichtiger Unternehmensträger die Vorsteuern gemäss Art. 28 Abs. 1 MWSTG abziehen kann, darf nicht mit der vorab zu klärenden Frage nach der subjektiven Steuerpflicht vermischt werden (vgl. CAMENZIND et al., a.a.O., N. 441). Gemäss Art. 28 Abs. 1 MWSTG kann der steuerpflichtige Unternehmensträger (erste Frage) Vorsteuern im Rahmen seiner unternehmerischen Tätigkeit (zweite Frage) abziehen (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5534/2013 vom 5. November 2014 E. 2.5.1, A-5017/2013 vom 15. Juli 2014 E. 2.8.1, A-3149/2012 vom 4. Januar 2013 E. 3).

**2.6.3** Sind die Voraussetzungen des Vorsteuerabzuges zum Zeitpunkt des Leistungsempfangs nicht gegeben, treten sie jedoch später ein, so kann der Vorsteuerabzug gemäss Art. 32 MWSTG bei Eintritt der Voraussetzungen nachgeholt werden (vgl. dazu Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5534/2013 vom 5. November 2014 E. 2.6; TOBIAS FELIX ROHNER, Der

nachträgliche Vorsteuerabzug [Einlageentsteuerung] im schweizerischen MWSTG und nach der 6. MwSt.-Richtlinie der EU, 2007, S. 109 f.; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchssteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, 1999, S. 273 ff.). Gemäss Art. 113 Abs. 2 MWSTG gelten die Bestimmungen über die Einlageentsteuerung nach Art. 32 MWSTG auch für Leistungen, für die vor dem Inkrafttreten des MWSTG (also vor dem 1. Januar 2010) kein Anspruch auf Vorsteuerabzug gegeben war. Eingangsleistungen, welche vor Inkrafttreten des MWSTG bezogen worden sind und für welche kein Vorsteuerabzugsrecht bestand, können demnach zum Vorsteuerabzug unter dem neuem Recht berechtigen, falls die Voraussetzungen für die Einlageentsteuerung erfüllt sind (IVO P. BAUMGARTNER et al., Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 13 N. 12). Gemäss Art. 32 Abs. 1 MWSTG müssen dafür die Kriterien des Vorsteuerabzugsrechts (Art. 28 ff. MWSTG) erfüllt sein. Der Vorsteuerabzug kann in solchen Fällen in derjenigen Abrechnungsperiode vorgenommen werden, in der die Voraussetzungen hierfür eingetreten sind.

**2.7** Gemäss Art. 69 MWSTG erteilt die ESTV innert angemessener Frist Auskunft, wenn die steuerpflichtige Person zu den mehrwertsteuerlichen Konsequenzen eines konkret umschriebenen Sachverhalts eine schriftliche Anfrage stellt (Satz 1). Die Auskunft ist dabei sowohl für die anfragende steuerpflichtige Person als auch die ESTV rechtsverbindlich; kann aber auf keinen anderen Sachverhalt bezogen werden (Satz 2).

**2.8** Der Grundsatz von Treu und Glauben nach Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 BV umfasst im Verwaltungsrecht unterschiedliche Tatbestände wie den Vertrauensschutz, das Verbot widersprüchlichen Verhaltens und das Rechtsmissbrauchsverbot (anstelle vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6642/2008 vom 8. November 2010 E. 4.2, mit Hinweisen).

Als Verbot widersprüchlichen Verhaltens und Verbot des Rechtsmissbrauchs untersagt der Grundsatz von Treu und Glauben sowohl den Behörden wie auch den Privaten, sich in ihren öffentlich-rechtlichen Rechtsbeziehungen widersprüchlich oder rechtsmissbräuchlich zu verhalten. Er gebietet staatlichen Organen und Privaten ein loyales und vertrauenswürdiges Verhalten im Rechtsverkehr (Urteil des Bundesgerichts 2A.52/2003 vom 23. Januar 2004 E. 5.2).

Das Verbot widersprüchlichen Verhaltens schafft namentlich eine grundsätzliche Bindung des Steuerpflichtigen an die von ihm im Steuerverfahren

abgegebenen Erklärungen (vgl. MARKUS REICH, Steuerrecht, 2. Aufl. 2012, N. 96). Die Behörden dürfen jedoch nicht im gleichen Mass auf Verhaltensweisen von Privaten vertrauen wie umgekehrt die Privaten auf behördliches Verhalten (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1499/2006 vom 23. April 2007 E. 3.2; GÄCHTER, a.a.O., S. 194 f., S. 201).

### **3.**

Vorliegend im Streit liegt die Frage, ob davon auszugehen ist, dass die Beschwerdeführerin – wie von ihr geltend gemacht wird – für die Versteuerung der Nutzungsüberlassung des in ihrem Eigentum stehenden [...] Hauses an die D.\_\_\_\_\_ in den Jahren 2010 bis 2012 optiert hat.

**3.1** Zu Recht wird nicht in Abrede gestellt, dass die D.\_\_\_\_\_ das Gebäude im fraglichen Zeitraum nicht ausschliesslich für private Zwecke genutzt hat. Die in Frage stehenden Leistungen der Beschwerdeführer sind deshalb grundsätzlich der (objektiven) Option zugängliche Leistungen (vgl. E. 2.3.1).

**3.2** Es fragt sich, ob eine Option der streitbetroffenen Nutzungsüberlassung bzw. Lieferung durch offenen Ausweis der Steuer auf einer Rechnung erfolgen musste (vgl. E. 2.3.1 f.).

Vorliegend handelt es sich ganz offensichtlich und unbestrittenermassen nicht um eine Leistung, welche gemeinhin ohne schriftliche Rechnung erfolgt. Dies zeigt sich auch daran, dass an die D.\_\_\_\_\_ adressierte Rechnungen der Beschwerdeführerin vorhanden sind. Vor diesem Hintergrund lässt sich nicht infolge (im Sinne der Rechtsprechung des Bundesgerichts) relativer Unmöglichkeit des offenen Ausweises der Steuer auf den Debitorenrechnungen vom Erfordernis eines solchen Ausweises absehen (vgl. E. 2.3.2). Für die Annahme einer rechtsgültigen Option ist also (nebst der Bekanntgabe der Ausübung der Option an die ESTV) ein Ausweis der Steuer auf den massgebenden Rechnungen an die D.\_\_\_\_\_ unabdingbar.

### **3.3**

**3.3.1** Die Beschwerdeführerin hat in ihren Rechnungen an die D.\_\_\_\_\_ vom 23. Juni 2010, 13. April 2011, 22. Mai 2012 und 18. Dezember 2012 die in Frage stehenden Leistungen jeweils ohne Mehrwertsteuer ausgewiesen. Nach diesen Rechnungen hat die Beschwerdeführerin somit nicht optiert. Indessen macht sie geltend, sie habe diese Rechnungen rechtsgültig korrigiert, indem sie diese durch die aktenkundigen, die Mehrwertsteuer ausweisenden Rechnungen vom 26. Juni 2013 ersetzt habe. Ausweislich

eines aktenkundigen E-Mails hat die D. \_\_\_\_\_ letztere Rechnungen erhalten (vgl. Beschwerdebeilage 20).

**3.3.2** Aus dem Umstand, dass die Beschwerdeführerin auf den letztgenannten Rechnungen vom 26. Juni 2013 die Mehrwertsteuer auswies, kann sie nichts zu ihren Gunsten ableiten. Denn mit Blick darauf, dass eine rückwirkende Option ausgeschlossen ist (vgl. E. 2.3.3), ist vorliegend einzig entscheidend, dass die Beschwerdeführerin im Zeitpunkt der ursprünglichen Rechnungsstellung mangels Ausweises der Mehrwertsteuer auf den Rechnungen vom 23. Juni 2010, 13. April 2011, 22. Mai 2012 und 18. Dezember 2012 nicht optiert hat (ohnehin hätte die Beschwerdeführerin vor ihrer Eintragung im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen gar keine Mehrwertsteuer auf ihren Rechnungen ausweisen dürfen [vgl. E. 2.5], weil nur steuerpflichtige Personen zur objektiven Option berechtigt sind [vgl. E. 2.3.1 f.] und die Beschwerdeführerin vor ihrem Verzicht auf die Befreiung von der Steuerpflicht bzw. vor ihrer Eintragung im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen nicht steuerpflichtig war). Vor diesem Hintergrund kann auch nicht allein aufgrund des Umstandes, dass die Beschwerdeführerin die in Frage stehenden Mietumsätze in ihren Mehrwertsteuerabrechnungen gegenüber der ESTV als steuerbare Umsätze deklariert hat, auf eine rechtsgültige (rückwirkende) Option geschlossen werden.

#### 4.

Die weiteren Vorbringen der Beschwerdeführerin vermögen am Schluss, dass keine rechtsgültige Option vorliegt, nichts zu ändern:

**4.1** Die Beschwerdeführerin macht insbesondere geltend, aus Art. 27 Abs. 4 MWSTG ergebe sich, dass Rechnungen im Rahmen des handelsrechtlich Zulässigen korrigiert werden könnten und damit eine Option rückwirkend erfolgen könne (vgl. Beschwerde, S. 8 f.).

Gemäss Art. 27 Abs. 4 MWSTG kann die nachträgliche Korrektur einer Rechnung innerhalb des handelsrechtlich Zulässigen durch ein empfangsbedürftiges Dokument erfolgen, welches auf die ursprüngliche Rechnung verweist und diese widerruft. Selbst wenn diese Vorschrift als Rechtsgrundlage für die nachträgliche Korrektur sämtlicher ursprünglich falscher Rechnungen zu verstehen wäre (in diesem Sinne BÉATRICE BLUM, in: Zweifel et al. [Hrsg.], a.a.O., Art. 27 N. 40), erlaubt sie es nicht, im Nachhinein mittels einer Korrektur der ursprünglichen Rechnung zu optieren. Denn wie aufgezeigt, hat der Gesetzgeber bei Erlass von Art. 22 Abs. 1 MWSTG, welcher

(als *lex specialis*) den Tatbestand der (objektiven) Option regelt, eine rückwirkende Option ausschliessen wollen (E. 2.3.3). Dies ist auch im Anwendungsbereich von Art. 27 Abs. 4 MWSTG zu beachten, weshalb eine Option mittels nachträglicher Rechnungskorrektur unzulässig ist.

**4.2** Ferner hält die Beschwerdeführerin dafür, dass sich aus Art. 43 Abs. 2 MWSTG ergebe, dass Rechnungen innerhalb des handelsrechtlich Zulässigen korrigiert bzw. neu ausgestellt werden könnten und eine Option dementsprechend rückwirkend möglich sei.

Gemäss Art. 43 Abs. 2 MWSTG können die eingereichten und bezahlten Abrechnungen bis zum Eintritt der Rechtskraft der Steuerforderung korrigiert werden. Auch aus dieser Regelung lässt sich entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin nicht ableiten, dass eine rückwirkende Option mittels Rechnungskorrektur möglich ist. Denn Art. 43 Abs. 2 MWSTG bezieht sich nicht auf die Rechnung an den Kunden, mit welcher die Steuer für eine Option prinzipiell offen auszuweisen ist (vgl. E. 2.3.3.2). Stattdessen betrifft diese Vorschrift einzig die Mehrwertsteuerabrechnung gegenüber der ESTV.

Eine rückwirkende Option mittels blossen Ausweises der Steuer in der Mehrwertsteuerabrechnung, wie sie – wie erwähnt – von einem Teil der Doktrin bei relativer Unmöglichkeit des offenen Ausweises der Steuer auf den Debitorenrechnungen propagiert wird (vgl. E. 2.3.2), ist vorliegend im Übrigen von vornherein ausgeschlossen. Denn wie ausgeführt, war im hier zu beurteilenden Fall keine entsprechende Unmöglichkeit gegeben (vgl. E. 3.2).

**4.3** Die Beschwerdeführerin bringt weiter vor, ihr Antrag «auf MWST-Registrierung und Option für die Versteuerung von Mieteinnahmen per 1. Januar 2010» sei von der ESTV namentlich mit Schreiben vom 30. August 2011 schriftlich bestätigt worden (Beschwerde, S. 10, auch zum Folgenden). Infolgedessen habe die Beschwerdeführerin insbesondere mit Blick auf Art. 69 MWSTG, wonach eine Auskunft der ESTV verbindlich sei, darauf vertrauen dürfen, «dass die MWST-Registrierung aufgrund der Option rückwirkend möglich [ist] und durch die ESTV bewilligt war».

Im erwähnten Schreiben vom 30. August 2011 erklärte die ESTV lediglich, dass (a) den der Behörde zur Verfügung stehenden Unterlagen zu entnehmen sei, dass bei der Beschwerdeführerin die Voraussetzungen der Mehrwertsteuerpflicht gegeben seien, und (b) die Beschwerdeführerin deshalb

mit Wirkung ab 1. Januar 2010 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen worden sei (vgl. Akten Vorinstanz, act. 7). Da die ESTV in diesem Schreiben keine konkreten Ausführungen zur mehrwertsteuerlichen Qualifikation einzelner Umsätze der Beschwerdeführerin machte, lässt es sich nicht mit Recht als Auskunft verstehen, dass die vorliegend streit betroffenen Umsätze seitens der ESTV als optiert behandelt werden.

Auch aus den weiteren Akten ergibt sich nicht, dass sich die Beschwerdeführerin auf eine Auskunft der ESTV berufen könnte, wonach die in Frage stehenden Umsätze als optiert qualifiziert werden:

Zwar hat die Vorinstanz in einem Schreiben vom 26. Oktober 2010 aufgrund einer schriftlichen Anfrage der Beschwerdeführerin vom 18. Oktober 2010 insbesondere ausgeführt, im vorliegenden Fall würden «die Option für die Vermietung und [die] gleichzeitige Registrierung der Stiftung [...] per 1.1.2010» erfolgen (Akten Vorinstanz, act. 2). Indessen hat die Beschwerdeführerin in einem Schreiben an die ESTV vom 22. Dezember 2010 ausgeführt, sie sei «derzeit in Abklärung, ob eine Option durch Versteuerung von Mieteinnahmen erfolgen soll, was eine entsprechende MWST-Registrierung voraussetzt» (Akten Vorinstanz, act. 3). Die Beschwerdeführerin hat also damals klar den Standpunkt geäußert, dass bis zum 22. Dezember 2010 weder eine Option der in Frage stehenden Umsätze noch eine Eintragung im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen erfolgt ist. Mit Blick auf diese Erklärung würde es gegen das Verbot widersprüchlichen Verhaltens (vgl. E. 2.8) verstossen, wenn die Beschwerdeführerin nunmehr vorbringen wollte, die ESTV habe bereits vor diesem Zeitpunkt mit ihrem Schreiben vom 26. Oktober 2010 die Behandlung der Umsätze als optiert «bewilligt» (vgl. dazu Beschwerde, S. 10). Folglich kann die Beschwerdeführerin auch nicht mit Blick auf dieses Schreiben und gestützt auf Art. 69 MWSTG so behandelt werden, als hätte sie *rückwirkend* optiert (zu Recht nicht geltend macht die Beschwerdeführerin im Übrigen, sie habe bereits mit ihrer schriftlichen Anfrage an die ESTV vom 18. Oktober 2010 optiert [vgl. dazu S. 3 der unaufgefordert eingereichten Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 9. Februar 2015]).

**4.4** Die Beschwerdeführerin rügt weiter, die Vorinstanz habe gegen den von Referenten des Instituts für Finanzwirtschaft und Finanzrecht an der Universität St. Gallen (IFF) erarbeiteten Verhaltenskodex für Steuerbehörden, Steuerzahler und Steuerberater (abrufbar auf [www.estv.admin.ch/mwst](http://www.estv.admin.ch/mwst) > Dokumentation > Grundlagenpapiere, zuletzt eingesehen am 12. August 2015) verstossen, indem sie der Beschwerdeführerin zu

Unrecht vorgeworfen habe, den Sachverhalt im Zusammenhang mit der Option verfälscht dargestellt zu haben. Es ist jedoch unerfindlich, was die Beschwerdeführerin aus dieser Rüge zu ihren Gunsten abzuleiten sucht. Dies gilt schon deshalb, weil sie sich in diesem Zusammenhang auf den Hinweis beschränkt, dass der (angebliche) Verstoss gegen den genannten Verhaltenskodex der Rechtsfindung nicht dienlich sei. Es kommt hinzu, dass dieser Verhaltenskodex von der ESTV zwar begrüsst wird, es sich aber nicht um ein direkt anwendbares Regelwerk handelt. Vor diesem Hintergrund erübrigen sich hier weitere Ausführungen zum erwähnten Vorbringen.

## 5.

Da die Beschwerdeführerin – wie ausgeführt – nicht rechtsgültig für die Versteuerung der hier in Frage stehenden Mietumsätze optiert hat, bestand und besteht für die Leistungen, welche zur Erbringung der entsprechenden Lieferungen verwendet wurden, kein Anspruch auf Vorsteuerabzug (vgl. E. 2.6.1) und dementsprechend auch kein Anspruch auf Einlageentsteuerung (vgl. E. 2.6.3). Die ESTV hat deshalb richtigerweise der Beschwerdeführerin die von dieser geltend gemachte Einlageentsteuerung wieder aufgerechnet.

In rechnerischer Hinsicht wird die angefochtene Verfügung zu Recht nicht beanstandet.

## 6.

Nach dem Ausgeführten ist die Beschwerde abzuweisen. Die Verfahrenskosten im Betrag vom Fr. 15'000.- sind der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Dieser Betrag ist dem in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss zu entnehmen. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).



## **Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen.

**2.**

Die Verfahrenskosten von Fr. 15'000.- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der einbezahlte Kostenvorschuss wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

**3.**

Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

**4.**

Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Daniel Riedo

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 BGG). Die Rechtschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: