



Urteil vom 20. März 2019

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),
Richterin Annie Rochat Pauchard,
Richterin Sonja Bossart Meier,
Gerichtsschreiberin Monique Schnell Luchsinger.

Parteien

A. _____,
vertreten durch a&o kreston ag, (...)
Beschwerdeführer,

gegen

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

Gegenstand

MWST; Sprungbeschwerde; Vorsteuerabzugskorrekturen.

Sachverhalt:

A.

A. _____ (ehemals [...]) ist seit dem (...) als Steuerpflichtiger gemäss Art. 21 des Mehrwertsteuergesetzes vom 2. September 1999 (aMWSTG, AS 2000 1300) im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen (MWST-Nr. [...]) eingetragen. Es handelt sich um einen Verein nach Art. 60 ff. des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210). Er bezweckt (...).

B.

Im Nachgang zu einer Kontrolle der eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend ESTV) vom 20. bis 24. Juli 2015 betreffend die Steuerperioden 2010 bis 2014 (Zeitraum vom 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2014) erhob die ESTV mittels Einschätzungsmittelteilung (EM) Nr. (...) vom 24. Mai 2017 für die Steuerperioden 2010 bis 2014 Mehrwertsteuern in der Höhe von gerundet Fr. 1'225'198.- nach, zuzüglich gesetzliche Verzugszinsen ab dem 30. April 2013 (mittlerer Verfall).

Die Nachbelastung betraf folgende Positionen: *Umsatz / [...]* (Ziff. 1, Fr. 3'332.70), *Vorsteuerabzug / [...]* (Ziff. 2; Fr. -25'479.-, *Vorsteuerkorrektur / [...]* (Ziff. 3, Fr. 6'762.-), *Umsatzdifferenz / [...]* (Ziff. 4, Fr. 1'459'320.05) und *Vorsteuerkorrektur / [...]* (Ziff. 5, Fr. -218'737.-).

C.

Mit Verfügung vom 10. Dezember 2012 (recte 2018) reduzierte die ESTV die Steuernachforderung auf gerundet Fr. 398'024.- und rechnete von der Zahlung des Steuerpflichtigen vom 6. Juni 2017 in der Höhe von Fr. 1'225'198.- den entsprechenden Betrag auf die Steuernachforderung an. Ferner erhob sie auf dem Betrag von Fr. 398'024.- Verzugszinsen zu 4,5% vom 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2011 und zu 4% seit 1. Januar 2012 bis 6. Juni 2016 (recte 2017) und rechnete im entsprechenden Umfang die Zahlung vom 6. Juni 2017 ebenfalls darauf an. Weiter sah sie vor, den Restbetrag nach Eintritt der Rechtskraft zurückzuerstatten.

D.

Die ESTV führte hierzu zusammengefasst aus, dass die nachbelasteten Promillebeträge für die Berufsbildung in der Höhe von Fr. 1'257'509.45 – entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers – nicht als Spende, sondern als Bestandteil der Jahresbeiträge gemäss Art. 19 Abs. 1 der Verbandsstatuten zu betrachten seien. Diese Umsätze seien damit gestützt auf Art. 21 Abs. 2 Ziff. 13 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die

Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG, SR 641.20) von der Steuer ausgenommen und zögen eine Korrektur der Vorsteuer nach sich. Die ESTV hielt sodann an der Qualifikation der Beiträge (...) als steuerbare Umsätze und der daraus resultierenden Nachbelastung von Fr. 201'819.60 fest. Weitere unter dem Titel „Weiterbildung“ festgestellte (...) -Beiträge betrachtete sie als Nichtentgelt im Sinne von Art. 18 Abs. 2 MWSTG und sah erneut von einer Nachbelastung ab. Schliesslich änderte sie aufgrund der Reduktion der Nachbelastung die Vorsteuerschlüssel für die Jahre 2010 bis 2014 und setzte die Vorsteuern auf Fr. 211'598.- fest.

E.

Dagegen reichte der Steuerpflichtige (nachfolgend auch Beschwerdeführer) am 28. Januar 2019 bei der ESTV eine Sprungbeschwerde im Sinne von Art. 83 Abs. 4 MWSTG ein und beantragt, die zu bezahlende Nachsteuer sei auf Fr. 205'143.- zu reduzieren zuzüglich Verzugszins; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der ESTV.

Zur Begründung führt er im Wesentlichen aus, die Promillebeiträge für die Berufsbildung seien keine unechten Mitgliederbeiträge, womit ein Nichtumsatz vorliege, der keine Vorsteuerkorrektur nach sich ziehe.

F.

Die ESTV leitete die Rechtsmitteleingabe des Steuerpflichtigen am 4. Februar 2019 an das Bundesverwaltungsgericht weiter. Sie beantragt, auf die Beschwerde sei nicht einzutreten und die Rechtschrift sei zur Behandlung als Einsprache an die ESTV zurückzusenden. Im vorliegenden Fall seien die Voraussetzungen einer Sprungbeschwerde nicht erfüllt, namentlich sei die angefochtene Verfügung nicht einlässlich begründet. Vielmehr habe die ESTV zur Frage des Vorliegens eines Nichtumsatzes bzw. Leistungsaustauschs sowie zur Methode der Vorsteuerkorrektur keine Stellung genommen.

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

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 VGG Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG, sofern keine Ausnahme nach

Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche Ausnahme liegt hier nicht vor, und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde sachlich zuständig.

2.

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

2.1 Verfügungen der ESTV müssen eine Rechtsmittelbelehrung sowie eine «angemessene» Begründung enthalten (Art. 82 Abs. 2 MWSTG). Gemäss Art. 83 Abs. 1 MWSTG können solche Verfügungen innert 30 Tagen nach Eröffnung mit Einsprache angefochten werden. Richtet sich die Einsprache hingegen gegen eine «einlässlich» begründete Verfügung der ESTV, ist sie auf Antrag oder mit Zustimmung des Einsprechers oder der Einsprecherin als Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten (sog. Sprungbeschwerde, Art. 83 Abs. 4 MWSTG).

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

2.2 Nach der Gerichtspraxis ist der Begriff der «einlässlichen Begründung» nicht mit demjenigen der «angemessenen Begründung», der in Art. 82 Abs. 2 MWSTG gebraucht wird, gleichzusetzen. Vielmehr hat eine «einlässliche Begründung» im Sinn von Art. 83 Abs. 4 MWSTG erhöhten Anforderungen zu genügen (statt vieler: Urteile des BGer 2C_543/2017 vom 1. Februar 2018 E. 3.2, 2C_659/2012 vom 21. November 2012 E. 3.3.3, Urteile des BVGer A-6436/2018 vom 28. November 2018 E. 2.2, A-4013/2018 vom 22. August 2018 E. 2.2, A-6774/2017 vom 27. Februar 2018 E. 2.2; ausführlich: Urteil des BVGer A-1184/2012 vom 31. Mai 2012 E. 3.3.1 ff.).

2.2.1 Eine Begründung ist «angemessen», wenn die Mindeststandards, die sich aus der BV (Recht auf ein faires Verfahren, Anspruch auf rechtliches Gehör) und dem einschlägigen Verfahrensrecht ergeben, erfüllt sind. Konkret hat eine angemessene Begründung über die blosser Bestätigung des Kontrollergebnisses hinauszugehen. Sie hat in der Regel neben dem Entscheiddispositiv den rechtserheblichen Sachverhalt, die angewandten Rechtsnormen sowie die Subsumtion des Sachverhalts unter diese Nor-

men zu enthalten und es muss eine Auseinandersetzung mit allfälligen Argumenten und Vorbringen der betroffenen Person erfolgen. Wie ausführlich und in welcher Anordnung die einzelnen Elemente in der Verfügung enthalten sein müssen, hängt stark von den konkreten Umständen des Einzelfalles ab. So sind die Anforderungen bei einfachen Sachverhalten oder Rechtsfragen tiefer anzusetzen als bei komplexen Fragen. In jedem Fall muss aber aus der Verfügung klar hervorgehen, was die Behörde anordnet und wie sie diese Anordnung begründet (statt vieler: Urteile des BVGer A-3480/2015 vom 23. Juli 2015 E. 1.5.1.1 f., A-1184/2012 vom 31. Mai 2012 E. 3.3.1 f., je mit Hinweisen). Die Begründung muss nicht zwingend in der Verfügung enthalten sein; allenfalls kann auf ein anderes Schriftstück verwiesen werden (vgl. BGE 123 I 31 E. 2c, BGE 113 II 204 E. 2; Urteile des BVGer A-6436/2018 vom 28. November 2018 E. 2.2.1, A-4013/2018 vom 22. August 2018 E. 2.2.1).

2.2.2 Um Gegenstand einer Sprungbeschwerde sein zu können, muss eine Verfügung demgegenüber «einlässlich», das heisst detailliert bzw. erschöpfend begründet sein (Urteil des BVGer A-1184/2012 vom 31. Mai 2012 E. 3.3.3). Entsprechend sind nicht alle Verfügungen der ESTV, sondern bloss eine qualifiziert begründete Gruppe direkt beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbar (Urteile des BGer 2C_543/2017 vom 1. Februar 2018 E. 3.2, 2C_659/2012 vom 21. November 2012 E. 3.3.1; Urteile des BVGer A-6436/2018 vom 28. November 2018 E. 2.2.2, A-4013/2018 vom 22. August 2018 E. 2.2.2).

2.2.3 In welchem Fall eine Begründung als «angemessen» im Sinn von Art. 82 Abs. 2 MWSTG gelten kann und unter welchen Voraussetzungen eine in diesem Licht «angemessene» Begründung zur «einlässlichen» im Sinn von Art. 83 Abs. 4 MWSTG wird, lässt sich abstrakt nur umreißen. So ist etwa bei einfachen Sachverhalten oder klaren Rechtsfragen nicht von vornherein ausgeschlossen, dass sich die Anforderungen an eine «angemessene» und eine «einlässliche» Begründung wenig unterscheiden und die Ausführungen der verfügenden Behörde durchaus kurz ausfallen können. Andererseits ist es bei komplizierten Sachverhalten dem Verfügungsadressaten und bei Weiterzug der Rechtsmittelinstanz nur möglich, die Motive und Gründe der Vorinstanz, welche zum Entscheid geführt haben, nachzuvollziehen, wenn die Begründung eine gewisse Dichte aufweist und insbesondere der rechtserhebliche Sachverhalt und die Subsumtion genügend dargelegt und dabei auch die Argumente des Betroffenen mit einbezogen worden sind. Je umfangreicher und komplexer ein Fall ist, desto

mehr ist eine verwaltungsexterne Rechtsmittelinstanz auf einen «einlässlich» begründeten Entscheid (bzw. eine «einlässlich» begründete Verfügung) der Vorinstanz angewiesen. Wenn eine Begründung mithin nur sehr kurz und wenig differenziert ausfällt, kann bei komplexen Fällen nicht von einer einlässlich, erschöpfend begründeten Verfügung gesprochen werden und ist eine Sprungbeschwerde aus den oben genannten Gründen nicht möglich (Urteile des BVGer A-6436/2018 vom 28. November 2018 E. 2.2.3, A-4013/2018 vom 22. August 2018 E. 2.2.2 mit Hinweisen).

2.2.4 Die Möglichkeit einer Sprungbeschwerde verfolgt wohl prozessökonomische Zwecke, wobei aber primär dort eine Beschleunigung erreicht werden soll, wo ansonsten Verfahrenleerläufe drohen. Von solchen kann indes nur dann die Rede sein, wenn sich eine Behörde bereits abschliessend mit einem Fall auseinandergesetzt hat und dabei – sofern gegeben – auch auf die abweichende Rechtsauffassung der Steuerpflichtigen eingegangen ist und sich weitere Ausführungen erübrigen (Urteile des BGer 2C_543/2017 vom 1. Februar 2018 E. 3.2, 2C_659/2012 vom 21. November 2012 E. 3.3.2). Des Weiteren besteht keine gesetzliche Grundlage für einen Anspruch auf «einlässliche Begründung» und somit letztlich auf Zulassung zum Sprungbeschwerdeverfahren. Vielmehr stellt das Sprungbeschwerdeverfahren eine Ausnahme von Art. 83 Abs. 1 MWSTG dar, wonach das Einspracheverfahren die Regel ist (Urteil des BVGer A-6606/2012 vom 30. Januar 2013 E. 3.2.3). Nichts Gegenteiliges kann denn auch aus der in der Botschaft zu Art. 83 Abs. 4 MWSTG festgehaltenen Auffassung des Bundesrates abgeleitet werden, wonach durch das Überspringen des Einspracheentscheids das Verfahren effizienter und schneller durchgeführt werden könne (BBl 2008 7006). Dies ist nämlich nur dann zutreffend, wenn eine einlässlich begründete Verfügung vorliegt (Urteile des BVGer A-6436/2018 vom 28. November 2018 E. 2.2.3, A-4013/2018 vom 22. August 2018 E. 2.2.3 mit Hinweisen; a.A. wohl MARTIN KOCHER, in: Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015, Art. 82 N. 31, Art. 83 N. 28 und 49).

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

2.3.1 Der Beschwerdeführer erachtet die angefochtene neunseitige Verfügung als «einlässlich» begründet, enthalte sie doch nebst der Kalkulation der Aufrechnungsbeiträge unter den materiellen Erwägungen Ziff. 2.1 eine

ausdrückliche Begründung, wonach die von der ESTV errechnete Vorsteuerkürzung auf die Qualifikation der „Promillebeiträge für die Berufsbildung“ zurückzuführen sei, da es sich bei diesen Beiträgen um von der Mehrwertsteuer ausgenommene statutarische Mitgliederbeiträge im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 13 MWSTG handle.

2.3.2 Die ESTV bringt dagegen vor, die angefochtene Verfügung sei angemessen aber nicht «einlässlich» im Sinne der Rechtsprechung begründet. Obwohl die mehrwertsteuerliche Behandlung des vorliegenden Sachverhalts sich als von einer gewissen Komplexität erweise, sei die Verfügung kurz gehalten. In der angefochtenen Verfügung halte die ESTV lediglich den Sachverhalt fest, zitiere die gesetzlichen Grundlagen und die Rechtsprechung, und begründe, weshalb die fraglichen Promillebeiträge für die Berufsbildung von der Steuer ausgenommene Mitgliederbeiträge darstellen und nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen würden. Jedoch finde keine vertiefte Auseinandersetzung mit den Vorbringen des Beschwerdeführers statt. Insbesondere habe die ESTV zur Frage des Vorliegens eines Nichtumsatzes bzw. Leistungsaustausches sowie zur Methode der Vorsteuerkorrektur keine Stellung genommen.

2.4 Die angefochtene Verfügung enthält wohl ein Entscheiddispositiv, Ausführungen zum Sachverhalt, die angewandten Rechtsnormen sowie eine Subsumtion. Dies allein genügt jedoch nicht, um eine Verfügung als «einlässlich» begründet zu qualifizieren, sondern ist regelmässig Merkmal einer «angemessen» begründeten Verfügung (E. 2.2.1). Entscheidend ist vielmehr, ob sich die ESTV bereits abschliessend mit dem Fall auseinandergesetzt hat und ob sie dabei in der erforderlichen Weise auch auf die abweichende Rechtsauffassung der Steuerpflichtigen eingegangen ist, so dass sich weitere Ausführungen geradezu erübrigen (E. 2.2.2 f.). Dies ist vorliegend nicht der Fall. Wie sich der rund zwölfseitigen Rechtsschrift des Steuerpflichtigen entnehmen lässt, handelt es sich vorliegend nicht um einen einfachen Sachverhalt, wobei namentlich die Frage der Qualifikation der Promillebeiträge für die Berufsbildung eine wichtige Rolle spielt. Entsprechend stellen sich auch in rechtlicher Hinsicht komplexe Abgrenzungsfragen, wie etwa in Bezug auf die Frage nach echten und unechten Mitgliederbeiträgen und den Leistungsaustausch. Im Fall von ausgenommenen Mitgliederbeiträgen stellt sich auch die Frage nach der Art und der Methode des Vorsteuerabzugs. Dazu hat sich die ESTV in der angefochtenen Verfügung, die mit Dispositiv und Rechtsmittelbelehrung lediglich neun Seiten umfasst, nicht detailliert und schon gar nicht erschöpfend geäussert. In der

angefochtenen Verfügung finden sich Anzeichen dafür, dass der Beschwerdeführer in seiner Eingabe vom 18. Oktober 2017 keine Präzisierung oder Begründung zu den von ihm bestrittenen Positionen Ziff. 4 und 5 nachgeliefert hat. Seine Eingabe vom 20. März 2018 ist nicht aktenkundig. Der angefochtenen Verfügung lässt sich hierzu lediglich entnehmen, dass der Beschwerdeführer offenbar eine Stellungnahme zur Position Ziff. 4 und der Qualifikation der „Promillebeiträge für die Berufsbildung“ eingereicht habe (Beilage 1: Sachverhalt J). Weiter lässt sich der angefochtenen Verfügung entnehmen, dass der Beschwerdeführer die „Promillebeiträge für die Berufsbildung“ als Spende an eine nicht gewinnstrebige Organisation und damit (mangels Leistung) als Nicht-Entgelt im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. g MWSTG betrachte, womit sich eine Vorsteuerkorrektur erübrige. Eine vertiefte Auseinandersetzung, bei welcher sich weitere Ausführungen geradezu erübrigen, liegt damit nicht vor. Die angefochtene Verfügung ist folglich nicht «einlässlich» begründet. Die Voraussetzungen für eine Sprungbeschwerde gemäss Art. 83 Abs. 4 MWSTG sind vorliegend klar nicht erfüllt. An diesem Ergebnis vermag auch der nachvollziehbare Wunsch des Beschwerdeführers nach einer schnellen Verfahrenserledigung nichts zu ändern.

2.5 Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Sprungbeschwerde funktional nicht zuständig. Auf die Beschwerde ist nicht einzutreten (Art. 9 Abs. 2 VwVG). Sie ist zur weiteren Behandlung als Einsprache zuständigkeitshalber an die Vorinstanz zu überweisen (Art. 8 Abs. 1 VwVG).

3.

3.1 Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten von Fr. 1'000.- dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Dieser Betrag ist dem Kostenvorschuss (Fr. 10'000.-) zu entnehmen. Der Restbetrag von Fr. 9'000.- ist nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückzuerstatten.

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

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Auf die Beschwerde wird nicht eingetreten.

2.

Die Beschwerde wird zuständigkeitshalber an die Vorinstanz überwiesen.

3.

Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 1'000.- festgesetzt und dem Beschwerdeführer auferlegt. Sie werden dem Kostenvorschuss von Fr. 10'000.- entnommen. Der Überschuss von Fr. 9'000.- wird dem Beschwerdeführer nach Rechtskraft dieses Urteils zurückerstattet.

4. Dieses Urteil geht an:

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

Die Rechtsmittelbelehrung befindet sich auf der nächsten Seite.

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Michael Beusch

Monique Schnell Luchsinger

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG). Die Rechtschrift 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: