



2C_809/2017

Urteil vom 23. April 2019

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichterin Aubry Girardin,
Bundesrichter Stadelmann,
Gerichtsschreiber Brunner.

Verfahrensbeteiligte
Stiftung A. _____,
Beschwerdeführerin,
vertreten durch Rechtsanwalt Diego Clavadetscher,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer,
Beschwerdegegnerin.

Gegenstand
Mehrwertsteuer (Option),

Beschwerde gegen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung I,
vom 17. August 2017 (A-7749/2016).

Sachverhalt:

A.

Die Stiftung A. _____ (nachfolgend: die Steuerpflichtige) mit Sitz in U. _____ (SO) bezweckt den Bau, Betrieb und Unterhalt einer Radrennbahn samt Mehrfachturnhalle zur multifunktionalen Nutzung. Sie ist seit dem 4. April 2011 als Steuerpflichtige im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Seit dem 1. Juni 2013 vermietet sie die in U. _____ gelegene Radrennbahn ("B. _____") an ihre Tochtergesellschaft C. _____ AG. Letztere nutzt die Anlage für Veranstaltungen und vermietet sie an Dritte weiter.

Am 11. und 12. Januar 2015 führte die ESTV bei der Steuerpflichtigen für die Steuerjahre 2011 bis 2014 eine Mehrwertsteuerkontrolle durch. Sie kam zum Schluss, dass die Steuerpflichtige bezüglich der Umsätze aus der Vermietung des B. _____s an die C. _____ AG nicht rechtsgültig optiert habe, weil es am dafür erforderlichen offenen Ausweis der Steuer mangle. Entsprechend lägen hinsichtlich der Mieterträge von der Steuer ausgenommene Leistungen vor und es bestehe mit Blick auf die für die betreffende Liegenschaft aktivierten Anlagekosten kein Anspruch auf Vorsteuerabzug.

Mit Einschätzungsmitteilung Nr. 280'611 vom 15. April 2016 forderte die ESTV deshalb Mehrwertsteuern in der Höhe von Fr. 1'400'279.-- nach. Geltend gemacht wurde zusätzlich ein Verzugszins. Die Steuerpflichtige liess diese Einschätzungsmitteilung mit Eingabe vom 30. Juni 2016 vollumfänglich bestreiten.

B.

Mit Verfügung vom 8. November 2016 setzte die ESTV die Steuerforderung zugunsten der Steuerpflichtigen für die Steuerperioden 2011 bis 2014 auf Fr. 98'649.-- fest. Es wurde festgestellt, dass die Steuerpflichtige der ESTV Mehrwertsteuern in der Höhe von Fr. 1'400'279.-- (Differenz zwischen der festgesetzten Steuerforderung und der deklarierten Steuer) nebst 4 % Verzugszins ab 12. März 2014 zu bezahlen habe. Mit Urteil A-7749/2016 vom 17. August 2017 wies das Bundesverwaltungsgericht eine gegen diesen Entscheid erhobene Beschwerde ab (Dispositivziffer 1). Überdies auferlegte es der Abgabepflichtigen die

Verfahrenskosten von Fr. 25'000.-- (Dispositivziffer 2) und verneinte einen Anspruch auf Parteientschädigung (Dispositivziffer 3).

C.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 20. September 2017 gelangt die Abgabepflichtige an das Bundesgericht.

In der Hauptsache beantragt sie die Aufhebung der Dispositivziffer 1 des Urteils des Bundesverwaltungsgerichts, soweit darin die Erhebung von Verzugszinsen durch die ESTV geschützt worden sei; eventualiter sei festzustellen, dass der Verzugszins einzig auf der Differenz zwischen der in der Verfügung vom 8. November 2016 festgesetzten Steuerkorrektur und dem der Abgabepflichtigen zustehenden Betrag aus Einlageentsteuerung zu berechnen sei; subeventualiter sei festzustellen, dass auf der in der Verfügung vom 8. November 2016 festgesetzten Steuerkorrektur ein Verzugszins nur bis zum Datum der Geltendmachung der Einlageentsteuerung geschuldet sei, und ab diesem Zeitpunkt nur noch auf der Differenz zwischen der in der Verfügung vom 8. November 2016 festgesetzten Steuerkorrektur und dem der Abgabepflichtigen zustehenden Betrag aus Einlageentsteuerung.

Weiter ersucht die Abgabepflichtige darum, die Dispositivziffer 2 des Urteils des Bundesverwaltungsgerichts aufzuheben und die Verfahrenskosten vor dem Bundesverwaltungsgericht angemessen herabzusetzen.

Die ESTV beantragt in ihrer Vernehmlassung Abweisung der Beschwerde. Das Bundesverwaltungsgericht verzichtet auf Einreichung einer Vernehmlassung. Die Abgabepflichtige hält in einer Stellungnahme an den gestellten Anträgen fest.

Erwägungen:

1.

1.1. Die Beschwerde ist zulässig (Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. a, Art. 89 Abs. 1 und Art. 90 BGG).

1.2. Die Verfügung ist zugleich Ausgangspunkt und äusserster Rahmen des daran anschliessenden Verwaltungsrechtsstreits (vgl. CHRISTOPH AUER, Streitgegenstand und Rügeprinzip im Spannungsfeld der verwaltungsrechtlichen Prozessmaximen, 1997, S. 35 mit Hinweis). Im Laufe des Verfahrens kann der derart umrissene Streitgegenstand nur eingeschränkt, nicht aber ausgeweitet werden (vgl. Urteil 2C_882/2014 vom 13. April 2015 E. 1.2, nicht publ. in: **BGE 141 II 182**).

1.2.1. Die Verfügung der ESTV vom 8. November 2016, die Ausgangspunkt des vorliegenden Verfahrens bildet und durch das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7749/2016 geschützt wurde, betrifft die Mehrwertsteuer für die Steuerperioden 2011 bis 2014. Die Beschwerdeführerin beruft sich zur Begründung ihrer Eventualanträge auf einen Anspruch auf Einlageentsteuerung, der nach den massgeblichen gesetzlichen Grundlagen (Art. 32 des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer vom 12. Juni 2009 [MWSTG; SR 641.20], Art. 72 der Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 [MWSTV; SR 641.201]) erst in der Steuerperiode 2015 entstanden ist. Der Umfang dieses Anspruchs war bis zum Zeitpunkt des angefochtenen Urteils nicht rechtskräftig festgesetzt und die Vorinstanz hat sich dazu materiell nicht geäussert. Auch die Beschwerdeführerin kann den genauen Betrag der von ihr geltend gemachten Einlageentsteuerung im vorliegenden Verfahren lediglich umreissen. Vor diesem Hintergrund ist der Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens trotz der zeitlich unbefristeten Anordnung von Verzugszins auf den Zeitraum bis Ende 2014 beschränkt.

1.2.2. Nicht einzutreten ist deshalb auf den Eventualantrag, es sei festzustellen, dass der Verzugszins einzig auf der Differenz zwischen der in der Verfügung vom 8. November 2016 festgesetzten Steuerkorrektur und dem der Abgabepflichtigen zustehenden Betrag aus Einlageentsteuerung zu berechnen sei. Ebenfalls nicht einzutreten ist auf den Subeventualantrag, es sei festzustellen, dass auf der in der Verfügung vom 8. November 2016 festgesetzten Steuerkorrektur ein Verzugszins nur bis zum Datum der Geltendmachung der Einlageentsteuerung geschuldet sei, und ab diesem Zeitpunkt nur noch auf der Differenz zwischen der in der Verfügung vom 8. November 2016 festgesetzten Steuerkorrektur und dem der Abgabepflichtigen zustehenden Betrag aus Einlageentsteuerung. Auch eine Überprüfung der von der Beschwerdeführerin vertretenen These, dass die von der ESTV nachbelastete Forderung von Fr. 1'400'279.-- mit Geltendmachung der Einlageentsteuerung am 29. Februar 2016 teilweise durch Verrechnung untergegangen sei, entzieht sich im Übrigen aufgrund des beschränkten Streitgegenstands der bundesgerichtlichen Zuständigkeit.

2.

Aufgrund des diesbezüglich ausdrücklich geäusserten Rechtsmittelverzichts liegt nicht mehr im Streit, dass die Beschwerdeführerin in den Steuerperioden 2011-2014 mangels gültiger Option keinen Anspruch auf Vorsteuerabzug der aktivierten Anlagekosten des B. _____ s gehabt hat. Die ESTV hat ihr deshalb für die betreffenden Steuerperioden zu Recht Mehrwertsteuern in der Höhe von Fr. 1'400'279.-- nachbelastet. Uneinig sind sich die Parteien jedoch bezüglich der Frage, ob aufgrund der verspäteten Bezahlung dieses Betrags Verzugszinsen geschuldet sind.

2.1. Der steuerpflichtigen Person stehen nach Ablauf einer Abrechnungsperiode 60 Tage zur Verfügung, um die in diesem Zeitraum entstandene Steuerforderung zu begleichen (Art. 86 Abs. 1 MWSTG). Bei verspäteter Zahlung ist nach Art. 87 Abs. 1 MWSTG ohne Mahnung ein Verzugszins geschuldet. Für Forderungen, die nach dem 1. Januar 2012 fällig geworden sind, beträgt der Zinssatz 4.0 % (Art. 1 Abs. 2

lit. a der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements über die Verzugs- und die Vergütungszinssätze vom 11. Dezember 2009 [SR 641.207.1]).

Für die Pflicht zur Entrichtung eines Verzugszinses spielt es keine Rolle, aus welchen Gründen die Zahlung verspätet erfolgt ist. Unbeachtlich ist namentlich, ob die abgabepflichtige Person ein Verschulden an der verspäteten Zahlung trifft oder nicht (vgl. FELIX GEIGER, in: Zweifel et al. [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, MWSTG, N. 2 zu Art. 87 MWSTG). Entscheidend ist lediglich, dass die Zahlung zu spät erfolgt ist.

2.2. Eine Ausnahme von der verschuldensunabhängigen Pflicht zur Bezahlung eines Verzugszinses statuiert Art. 87 Abs. 2 MWSTG. Nach dieser Bestimmung ist kein Verzugszins geschuldet "bei einer Nachbelastung, wenn diese auf einem Fehler beruht, der bei richtiger Abwicklung beim Bund zu keinem Steuerausfall geführt hätte". Der Sinngehalt der Bestimmung ist auf den ersten Blick unklar, weil nicht ersichtlich ist, in welchem grammatikalischen Verhältnis die Satzbestandteile des "Fehlers", der "richtigen Abwicklung", des "Bundes" und des "[fehlenden] Steuerausfalls" zueinander stehen. Die Bestimmung könnte zunächst so gelesen werden, dass die Nachbelastung auf einen Fehler zurückzuführen sein muss, der - wäre er unterblieben - nicht zu einem Steuerausfall geführt hätte. Zweitens könnte die Bestimmung so verstanden werden, dass ein Fehler vorliegen muss, der bei richtiger Abwicklung (des Steuerfalls) durch den Bund nicht zu Steuerausfällen geführt hätte. Schliesslich ist auch möglich, die Bestimmung so zu verstehen, dass dem Bund selbst dann kein Steuerausfall entstanden sein dürfte, wenn der Steuerfall auf Grundlage der fehlerhaften Angaben des Steuerpflichtigen abgewickelt worden wäre. Aus logischen Gründen ist nur letztere Auslegung denkbar: Sowohl ein "Fehler" wie auch ein "Steuerausfall" sind nämlich bei richtiger (also gesetzlich gewollter) Abwicklung durch den Steuerpflichtigen oder durch den Bund zum vornherein nicht denkbar (vgl. MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, *Traité TVA*, 2009, S. 1200). Soll Art. 87 Abs. 2 MWSTG nicht tautologisch sein, muss die Bestimmung deshalb so gelesen werden, dass dem Bund - wäre der Steuerfall aufgrund der Angaben des Steuerpflichtigen (korrekt) abgewickelt worden - trotz des Fehlers kein Steuerausfall entstanden wäre (GUIDO MÜLLER, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], OFK MWSTG, 2012, N. 8 zu Art. 87 MWSTG; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, *Handbuch zum MWSTG*, 3. Aufl. 2012, S. 871 N. 2351). Auch die französische ("préjudice financier pour la Confédération") und die italienische Sprachfassung ("perdite d'imposta per la Confederazione") legen eine solche Auslegung von Art. 87 Abs. 2 MWSTG nahe, zumal aus ihnen die sinnlogische Zusammengehörigkeit von "[fehlendem] Steuerausfall" und "beim Bund" deutlicher zutage tritt, als in der deutschen Sprachfassung. Unter Hinweis auf die Verwaltungspraxis unter altem Mehrwertsteuerrecht (vgl. Art. 45a der mittlerweile ausser Kraft gesetzten Verordnung zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 29. März 2000 [MWSTGV; AS 2006 2353]), wird solches in der Literatur namentlich für Fälle bejaht, in denen der Steuerpflichtige nachweisen kann, dass dem Bund trotz Nichteinhaltung einer Formvorschrift (für die Erstellung von Belegen) kein Steuerausfall erwachsen ist. Zu Recht wird in diesem Zusammenhang jedoch bemerkt, dass der Anwendungsbereich von Art. 87 Abs. 2 MWSTG in solchen Konstellationen zum vornherein beschränkt ist, weil unter neuem Mehrwertsteuerrecht der Grundsatz der freien Beweiswürdigung gilt und Nachweise nicht mehr ausschliesslich vom Vorliegen bestimmter Beweismittel abhängig gemacht werden dürfen (Art. 81 Abs. 3 MWSTG), so dass Nachbelastungen aus formellen Gründen im Prinzip nicht mehr vorkommen dürften (vgl. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, a.a.O., S. 872 N. 2352; FELIX GEIGER, in: Zweifel et al. [Hrsg.], *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, MWSTG, N. 12 f. zu Art. 87 MWSTG).

2.3. Mit Blick auf den vorliegend zu entscheidenden Fall liegt auf der Hand, dass das in der Beschwerdeschrift als blosser Formfehler bezeichnete Fehlschlagen des "offenen Ausweises" (Art. 22 Abs. 1 MWSTG) keinen Anwendungsfall von Art. 87 Abs. 2 MWSTG darstellt. Die von der Beschwerdeführerin zu Unrecht vorgenommenen Vorsteuerabzüge veranlassten die ESTV nämlich dazu, für die fragliche Steuerperiode Mehrwertsteuern im Umfang von Fr. 1'400'279.-- nachzubelasten. Wäre der Fehler der Steuerpflichtigen durch die ESTV unbemerkt geblieben, hätte er sich also entgegen den Behauptungen der Beschwerdeführerin nicht steuernerutral ausgewirkt; vielmehr wäre dem Bund für die fragliche Periode ein Steuerausfall in entsprechender Höhe entstanden. Dass die später geltend gemachte Einlageentsteuerung wirtschaftlich ein ähnliches Resultat gezeitigt hat, wie wenn die Vorsteuerabzüge in den Steuerperioden 2011-2014 von der ESTV anerkannt worden wären, kann nicht von Belang sein, ist der Anspruch auf Einlageentsteuerung doch erst nach Ablauf der massgeblichen Steuerperiode entstanden (Art. 32 MWSTG, Art. 72 MWSTV). Die Voraussetzungen für eine Befreiung von der Pflicht zur Entrichtung eines Verzugszinses nach Art. 87 Abs. 2 MWSTG sind vor diesem Hintergrund nicht gegeben.

2.4. Nach dem Gesagten ist bundesrechtlich nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz die Verfügung der ESTV bezüglich der Pflicht der Beschwerdeführerin zur Bezahlung von Verzugszinsen ab dem 12. März 2014 geschützt hat. Die Beschwerde ist in diesem Punkte abzuweisen. Damit ist allerdings nichts darüber ausgesagt, bis wann diese Pflicht zur Bezahlung von Verzugszinsen angehalten hat. Bestände zwischen der ESTV und der Beschwerdeführerin insoweit keine Einigkeit, könnte dies zum Gegenstand eines neuen Verfahrens gemacht werden.

3.

Die Beschwerdeführerin rügt, die Vorinstanz habe die Verfahrenskosten zu hoch angesetzt.

3.1. Anwendbar ist diesbezüglich das Reglement über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht vom 21. Februar 2008 (VGKE; SR 173.320.2). Nach Art. 1 Abs. 1 VGKE setzen

sich die Verfahrenskosten aus der Gerichtsgebühr und den Auslagen zusammen. Die Gerichtsgebühr bemisst sich nach Umfang und Schwierigkeit der Streitsache, Art der Prozessführung und finanzieller Lage der Parteien (Art. 2 Abs. 1 VGKE). In Streitigkeiten mit Vermögensinteresse richtet sie sich namentlich nach dem Streitwert (Art. 4 VGKE).

3.2. Soweit die Beschwerdeführerin eine rechtswidrige Berechnung des Streitwerts beanstandet und ihre Rüge (auch insoweit) damit begründet, dass sie in der Steuerperiode 2015 eine Einlageensteuerung habe vornehmen können, ist sie auf die obigen Erwägungen zum Streitgegenstand zu verweisen (vgl. oben, E. 1.2.1).

Hätte die Beschwerdeführerin vor der Vorinstanz obsiegt und wäre die Verfügung der ESTV vom 8. November 2016 antragsgemäss aufgehoben worden, wäre sie von der Pflicht entbunden gewesen, für die - vorliegend einzig in Frage stehenden - Steuerperioden 2011 bis 2014 Mehrwertsteuern in der Höhe von Fr. 1'400'279.-- nachzubezahlen. Die Vorinstanz hat diesen Wert zu Recht zur Grundlage der Berechnung der Verfahrenskosten gemacht.

3.3. Die Bemessung der Verfahrenskosten durch die Vorinstanz erweist sich vor diesem Hintergrund als bundesrechtskonform. Die Beschwerde ist auch in diesem Punkt abzuweisen.

4.

Bei diesem Verfahrensausgang hat die Beschwerdeführerin die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens zu tragen (Art. 65 i.V.m. Art. 66 Abs. 1 BGG). Eine Parteienschädigung zugunsten der ESTV ist nicht auszusprechen (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.

Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens von Fr. 6'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

3.

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

Lausanne, 23. April 2019

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

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Brunner