



Urteil vom 22. August 2018

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),
Richterin Marianne Ryter, Richter Pascal Mollard,
Gerichtsschreiberin Kathrin Abegglen Zogg.

Parteien

Dienststelle X. _____,
vertreten durch PricewaterhouseCoopers AG,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

MWST; Sprungbeschwerde; Vorsteuerabzugskorrekturen.

Sachverhalt:**A.**

Die Dienststelle X. _____ (nachfolgend: Steuerpflichtige) ist seit dem 1. Oktober 2012 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der ESTV eingetragen.

B.

Anlässlich einer Kontrolle vor Ort stellte die ESTV fest, dass die Steuerpflichtige in den Steuerperioden 2012 bis 2015 Mietumsätze versteuert hatte, für die sie nicht hätte optieren dürfen. Entsprechend erachtete die ESTV einen Teil der getätigten Vorsteuerabzüge als unzulässig und nahm diesbezüglich Vorsteuerabzugskorrekturen vor. Mit Einschätzungsmittteilung (EM) Nr. (...) vom 25. Mai 2016 forderte die ESTV von der Steuerpflichtigen einen Betrag von insgesamt Fr. (...).

C.

In ihrer Bestreitung der EM vom 17. Juni 2016 beantragte die Steuerpflichtige insbesondere, dass die ESTV mit dem Erlass einer anfechtbaren Verfügung so lange warte, bis das Bundesverwaltungsgericht in einem ähnlich gelagerten, rechtshängigen Fall entschieden habe. Nachdem das betreffende Urteil A-3014/2016 am 18. November 2016 ergangen war, hielt die Steuerpflichtige mit Schreiben vom 15. Januar 2018 an ihrer ursprünglichen Bestreitung der EM fest und reichte diverse Unterlagen ein. Es folgte ein weiterer Schriftenwechsel zwischen ihr und der ESTV.

D.

Mit Verfügung vom 2. Mai 2018 bestätigte die ESTV eine Steuerforderung von Fr. (...) zzgl. Verzugszinsen. Sie begründete ihre Forderung damit, dass die Steuerpflichtige anlässlich des Baus des neuen Gemeindehauses beschlossen habe, für die künftigen Mieterträge aus dessen Vermietung zu optieren. Nach freiwilliger Eintragung im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen habe sie die für den Bau angefallenen Vorsteuern geltend gemacht, auf eine Option der weiteren Mietverhältnisse jedoch verzichtet. Die Steuerpflichtige sei eine «nicht-spezialfinanzierte» Dienststelle und könne daher die in der Investitionsrechnung angefallenen Vorsteuern nicht geltend machen. Sodann habe die Steuerpflichtige mit der Schaffung eines optierten Mietverhältnisses mit weiteren «nicht-spezialfinanzierten» Dienststellen und der Schulgemeinde Y. _____ versucht, ein steuerbares Leistungsverhältnis zu konstruieren, mittels welchem die eigentliche Mittelherkunft der Mietentgelte umgangen werden sollte. Folglich sei sie so zu stellen, wie wenn sie für das Mietverhältnis nicht optiert hätte.

E.

Dagegen liess die Steuerpflichtige am 1. Juni 2018 Einsprache an die ESTV erheben und in verfahrensrechtlicher Hinsicht beantragen, es sei die Einsprache gemäss Art. 83 Abs. 4 MWSTG (SR 641.20) als Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten. Im Hauptbegehren lässt sie beantragen, die Verfügung der ESTV vom 2. Mai 2018 sei aufzuheben; es sei ihr die aufgrund der EM gezahlte Steuernachbelastung von Fr. (...) zuzüglich Vergütungszins auszuzahlen; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der ESTV, sofern dem Verfahrensantrag auf Sprungrekurs stattgegeben werde.

F.

Die ESTV leitete die Rechtsmitteleingabe der Steuerpflichtigen am 9. Juli 2018 an das Bundesverwaltungsgericht weiter. Sie beantragt, auf die Beschwerde sei nicht einzutreten und die Rechtsschrift sei zur Behandlung als Einsprache an die ESTV zurückzusenden. Im vorliegenden Fall seien die Voraussetzungen einer Sprungbeschwerde nicht erfüllt, namentlich sei die angefochtene Verfügung nicht einlässlich begründet.

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

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**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. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde sachlich zuständig.

2.

Vorliegend ist vorab im Rahmen der Eintretensfrage zu prüfen, ob die Voraussetzungen einer Sprungbeschwerde erfüllt sind.

