



Abteilung I
A-3014/2016

Urteil vom 18. November 2016

Besetzung

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

Parteien

Gemeinde A._____,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer,
Vorinstanz.

Gegenstand

Mehrwertsteuerpflicht Gemeinwesen; Liegenschaftsvermieu-
tung; Steuerumgehung.

Sachverhalt:

A.

A.a Am 27. November 2013 beantragte die Gemeinde A. _____ bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) die Eintragung ihrer Dienststelle «Vermietete Liegenschaften Verwaltungsvermögen» im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen per 1. Januar 2013. Als unternehmerische Tätigkeit der Dienststelle wurde dabei die Verwaltung von Liegenschaften ab 1. Januar 2013 angegeben. Gleichzeitig wurden voraussichtliche Mietzinseinnahmen von jährlich ca. Fr. 470'000.- angekündigt.

A.b Ebenfalls am 27. November 2013 ersuchte die Gemeinde A. _____, vertreten durch die B. _____ AG, die ESTV schriftlich um die mehrwertsteuerliche Beurteilung eines für die Dienststelle «Vermietete Liegenschaften Verwaltungsvermögen» geplanten Mietmodells. Zum Sachverhalt wurde dabei erklärt, dass die Gemeinde A. _____ aktuell grössere Bauvorhaben insbesondere betreffend das alte Schulhaus C. _____, den modularen Erweiterungsbau beim Schulhaus C. _____ und das Lehrschwimmbad D. _____ verfolge. Die dem Verwaltungsvermögen zuzuordnenden Liegenschaften der Gemeinde würden zurzeit buchhalterisch durch die nicht mehrwertsteuerpflichtige Finanzverwaltung verwaltet. Eine Vermietung von Gemeindeliegenschaften an die eigenen Dienststellen finde im Moment nicht statt. Die Gemeinde führte sodann Folgendes aus (Akten Vorinstanz, act. 2):

«Im Sinne der Schaffung von Kostentransparenz sollen die Kosten – insbesondere bei grösseren Umbau- oder Neubauprojekten – [...] künftig eruierbar sein und deshalb bei den entsprechenden Dienststellen alloziert werden. In diesem Zusammenhang führt die Gemeinde A. _____ ein gemeindeinternes Vermietungsmodell mit einzelnen Mietverträgen pro Objekt ein. Zu diesem Zweck wird noch dieses Jahr eine neue Dienststelle <Vermietete Liegenschaften Verwaltungsvermögen> gegründet, welche die entsprechenden Liegenschaften an die gemeindeeigenen Dienststellen vermieten wird. [...] Vorerst werden die drei hiervor genannten Objekte (Schulhaus C. _____, der modulare Erweiterungsbau beim Schulhaus C. _____ und das Lehrschwimmbad D. _____) auf die Dienststelle <Vermietete Liegenschaften Verwaltungsvermögen> übertragen und an die gemeindeeigene Dienststelle Bildung und Sport vermietet.»

Die Gemeinde A. _____ ersuchte die ESTV namentlich um Bestätigung, dass für die Versteuerung der Mietumsätze der Dienststelle «Vermietete Liegenschaften Verwaltungsvermögen» betreffend die drei genannten Ob-

jekte (Schulhaus C._____, der modulare Erweiterungsbau beim Schulhaus C._____ und das Lehrschwimmbad D._____) optiert werden könne.

A.c Mit Schreiben vom 2. Dezember 2013 teilte die ESTV der Gemeinde A._____ mit, dass deren Dienststelle «Vermietete Liegenschaften Verwaltungsvermögen» rückwirkend per 1. Januar 2013 unter der Nr. [...] im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen eingetragen worden sei.

A.d Nach weiterer Korrespondenz sowie einer Besprechung mit der Gemeinde A._____ und ihrer Vertreterin verfügte die ESTV am 24. März 2016, dass die Dienststelle «Vermietete Liegenschaften Verwaltungsvermögen» rückwirkend auf den 1. Januar 2013 im Register der steuerpflichtigen Personen zu löschen sei und die eingereichten Abrechnungen für die Steuerperioden 2013–2015 auf «0» gesetzt würden. Zur Begründung führte die ESTV im Wesentlichen aus, es sei der Gemeinde A._____ grundsätzlich unbenommen, neue Dienststellen zu schaffen, um die Kostentransparenz in der Gemeinderechnung zu fördern. Indessen seien vorliegend die Eintragung der Dienststelle «Vermietete Liegenschaften Verwaltungsvermögen» im Register der steuerpflichtigen Personen sowie die Optierung der Mieteinnahmen den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen und einzig vorgenommen worden, um Vorsteuerabzüge in erheblichem Umfang geltend zu machen. Damit liege eine Steuerumgehung vor, so dass die Voraussetzungen für die Steuerpflicht der Dienststelle «Vermietete Liegenschaften Verwaltungsvermögen» von Beginn weg nicht erfüllt gewesen und die eingereichten Abrechnungen auf «0» zu stellen seien.

B.

Mit einer als «Einsprache» bezeichneten Eingabe beantragt die Gemeinde A._____ (nachfolgend auch Beschwerdeführerin) am 2. Mai 2016 bei der ESTV, die Eingabe sei als Sprungbeschwerde gemäss Art. 83 Abs. 4 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG, SR 641.20) an das Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten. Die Beschwerdeführerin stellt zugleich das Begehren, unter Aufhebung der Verfügung der ESTV vom 24. März 2016 und Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten dieser Behörde im Falle der Behandlung der Eingabe als Sprungbeschwerde sei die Dienststelle «Vermietete Liegenschaften Verwaltungsvermögen» auf den 1. Januar 2013 im Register

der Steuerpflichtigen einzutragen. Ferner beantragt die Beschwerdeführerin, das Steuerguthaben der Dienststelle «Vermietete Liegenschaften Verwaltungsvermögen» sei für die Steuerperiode 2013 auf Fr. 682'228.45, für die Steuerperiode 2014 auf Fr. 462'980.30 und für die Steuerperiode 2015 auf Fr. 554'978.50 festzusetzen und es sei der Dienststelle ein Vergütungszins für die verspätete Auszahlung der Guthaben für diese Steuerperioden auszurichten. Zusammengefasst stellt sich die Beschwerdeführerin auf den Standpunkt, dass in ihrem Fall keine Steuerumgehung gegeben sei.

C.

Mit Schreiben vom 11. Mai 2016 leitete die ESTV die «Einsprache» als Sprungbeschwerde an das Bundesverwaltungsgericht weiter.

D.

Die ESTV (nachfolgend auch Vorinstanz) beantragt mit Vernehmlassung vom 1. Juli 2016, die Beschwerde sei unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin vollumfänglich abzuweisen und die angefochtene Verfügung vom 24. März 2016 sei zu bestätigen.

Mit Schreiben vom 15. Juli 2016 verlangte die Beschwerdeführerin Einsicht in ein mit der Vernehmlassung eingereichtes, anonymisiertes Dokument der B._____ AG.

E.

Mit Instruktionsverfügung vom 18. Juli 2016 wurde die beantragte Akteneinsicht gewährt und der Beschwerdeführerin Gelegenheit eingeräumt, eine Stellungnahme einzureichen.

F.

Mit Schreiben vom 29. Juli 2016 erklärte die Beschwerdeführerin, an ihren Rechtsbegehren vom 2. Mai 2016 vollumfänglich festzuhalten.

G.

Auf die weiteren Ausführungen der Parteien sowie die eingereichten Unterlagen wird – soweit entscheidwesentlich – in den folgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1

1.1.1 Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (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. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Eingabe sachlich zuständig.

1.1.2 Richtet sich die Einsprache gegen eine einlässlich begründete Verfügung der ESTV, so ist sie auf Antrag oder mit Zustimmung des Einsprechers als Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten (Art. 83 Abs. 4 MWSTG; sog. Sprungbeschwerde; vgl. dazu Urteile des BVGer A-3437/2015 vom 2. Mai 2016 E. 1.1, A-3480/2015 vom 23. Juli 2015 E. 1.4.2 und 1.5, A-2650/2012 vom 10. August 2012 E. 2.1, A-1184/2012 vom 31. Mai 2012 E. 2 ff.).

Im vorliegenden Fall ist keine Einspracheentscheid der ESTV ergangen. Die ESTV hat die Einsprache auf Antrag der Einsprecherin dem Bundesverwaltungsgericht als Sprungbeschwerde übermittelt. Die angefochtene Verfügung ist im Sinne von Art. 83 Abs. 4 MWSTG «einlässlich» begründet. Die Einsprache vom 2. Mai 2016 ist damit als Sprungbeschwerde entgegenzunehmen (nachfolgend wird diese Eingabe als Beschwerde bezeichnet). Das Bundesverwaltungsgericht ist damit auch in funktioneller Hinsicht zuständig.

1.2 Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG).

1.3 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).

1.4

1.4.1 Gegenstand des Beschwerdeverfahrens kann nur sein, was Gegenstand des vorinstanzlichen Verfahrens war oder nach richtiger Gesetzes-

auslegung hätte sein sollen (Anfechtungsobjekt). Gegenstände, über welche die Vorinstanz nicht entschieden hat und über die sie nicht zu entscheiden hatte, sind aus Gründen der funktionellen Zuständigkeit durch die zweite Instanz nicht zu beurteilen (Urteile des BGer 2C_642/2007 vom 3. März 2008 E. 2.2, 2A.121/2004 vom 16. März 2005 E. 2.1; statt vieler: BVGE 2010/12 E. 1.2.1). Was Streitgegenstand ist, bestimmt sich nach dem angefochtenen Entscheid und den Parteibehörden (BGE 133 II 35 E. 2; Urteil des BVGer A-3251/2014 vom 19. Mai 2015 E. 1.3.1, A-4956/2012 vom 15. Januar 2013 E. 2.2.1).

1.4.2 Das Beschwerdebegehren betrifft unter anderem die Steuerguthaben der Dienststelle «Vermietete Liegenschaften Verwaltungsvermögen» für die Steuerperioden 2013–2015 zuzüglich des auf den entsprechenden Beträgen angeblich seitens der ESTV geschuldeten Vergütungszinses. Zwar werden die geltend gemachten Steuerguthaben im angefochtenen Entscheid nicht ausdrücklich genannt. Indessen hat die Vorinstanz mit dem angefochtenen Entscheid zumindest sinngemäss einen Anspruch der Beschwerdeführerin auf diese Steuerguthaben verneint, indem sie die eingereichten Abrechnungen für die Steuerperioden 2013–2015 auf «0» gestellt hat. Letzteres gilt umso mehr, als die Vorinstanz die Löschung der Beschwerdeführerin im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen per 1. Januar 2013 verfügte und sie in der Begründung ihres Entscheids auf das Vorliegen einer Steuerumgehung zwecks Geltendmachung von Vorsteuerabzügen schloss.

1.5 Auf die Beschwerde ist somit vollumfänglich einzutreten.

1.6 Verwaltungsverordnungen (wie namentlich Branchen- und Spezialbrochüren) sind Meinungsäusserungen der Verwaltung über die Auslegung der anwendbaren Gesetzesbestimmungen (Urteil des BGer 2A.321/2002 vom 2. Juni 2003 E. 3.2.1 mit Hinweisen). Für die Justizbehörden sind Verwaltungsverordnungen nicht verbindlich (ANDRÉ MOSER et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, N. 2.173 f.). Die Gerichte sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrem Entscheid allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen (BGE 123 II 16 E. 7; Urteil des BVGer A-886/2014 vom 23. September 2014 E. 1.6).

2.

2.1 Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer; Art. 130 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]; 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 (Art. 18 Abs. 1 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, BBl 2008 6885 ff., 6939). Als Lieferung gilt nebst dem Verschaffen der Befähigung, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen, insbesondere auch das Überlassen eines Gegenstandes zum Gebrauch oder zur Nutzung (vgl. Art. 3 Bst. d Ziff. 1 und 3 MWSTG). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die nicht als Lieferung qualifiziert werden kann (Art. 3 Bst. e MWSTG).

2.2 Damit überhaupt eine steuerbare Leistung vorliegt, muss sie im Austausch mit einem Entgelt erfolgen. Besteht zwischen Leistungserbringer und -empfänger kein Austauschverhältnis, ist die Tätigkeit mehrwertsteuerlich irrelevant und fällt nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer (statt vieler: BGE 132 II 353 E. 4.3 mit Hinweisen; Urteil des BVGer A-2599/2015 vom 19. Oktober 2015 E. 3.1.2).

Mangels Leistung – bzw. weil diesen Mittelflüssen die innere wirtschaftliche Verknüpfung mit einer mehrwertsteuerlichen Leistung fehlt (vgl. FELIX GEIGER, in: ders./Regine Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, 2012 [nachfolgend: MWSTG Kommentar], Art. 18 N. 9) – gehören Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand nicht zum Entgelt (Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG).

2.3 Unter Vorbehalt hier nicht interessierender Ausnahmen ist die Überlassung von Grundstücken und Grundstücksteilen zum Gebrauch oder zur Nutzung von der Steuer ausgenommen (vgl. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 MWSTG). Ebenso von der Steuer ausgenommen ist die Leistungserbringung innerhalb des gleichen Gemeinwesens (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 28 MWSTG). Soweit nicht nach Art. 22 Abs. 1 MWSTG für die Versteuerung dieser steuerausgenommenen Umsätze optiert wird, sind diese Leistungen

nicht steuerbar (Art. 21 Abs. 1 MWSTG) und berechtigen den Steuerpflichtigen auch nicht zum Vorsteuerabzug (Art. 29 Abs. 1 MWSTG; zum Vorsteuerabzug siehe hinten E. 2.5; zum Ausschluss der Option bei ausschliesslicher Nutzung der nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 MWSTG überlassenen Gegenstände zu privaten Zwecken vgl. Art. 22 Abs. 2 Bst. b MWSTG).

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).

2.4.2 Steuersubjekte der Gemeinwesen sind die autonomen Dienststellen von Bund, Kantonen und Gemeinden und die übrigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts (Art. 12 Abs. 1 MWSTG). Gemäss Art. 12 Abs. 1 der Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, SR 641.201) richtet sich die Unterteilung eines Gemeinwesens in Dienststellen dabei nach der Gliederung des finanziellen Rechnungswesens (Finanzbuchhaltung), soweit dieses dem organisatorischen und funktionalen Aufbau des Gemeinwesens entspricht.

Ein Steuersubjekt eines Gemeinwesens ist von der Steuerpflicht befreit, solange nicht mehr als Fr. 25'000.- Umsatz pro Jahr aus steuerbaren Leistungen an Nichtgemeinwesen stammen. Stammen mehr als Fr. 25'000.- des Umsatzes aus steuerbaren Leistungen an Nichtgemeinwesen, so bleibt es solange von der Steuerpflicht befreit, als sein Umsatz aus steuerbaren Leistungen an Nichtgemeinwesen und an andere Gemeinwesen Fr. 100'000.- im Jahr nicht übersteigt. Der Umsatz bemisst sich nach den vereinbarten Entgelten ohne die Steuer (Art. 12 Abs. 3 MWSTG).

2.4.3 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 Gemäss Art. 28 Abs. 1 und 4 MWSTG kann die steuerpflichtige Person unter Vorbehalt von Art. 29 und 33 MWSTG Vorsteuern im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit abziehen, sofern sie nachweist, dass sie die Vorsteuern bezahlt hat. Entsprechend der Beschränkung des Vorsteuerabzuges auf den «Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit» in Art. 28 Abs. 1 MWSTG sieht Art. 30 Abs. 1 MWSTG vor, dass der Vorsteuerabzug (entsprechend dem Verhältnis der Verwendung) zu korrigieren ist, wenn die steuerpflichtige Person Gegenstände, Teile davon oder Dienstleistungen «auch ausserhalb ihrer unternehmerischen Tätigkeit» verwendet.

Nach Art. 29 Abs. 1 MWSTG besteht kein Anspruch auf Vorsteuerabzug 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 (zu hier nicht interessierenden Sonderregelungen zum Erwerben, Halten und Veräussern von Beteiligungen und zu Holdinggesellschaften vgl. Art. 29 Abs. 2-4 MWSTG). Von der Steuer ausgenommen sind namentlich Leistungen im Bereich der Erziehung von Kindern und Jugendlichen, des Unterrichts, der Ausbildung, Fortbildung und der beruflichen Umschulung einschliesslich des von Privatlehrern oder Privatschulen erteilten Unterrichts, mit Ausnahme der in diesem Zusammenhang erbrachten gastgewerblichen Leistungen sowie Beherbergungsleistungen (vgl. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. a MWSTG). Die steuerpflichtige Person kann für die Versteuerung dieser steuerausgenommenen Leistungen durch offenen Ausweis der Steuer optieren (vgl. Art. 22 MWSTG).

Verwendet der Steuerpflichtige Gegenstände, Teile davon oder Dienstleistungen innerhalb seiner unternehmerischen Tätigkeit sowohl für Leistungen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für Leistungen, die vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind, muss er den Vorsteuerabzug nach dem Verhältnis der Verwendung korrigieren (vgl. Art. 30 Abs. 1 MWSTG).

Das Erzielen von Nicht-Entgelten wird im unternehmerischen Bereich als Bestandteil der unternehmerischen Tätigkeit beurteilt (vgl. SCHLUCKEBIER, MWSTG Kommentar, Art. 10 N. 55) und schränkt nach Art. 33 Abs. 1 MWSTG das Recht auf Vorsteuerabzug der steuerpflichtigen Person grundsätzlich nicht ein. Einzig dann, wenn eine steuerpflichtige Person Gelder im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. a-c MWSTG erhält, hat sie nach Art. 33 Abs. 2 MWSTG ihren Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen.

2.6 Nach Ziff. 6.3.1 MWST-Brancheninfo Nr. 19 «Gemeinwesen» der ESTV (nachfolgend: MBI 19) ist der Vorsteuerabzug in Bezug auf die in der Investitionsrechnung angefallene Vorsteuer bei einer Dienststelle ohne Spezialfinanzierung ausgeschlossen, «weil die Finanzierung der Investitionen nicht durch steuerbare Zweckgebühren, sondern mit anderen Mitteln (meist mit allgemeinen Steuereinnahmen) erfolgt».

3.

Steuerpflichtige Personen können ihre wirtschaftlichen Verhältnisse grundsätzlich so gestalten, wie sie ihnen steuerlich am günstigsten erscheinen. Diese freie Gestaltungsmöglichkeit findet ihre Grenze unter anderem in dem aus dem verfassungsrechtlichen Verbot des Rechtsmissbrauchs (vgl. Art. 5 Abs. 3 BV) abgeleiteten Institut der Steuerumgehung (vgl. BGE 98 Ib 314 E. 3d; Urteile des BGer 2C_487/2011 vom 13. Februar 2013 E. 2.7 f., 2A.239/2005 vom 28. November 2005 E. 3.5.1; Urteile des BVGer A-3251/2014 vom 19. Mai 2015 E. 9, A-5059/2014 vom 26. Januar 2015 E. 3.1).

3.1 Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesgerichts in Bezug auf die direkten Steuern und die Verrechnungssteuer (statt vieler: BGE 131 II 627 E. 5.2, 93 I 722 E. 1; vgl. zur bundesgerichtlichen Rechtsprechung ferner MARLENE KOBIERSKI, Der Durchgriff im Gesellschafts- und Steuerrecht, 2012, S. 87 ff.; CLAUDIO NOSETTI, Die Steuerumgehung, 2014, S. 227 ff.) wird eine Steuerumgehung angenommen, wenn

- erstens eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich («insolite»), sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint. Für die Annahme einer Steuerumgehung muss mit anderen Worten eine Sachverhaltsgestaltung vorliegen, die – wenn man von den steuerlichen Aspekten absieht – jenseits des wirtschaftlich Vernünftigen liegt (sog. «objektives» Element oder «Umwegstruktur»; BGE 138 II 239 E. 4.1, mit Hinweis);
- zweitens angenommen werden muss, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären. Dieses sog. «subjektive» Element (oder «Missbrauchsabsicht») spielt insofern eine entscheidende Rolle, als die Annahme einer Steuerumgehung ausgeschlossen ist, wenn andere als blosser Steuersparnisgründe bei der Rechtsgestaltung eine relevante Rolle spielen;

- drittens das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führte, würde es von den Steuerbehörden hingenommen (sog. «effektives» Element oder «Steuervorteil»).

Diese Rechtsprechung gilt ausdrücklich auch für die Mehrwertsteuer (so insbesondere BGE 138 II 239 E. 4.2; vgl. ferner Urteile des BVGer A-3251/2014 vom 19. Mai 2015 E. 9.1, A-4611/2013 vom 4. März 2014 E. 2.9.4.2, A-4695/2010 vom 14. Januar 2013 E. 4.2). Ob die Voraussetzungen für die Annahme einer Steuerumgehung erfüllt sind, ist aufgrund der konkreten Umstände des Einzelfalls zu prüfen (BGE 138 II 239 E. 4.1).

3.2 Das Bundesgericht will die Steuerumgehungsdoktrin – im Sinn einer rechtsmissbräuchlichen Anrufung des als massgeblich geltenden Sinns einer Norm – nur in ganz ausserordentlichen Situationen anwenden. Eine solche Situation liegt vor, wenn trotz Heranziehung des Normsinns als Auslegungsschranke eine Besteuerung oder eine Steuerbefreiung nicht möglich ist, das Gesetz also angewendet werden kann, das Ergebnis aber aufgrund der konkreten Ausgestaltung des Sachverhalts in hohem Mass als stossend erscheint bzw. einer Willkür gleichkäme. Wird das Vorliegen einer Steuerumgehung mit dieser Gewichtung geprüft, so stellen die genannten Kriterien einen tauglichen Prüfraster für die Abgrenzung von der steuerlich zu akzeptierenden Steuervermeidung dar (BGE 138 II 239 E. 4.1, mit Hinweisen; siehe ferner Urteile des BVGer A-3251/2014 vom 19. Mai 2015 E. 9.2, A-5059/2014 vom 26. Januar 2015 E. 3.2).

3.3 Das Vorliegen einer Steuerumgehung ist durch die Steuerbehörde nachzuweisen (BGE 138 II 239 E. 4.4). Wird eine Steuerumgehung bejaht, ist der Besteuerung die Rechtsgestaltung zugrunde zu legen, die sachgemäss gewesen wäre, um den erstrebten wirtschaftlichen Zweck zu erreichen (statt vieler: BGE 138 II 239 E. 4.1, 131 II 627 E. 5.2). Das kann namentlich bedeuten, dass zur steuerlichen Beurteilung die formale zivilrechtliche Ausgestaltung eines Sachverhalts negiert und auf seine wirtschaftlichen Auswirkungen abgestellt wird (vgl. BGE 138 II 239 E. 4.1 in fine; Urteile des BVGer A-3251/2014 vom 19. Mai 2015 E. 9.3, A-5059/2014 vom 26. Januar 2015 E. 3.3, A-4695/2010 vom 14. Januar 2013 E. 4.1 in fine, A-212/2008 vom 15. Juni 2010 E. 4.2.1, je mit Hinweisen).

4.

4.1 Vorliegend schuf die Beschwerdeführerin nach eigener Darstellung ihre Dienststelle «Vermietete Liegenschaften Verwaltungsvermögen» im Zuge

von Arbeiten zur Umstellung von der Rechnungslegung nach dem Harmonisierten Rechnungsmodell 1 (HRM1) zu derjenigen gemäss dem Harmonisierten Rechnungsmodell 2 (HRM 2). Ab 1. Januar 2013 seien Grossprojekte (namentlich) im Zusammenhang mit Schulliegenschaften unter dieser Dienststelle geführt worden. Zugleich seien die mit diesen Liegenschaften angefallenen Investitionskosten neu den betroffenen Dienststellen mittels einer jährlichen Miete «verrechnet» worden. In der entsprechenden Miete sei auch der Liegenschaftsunterhalt mit einberechnet (siehe zum Ganzen Beschwerde, S. 10).

Von der Schaffung der neuen Dienststelle «Vermietete Liegenschaften Verwaltungsvermögen» nicht betroffen sind nach Angabe der Beschwerdeführerin nebst den Liegenschaften des Finanzvermögens diejenigen Liegenschaften ihres Verwaltungsvermögens, welche aus ihrer Sicht vollumfänglich oder grösstenteils als abgeschrieben gelten bzw. bei welchen keine Grossinvestition im Sinne eines «Neubaus» in Frage steht. Bei diesen Liegenschaften würden Kosten für Kleinsanierungen zu Lasten der Investitionen sowie Kosten für den Unterhalt wie bis anhin zu Lasten der laufenden Rechnung direkt der Dienststelle «DZ Anlagen und Sport» belastet (siehe zum Ganzen Beschwerde, S. 10).

Diese Ausführungen der Beschwerdeführerin decken sich mit der Aktenlage.

4.2 Es ist zu Recht unbestritten, dass es der Beschwerdeführerin unbenommen ist, für die interne Verrechnung einer Miete eine separate Dienststelle einzurichten. Die Vorinstanz erblickt jedoch in der von der Beschwerdeführerin gewählten Rechtsgestaltung eine Steuerumgehung, welche die Anerkennung der Dienststelle «Vermietete Liegenschaften Verwaltungsvermögen» als Mehrwertsteuersubjekt ausschliesst. Demgegenüber bestreitet die Beschwerdeführerin das Vorliegen einer Steuerumgehung. Im Folgenden ist daher zu prüfen, ob vorliegend die Voraussetzungen einer Steuerumgehung erfüllt sind. Vorauszuschicken ist dazu, dass eine Steuerumgehung im Bereich der Mehrwertsteuer – anders als dies die Beschwerdeführerin suggeriert (Beschwerde, S. 22) – nicht nur bei der von den Gerichten verschiedentlich beurteilten privaten Nutzung von Flugzeugen, sondern auch bei anderen Konstellationen gegeben sein kann (vgl. E. 3.1).

5.

5.1 Eine Steuerumgehung setzt namentlich eine mit Blick auf die wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheinende Rechtsgestaltung voraus (vgl. E. 3.1).

5.1.1 Allein in der Schaffung der Dienststelle «Vermietete Liegenschaften Verwaltungsvermögen» lässt sich keine Absonderlichkeit der Rechtsgestaltung erblicken. Auch ist es nicht ungewöhnlich, dass eine Dienststelle innerhalb eines Gemeinwesens Liegenschaften des Verwaltungsvermögens «vermietet», auf diese Weise den betreffenden Dienststellen Kosten belastet werden und die Vermietung optiert erfolgt (vgl. dazu auch das von der Beschwerdeführerin angerufene Beispiel in der Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer vom 25. Juni 2008, BBl 2008, 6885 ff., 6964 Fn. 70: «Das Elektrizitätswerk [EW] als Steuersubjekt eines Gemeinwesens erbringt Stromlieferungen an Nichtgemeinwesen, andere Gemeinwesen und an Steuersubjekte des eigenen Gemeinwesens. Neu sind Leistungen innerhalb desselben Gemeinwesens aber von der Steuer ausgenommen, was zu einer entsprechenden Vorsteuerabzugskürzung bei der Dienststelle EW führen würde. Um dies zu vermeiden, optiert die Dienststelle EW für die Versteuerung der Stromlieferung an die übrigen Einheiten des eigenen Gemeinwesens»). Ebenso wenig ist das nach der Darstellung der Beschwerdeführerin mit der Dienststelle «Vermietete Liegenschaften Verwaltungsvermögen» und der gemeindeinternen Vermietung angestrebte Ziel, eine «Kostenallokation» und eine grössere Kostentransparenz (mit der Möglichkeit eines Vergleiches der Kosten mit denjenigen anderer Gemeinden) zu erreichen, sachwidrig. Auch ohne auf die diesbezüglichen ausführlichen Erörterungen der Beschwerdeführerin einzugehen, kann als erstellt gelten, dass dieses Ziel aus wirtschaftlicher Sicht als erstrebenswert gelten kann. Ebenso wenig lässt sich ernstlich in Abrede stellen, dass die gemeindeinterne Vermietung von Liegenschaften des Verwaltungsvermögens grundsätzlich geeignet ist, dieses Ziel zu erreichen.

5.1.2 Ungewöhnlich erscheint aber vorliegend die konkrete Ausgestaltung der erwähnten, angeblich zur Erreichung der «Kostenallokation» und grösseren Kostentransparenz getroffenen Massnahme. Denn es fällt – wie die Vorinstanz richtig erkannt hat – auf, dass diese Massnahme nicht etwa in Bezug auf alle Liegenschaften des Verwaltungsvermögens durchgeführt wird, sondern einzig diejenigen Liegenschaften mit einbezogen werden, bei welchen eine Grossinvestition im Sinne eines «Neubaus» in Frage steht. Dies steht im Widerspruch zur angestrebten Kostentransparenz und stellt namentlich die angeblich erwünschte Vergleichbarkeit der Kosten in

Frage. Die Beschwerdeführerin behauptet zwar, es sei nicht ausgeschlossen, dass inskünftig auch weitere Liegenschaften in die neue Dienststelle überführt sowie intern vermietet werden (Beschwerde, S. 23). (Ausserhalb des Steuerrechts stehende) plausible Gründe, weshalb zurzeit nur von Grossinvestitionen betroffene Liegenschaften des Verwaltungsvermögens mittels der neu geschaffenen Dienststelle intern vermietet werden, sind jedoch weder substantiiert dargetan noch aus den Akten ersichtlich. Namentlich macht die Beschwerdeführerin nicht geltend, dass bezüglich der übrigen Liegenschaften kein Interesse an einer grösseren Kostentransparenz bestehe oder eine interne Vermietung dieser Liegenschaften keine grössere Kostentransparenz nach sich ziehe. Auch behauptet die Beschwerdeführerin im vorliegenden Beschwerdeverfahren nicht, dass ihre alten, weitgehend oder vollständig abgeschriebenen Liegenschaften erst in Zukunft in die neue Dienststelle überführt werden könnten. Zwar erklärt die Beschwerdeführerin, es seien nicht alle Liegenschaften an die neu geschaffene Dienststelle zugeordnet worden, weil die grösstenteils oder vollumfänglich abgeschriebenen, vor 30 oder mehr Jahren erstellten Liegenschaften schwierig zu bewerten seien und erst ein Neu- resp. Umbau eine «Neubewertung» bzw. eine Mietzinsberechnung aufgrund der effektiven Baukosten ermögliche (Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 29. Juli 2016, S. 5; Akten Vorinstanz, act. 13). Selbst wenn aber bei diesen Liegenschaften (etwa infolge nicht mehr vorhandener Bau- resp. Buchhaltungsunterlagen) eine Mietzinsberechnung aufgrund der effektiven Baukosten nicht mehr möglich oder – wie die Beschwerdeführerin zusätzlich geltend macht – mit Blick auf den fehlenden Anfall von Abschreibungen nicht mehr angezeigt wäre, ergibt sich daraus nicht, dass deren gemeindeinterne Vermietung mit Blick auf die erklärermassen angestrebte Transparenz entbehrlich ist (so jedoch Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 29. Juli 2016, S. 5). Dies gilt umso mehr, als die Beschwerdeführerin behauptet, ihr Modell sei auch vor dem Hintergrund der ungenügenden Vergleichbarkeit «der Schulen innerhalb der Gemeinden» eingeführt worden (vgl. Beschwerdebeilage 15 S. 1). Einzelne Schulliegenschaften von der internen Vermietung auszunehmen, steht dem geltend gemachten Ansinnen, gemeindeübergreifende Vergleiche betreffend Schulliegenschaften zu ermöglichen, diametral entgegen, interessieren doch bei solchen Vergleichen allgemeinnotorischerweise (auch) die gesamten Aufwendungen einer Gemeinde für Schulliegenschaften.

Sieht man von steuerlichen Aspekten ab, liegt somit die von der Beschwerdeführerin gewählte Rechtsgestaltung in Form der Schaffung einer Dienst-

stelle, die nur ausgewählte Liegenschaften des Verwaltungsvermögens intern vermietet, jenseits wirtschaftlicher Vernunft. Die geltend gemachten Transparenzgründe können mit Blick auf die inkonsequente Durchführung des Mietmodells der Beschwerdeführerin nicht anerkannt werden. Eine absonderliche Rechtsgestaltung im Sinne der Judikatur und Doktrin zur Steuerumgehung ist somit gegeben.

Zwar macht die Beschwerdeführerin geltend, dass eine (objektive) Option nach Art. 22 Abs. 1 MWSTG anders als gemäss dem früheren Recht grundsätzlich nur jeweils eine einzelne Leistung beschlage, also nach dem Gesetz nicht zwingend für sämtliche Mietentgelte optiert werden müsse. Wie es sich damit verhält, kann hier aber offen gelassen werden. Die Absonderlichkeit der von der Beschwerdeführerin gewählten Rechtsgestaltung liegt nämlich nicht etwa darin, dass sie nur einzelne Mietumsätze optiert hätte, sondern dass sie – wie ausgeführt – ohne nachvollziehbaren nicht steuerlichen Grund nur ausgewählte Liegenschaften intern vermietet und dafür optiert hat.

5.2 Es bleibt zu klären, ob die Beschwerdeführerin die erwähnte Rechtsgestaltung einzig in der Absicht gewählt hat, um Steuern zu sparen (vgl. E. 3.1).

Die Umgehungsabsicht wird vermutet, wenn es dem Steuerpflichtigen gelungen ist, auf absonderlichem Weg einem Steuertatbestand auszuweichen (MARKUS REICH, Steuerrecht, 2. Aufl. 2012, § 6 N. 21) oder einen Vorsteuerabzugstatbestand zu begründen.

Zur Prüfung, ob Letzteres vorliegend der Fall und damit die Steuerumgehungsabsicht der Beschwerdeführerin zu vermuten ist, sind im Folgenden zwei Konstellationen einander gegenüberzustellen, nämlich

- (a) die steuerliche Situation bei Duldung der von der Beschwerdeführerin gewählten Rechtsgestaltung durch die Steuerbehörden (nachfolgend E. 5.2.1), und
- (b) die steuerliche Situation im Falle, dass die Beschwerdeführerin auf die gewählte Rechtsgestaltung verzichtet, also wie bisher die Gebäudeinvestitionen direkt der Dienststelle «Bildung und Sport» bzw. der Dienststelle «Anlagen und Sport» belastet hätte (nachfolgend E. 5.2.2).

5.2.1 Die Verfahrensbeteiligten gehen zu Recht davon aus, dass bei Duldung der von der Beschwerdeführerin gewählten Rechtsgestaltung (also bei der hiavor unter Bst. a genannten Konstellation) die Vorsteuern auf

den streitbetroffenen Grossinvestitionen im Zusammenhang mit der optierten Vermietung im Zeitpunkt der Bezahlung der Baurechnungen durch die neu errichtete Dienststelle «Vermietete Liegenschaften Verwaltungsvermögen» *vollumfänglich* zum Abzug gebracht werden könnten.

5.2.2 Die steuerliche Lage würde sich in der hiervor unter Bst. b genannten Konstellation hingegen anders gestalten. Die Vorsteuern im Zusammenhang mit den erwähnten Gebäudeinvestitionen könnten nämlich jedenfalls nur teilweise abgezogen werden, wenn die Beschwerdeführerin weder die Dienststelle «Vermietete Liegenschaften Verwaltungsvermögen» errichtet noch interne Vermietungen vorgenommen hätte:

5.2.2.1 Wenn die Gebäudeinvestitionen für das Schulhaus C._____, für den modularen Erweiterungsbau bei diesem Schulhaus sowie für das Lehrschwimmbad D._____ statt der Dienststelle «Vermietete Liegenschaften Verwaltungsvermögen» direkt der Dienststelle «Bildung und Sport» bzw. der Dienststelle «Anlagen und Sport» belastet worden wären, bestünde auf jeden Fall insoweit kein Vorsteuerabzugsrecht, als diese Dienststellen die Aufwendungen für den unentgeltlichen Grundschulunterricht (vgl. Art. 19 BV) eingesetzt hätten. Angesichts des Umstandes, dass die Unentgeltlichkeit des Grundschulunterrichts einen Leistungsaustausch im mehrwertsteuerlichen Sinne (Hauptleistung gegen Entgelt) zwischen Schulträger und Schulpflichtigen von vornherein ausschliesst (vgl. BGE 140 I 153 E. 3.3.4), könnten diese Aufwendungen insoweit nämlich gegebenenfalls nicht als im Sinne von Art. 28 Abs. 1 MWSTG im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit einer steuerpflichtigen Person angefallen betrachtet werden. Vielmehr wären die entsprechenden Aufwendungen einem eigenständigen, nicht auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichteten Tätigkeitsbereich zuzuordnen. Dieser Tätigkeitsbereich wäre als nicht unternehmerisch zu qualifizieren, weshalb das Vorsteuerabzugsrecht in Bezug auf ihm zuzuordnende Aufwendungen ausgeschlossen wäre (vgl. zu nicht unternehmerischen Tätigkeitsbereichen eines Unternehmensträgers Urteil des BGer 2C_1115/2014 vom 29. August 2016 E. 3.3.3 [zur Publikation vorgesehen]; Urteil des BVGer A-1382/2015 vom 11. August 2015 E. 6.1).

5.2.2.2 Selbst wenn im Zusammenhang mit dem Grundschulunterricht teilweise ein Leistungsaustausch im mehrwertsteuerlichen Sinne angenommen würde, wären die Vorsteuern auf den Gebäudeinvestitionen bei einem Verzicht auf die Sachverhaltsgestaltung der Beschwerdeführerin jedenfalls nicht *vollumfänglich* abziehbar:

Wenn die Gebäudeinvestitionen direkt der Dienststelle «Bildung und Sport» bzw. der Dienststelle «Anlagen und Sport» belastet worden wären, würden diese Aufwendungen gegebenenfalls im Zusammenhang mit Leistungen im Bereich der Erziehung von Kindern und Jugendlichen sowie des Unterrichts stehen, die steuerausgenommen sind und für deren Versteuerung nicht optiert wurde. Folglich wäre eine Vorsteuerabzugskorrektur infolge gemischter Verwendung vorzunehmen (vgl. E. 2.5 Abs. 2 f.).

Im Ergebnis nicht rechtswesentlich anders würde es sich verhalten, würde angenommen, dass die Beschwerdeführerin bei Verzicht auf die Errichtung der Dienststelle «Vermietete Liegenschaften Verwaltungsvermögen» und Verzicht auf die interne Vermietung der Liegenschaften für die Versteuerung ihrer Leistungen im Bereich der Erziehung von Kindern und Jugendlichen sowie des Unterrichts optieren würde. Denn gegebenenfalls würden die Vorsteuern zumindest insoweit, als die Gebäudeinvestitionen im Zusammenhang mit der Erbringung des *unentgeltlichen* Grundschulunterrichts stehen würden, (wiederum, s. E. 5.2.2.1) im nicht unternehmerischen Bereich anfallen, so dass sie jedenfalls nicht vollumfänglich abzugsfähig wären.

5.2.3 Der Vergleich der hier massgebenden steuerlichen Situationen (vorn E. 5.2.1 und E. 5.2.2) zeigt nach dem Gesagten Folgendes: Bei Duldung der von der Beschwerdeführerin gewählten Rechtsgestaltung könnten die Vorsteuern auf den Gebäudeinvestitionen vollumfänglich zum Abzug gebracht werden. Demgegenüber wären diese Vorsteuern jedenfalls nur teilweise abzugsfähig, wenn die Beschwerdeführerin weder die Dienststelle «Vermietete Liegenschaften Verwaltungsvermögen» geschaffen noch interne Vermietungen vorgenommen hätte.

Die Beschwerdeführerin erwirkt vor diesem Hintergrund mit der von ihr gewählten Rechtsgestaltung – sofern sie von den Steuerbehörden geduldet würde – einen sonst jedenfalls nicht in vollem Umfang gegebenen Vorsteuerabzugstatbestand.

Bei dieser Sachlage kann dahingestellt bleiben, ob es der Beschwerdeführerin mit der von ihr gewählten Rechtsgestaltung bei behördlicher Duldung auch aus weiteren Gründen gelingen würde, einen Vorsteuerabzugstatbestand zu begründen. Insbesondere muss nicht geklärt werden, ob die Vorsteuern auf den Gebäudeinvestitionen bei einem Verzicht auf diese Rechtsgestaltung von vornherein überhaupt nicht hätten abgezogen werden können, weil die Dienststellen «Bildung und Sport» und «Anlagen und

Sport» nicht mehrwertsteuerpflichtig sind (vgl. zur subjektiven Steuerpflicht als Voraussetzung des Vorsteuerabzuges vorn E. 2.5). Ebenso wenig muss hier entschieden werden, ob der Vorsteuerabzug betreffend die Gebäudeinvestitionen ohne die Errichtung der Dienststelle «Vermietete Liegenschaften Verwaltungsvermögen» und ohne die interne, optierte Vermietung ausgewählter Liegenschaften – wie die ESTV annimmt – ausgeschlossen wäre, weil die Erbringung des unentgeltlichen Grundschulunterrichts durch die Dienststellen «Bildung und Sport» und «Anlagen und Sport» in mehrwertsteuerlicher Hinsicht als hoheitlich zu qualifizieren wäre. Ferner ist entgegen der Auffassung der Verfahrensbeteiligten auch nicht von Belang, ob der Vorsteuerabzug bezüglich der Grossinvestitionen ohne die Dienststelle «Vermietete Liegenschaften Verwaltungsvermögen» und ohne deren Verzicht auf die Befreiung von der Steuerpflicht unter Optierung der «Mietumsätze» wegen ausschliesslicher Finanzierung mit allgemeinen, als Subventionen bzw. andere öffentlich-rechtliche Beiträge im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG zu betrachtenden Steuergeldern nach Art. 33 Abs. 2 MWSTG (sowie allenfalls in Übereinstimmung mit Ziff. 6.3.1 MBl 19) vollumfänglich zu kürzen wäre.

5.2.4 Aufgrund der dargelegten Tatsache, dass die Beschwerdeführerin mit ihrer Rechtsgestaltung bei behördlicher Duldung einen ansonsten jedenfalls nicht im gleichen Umfang gegebenen Vorsteuerabzugstatbestand zu begründen vermag (vgl. E. 5.2.3), ist ihre Absicht der Steuerumgehung zu vermuten. Dies gilt umso mehr, als es vorliegend nicht dabei bleibt, dass die Beschwerdeführerin, würde ihre Rechtsgestaltung seitens der Steuerbehörden hingenommen, in Genuss dieses Vorsteuerabzugstatbestandes gelangen würde. Vielmehr kommt hinzu, dass sie gegebenenfalls mit einem vorstehend als absonderlich qualifizierten Element dieser Rechtsgestaltung, nämlich der Beschränkung der Vermietung auf *ausgewählte* Liegenschaften (vgl. E. 5.1.2), gesamthaft betrachtet eine Steuerersparnis erwirken würde. Der finanzielle Vorteil in Form abziehbarer Vorsteuern, welcher sich bei Duldung der von ihr gewählten Rechtsgestaltung für die Beschwerdeführerin ergäbe, würde (nach der zutreffenden Auffassung der Vorinstanz [vgl. Vernehmlassung, S. 6]) nämlich durch ein entsprechendes höheres Steueraufkommen wohl zunichte gemacht (mindestens jedoch erheblich geschmälert), wenn nicht nur ausgewählte, sondern *sämtliche* Schulliegenschaften in die neu gegründete Dienststelle überführt und intern vermietet worden wären sowie für alle entsprechenden Mietumsätze optiert worden wäre. Letzteres gilt schon deshalb, weil jedenfalls auf kurze Sicht selbst bei marktkonformen Mietpreisen, wie sie die Beschwerdefüh-

rerin geltend macht (vgl. insbesondere Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 29. Juli 2016, S. 4), nur im Zusammenhang mit den bereits optierten Liegenschaften mit Grossinvestitionen ein Vorsteuerüberhang über die Steuer auf den Mieteinnahmen resultieren würde.

5.2.5 Umstände, welche die genannte Vermutung entkräften, dass die Beschwerdeführerin mit Steuerumgehungsabsicht handelt, sind weder substantiiert dargetan noch aus den Akten ersichtlich.

5.3 Es bleibt zu klären, ob eine erhebliche Steuerersparnis eintreten würde, wenn die von der Beschwerdeführerin gewählte absonderliche Rechtsgestaltung von den Steuerbehörden hingenommen würde (vgl. E. 3.1).

Nach den aktenkundigen Abrechnungen ergibt sich bei Zugrundelegung des von der Beschwerdeführerin gewählten Mietmodells schon allein für das vierte Quartal 2013 ein Steuerguthaben zugunsten der Dienststelle «Vermietete Liegenschaften Verwaltungsvermögen» von Fr. 682'228.45, und zwar aufgrund einer zu entrichtenden Mehrwertsteuer von Fr. 11'437.85 und einer Vorsteuer auf Investitionen sowie übrigem Betriebsaufwand von Fr. 693'666.30 (vgl. Akten Vorinstanz, act. 18). Letzterer Betrag wäre bei einer Verweigerung der Anerkennung der Dienststelle «Vermietete Liegenschaften Verwaltungsvermögen» als Mehrwertsteuersubjekt aufgrund der (ausschliesslichen oder überwiegenden) Verwendung der damit verbundenen Aufwendungen für den unentgeltlichen Grundschulunterricht und allenfalls für nicht optierte, steuerausgenommene Leistungen im Bereich der Erziehung von Kindern und Jugendlichen sowie des Unterrichts entweder überhaupt nicht oder nur zu einem kleinen Teil als Vorsteuer abziehbar (vgl. E. 5.2). Daraus erhellt, dass die gewählte Rechtsgestaltung für die Beschwerdeführerin bei Duldung durch die Steuerbehörden mit einer erheblichen Steuerersparnis verbunden wäre.

Entgegen der Darstellung der Beschwerdeführerin beschränkt sich die bei behördlicher Duldung ihrer Rechtsgestaltung eintretende Steuerersparnis nach dem Gesagten nicht auf einen allfälligen Zins- bzw. Barwertvorteil, wie er sich regelmässig ergibt, wenn im Investitionszeitpunkt Vorsteuern in Abzug gebracht werden und die Mehrwertsteuer erst über die Folgejahre auf dem Mietentgelt erhoben wird (vgl. dazu insbesondere Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 29. Juli 2016, S. 5).

Die weiteren Vorbringen der Beschwerdeführerin können am hiervor gezogenen Schluss auf eine erhebliche Steuerersparnis nichts ändern:

Insbesondere spielt in diesem Kontext keine Rolle, dass die Dienststelle «Anlagen und Sport» die ihr von der Dienststelle «Vermietete Liegenschaften Verwaltungsvermögen» überwälzte Mehrwertsteuer als Kostenfaktor zu tragen hat und sie keinen Vorsteuerabzug geltend machen kann. Denn bei dieser Mehrwertsteuer handelt es sich um die Steuer auf den (optierten) Mietumsätzen, welche sich durch ein wesentlich tieferes Entgelt (und damit eine geringere Steuerbemessungsgrundlage) auszeichnen als die Umsätze im Rahmen der Gebäudeinvestitionen, hinsichtlich derer die Beschwerdeführerin mittels ihrer neu geschaffenen Dienststelle den Vorsteuerabzug geltend machen will (vgl. dazu den Rechnungsauszug in der Beschwerdebeilage 19, wonach die Dienststelle «Vermietete Liegenschaften Verwaltungsvermögen» im Jahr 2013 einen Mietzinsertrag von [lediglich] Fr. 142'973.15 erwirtschaftet hat).

Angesichts der erstellten erheblichen Steuerersparnis schliesslich nicht geklärt zu werden braucht an dieser Stelle, ob die Vorinstanz in ihrer Vernehmlassung mit der Hervorhebung des Satzes «Bei den Investitionen in Schulanlagen wurden die geplanten Investitionen von 7,1 Mio. Franken um rund 0,8 Mio. Franken unterschritten (Schulhaus C. _____)» aus dem Rechenschaftsbericht 2013 der Beschwerdeführerin tatsächlich und gegebenenfalls zu Unrecht den Anschein erweckt hat, dass allein mit der optierten Vermietung Einsparungen in Höhe von rund CHF 0,8 Mio. eingetreten sind und damit ein erheblicher Steuervorteil anzunehmen ist (vgl. dazu die diesbezüglichen, nicht stichhaltigen Ausführungen in der Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 29. Juli 2016, S. 3).

Selbst wenn die Beschwerdeführerin sodann – wie sie unsubstantiiert behauptet – in den vergangenen Jahren mehrmals von der ESTV kontrolliert worden wäre und sich dabei im Total ein Steuerguthaben zugunsten der Gemeinde ergeben hätte, liesse sich daraus nicht ableiten, dass die von der Beschwerdeführerin gewählte Rechtsgestaltung nicht mit einer erheblichen Steuerersparnis verbunden wäre.

5.4 Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass die von der Beschwerdeführerin gewählte Rechtsgestaltung als Steuerumgehung zu qualifizieren ist. Die weiteren, mit den gemachten Erwägungen nicht bereits ausdrücklich oder implizit als unmassgeblich gewürdigten Vorbringen der Beschwerdeführerin vermögen dieses Ergebnis nicht umzustossen. Insbesondere greift

die Beschwerdeführerin mit ihren Ausführungen zur unternehmerischen Tätigkeit ihrer neu errichteten Dienststelle ins Leere: Zwar bestreitet sie die Annahme der Vorinstanz, wonach die Dienststelle «Vermietete Liegenschaften Verwaltungsvermögen» nicht im mehrwertsteuerlichen Sinne unternehmerisch tätig ist (vgl. dazu insbesondere Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 29. Juli 2016, S. 6). Die Steuerumgehung besteht beim hier zu beurteilenden Fall aber nicht darin, dass die Dienststelle «Vermietete Liegenschaften Verwaltungsvermögen» keine unternehmerische Tätigkeit im Sinne des Mehrwertsteuerrechts ausüben würde.

Im Übrigen muss die Steuerumgehungsvoraussetzung der erheblichen Steuerersparnis (wie gesehen) mit Blick auf die hiervor genannten, das vierte Quartal 2013 betreffenden Beträge als erfüllt betrachtet werden (vgl. E. 5.3). Nichts daran zu ändern vermag die Behauptung der Beschwerdeführerin, die Mietkosten für das Jahr 2013 seien aufgrund der gestaffelten Inbetriebnahme nicht für das ganze Jahr fakturiert worden. Bezeichnenderweise hat die Beschwerdeführerin nämlich nicht substantiiert dargelegt und ist auch nicht aus den Akten ersichtlich, dass die Mietkosten für das erwähnte Quartal unvollständig deklariert worden wären.

6.

Die Vorinstanz hat nach dem Gesagten aufgrund einer Steuerumgehung zu Recht für die Zwecke der Mehrwertsteuer von der gewählten Gestaltung Abstand genommen. Bei der Beurteilung der subjektiven Steuerpflicht der Dienststelle «Vermietete Liegenschaften Verwaltungsvermögen» hat sie in der angefochtenen Verfügung im Ergebnis zutreffend aufgrund der Annahme einer Steuerumgehung diejenige Rechtsgestaltung zugrunde gelegt, welche mit Blick auf die wirtschaftlichen Verhältnisse sachgemäss gewesen wäre, nämlich – mangels konsequenter Durchführung des Mietmodells der Beschwerdeführerin und damit mangels hinreichend ausgewiesenen Bedürfnisses nach einer separaten Dienststelle zur Erhöhung der Kostentransparenz – die Weiterführung der früher von der Beschwerdeführerin angewendeten Art und Weise der Nutzung der Liegenschaften des Verwaltungsvermögens ohne die Existenz der Dienststelle «Vermietete Liegenschaften Verwaltungsvermögen». Die Vorinstanz hat daraus überdies richtigerweise den Schluss gezogen, dass die subjektive Steuerpflicht der Dienststelle «Vermietete Liegenschaften Verwaltungsvermögen» wegen Steuerumgehung zu verneinen ist, die Dienststelle deshalb rückwirkend per 1. Januar 2013 im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen zu löschen ist und die eingereichten Abrechnungen für die Steuerperioden 2013–2015 auf «0» zu stellen sind.

Die Beschwerde ist demnach unbegründet und abzuweisen.

7.

Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten, die auf Fr. 26'000.- festgesetzt werden, der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der einbezahlte Kostenvorschuss ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

Eine Parteientschädigung an die unterliegende Beschwerdeführerin ist nicht zuzusprechen (vgl. 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 Verfahrenskosten von Fr. 26'000.- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der einbezahlte Kostenvorschuss wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

3.

Es wird keine Parteientschädigung 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: