

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 2/2022

Urteil vom 22. November 2022

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung

Bundesrichterin Aubry Girardin, Präsidentin,
Bundesrichter Donzallaz, Bundesrichterin Hänni, Bundesrichter Beusch, Bundesrichter Hartmann,
Gerichtsschreiber Seiler.

Verfahrensbeteiligte

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer,
Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,
Beschwerdeführerin,

gegen

Gemeinde U._____, Dienststelle Liegenschaftsverwaltung,
vertreten durch PricewaterhouseCoopers AG,
Beschwerdegegnerin.

Gegenstand

Mehrwertsteuer, Steuerperioden 2012-2015,

Beschwerde gegen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung I, vom 11. November 2021 (A-2566/2020).

Sachverhalt:

A.

A.a. Mit Beschluss der Gemeindeversammlung der politischen Gemeinde U._____, vom 5. Dezember 2008 stimmten die Stimmberechtigten einem Projektierungskredit für ein neues Gemeindehaus zu. Mit der Abstimmung vom 13. Februar 2011 wurde der Baukredit für den Neubau gewährt. Gemäss ihrer Darstellung beschloss die Gemeinde anlässlich des Baus des neuen Gemeindehauses, die gemeindeinternen und externen Weiterbelastungen der Raumkosten bzw. die Vermietung des neuen Gemeindehauses freiwillig im Sinne von Art. 22 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR 641.20) der Mehrwertsteuer zu unterstellen und die Mehrwertsteuer nach der effektiven Abrechnungsmethode abzurechnen. Interne Mieter waren der Gemeinde zufolge sämtliche ihrer Abteilungen, externe Mieter seien andere Gemeinwesen (Kantonspolizei Zürich und die Schulgemeinde) und die Bank A._____. Die Mieter waren teilweise im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen.

A.b. Die Gemeinde U._____ ist in verschiedene Abteilungen unterteilt, wovon acht unter je eigener Mehrwertsteuernummer im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen eingetragen sind. Unter diesen acht Abteilungen befindet sich die Dienststelle Liegenschaftsverwaltung, die im Zuge der Option nach Art. 22 MWSTG steuerpflichtig wurde und sich per 1. Oktober 2012 in das Register eintragen liess. In der Folge machte die Dienststelle Liegenschaftsverwaltung die auf dem Bau und auf dem Unterhalt des neuen Gemeindehauses anfallenden Vorsteuern geltend und führte nach Bezug des Gemeindehauses die Umsatzsteuer auf

sämtlichen Mietumsätzen an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) ab.

A.c. Am 12. Mai 2016 führte die ESTV bei der Dienststelle Liegenschaftsverwaltung eine Kontrolle vor Ort gemäss Art. 78 MWSTG durch. Dabei kam die ESTV zunächst zum Schluss, dass die Dienststelle Liegenschaftsverwaltung für die kontrollierten Steuerperioden 2012 bis 2015 nicht optierbare Mietumsätze aus der Vermietung des neu erstellten Gemeindehauses versteuert und dementsprechend zu viele Vorsteuern geltend gemacht habe. Zudem stellte die ESTV fest, dass teilweise Vorsteuern ohne Vorsteuerausweis auf den Belegen bzw. mit dem falschen Steuersatz abgerechnet worden seien. Die ESTV korrigierte daher die Steuerforderung mit Einschätzungsmitteilung vom 25. Mai 2015 um Fr. 2'014'309.10 zugunsten der ESTV.

A.d. Mit Schreiben vom 17. Juni 2016 bestritt die Dienststelle Liegenschaftsverwaltung die Rechtmässigkeit dieser Korrektur (ohne nähere Begründung), bezahlte die Steuerforderung unter Vorbehalt und bat die ESTV darum, mit dem Erlass der Verfügung zuzuwarten, bis das Bundesverwaltungsgericht in einem ähnlichen, dort hängigen Verfahren entschieden haben würde. Mit Schreiben vom 11. Dezember 2017 wies die ESTV die Dienststelle Liegenschaftsverwaltung darauf hin, dass das Bundesverwaltungsgericht mit Urteil A-3014/2016 vom 18. November 2016 die Auffassung der ESTV bestätigt und eine Steuerumgehung bejaht habe. Die ESTV bat die Dienststelle Liegenschaftsverwaltung in der Folge darum, die Bestreitung der Einschätzungsmitteilung zurückzuziehen oder zu begründen. Mit Schreiben vom 15. Januar 2018 hielt die Dienststelle Liegenschaftsverwaltung an der Bestreitung fest und begründete diese.

B.

B.a. Am 2. Mai 2018 erliess die ESTV eine Verfügung, worin sie festhielt, dass eine Steuerumgehung vorliege, und die mit der Einschätzungsmitteilung vorgenommenen Nachbelastungen vollumfänglich bestätigte. Gegen diese Verfügung erhob die Dienststelle Liegenschaftsverwaltung am 1. Juni 2018 Einsprache und stellte einen Verfahrensantrag auf Überweisung an das Bundesverwaltungsgericht (sog. Sprungbeschwerde) gemäss Art. 83 Abs. 4 MWSTG. Mit Urteil vom 22. August 2018 trat das Bundesverwaltungsgericht auf die Beschwerde mangels einer einlässlich begründeten Verfügung nicht ein und wies sie zuständigkeitshalber an die ESTV zurück.

B.b. Mit Schreiben vom 11. November 2019 teilte die ESTV der Dienststelle Liegenschaftsverwaltung mit, sie beabsichtige, den Sachverhalt nicht (mehr) als Steuerumgehung zu qualifizieren, sondern eine Vorsteuerabzugskürzung um 100 % auf der Investitionsrechnung vorzunehmen, weil die Dienststelle Liegenschaftsverwaltung die betreffenden Mittel als Subvention erhalten habe. Daraus würde sich eine auf Fr. 2'436'182.– erhöhte Steuernachforderung ergeben. Die ESTV bot der Dienststelle Liegenschaftsverwaltung Gelegenheit zur Stellungnahme, die diese mit Schreiben vom 3. Dezember 2019 wahrnahm. Mit Einspracheentscheid vom 9. April 2020 hielt die ESTV fest, dass die für den Bau des Gemeindehauses erhaltenen Gelder als "Subventionen und andere öffentlich-rechtliche Beiträge" im Sinne von Art. 18 Abs. 2 lit. a MWSTG zu qualifizieren seien, weshalb die in der Investitionsrechnung angefallene Vorsteuer zu 100 % zu kürzen sei. Die Option für die Vermietung der Liegenschaften sei hingegen bei sämtlichen Mietern (auch bei den anderen Dienststellen der Gemeinde) zulässig, weshalb die Umsatzkorrekturen nicht bestätigt würden und die für diese optierten Vermietungen angefallene Vorsteuer aus der laufenden Rechnung ohne Korrektur (da zu 100 % optiert vermietet) und ohne Kürzung (da durch die Mieteinnahmen und nicht durch Subventionen finanziert) geltend gemacht werden könne.

B.c. Gegen den Einspracheentscheid der ESTV erhob die Dienststelle Liegenschaftsverwaltung am 18. Mai 2020 Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht. Dieses hiess die Beschwerde mit Urteil vom 11. November 2021 gut, hob den angefochtenen Einspracheentscheid auf und setzte den der Dienststelle Liegenschaftsverwaltung zu gewährenden Vorsteuerabzug auf den Investitionen im Zusammenhang mit dem Bau des neuen Gemeindehauses auf Fr. 2'408'769.– fest. Zudem wies es die ESTV an, den aufgrund der Einschätzungsmitteilung vom 25. Mai 2016 bezahlten Betrag von Fr. 2'014'309.10 zuzüglich Vergütungszins zurückzuerstatten.

C.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 3. Januar 2022 beantragt die ESTV die Aufhebung des Urteils des Bundesverwaltungsgerichts vom 11. November 2021 und die Bestätigung ihres Einspracheentscheids vom 9. April 2020.

Die Dienststelle Liegenschaftsverwaltung der politischen Gemeinde U. _____ beantragt die Abweisung der Beschwerde. Für den Fall der Nichtgewährung des Vorsteuerabzugs beantragt sie eventualiter, dass ihr gegen den Nachweis der entsprechend korrigierten Rechnungen die an andere Dienststellen fakturierte Mehrwertsteuer für sämtliche Perioden seit der Eintragung in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen gutzuschreiben sei. Die ESTV repliziert, die Dienststelle Liegenschaftsverwaltung dupliziert, die ESTV tripliziert.

Erwägungen:

1.

Als Endentscheid in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts unterliegt das angefochtene Urteil des Bundesverwaltungsgerichts nach Art. 82 lit. a in Verbindung mit Art. 86 Abs. 1 lit. a und Art. 90 BGG der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Die ESTV ist nach Art. 89 Abs. 2 lit. a BGG in Verbindung mit Art. 141 der Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV; SR 641.201) zur Beschwerde legitimiert und hat ihre Beschwerde frist- und formgerecht (Art. 100 Abs. 1 und Art. 42 BGG) eingereicht. Auf die Beschwerde ist einzutreten.

2.

2.1. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Es kann die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz von Amtes wegen berichtigen oder ergänzen, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht (Art. 105 Abs. 2 BGG). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet dabei "willkürlich" (BGE 147 I 73 E. 2.2; 143 IV 241 E. 2.3.1; 140 III 115 E. 2). Die beschwerdeführende Partei kann die Feststellung des Sachverhalts unter den gleichen Voraussetzungen beanstanden, wenn die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG). Eine entsprechende Rüge ist substantiiert vorzubringen (Art. 42 Abs. 2 BGG i.V.m. Art. 106 Abs. 2 BGG).

2.2. Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann unter anderem eine Rechtsverletzung nach Art. 95 f. BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es ist daher weder an die in der Beschwerde geltend gemachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden; es kann die Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen und es kann eine Beschwerde mit einer von der Argumentation der Vorinstanz abweichenden Begründung abweisen (Motivsubstitution; BGE 141 V 234 E. 1; 139 II 404 E. 3).

3.

Zwischen den Parteien ist unbestritten, dass die Dienststelle Liegenschaftsverwaltung grundsätzlich nach Art. 28 Abs. 1 MWSTG das Recht darauf hat, Vorsteuern abzuziehen, die im Zusammenhang mit dem Bau und der Vermietung des neuen Gemeindehauses angefallen sind. Streitig ist jedoch, ob der Dienststelle Liegenschaftsverwaltung die Mittel für den Bau des Gemeindehauses in der Form einer Subvention oder eines anderen öffentlich-rechtlichen Beitrags gemäss Art. 18 Abs. 2 lit. a MWSTG zugeflossen sind und deshalb der Vorsteuerabzug gemäss Art. 33 Abs. 2 MWSTG verhältnismässig zu kürzen ist.

3.1. Die Vorinstanz ist zum Schluss gelangt, dass die zum Zweck des Baus des Gemeindehauses auf die Dienststelle Liegenschaftsverwaltung umgebuchten Mittel dieser zwar zugeflossen seien, es sich dabei aber um Einlagen in Unternehmen nach Art. 18 Abs. 2 lit. e MWSTG und nicht um Subventionen oder andere öffentlich-rechtliche Beiträge nach Art. 18 Abs. 2 lit. a MWSTG gehandelt habe. Sie stützt sich für diesen Befund auf das Urteil 2C 356/2020 vom 21. Oktober 2020.

3.1.1. Dort hat das Bundesgericht unter anderem festgehalten, dass Subventionen und andere öffentlich-rechtliche Beiträge ebenso wie Einlagen in Unternehmen nicht als Teil des Entgelts gelten (Art. 18 Abs. 2 lit. a und e

MWSTG) und nicht als Entgelte geltende Mittelflüsse grundsätzlich zu keiner Vorsteuerabzugskürzung führen (vgl. Art. 33 MWSTG). Die Ausnahme von diesem Grundsatz, wie sie nach Art. 33 Abs. 2 MWSTG (namentlich) für Subventionen und andere öffentlich-rechtliche Beiträge nach Art. 18 Abs. 2 lit. a MWSTG gilt, mithin also die Vorsteuerabzugskürzung bei diesen Mittelflässe, steht im Widerspruch zum Grundsatz der Wettbewerbsneutralität der Mehrwertsteuer (vgl. Art. 1 Abs. 3 lit. a MWSTG); diese Ausnahme ist allein auf finanzpolitische Erwägungen zurückzuführen. Bei der Auslegung von Art. 18 Abs. 2 MWSTG ist demnach im Auge zu behalten, dass die Ausnahme von Art. 33 Abs. 2 MWSTG systemwidrige Konsequenzen nach sich zieht, indem nach dieser Bestimmung Mittelflüsse, die an sich ausserhalb des Bereiches der Mehrwertsteuer liegen, Auswirkungen auf das Vorsteuerabzugsrecht entfalten. Aus teleologischer Sicht ist damit der Ausdruck "Subventionen und andere öffentlich-rechtliche Beiträge" in Art. 18 Abs. 2 lit. a MWSTG jedenfalls nicht ausdehnend zu verstehen. Der Anwendungsbereich der Vorsteuerabzugskürzung muss aus Gründen der Systemkonformität beschränkt bleiben, selbst wenn Art. 29 MWSTV keine abschliessende Aufzählung der Subventionen oder anderen öffentlich-rechtlichen Beiträge enthält (Urteil 2C 356/2020 vom 21. Oktober 2020 E. 6.2 mit Hinweisen auf die Literatur).

3.1.2. Wie das Bundesgericht im selben Urteil weiter ausgeführt hat, zeichnen sich "Subventionen und andere öffentlich-rechtliche Beiträge" nach dem allgemeinen Sprachgebrauch dadurch aus, dass es sich um Zuwendungen handelt, welche beim Empfänger eine Einnahme bilden und über die er damit verfügen kann, ohne dass er dem Zuwendenden dafür Beteiligungsrechte einräumen muss. Bei Einlagen ("apports") handelt es sich demgegenüber nach allgemeinem Sprachgebrauch um Einbringungen in eine Gesellschaft mit dem Ziel, dieser gestützt auf das Beteiligungsverhältnis Eigenkapital zuzuwenden. Einlagen in Unternehmen werden in Form von Sach- oder Geldleistungen von (direkt oder allenfalls auch nur indirekt) Beteiligten im Rahmen von Finanzierungsoperationen geleistet. Dem empfangenden Unternehmen erlauben die Einlagen, den Marktgesetzen folgend eine Mehrwerte schaffende Tätigkeit auszuüben. Beim Beteiligten, welcher die Einlage leistet, führt diese zu einer blossen Vermögensumschichtung. Es liegt somit weder beim Zuwendenden noch beim Empfänger eine Einnahme vor, sondern der Zuwendende erhält für die Einlage Beteiligungsrechte (Urteil 2C 356/2020 vom 21. Oktober 2020 E. 6.1 mit Hinweisen).

3.1.3. Von einer Einlage in ein Unternehmen im Sinne von Art. 18 Abs. 2 lit. e MWSTG ist demnach auszugehen, wenn das Gemeinwesen für die Zuwendung eine Beteiligung erhält. Angesichts des gebotenen extensiven Verständnisses des Begriffes der Einlage in ein Unternehmen im Sinne dieser Bestimmung ist dabei als Beteiligung auch eine bloss wirtschaftliche Beteiligung zu betrachten. Demgegenüber ist der Mittelfluss eher als Subvention oder öffentlich-rechtlicher Beitrag im Sinne von Art. 18 Abs. 2 lit. a MWSTG zu qualifizieren, wenn er beim Empfänger (im beurteilten Einzelfall: öffentlich-rechtliche Anstalt) eine Einnahme und beim Gemeinwesen eine Ausgabe bildet (Urteil 2C 356/2020 vom 21. Oktober 2020 E. 7.1).

3.2. Das Mehrwertsteuergesetz selbst kennt keine Legaldefinition der Subvention oder anderen öffentlich-rechtlichen Beiträge. Die Bedeutung dieses Begriffes ist demnach auslegungsweise zu ermitteln. Ausgangspunkt jeder Auslegung bildet der Wortlaut der massgeblichen Norm. Ist der Text nicht ganz klar und sind verschiedene Auslegungen möglich, so muss das Gericht unter Berücksichtigung aller Auslegungselemente nach der wahren Tragweite der Norm suchen. Dabei hat es insbesondere den Willen des Gesetzgebers zu berücksichtigen, wie er sich namentlich aus den Gesetzesmaterialien ergibt (historische Auslegung). Weiter hat das Gericht nach dem Zweck, dem Sinn und den dem Text zugrunde liegenden Wertungen zu forschen, namentlich nach dem durch die Norm geschützten Interesse (teleologische Auslegung). Wichtig ist auch der Sinn, der einer Norm im Kontext zukommt, und das Verhältnis, in welchem sie zu anderen Gesetzesvorschriften steht (systematische Auslegung). Das Bundesgericht befolgt bei der Auslegung von Gesetzesnormen einen pragmatischen Methodenpluralismus und lehnt es ab, die einzelnen Auslegungselemente einer Prioritätsordnung zu unterstellen (BGE 148 V 28 E. 6.1; 147 II 385 E. 4.3; 147 I 136 E. 2.3.2; je mit Hinweisen).

3.3. Nach der zum MWSTG 1999 ergangenen Rechtsprechung ist entsprechend dem Gebot der Einheit der Rechtsordnung für die Auslegung des Begriffes der Subventionen und anderen öffentlich-rechtlichen Beiträge grundsätzlich auf die Subventionsgesetzgebung zurückzugreifen (BGE 140 I 153 E. 2.5.4; vgl. auch zum neuen Recht Urteil 2C 826/2016 vom 6. April 2018 E. 2.4). Art. 29 lit. a und b MWSTV verweist für den Begriff der

Subventionen und anderen öffentlich-rechtlichen Beiträge nunmehr ausdrücklich - wenn auch nicht abschliessend - auf die Begriffe der Finanzhilfe und der Abgeltung nach Art. 3 des Bundesgesetzes vom 5. Oktober 1990 über Finanzhilfen und Abgeltungen (Subventionsgesetz, SuG; SR 616.1), wobei nach Art. 29 lit. d MWSTV Analoges gilt für vergleichbare Mittelflüsse, die gestützt auf kantonales oder kommunales Recht ausgerichtet werden. Nach Art. 3 SuG kommen nur geldwerte Vorteile und Leistungen an "Empfänger ausserhalb der Bundesverwaltung" ("bénéficiaires étrangers à l'administration fédérale"; "beneficiari estranei all'amministrazione federale") als Finanzhilfen oder Abgeltungen infrage. Mittelflüsse innerhalb der Bundesverwaltung - d.h. innerhalb des Gemeinwesens Bund - stellen nach der Konzeption der Subventionsgesetzgebung des Bundes also keine Subventionen dar.

3.4. In dieselbe Richtung deutet der allgemeine Sprachgebrauch. Die deutsche und die französische Sprachfassung von Art. 18 Abs. 2 lit. a MWSTG verwenden den Begriff der "Subventionen" bzw. "subventions", während die italienische Version von "sussidi" spricht. Führende Wörterbücher definieren die Subvention als einen "zweckgebundenen, von der öffentlichen Hand gewährten Zuschuss zur Unterstützung bestimmter Wirtschaftszweige, einzelner Unternehmen" (Duden), als "aide financière accordée à titre de secours" bzw. "aide que l'État, qu'une association de droit public ou privé accorde à (un groupement, une personne)" (Le Grand Robert) oder als "aide financière versée par l'État ou une personne publique à une personne privée, physique ou morale, dans le but de favoriser l'activité d'intérêt général à laquelle elle se livre" (Larousse). "Sussidio" wird - in der hier relevanten Bedeutung des Begriffs - umschrieben als "aiuto finanziario dato, soprattutto dallo stato o da enti pubblici, a persone, comunità, istituzioni varie" (Treccani). Aus all diesen Umschreibungen ergibt sich, dass Subventionen nach gewöhnlichem Sprachgebrauch finanzielle Unterstützungsbeiträge darstellen, die der Staat an Personen oder Gruppierungen ausrichtet, die in der Regel privat sind (vgl. insb. Definition von Larousse). Solange das Gemeinwesen die Mittel nicht ausgibt, sondern lediglich von einer auf eine andere Dienststelle umbucht, richtet es also nach gewöhnlichem Sprachgebrauch keine Subvention aus.

3.5. Auch teleologische und steuersystematische Überlegungen sprechen dagegen, die auf die Dienststelle Liegenschaftsverwaltung umgebuchten Mittel als Subvention oder anderen öffentlich-rechtlichen Beitrag zu betrachten. Die Vorinstanz hat für das Bundesgericht nämlich verbindlich festgestellt (Art. 105 Abs. 1 BGG), dass die einst der Dienststelle Liegenschaftsverwaltung für die Investition zur Verfügung gestellten Mittel wieder der Gemeinde (bzw. deren Abteilung Finanzen) zufließen würden, wenn diese beschliessen würde, sämtliche Liegenschaften zu verkaufen, die Dienststelle Liegenschaftsverwaltung aufzulösen und fortan sämtliche benötigten Räumlichkeiten bei Dritten zu mieten. Die anderen Dienststellen bzw. die Gemeinde verlören den Zugriff auf die betreffenden Mittel also nicht. Die Vorinstanz hat die Beziehungen unter den Dienststellen desselben Gemeinwesens deshalb nicht als formelle, aber als wirtschaftliche Beteiligungsverhältnisse gedeutet. Mittelflüsse zwischen Dienststellen desselben Gemeinwesens, die ohne entsprechende Gegenleistung im Sinne des MWSTG erfolgten, stellen laut der Vorinstanz stets blosse Vermögensumschichtungen und keine Einnahmen bzw. Ausgaben dar (vgl. angefochtenes Urteil E. 3.3.2).

Wenn das Gemeinwesen die empfangende Dienststelle auflösen und so auf die zur Verfügung gestellten Mittel zugreifen kann, wie die Vorinstanz darlegt, kann der betreffende gegenleistungslose Mittelfluss beim Gemeinwesen respektive bei der zuwendenden Dienststelle keine Ausgabe und bei der empfangenden Dienststelle keine Einnahme darstellen und damit nach der Rechtsprechung nicht unter Art. 18 Abs. 2 lit. a MWSTG fallen. Ob das Verhältnis zwischen den betroffenen Dienststellen als wirtschaftliches Beteiligungsverhältnis und die Zuwendung damit als Einlage nach Art. 18 Abs. 2 lit. e MWSTG zu charakterisieren ist, wie die Vorinstanz meint, oder eher von einem darlehensähnlichen Verhältnis auszugehen ist, wie die Beschwerdegegnerin ausführt, spielt keine Rolle. Denn gleich wie Einlagen stellen auch darlehens- bzw. kreditweise zur Verfügung gestellte Mittel keine mehrwertsteuerlich relevanten Entgelte dar (das Entgelt besteht vielmehr im Zins, den der Darlehensnehmer bezahlt; vgl. zum alten Recht BGE 132 II 353 E. 6.1; BOSSART/CLAVADETSCHER, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, MWSTG/LTVA, 2015, N. 94 zu Art. 18 MWSTG; GLAUSSER/PILLONEL, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, MWSTG/LTVA, 2015, N. 218 zu Art. 18 MWSTG)

und ebensowenig wie Einlagen führen solche Mittel nach geltendem Recht zu einer Vorsteuerabzugskürzung (vgl. Art. 33 Abs. 1 MWSTG).

3.6. Was die ESTV zugunsten eines ausdehnenden Verständnisses des Subventionsbegriffs nach Art. 18 Abs. 2 lit. a MWSTG vorbringt, führt zu keinem anderen Ergebnis.

3.6.1. Entgegen der Darstellung der ESTV sind rein buchmässige Mittelflüsse innerhalb desselben Gemeinwesens nicht vergleichbar mit Mittelflüssen aus dem Gemeinwesen an private Empfänger. Denn wie die Vorinstanz zutreffend darlegt, fehlt internen, rein buchmässigen Mittelflüssen innerhalb eines Gemeinwesens regelmässig der Ausgaben- respektive Einnahmencharakter. Insofern unterscheidet sich die vorliegende Konstellation auch von jener des Urteils 2C 356/2020 vom 21. Oktober 2020, wo es um Mittelflüsse von einer Gemeinde an eine rechtlich selbständige Stiftung ging. Da diese Mittelflüsse die Sphäre des Gemeinwesens verlassen hatten, war nicht von Beginn weg ausgeschlossen, dass darin Subventionen oder andere öffentlich-rechtliche Beiträge gemäss Art. 18 Abs. 2 lit. a MWSTG gesehen werden konnten. In der Tat qualifizierte das Bundesgericht sie denn auch teils als Subventionen bzw. andere öffentlich-rechtliche Beiträge, teils als Einlage gemäss Art. 18 Abs. 2 lit. e MWSTG (vgl. Urteil 2C 356/2020 vom 21. Oktober 2020 E. 8.3 und 9). Des Weiteren besteht auch ein qualitativer Unterschied zwischen Mittelflüssen innerhalb desselben Gemeinwesens und Mittelflüssen zwischen unterschiedlichen Gemeinwesen. Wenn Mittelflüsse innerhalb desselben Gemeinwesens keine Subventionen darstellen können, folgt daraus jedenfalls nicht, dass auch Mittelflüsse zwischen unterschiedlichen Gemeinwesen (z.B. vom Bund an einen Kanton oder an eine Gemeinde) nicht unter Art. 18 Abs. 2 lit. a MWSTG fallen können.

3.6.2. Es trifft zwar zu, dass die spezielle Regelung der Steuersubjektivität in Art. 12 MWSTG Gemeinwesen zumindest in gewissen Konstellationen erlaubt, ihre mehrwertsteuerliche Position vor allem in Bezug auf den Vorsteuerabzug durch eine entsprechende Organisation ihrer Dienststellen zu optimieren, und Art. 12 MWSTG insoweit ein gewisses Potenzial für eine Umverteilung öffentlicher Mittel vom Bund auf die Kantone und Gemeinden enthält. Dies rechtfertigt jedoch keine Ausdehnung des Subventionsbegriffs und der Vorsteuerabzugskürzung, die aufgrund der Systemwidrigkeit von Art. 33 Abs. 2 MWSTG nach der Rechtsprechung und der einhelligen Lehre gerade nicht angezeigt wäre (vgl. oben E. 3.2.2; Urteil 2C 356/2020 vom 21. Oktober 2020 E. 6.2; BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2009, S. 132; BEATRICE BLUM, in: MWSTG Kommentar, 2. Aufl. 2019, N. 12 zu Art. 33 MWSTG; BOPP/KÖNIG, Ausgewählte Fragestellungen bezüglich Unternehmen und Gemeinwesen im neuen MWSTG, ASA 78 S. 787, S. 794; BOSSART MEIER/CLAVADETSCHER, Gekapptes Vorsteuerabzugsrecht der Gemeinwesen, ST 2015 S. 287, S. 290; ALOIS CAMENZIND und andere, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 3. Aufl. 2012, S. 298 f.; PIERRE-MARIE GLAUSER, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, MWSTG/LTVA, 2015, N. 30 zu Art. 33 MWSTG).

3.6.3. Dem Missbrauchspotenzial, das der Regelung von Art. 12 MWSTG inhärent ist, kann jedoch unter dem Titel der Steuerumgehung begegnet werden. Nach der Rechtsprechung liegt eine Steuerumgehung vor, wenn (a) eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich ("insolite"), sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint, wenn zudem (sog. objektives Element) (b) anzunehmen ist, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären (sog. subjektives Element), und wenn (c) das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von der Steuerbehörde hingenommen würde (sog. effektives Element; zur detaillierten Anwendung dieser Kriterien vgl. BGE 138 II 239 E. 4.1 mit Hinweisen). Ob diese Voraussetzungen erfüllt sind, ist aufgrund der konkreten Umstände des Einzelfalls zu prüfen. Sind die Voraussetzungen der Steuerumgehung erfüllt, so ist der Besteuerung diejenige Rechtsgestaltung zugrunde zu legen, die sachgerecht gewesen wäre, um den angestrebten wirtschaftlichen Zweck zu erreichen. Eine Steuerumgehung kommt nur in ganz ausserordentlichen Situationen in Frage, namentlich wenn die gewählte Rechtsgestaltung (objektives Element) - abgesehen von den steuerlichen Aspekten - jenseits des wirtschaftlich Vernünftigen liegt. Das subjektive Element erweist sich insofern als entscheidend, als die Annahme einer Steuerumgehung ausgeschlossen bleibt, wenn andere als blosse Steuerersparnisgründe bei der Rechtsgestaltung eine relevante Rolle spielen (BGE 148 II 233 E. 5.2; 146 II 97 E. 2.6.2; 142 II 399 E. 4.2; 138 II 239 E. 4.1).

3.6.4. Es ist grundsätzlich vorstellbar, dass ein Kanton oder eine Gemeinde lediglich zur Verbesserung der eigenen Vorsteuerabzugsposition seine bzw. ihre Dienststellen in einer Art und Weise organisiert, die als ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich bezeichnet werden muss. So hat denn auch die Vorinstanz in einem ebenfalls eine Dienststelle eines Gemeinwesens betreffenden Fall erkannt, dass es ungewöhnlich sei und potenziell eine Steuerumgehung bedeute, wenn eine Gemeinde eine Dienststelle "Vermietete Liegenschaften Verwaltungsvermögen" schaffe und dieser mit Blick auf den Vorsteuerabzug nur gerade jene Liegenschaften aus ihrem Immobilienportfolio zuordne, bei welchen eine Grossinvestition im Sinne eines Neubaus bevorstehe (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3014/2016 vom 18. November 2016 E. 5.1.2).

Damit die Organisation der Dienststellen unter dem Titel der Steuerumgehung hinterfragt werden könnte, müssten allerdings Anhaltspunkte vorliegen, welche die Gestaltung als den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheinen lassen. Ursprünglich hatte die ESTV gestützt auf das erwähnte Urteil der Vorinstanz vom 18. November 2016 auch in der vorliegend zu beurteilenden Konstellation der Beschwerdegegnerin eine Steuerumgehung vorgeworfen. Im Laufe des Verfahrens hat sie ihre Argumentation jedoch geändert und es in der Folge unterlassen, die Voraussetzungen der Steuerumgehung zu behaupten und zu beweisen. Zumindest auf der Basis der Feststellungen der Vorinstanz, die für das Bundesgericht mangels einer hinreichend substantiierten Rüge verbindlich sind (Art. 97 Abs. 1, Art. 105 Abs. 1 und Art. 106 Abs. 2 BGG; vgl. oben E. 2.1; Urteil 2C 492/2020 vom 25. Februar 2022 E. 7.2), ist nicht zu erkennen, dass die streitbetroffene Gestaltung die Merkmale einer Steuerumgehung tragen würde.

3.6.5. Nicht näher einzugehen ist auf die Kritik der ESTV an den Ausführungen der Vorinstanz zum Begriff der Einlage. Denn wie erläutert (vgl. oben E. 3.5), spielt es vorliegend keine Rolle, ob der Dienststelle Liegenschaftsverwaltung Mittel als Einlagen gemäss Art. 18 Abs. 2 lit. e MWSTG oder in der Form eines anderen Nicht-Entgelts zugeflossen sind. Entscheidend ist alleine, dass ihr keine Subventionen oder öffentlich-rechtliche Beiträge gemäss Art. 18 Abs. 2 lit. a MWSTG zugeflossen sind, die nach Art. 33 Abs. 2 MWSTG eine Vorsteuerabzugskürzung nach sich ziehen würden.

3.7. Nach dem Gesagten stellen die Mittel, die der Dienststelle Liegenschaftsverwaltung für den Bau des Gemeindehauses zur Verfügung gestellt worden sind, keine Subventionen und keine öffentlich-rechtlichen Beiträge nach Art. 18 Abs. 2 lit. a MWSTG dar. Dementsprechend ist der Vorsteuerabzug der Dienststelle Liegenschaftsverwaltung nicht gestützt auf Art. 33 Abs. 2 MWSTG zu kürzen. Das Urteil der Vorinstanz ist bundesrechtlich jedenfalls im Ergebnis nicht zu beanstanden.

Ob die fraglichen Mittel der Dienststelle Liegenschaftsverwaltung gar nicht erst zugeflossen sind, wie die Dienststelle Liegenschaftsverwaltung behauptet, braucht unter diesen Umständen nicht geprüft zu werden. Der Klarheit halber ist aber immerhin festzuhalten, dass nach der Konzeption des Mehrwertsteuerrechts Leistungsverhältnisse und damit auch Mittelflüsse zwischen verschiedenen Dienststellen desselben Gemeinwesens grundsätzlich möglich sind (vgl. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 28 MWSTG in der hier einschlägigen, bis zum 31. Dezember 2017 gültigen Fassung, wonach "Leistungen innerhalb des gleichen Gemeinwesens" von der Mehrwertsteuer ausgenommen sind).

4.

Die Beschwerde erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen. Die unterliegende ESTV verfolgt Vermögensinteressen und trägt demnach die Gerichtskosten (Art. 66 Abs. 1 und 4 BGG). Der vorliegende Streit hängt zumindest mittelbar mit dem amtlichen Wirkungskreis der Beschwerdegegnerin zusammen. Ihr ist deshalb keine Parteientschädigung zuzusprechen, zumal keine aussergewöhnlichen Umstände vorliegen (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Gerichtskosten von Fr. 18'000.– werden der ESTV auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird den Parteien und dem Bundesverwaltungsgericht, Abteilung I, mitgeteilt.

Lausanne, 22. November 2022

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Die Präsidentin: F. Aubry Girardin

Der Gerichtsschreiber: Seiler