2.1 Verfügungen der ESTV müssen eine Rechtsmittelbelehrung sowie eine «angemessene» Begründung enthalten (Art. 82 Abs. 2 MWSTG). Gemäss Art. 83 Abs. 1 MWSTG können solche Verfügungen innert 30 Tagen nach

Eröffnung mit Einsprache angefochten werden. Richtet sich die Einsprache hingegen gegen eine «einlässlich» begründete Verfügung der ESTV, ist sie auf Antrag oder mit Zustimmung des Einsprechers oder der Einsprecherin als Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten (sog. Sprungbeschwerde, Art. 83 Abs. 4 MWSTG).

Die Zulässigkeit einer Sprungbeschwerde setzt nach dem klaren Gesetztext voraus, dass kumulativ (i) eine Verfügung der ESTV ergangen ist und (ii) diese einlässlich begründet wurde.

2.2 Nach der Gerichtspraxis ist der Begriff der «einlässlichen Begründung» nicht mit demjenigen der «angemessenen Begründung», der in Art. 82 Abs. 2 MWSTG gebraucht wird, gleichzusetzen. Vielmehr hat eine «einlässliche Begründung» im Sinn von Art. 83 Abs. 4 MWSTG erhöhten Anforderungen zu genügen (statt vieler: Urteile des BGer 2C_543/2017 vom 1. Februar 2018 E. 3.2, 2C_659/2012 vom 21. November 2012 E. 3.3.3, Urteil des BVGer A-6774/2017 vom 27. Februar 2018 E. 2.2; ausführlich: Urteil des BVGer A-1184/2012 vom 31. Mai 2012 E. 3.3.1 ff.).

2.2.1 Eine Begründung ist angemessen, wenn die Mindeststandards, die sich aus der BV (Recht auf ein faires Verfahren, Anspruch auf rechtliches Gehör) und dem einschlägigen Verfahrensrecht ergeben, erfüllt sind. Konkret hat eine angemessene Begründung über die blosser Bestätigung des Kontrollergebnisses hinauszugehen. Sie hat in der Regel neben dem Entscheiddispositiv, den rechtserheblichen Sachverhalt, die angewandten Rechtsnormen sowie die Subsumtion des Sachverhalts unter diese Normen zu enthalten und es muss eine Auseinandersetzung mit allfälligen Argumenten und Vorbringen der betroffenen Person erfolgen. Wie ausführlich und in welcher Anordnung die einzelnen Elemente in der Verfügung enthalten sein müssen, hängt stark von den konkreten Umständen des Einzelfalles ab. So sind die Anforderungen bei einfachen Sachverhalten oder Rechtsfragen tiefer anzusetzen als bei komplexen Fragen. In jedem Fall muss aber aus der Verfügung klar hervorgehen, was die Behörde anordnet und wie sie diese Anordnung begründet (statt vieler: Urteile des BVGer A-3480/2015 vom 23. Juli 2015 E. 1.5.1.1 f., A-1184/2012 vom 31. Mai 2012 E. 3.3.1 f., je mit Hinweisen). Die Begründung muss nicht zwingend in der Verfügung enthalten sein; allenfalls kann auf ein anderes Schriftstück verwiesen werden (vgl. BGE 123 I 31 E. 2.c, BGE 113 II 204 E. 2; Urteile des BVGer A-5070/2013 vom 9. Dezember 2014 E. 5.5, A-523/2013 vom 20. August 2013 E. 2.2, A-6241/2011 vom 12. Juni 2012 E. 1.4 mit weiteren Hinweisen).

2.2.2 Um Gegenstand einer Sprungbeschwerde sein zu können, muss eine Verfügung demgegenüber «einlässlich», das heisst detailliert bzw. erschöpfend begründet sein (Urteil des BVGer A-1184/2012 vom 31. Mai 2012 E. 3.3.3). Entsprechend sind nicht alle Verfügungen der ESTV, sondern bloss eine qualifiziert begründete Gruppe direkt beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbar (Urteile des BGer 2C_543/2017 vom 1. Februar 2018 E. 3.2, 2C_659/2012 vom 21. November 2012 E. 3.3.1).

In welchem Fall eine Begründung als «angemessen» im Sinn von Art. 82 Abs. 2 MWSTG gelten kann und unter welchen Voraussetzungen eine in diesem Licht «angemessene» Begründung zur «einlässlichen» im Sinn von Art. 83 Abs. 4 MWSTG wird, lässt sich abstrakt nur umreissen. So ist etwa bei einfachen Sachverhalten oder klaren Rechtsfragen nicht von vornherein ausgeschlossen, dass sich die Anforderungen an eine «angemessene» und eine «einlässliche» Begründung wenig unterscheiden und die Ausführungen der verfügenden Behörde durchaus kurz ausfallen können. Andererseits ist es bei komplizierten Sachverhalten dem Verfügungsadressaten und bei Weiterzug der Rechtsmittelinstanz nur möglich, die Motive und Gründe der Vorinstanz, welche zum Entscheid geführt haben, nachzuvollziehen, wenn die Begründung eine gewisse Dichte aufweist und insbesondere der rechtserhebliche Sachverhalt und die Subsumtion genügend dargelegt und dabei auch die Argumente des Betroffenen mit einbezogen worden sind. Je umfangreicher und komplexer ein Fall ist, desto mehr ist eine verwaltungsexterne Rechtsmittelinstanz auf einen «einlässlich» begründeten Entscheid (bzw. eine «einlässlich» begründete Verfügung) der Vorinstanz angewiesen. Wenn eine Begründung mithin nur sehr kurz und wenig differenziert ausfällt, kann bei komplexen Fällen nicht von einer einlässlich, erschöpfend begründeten Verfügung gesprochen werden und ist eine Sprungbeschwerde aus den oben genannten Gründen nicht möglich (zum Ganzen: Urteile des BVGer A-362/2017 vom 3. Mai 2017 E. 2.3.2, A-679/2015 vom 29. April 2015 E. 1.3.1.4, A-6606/2012 vom 30. Januar 2013 E. 2.2.4 und A-1184/2012 vom 31. Mai 2012 E. 3.3.4).

2.2.3 Die Möglichkeit einer Sprungbeschwerde verfolgt wohl prozessökonomische Zwecke, wobei aber primär dort eine Beschleunigung erreicht werden soll, wo ansonsten Verfahrensleerläufe drohen. Von solchen kann indes nur dann die Rede sein, wenn sich eine Behörde bereits abschliessend mit einem Fall auseinandergesetzt hat und dabei – sofern gegeben – auch auf die abweichende Rechtsauffassung der Steuerpflichtigen eingegangen ist und sich weitere Ausführungen erübrigen (Urteile des BGer

2C_543/2017 vom 1. Februar 2018 E. 3.2, 2C_659/2012 vom 21. November 2012 E. 3.3.2). Des Weiteren besteht keine gesetzliche Grundlage bzw. kein Anspruch auf «einlässliche Begründung» und somit letztlich auf Zulassung zum Sprungbeschwerdeverfahren. Vielmehr stellt das Sprungbeschwerdeverfahren eine Ausnahme von Art. 83 Abs. 1 MWSTG dar, wonach das Einspracheverfahren die Regel ist (Urteil des BVGer A-6606/2012 vom 30. Januar 2013 E. 3.2.3). Nichts Gegenteiliges kann denn auch aus der in der Botschaft zu Art. 83 Abs. 4 MWSTG festgehaltenen Auffassung des Bundesrates abgeleitet werden, wonach durch das Überspringen des Einspracheentscheids das Verfahren effizienter und schneller durchgeführt werden könne (BBl 2008 7006). Dies ist nämlich nur dann zutreffend, wenn eine einlässlich begründete Verfügung vorliegt (Urteile des BVGer A-3480/2015 vom 23. Juli 2015 E. 1.5.1.5, A-679/2015 vom 29. April 2015 E. 1.3.1.5; a.A. wohl MARTIN KOCHER, in: Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015, Art. 82 N.31, Art. 83 N. 28 und 49).

2.3 Vorliegend ist zu prüfen, ob die angefochtene Verfügung im obgenannten Sinn «einlässlich» begründet ist und folglich Gegenstand einer Sprungbeschwerde sein kann.

2.3.1 Die Beschwerdeführerin erachtet die Voraussetzungen einer Sprungbeschwerde als erfüllt. Aufgrund der Schriftenwechsel und telefonischen Besprechungen zwischen der ESTV und ihr im Vorfeld des Verfügungserlasses sei nicht davon auszugehen, dass die ESTV neue Argumente vorbringe. Vielmehr sei zu erwarten, dass die ESTV an ihren – der Steuerpflichtigen bekannten – Argumenten festhalten werde, so dass die Steuerpflichtige, die eine gerichtliche Beurteilung der vorliegenden Sache anstrebe, ohnehin nicht um den Gang ans Bundesverwaltungsgericht komme. Im Weiteren enthalte die angefochtene Verfügung den rechtserheblichen Sachverhalt, die angewandten Rechtsnormen sowie die Subsumtion des Sachverhalts unter diese Normen.

2.3.2 Die ESTV bringt dagegen vor, die mehrwertsteuerliche Behandlung des vorliegenden Sachverhalts erweise sich als komplex. Zwar sei die Frage der Zulässigkeit der Option von Mietumsätzen mit eigenen Dienststellen auch im Rahmen eines Schriftenwechsels thematisiert worden, dieser sei aber mangels eines entsprechenden Verweises nicht Teil der Begründung der angefochtenen Verfügung. In der angefochtenen Verfügung habe sie nur den Sachverhalt festgehalten, Rechtsprechung zitiert und knapp begründet, weshalb eine Steuerumgehung vorliege. Zu den von der Beschwerdeführerin vorgebrachten Argumenten habe sie keine Stellung

genommen. Sie komme daher zum Schluss, dass die angefochtene Verfügung nicht einlässlich im Sinn von Art. 83 Abs. 4 MWSTG, sondern lediglich angemessen begründet sei.

2.4 Die angefochtene Verfügung enthält wohl ein Entscheiddispositiv, Ausführungen zum Sachverhalt, die angewandten Rechtsnormen sowie eine Subsumtion. Dies allein genügt jedoch nicht, um eine Verfügung als «einlässlich» begründet zu qualifizieren, sondern ist regelmässig Merkmal einer «angemessen» begründeten Verfügung (E. 2.2.1). Entscheidend ist vielmehr, ob sich die ESTV bereits abschliessend mit dem Fall auseinandergesetzt hat und ob sie dabei in der erforderlichen Weise auch auf die abweichende Rechtsauffassung der Steuerpflichtigen eingegangen ist, so dass sich weitere Ausführungen geradezu erübrigen (E. 2.2.2 f.). Dies ist vorliegend nicht der Fall. Wie die ESTV zu Recht vorbringt, bildet der vor Verfügungserlass erfolgte Schriftverkehr und mündliche Austausch mangels eines entsprechenden Verweises und einer argumentativen Auseinandersetzung mit ihr nicht Bestandteil der Verfügungsbegründung (E. 2.2.1 in fine). Damit kann die Frage, ob ein blosser Verweis auf frühere Aussagen auch den Anforderungen an eine «einlässlich» begründete Verfügung genügen könnte, hier offen gelassen werden. Wie sich der über zweiseitigen Rechtsschrift der Steuerpflichtigen entnehmen lässt, handelt es sich vorliegend nicht um einen einfachen Sachverhalt, wobei namentlich die konkrete Gemeindeorganisation und Finanzierungsflüsse eine wichtige Rolle spielen. Entsprechend stellen sich auch in rechtlicher Hinsicht komplexe Abgrenzungsfragen, wie etwa in Bezug auf die hoheitliche Tätigkeit oder Spezialfinanzierung. Dazu hat sich die ESTV in der angefochtenen Verfügung, die mit Dispositiv und Rechtsmittelbelehrung lediglich sechs Seiten umfasst, nicht detailliert und schon gar nicht erschöpfend geäußert. Ebenfalls fällt in der angefochtenen Verfügung die Begründung, weshalb eine Steuerumgehungs constellation vorliege, äusserst knapp aus und es findet keine vertiefte Auseinandersetzung mit den in der Rechtsschrift vortragenen Gegenargumenten der Steuerpflichtigen statt. Die angefochtene Verfügung ist folglich nicht «einlässlich» begründet. Die Voraussetzungen für eine Sprungbeschwerde gemäss Art. 83 Abs. 4 MWSTG sind vorliegend klar nicht erfüllt. An diesem Ergebnis vermag auch der nachvollziehbare Wunsch der Beschwerdeführerin nach einer schnellen Verfahrenserledigung nichts zu ändern.

2.5 Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Sprungbeschwerde funktional nicht zuständig. Auf die Beschwerde ist nicht einzutreten (Art. 9 Abs. 2 VwVG). Sie ist zur weiteren

Behandlung als Einsprache zuständigkeitshalber an die Vorinstanz zu überweisen (Art. 8 Abs. 1 VwVG).

3.

3.1 Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten von Fr. 1'000.-- der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (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]). Dieser Betrag ist dem Kostenvorschuss (Fr. 15'000.--) zu entnehmen. Der Restbetrag von Fr. 14'000.-- ist nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückzuerstatten.

3.2 Eine Parteientschädigung an die Beschwerdeführerin ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Auf die Beschwerde wird nicht eingetreten.

2.

Die Beschwerde wird zuständigkeitshalber an die Vorinstanz überwiesen.

3.

Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 1'000.-- festgesetzt und der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden dem Kostenvorschuss von Fr. 15'000.-- entnommen. Der Überschuss von Fr. 14'000.-- wird der Beschwerdeführerin nach Rechtskraft dieses Urteils zurückerstattet.

4.

Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Daniel Riedo

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 die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: