



---

Abteilung I  
A-2566/2020

## Urteil vom 11. November 2021

---

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),  
Richterin Marianne Ryter, Richter Keita Mutombo,  
Gerichtsschreiber Roger Gisclon.

---

Parteien

**Dienststelle Liegenschaftsverwaltung der politischen  
Gemeinde A.\_\_\_\_\_**,  
vertreten durch PricewaterhouseCoopers AG,  
Beschwerdeführerin,

gegen

**Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV**,  
Hauptabteilung Mehrwertsteuer,  
Vorinstanz.

---

Gegenstand

MWST (2012 bis 2015).

**Sachverhalt:****A.**

Die Dienststelle Liegenschaftsverwaltung der politischen Gemeinde A. \_\_\_\_\_ (fortan: Steuerpflichtige) ist seit dem 1. Oktober 2012 mehrwertsteuerpflichtig.

**B.**

Bei der Steuerpflichtigen fand am 12. Mai 2016 eine Kontrolle vor Ort gemäss Art. 78 MWSTG statt. Dabei wurde festgestellt, dass für die kontrollierten Steuerperioden 2012 bis 2015 (nach damaliger Rechtssicht) nicht optierbare Mietumsätze aus der Vermietung des neu erstellten Gemeindehauses versteuert und dementsprechend zu viele Vorsteuern geltend gemacht worden waren. Zudem wurde festgestellt, dass teilweise Vorsteuern ohne Vorsteuerausweis auf den Belegen bzw. mit dem falschen Steuersatz abgerechnet worden waren. Die Steuerforderung wurde daher mit Einschätzungsmitteilung (EM) Nr. 193'411 vom 25. Mai 2015 um CHF 2'014'309.10 zu Gunsten der ESTV korrigiert.

**C.**

Gegen diese EM legte die Steuerpflichtige mit Schreiben vom 17. Juni 2016 – ohne Begründung und unter Hinweis auf ein hängiges Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht in einem ähnlich gelagerten Fall – Bestreitung ein, nahm die Zahlung der Forderung unter Vorbehalt vor und bat darum, mit dem Erlass der Verfügung zuzuwarten, bis das Bundesverwaltungsgericht im entsprechenden Fall entschieden habe. Mit Schreiben vom 11. Dezember 2017 wies die ESTV die Steuerpflichtige darauf hin, dass das Bundesverwaltungsgericht mit Urteil A-3014/2016 vom 18. November 2016 die Rechtssicht der ESTV bestätigt und eine Steuerumgehung bejaht habe. Die ESTV bat die Steuerpflichtige in der Folge darum, die Bestreitung zurückzuziehen oder zu begründen. Mit Schreiben vom 15. Januar 2018 hielt die Steuerpflichtige an ihrer Bestreitung fest und begründete diese.

**D.**

Am 2. Mai 2018 erliess die ESTV eine Verfügung, worin sie festhielt, dass eine Steuerumgehung vorliege und bestätigte die mit EM vorgenommenen Nachbelastungen vollumfänglich. Gegen diese Verfügung erhob die Steuerpflichtige am 1. Juni 2018 Einsprache und stellte den Verfahrens Antrag, die Einsprache sei gemäss Art. 83 Abs. 4 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) als Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten. Mit Urteil

A-4013/2018 vom 22. August 2018 verneinte das Bundesverwaltungsgericht das Vorliegen einer einlässlich begründeten Verfügung, trat auf die Beschwerde nicht ein und wies sie zuständigkeitshalber an die ESTV zurück.

#### **E.**

Mit Schreiben vom 11. November 2019 teilte die ESTV der Steuerpflichtigen mit, sie sehe vor, den Sachverhalt nicht (mehr) als Steuerumgehung zu qualifizieren, sondern aufgrund der erhaltenen Subvention eine Vorsteuerabzugskürzung auf der Investitionsrechnung von 100% vorzunehmen, woraus sich eine auf CHF 2'436'182 erhöhte Steuernachforderung ergeben würde, und bot der Steuerpflichtigen die Möglichkeit zur Stellungnahme. Mit Schreiben vom 3. Dezember 2019 nahm die Steuerpflichtige diese Gelegenheit wahr.

#### **F.**

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» i.S.v. Art. 18 Abs. 2 Bst. 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 eigenen Dienststellen) 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.

#### **G.**

Gegen den Einspracheentscheid vom 9. April 2020 erhob die Steuerpflichtige mit Eingabe vom 18. Mai 2020 Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht und stellt folgende Rechtsbegehren:

1. In Gutheissung der Beschwerde sei der Einspracheentscheid der ESTV vom 9. April 2020 aufzuheben.
2. Dementsprechend sei der Politischen Gemeinde A.\_\_\_\_\_, Dienststelle Liegenschaftsverwaltung, der Vorsteuerabzug auf den Investitionen im Zusammenhang mit dem Bau des neuen Gemeindehauses im Betrag von CHF 2'408'769 (geltend gemachte Vorsteuern auf Investitionen abzüglich Korrekturen für nicht zulässige Vorsteuern aufgrund

fehlender Mehrwertsteuer auf der Rechnung in Höhe von CHF 27'412.65) zu gewähren und die bereits aufgrund der EM vom 25. Mai 2016 bezahlte Steuernachbelastung in Höhe von CHF 2'014'309.10 zuzüglich eines Vergütungszinses auszusahlen.

3. Die Kosten des Verfahrens seien der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen und der Beschwerdeführerin sei eine Prozesskostenentschädigung in Höhe von CHF 9'000.- (inkl. MWST) zuzusprechen.
4. Eventualiter im Falle der Nichtgewährung des Vorsteuerabzugs gemäss Ziffer 2 sei der Beschwerdeführerin gegen den Nachweis der entsprechenden korrigierten Rechnungen die an andere Dienststellen fakturierte Mehrwertsteuer gutzuschreiben für sämtliche Perioden seit der Eintragung in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen.

Die Beschwerdeführerin führt im Rahmen der Begründung vorab aus, Kernfrage des Verfahrens sei, ob einer nicht spezialfinanzierten steuerpflichtigen Dienststelle eines Gemeinwesens für die ausschliesslich steuerbare Nutzung einer Liegenschaft der volle Vorsteuerabzug auf den Investitionen anlässlich des Baus dieser Liegenschaft zustehe, vorliegend der Politischen Gemeinde A.\_\_\_\_\_ (fortan: Gemeinde) im Zusammenhang mit dem Bau des neuen Gemeindehauses.

Hinsichtlich des Sachverhalts führt die Beschwerdeführerin sodann aus, die Gemeinde sei seit mehreren Jahren in verschiedene Abteilungen unterteilt, welche entweder spezial- oder nicht spezialfinanziert seien. Acht Abteilungen seien im Register der MWST-Pflichtigen eingetragen. Anlässlich der Revision der Gemeindeordnung in den Jahren 2008/2009 sei die Verwaltungsorganisation überprüft und den aktuellen Gegebenheiten angepasst worden. In diesem Zusammenhang seien alle Abteilungen in ihren Funktionen und zugeteilten Aufgaben sowie die Notwendigkeit bestehender Kommissionen überprüft worden. Dabei seien alle mit den gemeindeeigenen Liegenschaften zusammenhängenden Funktionen und Aufgaben sowie die Führung des Schwimmbades und der Grünanlagen- und Friedhofsaufgaben in der neu geschaffenen Abteilung Liegenschaften im Sinne einer Kompetenzbündelung zusammengeführt worden.

Gemäss dem Organisationsreglement der Gemeinde vom (Datum) sei die Abteilung Liegenschaften für die Bewirtschaftung und Verwaltung sämtlicher gemeindeeigener Liegenschaften, für Neubauten, Renovationen, die zentrale Raumvergabe und -bewirtschaftung, die Projektierung sowie den

Bau und Unterhalt von öffentlichen Anlagen, den Betrieb der Park- und Sportanlagen usw. verantwortlich. Zu den Aufgaben des kaufmännischen Bereichs dieser Abteilung gehören fachgemäss auch alle immobiliennahen Verträge wie Mietverträge, Pachtverträge, Nebenkostenabrechnungen, sowie der Kauf und Verkauf von Immobilien/Grundstücken.

Die Gemeinde verrechne mindestens seit dem Jahr 2004, als die laufende Rechnung institutionell gegliedert worden sei, systematisch sämtliche Raumkosten den jeweiligen Nutzern (Abteilungen oder externen Dritten). Mit dieser Verrechnung werde Kostentransparenz hergestellt. An diesem Grundsatz sei auch anlässlich der Reorganisation der Verwaltungsabteilungen per 2010 festgehalten worden. Für das neue Gemeindehaus sei aufgrund einer Vollkostenrechnung ein Mietzins von CHF 225/m<sup>2</sup> pro Jahr für ausgebaute Büroflächen bzw. CHF 140/m<sup>2</sup> pro Jahr für ausgebaute Lager-/Archivflächen inklusive einer Gewinnmarge festgelegt worden. Diese Mietzinsen seien angemessen, da damit die Liegenschaft für die geplante Nutzungsdauer vollständig amortisiert und refinanziert werde. Ein Preis von CHF 225/m<sup>2</sup> pro Jahr für ausgebaute Büroflächen entspreche zudem dem normalen Preisniveau für kommerzielle Büromieten im Jahr (...) (Bezug neues Gemeindehaus).

Mit Beschluss der Gemeindeversammlung vom (Datum) sei der entsprechende Projektierungskredit gesprochen worden. Mit Abstimmung vom (Datum) sei der Baukredit für den Neubau gewährt worden. Anlässlich des Baus des neuen Gemeindehauses habe die Gemeinde beschlossen, die gemeindeinternen und externen Weiterbelastungen der Raumkosten bzw. die Vermietung des neuen Gemeindehauses freiwillig im Sinne von Art. 22 MWSTG der Mehrwertsteuer zu unterstellen und die Mehrwertsteuer nach der effektiven Abrechnungsmethode abzurechnen. Interne Mieter seien sämtliche Abteilungen, externe Mieter seien andere Gemeinwesen (Kantonspolizei [...] und die Schulgemeinde) und die (...) Kantonalbank. Die Mieter seien teilweise im Register der Steuerpflichtigen eingetragen. Aus diesem Grund habe sich die Gemeinde (bzw. die Beschwerdeführerin, i.e. die Dienststelle Liegenschaftsverwaltung) per 1. Oktober 2012 in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eintragen lassen. In der Folge seien die auf dem Bau und dem Unterhalt des neuen Gemeindehauses anfallenden Vorsteuern geltend gemacht und nach dessen Bezug die Umsatzsteuer auf sämtlichen Mietumsätzen des neuen Gemeindehauses an die ESTV abgeführt worden.

Die ESTV sei der Ansicht, ihr (der Beschwerdeführerin) stehe, als nicht spezialfinanzierte Dienststelle, kein Vorsteuerabzug auf Investitionen zu. Als hauptsächliche Begründung führe die ESTV aus, die Verwendung von Steuergeldern sei einer Subvention bzw. anderen öffentlich-rechtlichen Beiträgen gemäss Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG gleichzustellen, weshalb der Vorsteuerabzug gemäss Art. 33 Abs. 2 MWSTG zu kürzen sei. Für diese seitens der ESTV geäusserte Rechtauffassung – so die Beschwerdeführerin weiter – bestehe keine gesetzliche Grundlage. Die Sachverhaltsdarstellung der Beschwerdeführerin werde indes seitens der ESTV anerkannt.

#### **H.**

Mit Vernehmlassung vom 6. Juli 2020 beantragte die ESTV (fortan auch: Vorinstanz) die vollumfängliche Abweisung der Beschwerde und die Bestätigung des Einspracheentscheids vom 9. April 2020 unter Kostenfolge zu Lasten der Beschwerdeführerin.

Zur Begründung verweist sie im Wesentlichen auf ihre im angefochtenen Einspracheentscheid vom 9. April 2020 wiedergegebenen Ausführungen.

#### **I.**

Auf die einzelnen Vorbringen der Parteien und die eingereichten Akten wird nachfolgend soweit eingegangen, als sie für den vorliegenden Entscheid wesentlich sind.

### **Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

#### **1.**

**1.1** 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 liegt hier nicht vor. Die angefochtene Verfügung stellt eine solche im Sinne von Art. 5 VwVG dar. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 Bst. d VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde 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 Adressatin der angefochtenen Verfügung und hat ein Interesse an deren Abänderung. Sie ist damit zur Beschwerdeerhebung berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG).

**1.4** Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist somit einzutreten.

**1.5** Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. c VwVG).

**1.6** Gestützt auf den Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (vgl. Art. 62 Abs. 4 VwVG), welcher im Beschwerdeverfahren gilt, ist das Bundesverwaltungsgericht verpflichtet, auf den unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten festgestellten Sachverhalt die richtigen Rechtsnormen anzuwenden (statt vieler: BGE 131 II 200 E. 4.2). Dies bedeutet, dass das Bundesverwaltungsgericht eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer Begründung bestätigen kann, die von jener der Vorinstanz abweicht (sog. Motivsubstitution; vgl. BVGE 2007/41 E. 2; Urteile des BVGer A-6966/2018 vom 24. Oktober 2019 E. 1.5 und A-3678/2016 vom 6. August 2018 E. 2.2; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 1.54).

## **2.**

**2.1** Der beschwerdegegenständliche Sachverhalt betrifft die Steuerperioden 2012 bis 2015. Damit kommen das MWSTG und die dazugehörige Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, SR 641.201) zur Anwendung (Art. 112 Abs. 1 MWSTG e contrario). Massgebend sind dabei die in den zu beurteilenden Steuerperioden geltenden Fassungen des MWSTG und der MWSTV, auf die nachfolgend auch referenziert wird.

Wird im Folgenden auch auf die Rechtsprechung zum früheren Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG; AS 2000 1300) verwiesen, liegt der Grund darin, dass diese im vorliegenden Fall auch für das MWSTG übernommen werden kann.

**2.2** 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).

**2.3** 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).

**2.3.1** 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).

**2.3.2** Gemäss Art. 3 Bst. c MWSTG ist eine Leistung die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts, auch wenn sie von Gesetzes wegen oder aufgrund behördlicher Anordnung erfolgt. Als Entgelt gelten nach Art. 3 Bst. f MWSTG Vermögenswerte, die der Empfänger oder die Empfängerin oder an seiner oder ihrer Stelle eine Drittperson für den Erhalt einer Leistung aufwendet. Ein Austauschverhältnis setzt voraus, dass ein hinreichender Konnex (BGE 140 II 80 E. 2.1) bzw. eine innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Entgelt besteht, sodass das eine das andere Element auslöst (BGE 138 II 239 E. 3.2; 132 II 353 E. 4.1 ["rapport économique étroit"]; 126 II 443 E. 6a). In der Lehre ist umstritten, wessen Perspektive für die Beurteilung der inneren wirtschaftlichen Verknüpfung zwischen Leistung und Entgelt einzunehmen ist. Der überwiegende Teil der Autoren ist der Ansicht, dass massgeblich auf die Sicht des Leistungsempfängers abzustellen ist (siehe etwa BOSSART/CLAVADETSCHER, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, MWSTG/LTVA, 2015 [nachfolgend: MWST-Kommentar 2015], Art. 18 N. 89). Auch das Bundesgericht hat sich bereits in diese Richtung geäussert (Urteil des BGer 2C\_585/2017 vom 6. Februar 2019 E. 3.2; vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-460/2019 vom 9. März 2020 E. 3.2.2).



**2.4** Damit überhaupt eine steuerbare Leistung vorliegt, muss sie – wie gesehen (E. 2.3) – 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).

**2.5** Mangels Leistung – bzw. weil diesen Mittelflässen die innere wirtschaftliche Verknüpfung mit einer mehrwertsteuerlichen Leistung fehlt (vgl. FELIX GEIGER, in: ders./Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: MWSTG-Kommentar 2019], Art. 18 N. 9) – gelten namentlich die in Art. 18 Abs. 2 Bst. a – I MWSTG genannten Mittelflüsse nicht als Entgelt (vgl. auch Urteil des BVGer A-3014/2016 vom 18. November 2016 E. 2.2).

**2.5.1** Zu den sog. Nicht-Entgelten zählen nach Art. 18 Abs. 2 MWSTG unter anderem Subventionen und andere öffentlich-rechtliche Beiträge, selbst wenn sie gestützt auf einen Leistungsauftrag oder eine Programmvereinbarung gemäss Art. 46 Abs. 2 BV ausgerichtet werden (Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG; BGE 141 II 182 E. 3.5).

**2.5.1.1** Das Mehrwertsteuergesetz kennt keine Legaldefinition der Subvention oder der anderen öffentlich-rechtlichen Beiträge. Entsprechend dem Gebot der Einheit der Rechtsordnung ist dafür grundsätzlich auf die Subventionsgesetzgebung zurückzugreifen (BGE 140 I 153 E. 2.5.4 S. 161 f.; Urteil des BGer 2C\_826/2016 vom 6. April 2018 E. 2.5; Urteil des BVGer A-460/2019 vom 9. März 2020 E. 4.2.1). Nach Art. 29 MWSTV gelten als Subventionen oder andere öffentlich-rechtliche Beiträge namentlich die vom Gemeinwesen ausgerichteten:

- a) Finanzhilfen im Sinne von Art. 3 Abs. 1 des Subventionsgesetzes vom 5. Oktober 1990 (SuG, SR 616.1);
- b) Abgeltungen im Sinne von Art. 3 Abs. 2 Bst. a SuG, sofern kein Leistungsverhältnis vorliegt;
- c) Forschungsbeiträge, sofern dem Gemeinwesen kein Exklusivrecht auf die Resultate der Forschung zusteht;
- d) mit den Buchstaben a – c vergleichbaren Mittelflässe, die gestützt auf kantonales und kommunales Recht ausgerichtet werden.

**2.5.1.2** Subventionen und andere öffentlich-rechtliche Beiträge zeichnen sich im Wesentlichen dadurch aus, dass sie von Gemeinwesen ohne entsprechende marktwirtschaftliche Gegenleistung ausgerichtet werden. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zielt der Subventionsgeber mit der Gewährung der Subvention nicht auf die Herstellung eines bestimmten Zustandes ab, sondern er will damit beim Subventionsempfänger ein bestimmtes Verhalten hervorrufen oder unterstützen. Für die Subvention ist wesentlich, dass sich der Empfänger in einer Weise verhält und Aufgaben erfüllt, die dem mit der Subventionierung verfolgten öffentlichen Zweck entsprechen und zur Verwirklichung dieses Zweckes geeignet erscheinen. Abgesehen von dieser Verhaltensbindung sind Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand jedoch «unentgeltlich», d.h. ein wirtschaftlich gleichwertiges Entgelt ist für sie nicht zu entrichten (BGE 140 I 153 E. 2.5.5, 126 II 443 E. 6c; Urteil des BGer 2C\_196/2012 vom 10. Dezember 2012 E. 2.3 [Universität Bern]; GEIGER, MWSTG-Kommentar 2019, Art. 18 N. 11). Gemäss Verwaltungspraxis liegt eine Subvention demnach vor, wenn folgende drei Bedingungen kumulativ erfüllt sind (MWST-Info 05, Ziff. 1.1):

- Die Subvention wird von der öffentlichen Hand ausgerichtet; als öffentliche Hand gelten die autonomen Dienststellen des Bundes, der Kantone und der Gemeinden sowie die übrigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts wie in- oder ausländische Körperschaften (z.B. Zweckverbände von Gemeinwesen), rechtlich selbstständige Anstalten und Stiftungen des öffentlichen Rechts sowie einfache Gesellschaften im Gemeinwesen (Art. 12 Abs. 1 MWSTG und Art. 12 Abs. 2 MWSTV);
- der Beitragszahler erhält keine konkrete Gegenleistung vom Begünstigten;
- die Subvention wird grundsätzlich aufgrund einer gesetzlichen Grundlage ausgerichtet (Gesetz, Verordnung, Reglement, Beschluss, Erlass, usw.).

**2.5.2** Als Nicht-Entgelte gelten auch Einlagen in Unternehmen, insbesondere zinslose Darlehen, Sanierungsleistungen und Forderungsverzichte nach Art. 18 Abs. 2 Bst. e MWSTG. Der Begriff der «Einlage» ist sehr allgemein gehalten und damit umfassend zu verstehen (Urteil des BVer A-460/2019 vom 9. März 2020 E. 4.3.2).

**2.5.2.1** Aus dem in Art. 18 Abs. 2 Bst. e MWSTG verwendeten Begriff «Unternehmen», der im Mehrwertsteuerrecht sehr weit gefasst ist, ergibt sich weiter, dass es auf die Rechtsform der Empfängerin der Beiträge nicht ankommt.

Die Botschaft vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer (BBI 2008 6885 ff.) hält hierzu fest: Einlagen in Unternehmen sind weit zu verstehen. Darunter fallen zum Beispiel Gesellschafterbeiträge, also insbesondere Kapitaleinlagen, Aufgelder, Zuschüsse und Beiträge à-fonds-perdu, Forderungsverzichte im Zusammenhang mit Darlehen, Zinsverzichte und Zinsreduktionen auf gewährten Darlehen und die Einräumung von Baurechten ohne oder mit reduziertem Baurechtszins, die von direkt beteiligten Gesellschaftern an Gesellschaften geleistet werden. Darunter können aber auch Einlagen in Einzelfirmen und Personengesellschaften sowie Beiträge an übrige Gesellschaftsformen fallen. Bereits aus der Definition des Leistungsbegriffs geht hervor, dass diese Einlagen nicht der MWST unterliegen können. Nicht darunterfallen aber Beiträge Dritter, die nicht am Unternehmen beteiligt sind. Hierbei kann es sich um Spenden oder Subventionen handeln (vgl. BBI 2008 6885 ff., 6960). Gemäss der in der Botschaft wiedergegebenen Auffassung ist bei sog. Kapitaleinlagen ein Beteiligungsverhältnis Voraussetzung. Ob hierbei eine zivilrechtliche oder wirtschaftliche Betrachtungsweise anzuwenden ist, lässt sich der Botschaft jedoch nicht eindeutig entnehmen (Urteil des BVGer A-460/2019 vom 9. März 2020 E. 4.3.4).

In BGE 132 II 353 hatte das Bundesgericht – allerdings noch unter dem aMWSTG – offengelassen, ob eine Kapitaleinlage vom direkten Anteilseigner stammen müsse oder ob auch Beiträge von indirekt Verbundenen (z.B. Schwestergesellschaften, Tochtergesellschaften, Grossmuttergesellschaften oder anderen Nahestehenden oder gar Dritten) als Kapitaleinlagen betrachtet werden könnten (daselbst E. 5.1; Urteil des BVGer A-460/2019 vom 9. März 2020 E. 4.3.4).

**2.5.2.2** Vor diesem Hintergrund kann im Einzelfall ein Beteiligungsverhältnis auch dann bejaht werden, wenn eine rein wirtschaftliche Beherrschung gegeben ist, zumindest wenn der Einfluss auf das Unternehmen mit einem Beteiligungsverhältnis vergleichbar ist. Diese Auffassung deckt sich auch mit dem weitgefassten Begriff der «Einlage» (Urteil des BVGer A-460/2019 vom 9. März 2020 E. 4.3.4).

**2.5.3** Im Rahmen des Urteils 2C\_356/2020 vom 21. Oktober 2020 hatte das Bundesgericht seitens des Gemeinwesens geleistete Subventionen und andere öffentlich-rechtliche Beiträge von seitens des Gemeinwesens geleisteten Einlagen in Unternehmen abzugrenzen.

**2.5.3.1** Vorab hielt das Bundesgericht hierzu fest, dass «Einlagen in Unternehmen» auch zugunsten von Steuersubjekten der Gemeinwesen geleistet werden können, zumal es sich bei Letzteren im mehrwertsteuerlichen Sinne um Betreiberinnen von Unternehmen handle (Urteil des BGer 2C\_356/2020 vom 21. Oktober 2020 E. 5).

**2.5.3.2** Weiter befasste sich das Bundesgericht mit der Bedeutung der Begriffe «Subventionen und andere öffentlich-rechtliche Beiträge» und «Einlagen in Unternehmen» im allgemeinen Sprachgebrauch. Während es sich bei Ersteren um Zuwendungen handle, welche beim Empfänger eine Einnahme bildeten und über die er damit verfügen könne, ohne dass er dem Zuwendenden dafür Beteiligungsrechte einräumen müsse, handle es sich bei Letzteren um Einbringungen in eine Gesellschaft mit dem Ziel, dieser gestützt auf das Beteiligungsverhältnis Eigenkapital zuzuwenden. Einlagen in Unternehmen würden in Form von Sach- oder Geldleistungen von (direkt oder allenfalls auch nur indirekt) Beteiligten im Rahmen von Finanzierungsoperationen geleistet. Dem empfangenden Unternehmen erlaubten die Einlagen, den Marktgesetzen folgend eine Mehrwerte schaffende Tätigkeit auszuüben (mit Verweis auf Urteil des BGer 2C\_647/2007 vom 7. Mai 2008 E. 3.2, in: ASA 78 S. 174). Beim Beteiligten, welcher die Einlage leiste, führe diese zu einer blossen Vermögensumschichtung. Es liege somit weder beim Zuwendenden noch beim Empfänger eine Einnahme vor, sondern der Zuwendende erhalte für die Einlage Beteiligungsrechte (mit Verweis auf PIERRE-MARIE GLAUSER/ALEXANDRA PILLONEL, MWST-Kommentar 2015, Art. 18 N. 214 f.). Wenn auch die Abgrenzung zwischen Einlagen und schuldrechtlichen Austauschverhältnissen im Einzelnen umstritten sei, so sei doch jedenfalls eine Einräumung von Beteiligungsrechten bei Subventionen oder anderen öffentlich-rechtlichen Beiträgen typischerweise nicht gegeben (Urteil des BGer 2C\_356/2020 vom 21. Oktober 2020 E. 6.1).

**2.5.3.3** Während der Begriff der Subventionen und anderen öffentlich-rechtlichen Beiträgen aufgrund der sich daraus ergebenden – an sich systemwidrigen – Vorsteuerabzugskürzungen (vgl. dazu E. 2.8.3 f.) aus teleologischer Sicht zumindest nicht ausdehnend zu verstehen sei, sei aus den

besagten Gründen ein eher extensives Verständnis des Begriffes der Einlage in ein Unternehmen in Art. 18 Abs. 2 Bst. e MWSTG angezeigt (Urteil des BGer 2C\_356/2020 vom 21. Oktober 2020 E. 6.2 f.; vgl. zum extensiven Verständnis auch E. 2.5.2.1 bzw. BBI 2008 6885 ff., 6960).

**2.5.3.4** Mit Blick auf das Ausgeführte sei bei einem Mittelfluss eines Gemeinwesens zugunsten einer mehrwertsteuerpflichtigen öffentlich-rechtlichen Anstalt von einer Einlage in ein Unternehmen im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. e MWSTG auszugehen, wenn das Gemeinwesen für die Zuwendung eine Beteiligung erhalte. Angesichts der gebotenen extensiven Auslegung des Begriffes der Einlage in ein Unternehmen im Sinne dieser Bestimmung sei dabei als Beteiligung auch eine bloss wirtschaftliche Beteiligung zu betrachten. Demgegenüber sei der Mittelfluss eher als Subvention oder öffentlich-rechtlichen Beitrag im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG zu qualifizieren, wenn er bei der empfangenden öffentlich-rechtlichen Anstalt eine Einnahme und beim Gemeinwesen eine Ausgabe bilde (Urteil des BGer 2C\_356/2020 vom 21. Oktober 2020 E. 7.1).

**2.5.3.5** Problematisch erscheine es hingegen für die Abgrenzung zwischen Art. 18 Abs. 2 Bst. a und e MWSTG zwischen Handlungen des Gemeinwesens, die im öffentlichen Interesse liegen würden, und solchen, welche durch eine Ertragserzielungsabsicht des Gemeinwesens motiviert seien, zu unterscheiden. Denn ein Gemeinwesen sollte schon von Verfassung wegen immer im öffentlichen Interesse handeln (vgl. Art. 5 Abs. 2 BV) und leiste regelmässig Zuwendungen an öffentlich-rechtliche Institutionen zu deren Finanzierung, ohne dass ein Gewinn angestrebt werde. Deshalb könnten bei einem Abstellen auf die genannte Unterscheidung (ausser allenfalls im Fall der Zuwendung an Kantonalbanken) praktisch nie Einlagen eines Gemeinwesens in ein Unternehmen im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. e MWSTG vorliegen. Dies wäre nicht zuletzt angesichts des Umstandes kaum zu rechtfertigen, dass ein vom Staat betriebenes oder gegründetes, im öffentlichen Interesse tätiges Unternehmen ebenfalls mehrwertsteuerpflichtig sein könne (vgl. Art. 12 MWSTG) und für ein solches Unternehmen in Bezug auf die Unterscheidung zwischen Art. 18 Abs. 2 Bst. a und Art. 18 Abs. 2 Bst. e MWSTG die üblichen Kriterien gelten würden, ohne dass es auf die Rentabilität ankäme (Urteil des BGer 2C\_356/2020 vom 21. Oktober 2020 E. 7.2 f. und 8.2).

**2.6** 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. 2.8; 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; vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-3014/2016 vom 18. November 2016 E. 2.3).

## **2.7**

**2.7.1** 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 CHF 100'000.- Umsatz aus steuerbaren Leistungen erzielt (Art. 10 Abs. 2 Bst. a MWSTG).

**2.7.2** 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 MWSTG 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 CHF 25'000.- Umsatz pro Jahr aus steuerbaren Leistungen an Nichtgemeinwesen stammen. Stammen mehr als CHF 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 CHF 100'000.- im Jahr nicht übersteigt. Der Umsatz bemisst sich nach den vereinbarten Entgelten ohne die Steuer (Art. 12 Abs. 3 MWSTG).

**2.7.3** Gemäss Art. 11 Abs. 1 MWSTG kann auf die Befreiung von der Steuerpflicht verzichtet (subjektive Option), wer ein Unternehmen betreibt und

nach Art. 10 Abs. 2 oder Art. 12 Abs. 3 MWSTG von der Steuerpflicht befreit ist.

## **2.8**

**2.8.1** 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 (vgl. Urteil des BVGer A-3014/2016 vom 18. November 2016 E. 2.5).

**2.8.2** 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 ist namentlich die Überlassung von Grundstücken und Grundstücksteilen zum Gebrauch oder zur Nutzung (vgl. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 MWSTG) sowie die Leistungserbringung innerhalb des gleichen Gemeinwesens (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 28 MWSTG). Die steuerpflichtige Person kann für die Versteuerung dieser steuerausgenommenen Leistungen durch offenen Ausweis der Steuer optieren (vgl. Art. 22 Abs. 1 MWSTG), es sei denn, Leistungen nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 20 und 21 MWSTG würden vom Empfänger oder von der Empfängerin ausschliesslich für private Zwecke genutzt (Art. 22 Abs. 2 Bst. b MWSTG), was bei der vorliegend zu beurteilenden Sache nicht der Fall ist (vgl. auch vorne E. 2.6).

**2.8.3** Das Erzielen von Nicht-Entgelten wird im unternehmerischen Bereich als Bestandteil der unternehmerischen Tätigkeit beurteilt (vgl. REGINE SCHLUCKEBIER, MWSTG-Kommentar 2019, Art. 10 N. 50 ff.) 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 er-

hält, hat sie nach Art. 33 Abs. 2 MWSTG ihren Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen (vgl. Urteil des BVGer A-3014/2016 vom 18. November 2016 E. 2.5).

**2.8.4** Nach Ziff. 7.3.1 der MWST-Brancheninfo Nr. 19 «Gemeinwesen» (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». Die ESTV qualifiziert die genannten Mittel demzufolge als Subventionen oder öffentlich-rechtliche Beiträge im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG.

Überdies geht die ESTV davon aus, dass Beiträge (Zuschüsse) oder Defizitdeckungen des eigenen Gemeinwesens an Dienststellen ebenfalls als Mittelflüsse im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG zu qualifizieren sind (MBI 19 Teil A, Vorbemerkungen sowie MBI 19, Ziff. 7.2.4.3 und 7.2.5.2).

Diese Praxis wird in der Lehre kritisiert. Einzig die Finanzierung mit Mittelflüssen nach Art. 18 Abs. 2 Bst. a-c MWSTG führe zu einer Vorsteuerabzugskürzung nach Art. 33 Abs. 2 MWSTG. Art. 33 Abs. 2 MWSTG sei aufgrund seiner Systemwidrigkeit restriktiv auszulegen (BEATRICE BLUM, MWSTG-Kommentar 2019, Art. 33 N. 12; SONJA BOSSART MEIER/DIEGO CLAVADETSCHER, Gekapptes Vorsteuerabzugsrecht der Gemeinwesen, in: Der Schweizer Treuhänder 2015, S. 290, Ziff. 2; BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, S. 131 f.; PIERRE-MARIE GLAUSER, Subventions, dons et sponsoring, in: ASA 79, S. 16; MATHIAS BOPP/ALINE KÖNIG, Ausgewählte Fragestellungen bezüglich Unternehmen und Gemeinwesen im neuen MWSTG, in: ASA 78, S. 790 f.; vgl. auch vorne E. 2.5.3.3). Es dürfe nicht jeder Beitrag eines Gemeinwesens (ausserhalb eines Leistungsverhältnisses) als Subvention qualifiziert werden. Denkbar sei ein anderes Nicht-Entgelt nach Art. 18 Abs. 2 MWST, wobei die Aufzählung in dieser Bestimmung nicht abschliessend sei (BLUM, MWSTG-Kommentar 2019, Art. 33 N. 13; vgl. dazu vorne E. 2.5).

Bei der erwähnten Praxis geht es darum, dass eine Dienststelle vom «Muttermeinwesen» (i.d.R. handelt es sich um die nicht steuerpflichtige Abteilung «Finanzen») mit «eigenen Mitteln», z.B. aus Steuererträgen, alimentiert wird. Solches erfüllt gemäss BOSSART MEIER/CLAVADETSCHER die



Voraussetzungen einer – wie gesagt restriktiv auszulegenden – Subvention nach Art. 33 Abs. 2 MWSTG nicht (BOSSART MEIER/CLAVADETSCHER, a.a.O., S. 290, Ziff. 2; wohl gleicher Meinung: BLUM, MWSTG-Kommentar 2019, Art. 33 N. 18, BOPP/KÖNIG, a.a.O., S. 794). Den Subventionscharakter erhalten die Steuergelder einzig durch die buchmässige Behandlung, indem sie in einem ersten Schritt in einer Dienststelle vereinnahmt werden und in einem zweiten Schritt die Verteilung der Steuererträge aus dieser Dienststelle an andere Dienststellen als Subvention oder Beitrag der öffentlichen Hand behandelt wird (BLUM, MWSTG-Kommentar 2019, Art. 33 N. 18). Wäre (rein theoretisch) das «Muttergemeinwesen» (z.B. eine ganze Gemeinde) selbst steuerpflichtig, wären die von Einwohnern und Unternehmen gezahlten direkten Steuern offenkundig keine Subventionen, sondern vielmehr ein (in Art. 18 Abs. 2 MWSTG nicht explizit genanntes) Nicht-Entgelt ohne Folgen auf die Vorsteuern. Die in der MBI 19 ebenfalls zu findende Aussage der ESTV, die Finanzierung durch allgemeine Steuereinnahmen führe zur Verneinung des Vorsteuerabzugsrechts (MBI 19, Ziff. 7.3.1), ist nach Auffassung von BOSSART MEIER/CLAVADETSCHER in keiner Weise nachvollziehbar. Wenn nun das «Muttergemeinwesen» diese Steuererträge an eine Dienststelle weiterleite, verändere sich deren Charakter nicht. Die Praxis der ESTV sei womöglich historisch zu erklären, da früher zumindest nach Ansicht der ESTV alle Nicht-Entgelte zu Vorsteuerabzugskürzungen geführt hätten. Diese Auffassung sei heute überholt (BOSSART MEIER/CLAVADETSCHER, a.a.O., S. 290, Ziff. 2). Anders könnte es sich indes verhalten, wenn ein Gemeinwesen (z.B. ein Kanton) einem anderen Gemeinwesen (z.B. einer politischen Gemeinde) als Subventionen oder andere öffentlich-rechtliche Beiträge zu qualifizierende finanzielle Mittel zukommen lässt und diese anschliessend innerhalb der politischen Gemeinde an eine steuerpflichtige Dienststelle weitergeleitet werden. Dies könnte gegebenenfalls eine Kürzung des Vorsteuerabzugs zu Folge haben (vgl. Art. 18 Abs. 2 Bst. a-c und Art. 33 Abs. 2 MWSTG i.V.m. Art. 30 Abs. 2 MWSTV).

## **2.9**

**2.9.1** In Anwendung von Art. 65 Abs. 2 MWSTG ist die ESTV gehalten, alle Praxisfestlegungen ohne zeitlichen Verzug zu veröffentlichen. Die von den Verwaltungsbehörden veröffentlichten Broschüren, Kreisschreiben und Merkblätter stellen lediglich Verwaltungsverordnungen dar, das heisst generelle Dienstanweisungen, die sich an nachgeordnete Behörden oder Personen wenden und worin die Verwaltungen ihre Sichtweise darlegen. Sie dienen der Sicherstellung einer einheitlichen, gleichmässigen und sachrichtigen Praxis des Gesetzesvollzugs (BVGE 2010/33 E. 3.3.1,

2007/41 E. 4.1; Urteil des BVGer A-5017/2013 vom 15. Juli 2014 E. 3.1; MARTIN KOCHER, MWST-Kommentar 2015, Art. 65 N. 31; MICHAEL BEUSCH, Was Kreisschreiben dürfen und was nicht, in: Der Schweizer Treuhänder 2005, S. 613 ff.). Als solche sind sie für die als eigentliche Adressaten figurierenden Verwaltungsbehörden verbindlich, wenn sie nicht klarerweise einen verfassungs- oder gesetzeswidrigen Inhalt aufweisen (MICHAEL BEUSCH, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., Basel 2017, Art. 102 N. 15 ff.).

**2.9.2** Nicht verbindlich sind Verwaltungsverordnungen, welche keine von der gesetzlichen Ordnung abweichenden Bestimmungen enthalten dürfen, dagegen für die Justizbehörden, deren Aufgabe es ist, die Einhaltung von Verfassung und Gesetz im Einzelfall zu überprüfen (vgl. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 2.173 f.). Die Gerichtsbehörden sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheidung allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen. Dies gilt umso mehr, als es nicht Aufgabe der Gerichte ist, als Zweitinterpreten des der Verwaltungsverordnung zugrunde liegenden Erlasses eigene Zweckmässigkeitsüberlegungen an die Stelle des Vollzugskonzepts der zuständigen Behörde zu setzen (vgl. BGE 126 II 275 E. 4c, 123 II 16 E. 7a; BVGE 2010/33 E. 3.3.1, 2007/41 E. 3.3). Von selbst versteht sich angesichts der herausragenden Bedeutung, welche dem Legalitätsprinzip im Schweizer Steuerrecht zukommt, dass eine Verwaltungsverordnung oder gar eine bloss nicht schriftlich festgehaltene Praxis unter keinen Umständen alleinige Grundlage für die wie auch immer ausgestaltete steuerliche Erfassung eines Sachverhalts darstellen kann (vgl. BVGE 2010/33 E. 3.3.1, 2007/41 E. 4.1; vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-6253/2018 vom 10. Dezember 2019 E. 2.6).

**2.10** Ergibt sich aus der Steuerabrechnung ein Überschuss zugunsten der steuerpflichtigen Person, so wird dieser ausbezahlt (Art. 88 Abs. 1 MWSTG). Erfolgt die Auszahlung des Überschusses nach Absatz 1 oder die Rückerstattung nach Absatz 3 später als 60 Tage nach Eintreffen der Steuerabrechnung beziehungsweise der schriftlichen Geltendmachung des Anspruches bei der ESTV, so wird für die Zeit vom 61. Tag bis zur Auszahlung oder Rückerstattung ein Vergütungszins ausgerichtet (Art. 88 Abs. 4 MWSTG).

### 3.

**3.1** Im vorliegenden Fall ist der Sachverhalt soweit ersichtlich und entscheidungswesentlich unbestritten. In rechtlicher Hinsicht ist hingegen umstritten, ob die allgemeinen Steuermittel, mit welchen die Investitionen in das neue Gemeindehaus finanziert wurden, den Abzug der in diesem Zusammenhang angefallenen Vorsteuern ausschliessen, zumal die Vorinstanz diese allgemeinen Steuermittel mit einem Mittelfluss im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG gleichsetzt, welcher gemäss Art. 33 Abs. 2 MWSTG zu einer Vorsteuerabzugskürzung führt. In rechtlicher Hinsicht unbestritten ist indes, dass die Überweisung bzw. die Umbuchung der in Frage stehenden Mittel gegenleistungslos erfolgt ist. Die Parteien begründen ihre Positionen wie folgt:

**3.1.1** Die Beschwerdeführerin bringt zur Begründung ihres Standpunkts u.a. vor, es könne vorliegend schon deshalb keine Subvention gegeben sein, weil es sowohl an einem Mittelfluss als auch an einer rechtlichen Grundlage, auf welche sich der (nicht vorhandene) Mittelfluss stützen soll, fehle. Während die Steuern dem Rechtssubjekt Gemeinwesen als Ganzes gehörten, sei nur eine Verwendung durch die einzelnen Dienststellen möglich. Im Gemeinwesen würden die Steuergelder zentral (im Namen und auf Rechnung der verschiedenen Stellen) eingefordert und verwaltet. Die entsprechenden Steuergelder würden anschliessend an die jeweiligen Stellen weitergeleitet. Dass mit der Weiterleitung nach der Praxis der ESTV eine Umqualifizierung zu einer Subvention erfolgen solle, sei nicht sachgerecht und widerspreche den Grundsätzen der Mehrwertsteuer. Wenn die mehrwertsteuerliche Fiktion herrsche, dass es mehrwertsteuerlich kein Gemeinwesen als Steuersubjekt gebe, sondern nur die einzelnen Dienststellen, dann verbleibe mehrwertsteuerlich auch kein Gemeinwesen als Solches, das seine Steuern selbst verwenden oder «Subventionen» an die Dienststellen ausrichten könne. Diese Konsequenz zeige sich auch dann, wenn sich alle Dienststellen einer Gemeinde gemäss Art. 12 Abs. 2 MWSTG zu einem einzigen Steuersubjekt zusammenschliessen würden. In diesem Fall könne auch mit der mehrwertsteuerlichen Fiktion der Dienststellen als Steuersubjekte nicht mehr begründet werden, wo hier Subventionen oder öffentlich-rechtliche Beiträge vorliegen sollen. In das Steuersubjekt flössen Steuern hinein, welche dann vom Steuersubjekt (unter anderem) für Investitionen zur Erzielung steuerbarer Umsätze verwendet würden. Die ESTV würde wohl kaum behaupten, dass in einem solchen Fall die Steuern als Subventionen zu qualifizieren wären. Wenn aber nur hier der Vorsteuerabzug zugelassen würde, dann läge gegenüber einem Gemeinwesen mit einzelnen registrierten Dienststellen zweifellos eine Ungleichbehandlung vor.

Die Beschwerdeführerin bestreitet deshalb ausdrücklich, dass vorliegend ein Mittelfluss vorliege, der gestützt auf kommunales oder kantonales Recht ausgerichtet werde.

**3.1.2** Die ESTV begründet ihre Ansicht damit, dass die Beschwerdeführerin die Investition mit einer Subvention ihres «Muttergemeinwesens» finanziert habe. Eine Subvention müsse von der öffentlichen Hand ausgerichtet werden, was bei der ausrichtenden politischen Gemeinde bzw. deren Dienststelle Finanzen der Fall sei. Weiter habe die Beschwerdeführerin keine konkrete Gegenleistung zu erbringen, was vorliegend unbestrittenermassen der Fall sei, da die Gelder bedingungslos gesprochen und keine Rückzahlung vereinbart worden sei. Als dritter Punkt müsse die Subvention grundsätzlich aufgrund einer gesetzlichen Grundlage ausgerichtet werden.

Die Beschwerdeführerin vertrete dazu die Ansicht, dass im vorliegenden Falle keine gesetzliche Grundlage und überdies kein Mittelfluss vorliege, denn ein Mittelfluss sei aufgrund der Organisation des Gemeinwesens bzw. der Tatsache, dass es sich ausserhalb des Mehrwertsteuerrechts um ein einziges Rechtssubjekt handle, gar nicht möglich. Dem sei – so die ESTV weiter – nicht zuzustimmen. Als gesetzliche Grundlage könne auch ein Beschluss gelten. Mit Gemeinderatsbeschluss vom (Datum) habe der Gemeinderat die Gesamtprojektkosten zu Lasten der Baukonten «Neues Gemeindehaus» verabschiedet. Die Gemeindeversammlung habe in ihrem Beschluss vom (Datum) den Kredit zudem genehmigt. Die Finanzabteilung werde in dem Beschluss angewiesen, die Kosten auf den fraglichen Baukonten zu verbuchen. Hier liege mit dem Beschluss einerseits eindeutig eine rechtliche Grundlage vor und andererseits sei klar ersichtlich, dass für das Bauvorhaben «Neues Gemeindehaus» Mittel gesprochen worden seien und dass diese buchhalterisch gesondert erfasst und umgebucht worden seien. Diese Konten würden allein die Dienststelle Liegenschaftsverwaltung, i.e. die Beschwerdeführerin, betreffen. Der Beschwerdeführerin werde also mit dieser Verbuchung ein geldwerter Vorteil verschafft, welcher gemäss Praxis der ESTV als Mittelfluss zu qualifizieren sei.

Der genannte Mittelfluss sei als Subvention zu werten, weil das den Beitrag sprechende Gemeinwesen nicht den Erhalt einer Leistung von der Dienststelle bezwecke. Vielmehr möchte es deren Tätigkeit fördern. Dies entspreche der Definition der Subvention durch die Judikatur. Gemäss der Rechtsprechung des Bundesgerichts liege eine Subvention grundsätzlich immer dann vor, wenn die öffentliche Hand aufgrund einer gesetzlichen Grund-

lage Beiträge ausrichte, ohne dass der Beitragszahler von der begünstigten Person eine konkrete Gegenleistung erhalte. Das Gemeinwesen richte die Beiträge vielmehr deshalb aus, um ein bestimmtes Verhalten zu fördern, das im öffentlichen Interesse liege. Würde ein privates Unternehmen solche Gelder von einem Gemeinwesen erhalten, würde klarerweise eine Subvention vorliegen, welche eine Vorsteuerabzugskürzung zur Folge hätte. Wenn Gemeinwesen mit der Errichtung von Dienststellen die Möglichkeit hätten, die gleichen unternehmerischen Leistungen zu erbringen und ohne Vorsteuerabzugskürzung die gleiche Finanzierung wie das private Unternehmen zu erhalten, könnten die entsprechenden Dienststellen ihre Leistungen vergünstigt anbieten, womit sie gegenüber privaten Unternehmen einen Wettbewerbsvorteil hätten und in ungerechtfertigter Weise privilegiert würden. Die Quersubventionierung einer Dienststelle durch eine andere Dienststelle bzw. des «Muttergemeinwesens» könne also auch im Sinne einer verfassungsrechtlichen Auslegung nur als Subvention verstanden werden.

**3.2** Vorab ist bestritten und zu prüfen, ob der Beschwerdeführerin überhaupt Mittel zugeflossen sind. Denn lediglich wenn Letzteres der Fall ist, kann überhaupt ein Nichtentgelt im Sinne von Art. 18 Abs. 2 MWSTG vorliegen und nur dann besteht allenfalls Raum für eine Vorsteuerabzugskürzung gemäss Art. 18 Abs. 2 Bst. a – c i.V.m. Art. 33 Abs. 2 MWSTG.

Steuersubjekte der Gemeinwesen sind die autonomen Dienststellen von Bund, Kantonen und Gemeinden (fortan: Dienststellen) und die übrigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts. Die Unterteilung eines Gemeinwesens in Dienststellen richtet sich dabei nach der Gliederung des finanziellen Rechnungswesens (Finanzbuchhaltung), soweit dieses dem organisatorischen und funktionalen Aufbau des Gemeinwesens entspricht (E. 2.7.2). Mehrwertsteuerrechtlich handelt es sich bei den Dienststellen demnach um selbständige Träger von Rechten und Pflichten. Dies steht im Widerspruch zum «übrigen Recht», in welchem Dienststellen «bloss» Teil von öffentlich-rechtlichen Körperschaften – hier der politischen Gemeinde – und damit rechtlich unselbständig sind. Dieser Eigenschaft als selbständige Steuersubjekte entsprechend können auch Dienststellen, die demselben Gemeinwesen angehören, einander mehrwertsteuerliche Leistungen erbringen. Diese sind zwar grundsätzlich von der Steuer ausgenommen, können aber mittels Option freiwillig versteuert werden (E. 2.6 und 2.8.2). Im gleichen Sinne sind auch Mittel, die einer Dienststelle von Seiten einer anderen Dienststelle desselben Gemeinwesens zufließen (indem die Mittel z.B. umgebucht werden), mehrwertsteuerlich so zu beurteilen, wie es

der Eigenschaft von Dienststellen als mehrwertsteuerrechtlich selbstständige Trägerinnen von Rechten und Pflichten entspricht. Demnach sind der Beschwerdeführerin mit der in Frage stehenden Umbuchung – zumindest aus mehrwertsteuerrechtlicher Sicht – von aussen Mittel zugeflossen, die einer mehrwertsteuerlichen Beurteilung bedürfen. Mit anderen Worten handelt es sich dabei nicht um eine «rein (steuersubjekt-)interne Umbuchung», die mehrwertsteuerlich nicht zu beachten wäre. Das Vorliegen eines Mittelflusses ist demnach zu bejahen.

**3.3** Zurecht unbestritten ist sodann, dass die Überweisung bzw. die Umbuchung der Mittel gegenleistungslos erfolgt ist. Es liegt somit ein Nichtentgelt im Sinne von Art. 18 Abs. 2 MWSTG vor (E. 2.5). Zu prüfen ist weiter, was für ein Nichtentgelt vorliegt. In Frage kommen insbesondere Subventionen und andere öffentlich-rechtliche Beiträge gemäss Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG (fortan nur: Subventionen) sowie Einlagen in Unternehmen im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. e MWSTG (fortan nur: Einlagen).

**3.3.1** Während der Begriff der Subvention aus teleologischer Sicht zumindest nicht ausdehnend zu verstehen ist, ist der Begriff der Einlage extensiv zu verstehen (E. 2.5.2.1 f., E. 2.5.3.3 und E. 2.8.4).

**3.3.1.1** Gemäss Verwaltungspraxis liegt eine Subvention vor, wenn (1) diese von der öffentlichen Hand ausgerichtet wird, (2) die öffentliche Hand hierfür vom Begünstigten keine konkrete Gegenleistung erhält und (3) das Ganze auf einer gesetzlichen Grundlage basiert (E. 2.5.1.2). Um Subventionen von Einlagen, die von der öffentlichen Hand geleistet werden, abzugrenzen, erweist sich die genannte Definition von Subventionen indes nicht als praktikabel, zumal auch Einlagen im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. e MWSTG, die seitens der öffentlichen Hand geleistet werden, die erwähnten drei Bedingungen jeweils erfüllen dürften. Denn auch hier fliesst (1) ein geldwerter Vorteil seitens der öffentlichen Hand, (2) ohne dass Letztere vom Begünstigten eine konkrete Gegenleistung im Sinne des MWSTG erhält. Darüber hinaus ist mit Blick auf Art. 5 Abs. 1 BV davon auszugehen, dass auch seitens der öffentlichen Hand geleistete Einlagen (in der einen oder anderen Form) auf einer (3) gesetzlichen Grundlage basieren.

**3.3.1.2** Nach dem Urteil des BGer 2C\_356/2020 vom 21. Oktober 2020 sind Subventionen und von Gemeinwesen geleistete Einlagen wie folgt abzugrenzen: Von einer Einlage ist auszugehen, wenn das Gemeinwesen für die Zuwendung eine Beteiligung erhält, wobei – angesichts der gebotenen extensiven Auslegung des Begriffes der Einlage – als Beteiligung auch eine

bloss wirtschaftliche Beteiligung zu betrachten ist. 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. Demgegenüber ist der Mittelfluss eher als Subvention zu qualifizieren, wenn er bei der Empfängerin eine Einnahme und beim Gemeinwesen eine Ausgabe bildet (E. 2.5.3.2 und 2.5.3.4).

Als problematisch bzw. wohl nicht sachgerecht erscheint es hingegen, Subventionen und Einlagen danach abzugrenzen, ob das Gemeinwesen im öffentlichen Interesse oder in Ertragserzielungsabsicht handelt, zumal Gemeinwesen schon von Verfassungs wegen ohnehin immer im öffentlichen Interesse zu handeln haben (E. 2.5.3.5).

**3.3.1.3** Dementsprechend ist im Folgenden zur Einordnung des fraglichen Mittelflusses in erster Linie zu prüfen, ob die zuwendende Dienststelle dafür Beteiligungsrechte erhält (auch wenn es sich bloss um die Erhöhung einer wirtschaftlichen Beteiligung handelt) oder ob der Mittelfluss zu einer Einnahme auf der einen und zu einer Ausgabe auf der anderen Seite führt.

**3.3.2** Der seitens der Lehre und seitens der ESTV teilweise verwendete Begriff des «Muttergemeinwesens» legt nahe, dass Dienststellen eines Gemeinwesens – mehrwertsteuerlich – wie Mitglieder einer Unternehmensgruppe zu behandeln sind, wobei als «Muttergemeinwesen» wohl die Leitungsorgane oder die (u.U. nicht steuerpflichtige) Abteilung «Finanzen» fungieren. Dementsprechend können sich gestützt auf Art. 12 Abs. 2 MWSTG vereinzelt oder auch alle Dienststellen (auch solche, die für sich alleine nicht steuerpflichtig wären) zu einem einzigen Steuersubjekt zusammenschliessen (vgl. MBI 19, Ziff. 2.2.2). Mehrwertsteuerrechtlich sind die Dienststellen, die separat im Steuerregister eingetragen sind, zwar rechtlich unabhängig, zusammen mit den übrigen Dienststellen desselben Gemeinwesens bilden sie jedoch eine wirtschaftliche Einheit; analog einer Unternehmensgruppe.

«Allgemeinrechtlich» bzw. ausserhalb des Mehrwertsteuerrechts sind die Dienststellen eines Gemeinwesens hingegen rechtlich unselbstständig bzw. «bloss» Teil von öffentlich-rechtlichen Körperschaften, womit sie nicht nur wirtschaftlich, sondern auch rechtlich eine Einheit bilden. Beteiligungsrechte an Dienststellen kann es demzufolge im formellen Sinne nicht geben.

Hieraus folgt, (1) dass unter Dienststellen desselben Gemeinwesens nicht formelle, aber wirtschaftliche Beteiligungsverhältnisse vorliegen und (2) dass Mittelflüsse zwischen Dienststellen desselben Gemeinwesens, die ohne entsprechende Gegenleistung im Sinne des MWSTG erfolgen, stets bloss Vermögensumschichtungen und keine Einnahmen bzw. Ausgaben darstellen. «Einnahmen» bzw. «Ausgaben» wären gegeben, wenn der Mittelfluss bei der Empfängerin zu einer Bereicherung und bei der zuwendenden Dienststelle zu einer Entreicherung führen würde, was jedoch – wie dargelegt – nicht vorliegen kann, wenn die zuwendende Dienststelle an der Empfängerin wirtschaftlich beteiligt ist. Dies zeigt sich exemplarisch am vorliegend zu beurteilenden Fall. Die Umbuchung der für die Investitionen ins neue Gemeindehaus notwendigen Mittel zugunsten der Beschwerdeführerin bedeutet nicht, dass die anderen Dienststellen bzw. die Gemeinde als solches den «Zugriff» auf die genannten Mittel verliert. Würde die Gemeinde beispielsweise beschliessen, sämtliche Liegenschaften an Dritte zu verkaufen, die Abteilung bzw. die Dienststelle Liegenschaften (i.e. die Beschwerdeführerin) aufzulösen und fortan sämtliche benötigten Räumlichkeiten bei Dritten zu mieten, so würde der hieraus generierte Erlös und damit die einst für die Investition zur Verfügung gestellten Mittel wieder der Gemeinde (bzw. deren Abteilung Finanzen) zufließen. Damit bleibt kein Raum, um den zwischen dem «Muttergemeinwesen» und der Beschwerdeführerin erfolgten Mittelfluss, mit welchem das neue Gemeindehaus finanziert wurde, auf Seiten der mittelsprechenden Dienststelle als «Ausgabe» und auf Seiten der empfangenden Dienststelle als «Einnahme» und damit als Subvention zu qualifizieren, welche im Sinne von Art. 33 Abs. 2 MWSTG eine Vorsteuerabzugskürzung nach sich ziehen würde.

**3.3.3** Dem Gesagten nach handelt es sich bei den der Beschwerdeführerin gutgeschriebenen, für den Bau des neuen Gemeindehauses bestimmten Mitteln vielmehr um eine Einlage in Unternehmen im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. e MWSTG, welche gemäss Art. 33 Abs. 1 MWSTG keine Kürzung des Vorsteuerabzugs nach sich zieht.

**3.3.4** Der seitens der ESTV hiergegen angeführte Grundsatz der Gleichbehandlung, der verletzt sei, zumal eine Subvention vorliege, wenn ein privates Unternehmen solche Gelder von einem Gemeinwesen erhalte, greift nicht, weil bei der seitens der ESTV angedachten Fallkonstellation das Gemeinwesen wohl nicht an der Empfängerin der Mittel beteiligt ist, was das Vorliegen eines Nicht-Entgelts im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. e MWSTG



von vornherein ausschliesst. Es liegen somit keine vergleichbaren Sachverhalte vor, die nach dem Grundsatz der Gleichbehandlung gleich zu behandeln wären.

**3.3.5** Zusammenfassend ist die Beschwerde demnach vollumfänglich gutzuheissen.

#### **4.**

**4.1** Ausgangsgemäss sind der Beschwerdeführerin keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG e contrario). Der geleistete Kostenvorschuss im Betrag von CHF 15'000.- ist ihr nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten. Der Vorinstanz können keine Verfahrenskosten auferlegt werden (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

**4.2** Die Vorinstanz hat der anwaltlich vertretenen, obsiegenden Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung auszurichten (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG i.V.m. Art. 7 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE; SR 173.320.2]).

Die Parteientschädigung ist aufgrund der eingereichten detaillierten Kostennote festzusetzen (Art. 14 VGKE). Bei Fehlen einer (detaillierten) Kostennote wird die Entschädigung aufgrund der Akten festgesetzt (Art. 14 Abs. 2 VGKE). Angesichts dieser klaren reglementarischen Grundlagen kann nach der Rechtsprechung namentlich bei anwaltlicher Vertretung auf eine Aufforderung zur Einreichung einer Kostennote verzichtet werden (vgl. zum Ganzen: Urteil des BGer 2C\_422/2011 vom 9. Januar 2012 E. 2; Urteil des BVGer A-2106/2018 vom 31. Dezember 2018 E. 6.2). Die anwaltlich vertretene Beschwerdeführerin hat keine Kostennote eingereicht. Sie hat jedoch beantragt, es sei ihr eine Prozesskostenentschädigung in Höhe von CHF 9'000.- (inkl. MWST) zuzusprechen und begründet dies damit, dass dieser Betrag dem mit der Vertreterin vereinbarten Honorar entspreche. Unter Berücksichtigung der Schwierigkeit der rechtlichen Fragestellungen in der vorliegenden Sache ist dem Antrag der Beschwerdeführerin grundsätzlich zu entsprechen. Allerdings ist die Parteientschädigung für das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht aufgrund der Vorsteuerabzugsberechtigung der Beschwerdeführerin nicht auf CHF 9'000.-, sondern auf CHF 8'357.- (i.e. ohne Mehrwertsteuerzuschlag im Sinne von Art. 9 Abs. 1 Bst. c VGKE) festzusetzen.

*(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)*

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:****1.**

Die Beschwerde wird gutgeheissen und der angefochtene Einspracheentscheid der ESTV vom 9. April 2020 wird aufgehoben.

**2.**

Dementsprechend wird der der Politischen Gemeinde A.\_\_\_\_\_, Dienststelle Liegenschaftsverwaltung, zu gewährende Vorsteuerabzug auf den Investitionen im Zusammenhang mit dem Bau des neuen Gemeindehauses auf CHF 2'408'769 (geltend gemachte Vorsteuern auf Investitionen abzüglich Korrekturen für nicht zulässige Vorsteuern aufgrund fehlender Mehrwertsteuer auf der Rechnung in Höhe von CHF 27'412.65) festgesetzt.

**3.**

Die ESTV wird angewiesen, der Beschwerdeführerin die von dieser bereits aufgrund der EM vom 25. Mai 2016 bezahlte Steuernachbelastung in Höhe von CHF 2'014'309.10 zuzüglich eines Vergütungszinses zurück zu erstatten.

**4.**

Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der geleistete Kostenvorschuss im Betrag von CHF 15'000.- wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

**5.**

Die Vorinstanz hat der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung in der Höhe von CHF 8'357.- zu bezahlen.

**6.**

Dieses Urteil geht an:

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

*(Für die Rechtsmittelbelehrung und die Unterschriften wird auf die nächste Seite verwiesen.)*

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Jürg Steiger

Roger Gisclon

### **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 Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Händen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 BGG). Die Rechtsschrift 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: