



Urteil vom 17. August 2017

Besetzung

Richterin Salome Zimmermann (Vorsitz),
Richter Pascal Mollard, Richter Daniel Riedo,
Gerichtsschreiberin Kathrin Abegglen Zogg.

Parteien

Stiftung X. _____, ...,
vertreten durch Diego Clavadetscher, Rechtsanwalt,
und lic. iur. Sonja Bossart Meier, Rechtsanwältin,
Clavatax Steuer-Advokatur AG,
Lotzwilstrasse 26, 4900 Langenthal,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

MWST (Option).

Sachverhalt:**A.**

Die Stiftung X. _____ (nachfolgend: Steuerpflichtige) mit Sitz in A. _____ bezweckt gemäss Handelsregisterauszug vom 2. März 2017 u.a. den Bau, Betrieb und Unterhalt einer [Sportanlage] samt Mehrzweckhalle. Sie ist seit dem 4. April 2011 als Steuerpflichtige im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen.

B.

Seit dem 1. Juni 2013 vermietet die Steuerpflichtige die in A. _____ gelegene [Sportanlage] an ihre Tochtergesellschaft Y. _____ AG. Letztere nutzt die Anlage für Veranstaltungen und vermietet sie an Dritte weiter.

C.

Am 11. und 12. Januar 2015 führte die ESTV bei der Steuerpflichtigen eine Mehrwertsteuerkontrolle durch, welche die Steuerjahre 2011 bis 2014 betraf. Sie kam zum Schluss, dass bezüglich der Umsätze aus der Vermietung [der Sportanlage] an die Tochtergesellschaft keine rechtsgültige Option vorgelegen habe. Entsprechend lägen von der Steuer ausgenommene Leistungen vor und es bestehe kein Anspruch auf entsprechenden Vorsteuerabzug.

Mit Einschätzungsmittelung (EM) Nr. [...] vom 15. April 2016 forderte die ESTV für die Steuerperioden vom 1. April 2011 bis zum 31. Dezember 2014 Mehrwertsteuern in der Höhe von Fr. [...] zuzüglich Verzugszins nach.

D.

Mit Schreiben vom 30. Juni 2016 liess die Steuerpflichtige die EM Nr. [...] vollumfänglich bestreiten und ersuchte die ESTV um Erlass einer einlässlich begründeten Verfügung.

Mit Verfügung vom 8. November 2016 setzte die ESTV die Steuerforderung in vollumfänglicher Bestätigung der bestrittenen EM fest.

E.

Dagegen liess die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) am 9. Dezember 2016 bei der ESTV eine Beschwerde erheben mit dem Antrag (Ziff. 1), diese als Sprungbeschwerde an das Bundesverwaltungsgericht

weiterzuleiten. Antragsgemäss übermittelte die ESTV die Rechtschrift am 13. Dezember 2016 zur weiteren Behandlung als Sprungbeschwerde.

In materieller Hinsicht beantragt die Steuerpflichtige die Verfügung der ESTV vom 8. November 2016 und die darin verfügte Nachforderung seien vollumfänglich aufzuheben (Antrag Ziff. 2). Eventualiter sei die Verfügung aufzuheben und die Sache zur Berechnung der Nachforderung (genauer der Einlageentsteuerung) an die ESTV zurückzuweisen (Antrag Ziff. 3). Subeventualiter sei die Verfügung aufzuheben und die Nachforderung im Umfang von Fr. [...] zu reduzieren (Antrag Ziff. 3 [recte: Ziff. 4]). Subsubeventualiter sei die Verfügung in Bezug auf die Auferlegung von Verzugszins aufzuheben (Antrag Ziff. 4 [recte: Ziff. 5]); alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der Vorinstanz.

F.

Mit Vernehmlassung vom 26. Januar 2017 schliesst die ESTV (nachfolgend: Vorinstanz) auf kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

G.

Mit Eingabe vom 9. Februar 2017 verzichtet die Beschwerdeführerin auf eine Stellungnahme zur Vernehmlassung, beantragt aber für den Fall der Abweisung der Beschwerde die Neufestsetzung des Streitwerts und lässt eine Kostennote einreichen.

Auf die detaillierten Vorbringen der Parteien wird – soweit sie entscheidungswesentlich sind – in den Erwägungen näher eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1

1.1.1 Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Gemäss Art. 31 VGG beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG. Eine Ausnahme in sachlicher Hinsicht nach Art. 32 VGG liegt nicht vor und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG.

1.1.2 Im Streit liegt eine Verfügung der ESTV, die grundsätzlich mit dem (nicht devolutiven) Rechtsmittel der Einsprache anzufechten ist (vgl. Art. 83 Abs. 1 MWSTG). Richtet sich die Einsprache jedoch gegen eine einlässlich begründete Verfügung der ESTV, so ist sie auf Antrag oder mit Zustimmung der Einsprecherin als Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten (sog. Sprungbeschwerde, Art. 83 Abs. 4 MWSTG). Vorliegend hat die ESTV eine als Sprungbeschwerde bezeichnete Rechtsschrift der Beschwerdeführerin dem Bundesverwaltungsgericht übermittelt. Zudem ist die angefochtene Verfügung im Sinn der Rechtsprechung "einlässlich" begründet (vgl. Urteile des BVGer A-3480/2015 und A-3493/2015 vom 23. Juli 2015 E. 1.4 ff., insbes. E. 1.5, A-679/2015 vom 29. April 2015 E. 1.3, A-1799/2012 vom 18. Januar 2013 E. 1.3). Somit ist die Eingabe der Beschwerdeführerin als Beschwerde zu behandeln.

1.1.3 Die Beschwerdeführerin ist zur Erhebung der Beschwerde berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG) und hat diese rechtzeitig und formgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG).

1.1.4 Auf die Beschwerde ist einzutreten.

1.2 Das Bundesverwaltungsgericht kann einen angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 VwVG).

2.

2.1 Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Nettoallphasensteuer (auch als Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug bzw. Mehrwertsteuer bezeichnet [vgl. Art. 130 BV und Art. 1 Abs. 1 MWSTG]). Der Mehrwertsteuer im Inland unterliegen die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen; sie sind steuerbar, soweit das MWSTG keine Ausnahme vorsieht (Steuerobjekt; Art. 18 Abs. 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 (Urteile des BVGer A-7175/2014

vom 12. August 2015 E. 2.2, A-1266/2013 vom 5. November 2013 E. 2.3). Die Bst. a bis f von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 regeln die steuerbaren Gegen- ausnahmen.

2.3 Von der Steuer ausgenommene Leistungen können gegebenenfalls mittels offenem Ausweis der Steuer (Art. 22 MWSTG) oder Bekanntgabe an die ESTV (Art. 39 MWSTV) freiwillig versteuert werden.

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 Leis- tungen 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 (vgl. Art. 22 Abs. 2 Bst. b MWSTG).

2.3.1.1 Das Erfordernis, im Fall der Option im objektiven Sinn die Steuer «offen auszuweisen», ist nicht bloss eine Ordnungs-, sondern eine Gültig- keitsvorschrift (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: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, 2012 [nachfolgend: MWSTG Kommentar], Art. 26 N. 32). Die rechtswirksame Option bedarf nach höchstrichterlicher Rechtsprechung ei- ner kombinierten Erklärung. Diese umschliesst einerseits eine Willenser- klärung zum Bestand der Steuer und andererseits eine Wissenserklärung zur Höhe der Steuer (BGE 140 II 495 E. 3.2.3 und 3.4.7).

2.3.1.2 Als Medium für den offenen Ausweis der Steuer kommt gemäss Bundesgericht nichts anderes als die Debitorenrechnung in Frage (BGE 140 II 495 E. 3.4.2, letzter Satz). Nach Art. 3 Bst. k MWSTG gilt als Rechnung «jedes Dokument, mit dem gegenüber einer Drittperson über das Entgelt für eine Leistung abgerechnet wird, gleichgültig, wie dieses Do- kument im Geschäftsverkehr bezeichnet wird». Aus dem Erfordernis der Abrechnung gegenüber einer Drittperson folgt, dass interne Dokumente keine Rechnungen im Sinne der Mehrwertsteuer sind (BÉATRICE BLUM, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015 [nachfolgend: Kommentar zum MWSTG], Art. 3

Bst. k N. 284; Botschaft vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer [BBl 2008 6885 ff., 6973]; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 3. Aufl. 2012, Rz. 1571). Eine Rechnung nach Art. 3 Bst. k MWSTG muss daher in Verkehr gebracht werden (FELIX GEIGER, MWSTG Kommentar, a.a.O., Art. 3 N. 60).

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 auf Fälle relativer Unmöglichkeit des offenen Steuerausweises bzw. auf Leistungen, welche im Alltag gemeinhin ohne schriftliche Rechnung erfolgen, wie beispielsweise der Verkauf von Eintrittskarten zu einer kulturellen Veranstaltung oder der Verkauf von Urprodukten «ab Hof» (BGE 140 II 495 E. 3.4.3).

2.4

2.4.1 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).

2.4.2 Fallen die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs nachträglich weg (Eigenverbrauch), so ist der Vorsteuerabzug in demjenigen Zeitpunkt zu korrigieren, in welchem die Voraussetzungen hierfür weggefallen sind. Die früher in Abzug gebrachte Vorsteuer, einschliesslich ihrer als Einlageentsteuerung korrigierten Anteile, muss zurückerstattet werden (Art. 31 Abs. 1 MWSTG). Eigenverbrauch liegt namentlich vor, wenn die steuerpflichtige Person aus ihrem Unternehmen Gegenstände oder Dienstleistungen dauernd oder vorübergehend entnimmt, sofern sie beim Bezug oder der Einlage des Ganzen oder seiner Bestandteile einen Vorsteuerabzug vorgenommen hat [...] und die sie u.a. für eine unternehmerische Tätigkeit verwendet, die nach Artikel 29 Abs. 1 MWSTG nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt (vgl. Art. 31 Abs. 2 Bst. b MWSTG).

2.4.3 Wurde der Gegenstand oder die Dienstleistung in der Zeit zwischen dem Empfang der Leistung und dem Wegfall der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug *in Gebrauch genommen*, so ist der Vorsteuerabzug im Umfang des Zeitwerts des Gegenstandes oder der Dienstleistung zu korrigieren. Zur Ermittlung des Zeitwertes wird der Vorsteuerbetrag linear für jedes abgelaufene Jahr bei unbeweglichen Gegenständen um einen Zwanzigstel reduziert (vgl. Art. 31 Abs. 3 MWSTG). Demgegenüber ist der Vorsteuerabzug auf *nicht in Gebrauch genommenen* Gegenständen und Dienstleistungen vollumfänglich zu korrigieren (siehe Art. 69 Abs. 1 MWSTV).

2.5 Die Steuerpflichtige hat grundsätzlich innert 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode über die Steuerforderung abzurechnen (Art. 71 Abs. 1 MWSTG) und die in diesem Zeitraum entstandene Steuerforderung zu begleichen (Art. 86 Abs. 1 MWSTG). Bei verspäteter Zahlung wird ohne Mahnung ein Verzugszins geschuldet (Art. 87 Abs. 1 MWSTG). Gemäss Art. 87 Absatz 2 MWSTG ist hingegen kein Verzugszins geschuldet bei einer Nachbelastung, wenn diese auf einem Fehler beruht, der bei richtiger Abwicklung beim Bund zu keinem Steuerausfall geführt hätte. Mit der letztgenannten Bestimmung werden in erster Linie Formmängel anvisiert (vgl. GEIGER, Kommentar zum MWSTG, a.a.O., Art. 87 N. 12 mit weiteren Hinweisen).

3.

Im vorliegenden Fall sind sich die Vorinstanz und die Beschwerdeführerin zu Recht einig darüber, dass die erzielten Umsätze aus der Vermietung [der Sportanlage] von der Steuer ausgenommen sind (E. 2.2). Weil [die Sportanlage] von der Mieterin nicht ausschliesslich zu privaten Zwecken genutzt wird, ist eine objektive Option für diese Leistungen grundsätzlich möglich (E. 2.3.1). Strittig und zu prüfen ist, ob und gegebenenfalls wann die Beschwerdeführerin im Zeitraum vom 1. Juni 2013 bis zum 31. Dezember 2014 für die von ihr erzielten Umsätze aus der Vermietung [der Sportanlage] an ihre Tochtergesellschaft rechtswirksam optiert hat.

3.1 Unbestrittenermassen hat die Beschwerdeführerin [die Sportanlage] seit dem Tag der Inbetriebnahme am 1. Juni 2013 an ihre Tochtergesellschaft vermietet. Grundlage des Mietverhältnisses bildete zum damaligen Zeitpunkt gemäss Angaben der Beschwerdeführerin ein mündlicher Mietvertrag, der am 11. Dezember 2014 verschriftlicht wurde (Beschwerdebefilage 9, Vorakten Register 12). Darin wird bezüglich des Mietzinses festgehalten:

«Für den Gebrauch und die Benutzung der Räumlichkeiten und Lokalitäten [der Sportanlage] bezahlt die Betriebsgesellschaft der Stiftung (Beschwerdeführerin) einen monatlichen im Voraus zahlbaren Zins. Der Zins beträgt jährlich, für 2013 (1.6.-31.12.) CHF [...] zuzüglich Mehrwertsteuer, für 2014 CHF [...] zuzüglich Mehrwertsteuer und ab 2015 CHF [...] zuzüglich Mehrwertsteuer (Vorbehalten bleibt eine Anpassung auf Grund der ausstehenden Antwort der ESTV)»

3.2 Die rechtswirksame Option erfolgt in erster Linie durch offenen Ausweis der Steuer. Zu prüfen ist, ob die Beschwerdeführerin mittels des schriftlichen Mietvertrags vom 11. Dezember 2014 die Steuer offen ausgewiesen hat (E. 2.3.1 ff.).

3.2.1 Im Licht der vorne E. 2.3.1.1 dargelegten höchstrichterlichen Rechtsprechung nicht zu beanstanden ist die Auffassung der Vorinstanz, wonach die Beschwerdeführerin die Steuer mit dem schriftlichen Mietvertrag vom 11. Dezember 2014 bereits deshalb nicht offen ausgewiesen habe, weil es an einer Wissenserklärung über die Höhe der Steuer, konkret der Angabe des anwendbaren Steuersatzes bzw. des Steuerbetrags, fehle. Das Bundesgericht hat im publizierten Entscheid vom 10. Oktober 2014 die vorliegend von der Beschwerdeführerin vertretene Ansicht, wonach für den offenen Ausweis der Steuer bei optierten Verhältnissen eine schriftliche Willenserklärung zum Bestand der Steuer genügen müsse, ausdrücklich verworfen (BGE 140 II 495 E. 3.2.3 und 3.2.5).

3.2.2 Weiter vertritt die Beschwerdeführerin, gestützt auf die Formulierung „zuzüglich Mehrwertsteuer“ sowie den Umstand, dass die Miete im Vertrag betragsmässig ausgewiesen wurde und vorliegend als Steuersatz nichts anderes als der Normalsatz zur Anwendung kommen konnte, auch eine hinreichende Wissenserklärung über die Höhe der Steuer angenommen werden könne. Die Bestimmbarkeit der Höhe der Steuer müsse genügen. Diese Auffassung vermag nicht zu überzeugen. Würde ihr gefolgt, so erwiese sich die Unterscheidung zwischen Willenserklärung über den Bestand der Steuer und Wissenserklärung über die Höhe der Steuer von vornherein als überflüssig. Dass für die Wissenserklärung über die Höhe der Steuer die Bestimmbarkeit der Steuer genügt, findet denn auch in den Erwägungen des Bundesgerichts im zitierten Entscheid keinerlei Stütze. Es bleibt dabei, dass der Mietvertrag mit der Formulierung „zuzüglich Mehrwertsteuer“ lediglich eine Willenserklärung über den Bestand der Steuer und keine Wissenserklärung über die Höhe der Steuer enthält.

3.2.3 Die Beschwerdeführerin räumt denn auch ein, dass der schriftliche Mietvertrag die vom Bundesgericht statuierten Anforderungen an einen offenen Ausweis der Steuer möglicherweise nicht erfüllt. Diesfalls zielt sie mit ihrem Begehren darauf ab, eine Änderung einer – ihrer Meinung nach – zu strengen bundesgerichtlichen Rechtsprechung durch das Bundesverwaltungsgericht zu erwirken: Nach dem Wortlaut von Art. 22 Abs. 1 MWSTG („Ausweis der Steuer“ bzw. den romanischen Sprachfassungen) genüge eine Willenserklärung, wonach die Leistung versteuert werden soll. Weiter gebe es aus teleologischer und steuersystematischer Sicht keinen Grund, für die Beurteilung einer formgültigen Option auf die Beweisanforderungen für das Vorsteuerabzugsrecht abzustellen. Mit seinem Urteil gehe das Bundesgericht über das für das Mehrwertsteuersystem Erforderliche hinaus. Zudem handle es sich bei der Aussage, wonach im Rahmen der objektiven Option eine Wissenserklärung zur Höhe der Steuer notwendig sei, lediglich um ein sog. obiter dictum. Ein solches sei für das Bundesverwaltungsgericht rechtlich nicht bindend.

3.2.3.1 Es kann offen bleiben, ob es sich bei den von der Beschwerdeführerin kritisierten Erwägungen des Bundesgerichts um sog. obiter dicta handelt bzw. ob das Bundesverwaltungsgericht – selbst bei einer vom Bundesgericht abweichenden Rechtsauffassung – an das Ergebnis der höchstrichterlichen Auslegung strikt gebunden wäre. Die Ausführungen des Bundesgerichts überzeugen das Bundesverwaltungsgericht gerade auch mit Blick auf die ausführlich dargelegte Entstehungsgeschichte der Norm sowie unter systematischen Gesichtspunkten (vgl. BGE 140 II 495 E. 3.3 ff.). Entsprechend kann das Bundesverwaltungsgericht die vorgebrachte Kritik an der höchstrichterlichen Interpretation, wonach die Formulierung „offener Ausweis der Steuer“ auch eine schriftliche Erklärung des Leistungserbringers über die Höhe der Steuer erfordert (BGE 140 II 495 E. 3.2), nicht teilen.

3.2.3.2 Im Gegenteil, das höchstrichterliche Auslegungsergebnis wird durch folgende Überlegung zusätzlich gestützt: Art. 22 MWSTG verlangt in der deutschen Sprachfassung explizit einen „*offenen* Ausweis der Steuer“. Der Begriff des „offenen Ausweises“ war bereits unter dem früher geltenden Mehrwertsteuerrecht im Zusammenhang mit der Rechnungstellung (Art. 37 Abs. 1 Bst. f des Mehrwertsteuergesetzes vom 2. September 1999 [aMWSTG, AS 2000 1300]) gebräuchlich und ist es weiterhin (Art. 26 Abs. 2 Bst. f MWSTG; vgl. SCHLÜCKEBIER, MWSTG Kommentar, a.a.O., Art. 26 N. 32). Beim sog. „offenen Ausweis“ sind der Steuerbetrag und der

Steuersatz in der Rechnung aufzuführen und zum Rechnungsbetrag hinzuzuzählen (vgl. BLUM, Kommentar zum MWSTG, a.a.O., Art. 26 N. 44; zum früheren Recht: Urteile des BVGer A-3286/2015 vom 8. Januar 2016 E. 4.3.2, A-6365/2012 vom 24. September 2013 E. 3.2).

3.2.3.3 Der Begriff des „offenen Ausweises“ weist damit im mehrwertsteuerlichen Kontext – genauer im Zusammenhang mit der Rechnung – einen klaren Bezug zur Höhe der Steuer (Steuersatz bzw. Steuerbetrag) auf. Erstens erscheint es bereits aus Gründen des einheitlichen Sprachgebrauchs nahe liegend, dem Begriff des „offenen Ausweises“ bei der objektiven Option gemäss Art. 22 MWSTG nicht eine völlig andere Bedeutung, nämlich diejenige einer blossen Erklärung über den Bestand der Steuer, beizumessen. Zweitens ergibt sich aus der Entstehungsgeschichte von Art. 22 MWSTG, dass die Verknüpfung von Option und Debitorenrechnung vom Gesetzgeber gewollt war. Der vom Parlament unwidersprochen gebliebene und Gesetz gewordene Vorschlag gründete auf der Idee, dass für die Besteuerung optiert, wer eine nach dem Gesetz von der Steuer ausgenommene Leistung erbringt und bei der *Rechnungstellung* an die Kundin die Steuer *offen* ausweist (vgl. Votum Ständerätin Sommaruga [AB 2009 S. 422]; ausführlich: BGE 140 II 495 E. 3.3.2). Damit gibt es zweifellos überzeugende Gründe, das Optionsrecht nach Art. 22 MWSTG auch im Licht von Art 26 MWSTG, der die Anforderungen an eine Debitorenrechnung regelt, zu betrachten, wie dies das Bundesgericht getan hat.

3.2.4 Nach dem Gesagten sieht das Bundesverwaltungsgericht keinen Anlass von der höchstrichterlichen Rechtsprechung abzuweichen. Mangels einer Wissenserklärung über die Höhe der Steuer hat die Beschwerdeführerin daher mit dem Mietvertrag vom 11. Dezember 2014 nicht rechtswirksam optiert.

3.3 Die Beschwerdeführerin bringt weiter vor, selbst wenn zu Recht die Nennung des Steuerbetrags bzw. Steuersatzes im Mietvertrag verlangt würde, habe sie mit dem Mietvertrag vom 11. Dezember 2014 rechtsgültig optiert. Gestützt auf den Grundsatz der freien Beweiswürdigung müsse es ihr gestattet sein, den im Mietvertrag fehlenden Ausweis über die Höhe der Steuer mit anderen Dokumenten zu erbringen. Zu Beweiszwecken seien auch die Rechnungen (gemeint sind die „internen Buchungsbelege“) von Ende 2014 über die Mieten 2013 und 2014, welche den massgebenden Steuersatz und den Rechnungsbetrag ausweisen, heranzuziehen.

Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist eine Option im Sinne von Art. 22 Abs. 1 MWSTG, weil es sich dabei um eine Gültigkeitsvorschrift handelt, nur dann rechtswirksam, wenn eine Willenserklärung betreffend den Bestand der Steuer und eine Wissenserklärung über die Höhe der Steuer abgegeben wurde (E. 2.3.1.1). Daraus folgt im Umkehrschluss, dass bis zum Vorliegen beider Erklärungen die Annahme einer rechtsgültigen Option ausgeschlossen ist. Vorliegend erfolgte eine Wissenserklärung über die Höhe der Steuer – wenn überhaupt (dazu nachfolgend E. 3.4) – frühestens am 31. Dezember 2014 (Datum, welches auf dem „internen Buchungsbeleg“ erscheint). Die Annahme einer Option auf einen früheren Zeitpunkt, namentlich per 11. Dezember 2014 (Datum der Unterzeichnung des Mietvertrags), ist somit ausgeschlossen.

3.4 Zu beurteilen bleibt, ob mittels den Buchungsbelegen vom 31. Dezember 2014 eine rechtswirksame Option erfolgt ist. Unbestrittenermassen enthalten die Belege sowohl eine Erklärung über Bestand als auch eine solche bezüglich Höhe der Mehrwertsteuer. Fraglich ist, ob diese Buchungsbelege den formellen Anforderungen an eine Option genügen, d.h. ob die Buchungsbelege als Rechnungen im Sinn von Art. 3 Bst. k MWSTG qualifizieren (E. 2.3.1.2).

3.4.1 Die von der Beschwerdeführerin ins Recht gelegten Dokumente sind als „interne Buchungsbelege per 31.12.2014“ bezeichnet. Die Beschwerdeführerin stellt jedoch in Abrede, dass es sich bei diesen Buchungsbelegen um „interne Dokumente“ handelt, weil diese der Y. _____ AG tatsächlich ausgehändigt worden seien. Entsprechend seien die Belege in den Buchhaltungen beider Gesellschaften vorhanden. Zudem seien darauf die Buchungssätze ersichtlich. Es handle sich bei den Belegen entgegen ihrer Bezeichnung um Rechnungen im Sinn von Art. 3 Bst. k MWSTG.

3.4.2 Selbst wenn vorliegend die „internen Buchungsbelege“ sowohl in der Buchhaltung der Beschwerdeführerin als auch in der Buchhaltung der Y. _____ AG vorhanden waren, lässt sich daraus nicht zwangsläufig ableiten, dass die Beschwerdeführerin damit am 31. Dezember 2014 formgültig optiert hat. Zwar sind die beiden Buchungsbelege in ihrem Erscheinungsbild identisch. Dies beweist aber nicht, dass sie tatsächlich in Verkehr gesetzt wurden: Vorliegend war nach Angaben der Beschwerdeführerin ein und derselbe Buchhalter für beide Buchhaltungen zuständig. Es ist deshalb ohne Weiteres denkbar, dass er die beiden Buchungsbelege je Buchhaltung originär erstellt hat und dass insofern eine Übergabe (und damit Inverkehrsetzung) des von der Beschwerdeführerin erstellten Belegs an die

Leistungsempfängerin weder beabsichtigt war noch stattfand. Anzumerken ist, dass es für eine Abrechnung gegenüber der Leistungsempfängerin auch nicht genügt, wenn der für beide Gesellschaften tätige Buchhalter vom „internen Buchungsbeleg per 31.12.2014“ der Beschwerdeführerin Kenntnis hatte. Erstens vermag die Einsichtnahme in die Buchhaltung der Leistungserbringerin das Element des „Inverkehrsetzens“ nicht zu ersetzen. Zweitens ist auch nicht nachgewiesen, dass der Buchhalter bei der Leistungsempfängerin eine Funktion innehatte, die es ihm erlaubte, im Namen der Leistungsempfängerin rechtsverbindlich Willenserklärungen entgegen zu nehmen.

3.4.3 Im Übrigen vermag die Beschwerdeführerin das Gericht nicht davon zu überzeugen, dass sich die buchhalterischen Vorgänge von Ende Dezember 2014 grundlegend von denjenigen unterscheiden, welche die sog. „provisorischen“ Mietzahlungen, die storniert wurden, betrafen. Zumindest auf Seiten der Beschwerdeführerin erfolgten die Verbuchungen der provisorischen Miete für die Jahre 2013 bis 2014 auf denselben Konten. Es ist daher von vornherein nicht ersichtlich, weshalb die provisorischen Mietzahlungen lediglich Abgrenzungsbuchungen darstellen sollten, während es sich bei den Buchungen per 31. Dezember 2014 um effektive Zahlungen handeln soll. Gestützt auf den buchhalterischen Grundsatz „keine Buchung ohne Beleg“, ist sodann ernsthaft zu bezweifeln, dass sich in den Buchhaltungen der Beschwerdeführerin und der Leistungsempfängerin nicht auch interne Buchungsbelege betreffend die provisorischen Mietzahlungen finden liessen, zumal bis zum 11. Dezember 2014 auch noch kein schriftlicher Mietvertrag vorlag, der als Buchungsbeleg hätte beigezogen werden können. Lagen aber bereits vor dem 11. Dezember 2014 interne Buchungsbelege über die provisorischen Mietzahlungen vor, so wären diese – wollte man der Argumentation der Beschwerdeführerin hinsichtlich der Buchungsbelege per 31. Dezember 2014 folgen – konsequenterweise ebenfalls als Rechnungen (mit fehlendem Steuerausweis) zu qualifizieren.

3.5 Als Zwischenergebnis ist festzuhalten, dass im Zeitraum vom 1. Juni 2013 bis 31. Dezember 2014 keine Option gemäss Art. 22 MWSTG erfolgt ist.

3.6 Schliesslich kann auch gestützt auf Art. 39 MWSTV nicht von einer gültigen Option ausgegangen werden. Nach dem in E. 2.3.2 Ausgeführten setzt diese Vorschrift voraus, dass ein offener Ausweis der Steuer nicht möglich war. Vorliegend sind jedoch keine Gründe ersichtlich, weshalb die

Beschwerdeführerin die Steuer nicht separat hätte ausweisen können. Auch gestützt auf Art. 39 MWSTV kann deshalb nicht angenommen werden, dass sie das Optionsrecht in rechtswirksamer Weise ausgeübt hat.

3.7 Mangels rechtswirksamer objektiver Option erübrigt es sich zu prüfen, ob im vorliegenden Fall sämtliche Mietumsätze der Jahre 2013 und 2014 als optiert gelten könnten oder ob es sich dabei um eine unzulässige rückwirkende Option handeln würde.

3.8 Nach dem Gesagten hat die Beschwerdeführerin für die Versteuerung ihrer ab dem 1. Juni 2013 erzielten Mietumsätze in den hier strittigen Steuerperioden nicht optiert. Folglich bestand ab dem 1. Juni 2013 auch kein Anspruch auf entsprechenden Vorsteuerabzug (E. 2.4.1). Weiter sind aufgrund des eingetretenen Eigenverbrauchs per 1. Juni 2013 (und nicht per 31. Dezember 2013, wie die ESTV in ihrer EM festhielt) die früher in Abzug gebrachten Vorsteuern zurückzuerstatten (E. 2.4.2). Weil vorliegend die Nutzungsänderung im Zeitpunkt der Inbetriebnahme [der Sportanlage] erfolgte, gilt diese als nicht in Gebrauch genommen. Entsprechend ist der Vorsteuerabzug für das Jahr 2013 vollumfänglich, d.h. ohne Abschreibung auf der Bemessungsgrundlage, zu korrigieren (E. 2.4.3).

3.9 Mit ihrem Subsubeventualantrag macht die Beschwerdeführerin geltend, es sei gestützt auf Art. 87 Abs. 2 MWSTG von der Erhebung von Verzugszinsen abzusehen. Gemäss dieser Bestimmung ist bei einer Nachbelastung kein Verzugszins geschuldet, wenn diese auf einem Fehler beruht, der bei richtiger Abwicklung beim Bund zu keinem Steuerausfall geführt hätte. Mit Fehler sind in erster Linie Formfehler gemeint (E. 2.5).

Im vorliegenden Fall hat die Beschwerdeführerin mangels offenen Ausweises der Steuer nicht rechtswirksam optiert. In diesem Zusammenhang stellt der offene Ausweis der Steuer ein Gültigkeitserfordernis dar (E. 2.3.1). Von einem blossen Formmangel im Sinne von Art. 87 Abs. 2 MWSTG kann daher keine Rede sein. Die Erhebung von Verzugszinsen ist damit ebenfalls nicht zu beanstanden.

3.10 Im Übrigen ist die Steuerforderung der ESTV in rechnerischer Hinsicht nicht bestritten und auch nicht offensichtlich fehlerhaft. Damit erweist sich der angefochtene Entscheid als rechtmässig. Die Beschwerde ist vollumfänglich abzuweisen.

4.

Ausgangsgemäss hat die Beschwerdeführerin als unterliegende Partei die Verfahrenskosten zu tragen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG).

4.1 In Bezug auf die Festlegung der Höhe der Verfahrenskosten beantragt die Beschwerdeführerin in ihrer zweiten Eingabe, es sei zu berücksichtigen, dass letztlich der Streitwert nicht der Steuernachforderung von Fr. [...] entspreche, sondern aufgrund der im Jahr 2015 erfolgten Einlageentsteuerung lediglich rund Fr. [...] betrage. Dass die Steuerperiode 2015, in welchem die Einlageentsteuerung erfolgt sei, nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bilde, sei von Zufälligkeiten abhängig und solle sich aus Fairnessgründen nicht nachteilig auf die Beschwerdeführerin auswirken. Das Bundesverwaltungsgericht sieht für eine solche «Korrektur» des Streitwerts weder eine rechtliche Grundlage noch erachtet es ein solches Vorgehen mit dem Gebot der Rechtsgleichheit – namentlich auch in Bezug auf künftige Anwendungsfälle – als vereinbar.

4.2 Entsprechend sind die Verfahrenskosten auf Fr. 25'000.-- festzusetzen (Art. 63 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der einbezahlte Kostenvorschuss in derselben Höhe wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Kosten des Verfahrens werden auf Fr. 25'000.-- festgesetzt und der Beschwerdeführerin auferlegt. Der in gleicher Höhe 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)

Die vorsitzende Richterin:

Die Gerichtsschreiberin:

Salome Zimmermann

Kathrin Abegglen Zogg

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: