



Abteilung I
A-2106/2017 und A-2084/2017

Urteil vom 11. Februar 2019

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),
Richter Jürg Steiger, Richter Daniel Riedo,
Gerichtsschreiberin Monique Schnell Luchsinger.

Parteien

A. _____,
vertreten durch Patrick Loosli, MAS FH in Mehrwertsteuer /
LL.M. VAT und
Pierre Scheuner, Fürsprecher / dipl. Steuerexperte,
Von Graffenried AG Treuhand,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer
(3. und 4. Quartal 2009; 1. Quartal 2010 bis 4. Quartal 2013).

Sachverhalt:

A.

Die A. _____ mit Sitz in (...)/D (vormals [...]/D; nachfolgend Lieferantin) fertigte für ihre Kunden Poster an. Die Kunden stellten hierfür der Lieferantin per File Fotografien zur Verfügung und erhielten das gedruckte Poster per Post zugesandt.

B.

Die Lieferantin war vom 1. August 2009 bis 30. Juni 2013 im schweizerischen Mehrwertsteuerregister eingetragen und war in diesem Zeitraum aufgrund einer sog. Unterstellungserklärung im Besitz einer Bewilligung, Einfuhrzollanmeldungen in die Schweiz im eigenen Namen vorzunehmen.

C.

Mit Schreiben vom 24. März 2010 teilte die damalige Fiskalvertreterin der Lieferantin der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend ESTV) mit, dass es ihr nicht möglich sein werde, die Mehrwertsteuerdeklaration ihrer Mandantin bereits ab 1. Januar 2010 sachgerecht auszufüllen. Dies sei darin begründet, dass der Speditionspartner der Lieferantin „abwicklungstechnisch“ nicht in der Lage sei, eine Sammelverzollung nach den Bedürfnissen der Lieferantin durchzuführen.

D.

Am 2. und 3. September 2014 wurde bei der Lieferantin eine Mehrwertsteuerkontrolle durchgeführt. Im Rahmen dieser Kontrolle bemängelte die ESTV, dass auf den Rechnungen die schweizerische Mehrwertsteuer ausgewiesen aber nicht abgeführt worden sei. Mit Einschätzungsmitteilung Nr. (...) vom 7. Oktober 2014 forderte die ESTV für das 3. und 4. Quartal 2009 (für die Zeit vom 1. August bis 31. Dezember 2009) Mehrwertsteuern in der Höhe Fr. 56'812.- nach, zuzüglich Verzugszinsen zu 4,5% (bzw. 4% ab 1. Januar 2012) seit 15. Januar 2010 (mittlerer Verfall). Mit Einschätzungsmitteilung Nr. (...) vom 7. Oktober 2014 forderte die ESTV für die Steuerperioden 2010 bis 2013 (für die Zeit vom 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2013) Mehrwertsteuern in der Höhe von Fr. 754'838.- nach, zuzüglich Verzugszinsen zu 4% seit 31. August 2012 (mittlerer Verfall).

Nach weiterer Korrespondenz machte die ESTV diese Ausstände mit Verfügungen vom 8. September 2016 geltend (für das 3. und 4. Quartal 2009 sowie für das 1. Quartal 2010 bis 4. Quartal 2013).

E.

Gegen diese Verfügungen erhobene Einsprachen, in denen u.a. die Verfahrensvereinigung beantragt worden war, wies die ESTV mit Entscheiden vom 3. März 2017 vollumfänglich ab.

F.

Mit Eingabe vom 5. April 2017 erhebt die Lieferantin (nachfolgend auch Beschwerdeführerin) gegen jeden der Einspracheentscheide Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragt, die Verfahren betreffend die beiden Einspracheentscheide je vom 3. März 2017 seien zu vereinigen, die beiden Einspracheentscheide seien aufzuheben und die Steuerforderung für die Steuerperioden 2009 bis 2013 (Zeit vom 1. August 2009 bis 31. Dezember 2013) sei auf Fr. Null festzusetzen; unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der ESTV.

Die Beschwerdeführerin führt aus, die freiwillige Eintragung ins schweizerische Mehrwertsteuerregister sei im Hinblick auf die Vereinfachung bei der Einfuhr erfolgt (sog. Unterstellungserklärung). Beim vereinfachten Verfahren entstehe kein zusätzliches Steuersubstrat und die Steuerbelastung bleibe gleich hoch. Sie habe auch keine Mehrwertsteuer bei ihren Kunden einkassiert. Ihre Kunden seien mehrheitlich Privatpersonen, die keinen Vorsteuerabzug geltend machen könnten. Da dem Bund somit aus der fehlerhaften Rechnungsstellung kaum ein Schaden habe entstehen können, sei von der Einforderung der Mehrwertsteuer abzusehen. Ein strikter Nachweis hierfür sei nicht erforderlich. Die Steuernachforderung von über Fr. 800'000.- stehe zudem in keinem Verhältnis zur tatsächlichen Gefährdung. Vielmehr sei der mögliche Steuerausfall zu schätzen. Schliesslich habe die Beschwerdeführerin der ESTV bereits mit Schreiben vom 24. März 2010 mitgeteilt, dass sie die Steuer vorläufig nicht abrechnen werde, weil es Probleme mit der Sammelverzollung gebe. Hierbei habe sie die ESTV ausdrücklich aufgefordert, ihr allfällige Einwände gegen diese Vorgehensweise mitzuteilen. Die ESTV habe erst mit E-mail vom 7. März 2012 zu verstehen gegeben, dass sie die bisherige Abwicklung nicht mehr dulden könne.

G.

Das Bundesverwaltungsgericht eröffnet unter der Verfahrensnummer A-2106/2017 ein Beschwerdeverfahren betreffend die Mehrwertsteuernachforderung für das 3. und 4. Quartal 2009 und unter der Verfahrensnummer A-2084/2017 ein weiteres Beschwerdeverfahren

betreffend die Mehrwertsteuernachforderung für das 1. Quartal 2010 bis 4. Quartal 2013.

H.

Je mit Vernehmlassung vom 29. Mai 2017 beantragt die ESTV (nachfolgend auch Vorinstanz) die Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolgen zulasten der Beschwerdeführerin.

Zur Begründung verweist die ESTV im Wesentlichen auf ihre früheren Ausführungen in den angefochtenen Einspracheentscheiden bzw. den Verfügungen vom 8. September 2016.

I.

Am 22. August 2017 reicht die Beschwerdeführerin für jedes Verfahren eine unaufgeforderte Stellungnahme zu den beiden Vernehmlassungen der ESTV vom 29. Mai 2017 ein. Diesen Eingaben sind vier weitere Rechnungen und die entsprechenden Kreditkartenbelastungen beigelegt, mittels derer der Nachweis erbracht werden soll, dass die Beschwerdeführerin keine Mehrwertsteuer von ihren Kunden vereinnahmt hat.

Auf die einzelnen Vorbringen der Parteien und die eingereichten Akten ist nachfolgend insoweit einzugehen, als dies für den vorliegenden Entscheid wesentlich ist.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG; SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021). Beide vorliegend angefochtenen Einspracheentscheide der ESTV vom 3. März 2017 bilden solche Verfügungen. Eine Ausnahme nach Art. 32 VGG liegt nicht vor. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der beiden Beschwerden zuständig.

1.2 Die Beschwerdeführerin ist Adressatin der angefochtenen Entscheide und hat ein Interesse an deren Änderung oder Aufhebung. Sie ist somit zur Beschwerdeerhebung legitimiert (vgl. Art. 48 Abs. 1 VwVG).

1.3 Die Beschwerden wurden im Übrigen frist- und formgerecht eingereicht (vgl. Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG). Auf die Rechtsmittel ist somit einzutreten.

1.4

1.4.1 Grundsätzlich bildet jeder vorinstanzliche Entscheid bzw. jede Verfügung ein selbständiges Anfechtungsobjekt und ist deshalb einzeln anzufechten. Es ist gerechtfertigt, von diesem Grundsatz abzuweichen und die Anfechtung in einer gemeinsamen Beschwerdeschrift und in einem gemeinsamen Verfahren mit einem einzigen Urteil zuzulassen, wenn die einzelnen Sachverhalte in einem engen inhaltlichen Zusammenhang stehen und sich in allen Fällen gleiche oder ähnliche Rechtsfragen stellen (Art. 81 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG, SR 641.20) i.V.m. Art. 4 VwVG und Art. 24 des Bundesgesetzes vom 4. Dezember 1947 über den Bundeszivilprozess [BZP, SR 273]; vgl. anstelle vieler: BGE 131 V 59 E. 1; 128 V 124 E. 1). Die Frage der Vereinigung von Verfahren steht im Ermessen der Verwaltung bzw. des Gerichts. Sie hängt mit dem Grundsatz der Verfahrens- bzw. Prozessökonomie zusammen, wonach ein Verfahren im Interesse aller Beteiligten möglichst einfach, rasch und zweckmässig zum Abschluss gebracht werden soll (vgl. anstelle vieler: BGE 131 V 222 E. 1; 128 V 124 E. 1; Urteile des BVGer A-6390/2016 vom 14. September 2017 E. 1.1.1, A-3874/2014 vom 21. Oktober 2015 E. 1.8.1; zum Ganzen ANDRÉ MOSER et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, N. 3.17). Nach der Rechtsprechung steht der blosser Umstand, dass die streitbetroffenen gleichartigen Sachverhalte teilweise nach dem Mehrwertsteuergesetz vom 2. September 1999 (aMWSTG, AS 2000 1300) und teilweise nach dem MWSTG zu beurteilen sind, einer Verfahrensvereinigung nicht entgegen (vgl. auch Urteil des BGer 2C_1077/2012 und 2C_1078/2012 vom 24. Mai 2014 E. 1.1; Urteile des BVGer A-1192/2017 und A-1197/2017 vom 6. Februar 2018 E. 1.2, A-6390/2016 vom 14. September 2017 E. 1.1.2, A-3141 und A-3144 vom 18. Januar 2017 E. 3.2, A-1662/2014 und A-1672/2014 vom 28. Juli 2015 E. 2.2). Auch der alt- und neurechtlich unterschiedlich geregelte Begriff der Steuerforderung (vgl. dazu Art. 36 Abs. 2 MWSTG sowie MICHAEL BEUSCH, in: Felix Geiger/Regine Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, 2012 [nachfolgend OFK-MWSTG], Art. 36 N. 4) sowie die im alten und neuen Recht voneinander

abweichenden Verjährungsregeln (vgl. dazu insbesondere Art. 49 f. aMWSTG sowie Art. 42 MWSTG) vermögen daran grundsätzlich nichts zu ändern (Urteil des BVGer A-6390/2016 vom 14. September 2017 E. 1.1.2).

1.4.2 Die beiden angefochtenen Einspracheentscheide vom 3. März 2017 betreffen gleichartige Sachverhalte und die gleichen Parteien. Es stellen sich grundsätzlich auch dieselben Rechtsfragen. Indessen sind unterschiedliche Steuerperioden betroffen, deren Beurteilung teilweise nach dem aMWSTG und teilweise nach dem MWSTG zu erfolgen hat. Die Rechtslage hat sich mit der Einführung des MWSTG sowohl in Bezug auf die Unterstellungserklärung wie auch in Bezug auf den fehlerhaften Steuerausweis leicht geändert (vgl. nachfolgend E. 4 und 5), was durchaus für eine separate Behandlung sprechen könnte. Das Bundesverwaltungsgericht verkennt auch nicht, dass eine separate Beurteilung für die Bewirtschaftung der Forderungsausstände und den späteren Vollzug durchaus praktische Vorteile mit sich bringen kann. Nachdem aber die Vorinstanz im Verfahren A-2084/2017 selber teilweise auf die Akten des Parallelverfahrens verweist, rechtfertigt es sich, die beiden Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht dennoch zu vereinigen.

2.

2.1 Das Bundesverwaltungsgericht kann die angefochtenen Entscheide in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer kann neben der Verletzung von Bundesrecht und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 VwVG).

2.2

2.2.1 Der im Beschwerdeverfahren geltende Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen verpflichtet das Bundesverwaltungsgericht, auf den festgestellten Sachverhalt jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist. Dies hat zur Folge, dass das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz an die rechtliche Begründung der Begehren nicht gebunden ist (vgl. Art. 62 Abs. 4 VwVG) und eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen (teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen kann (Motivsubstitution; vgl. BVGE 2007/41 E. 2 mit Hinweisen).

2.2.2 Im Rechtsmittelverfahren kommt – obschon in abgeschwächter Form (MOSER et al., a.a.O., N. 1.55) – das Rügeprinzip mit Begründungserfordernis in dem Sinne zum Tragen, dass der Beschwerdeführer die seine Rügen stützenden Tatsachen darzulegen und allfällige Beweismittel einzureichen hat (Art. 52 Abs. 1 VwVG; CHRISTOPH AUER, in: ders. et al. [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], 2008, Art. 12 N. 9, 12). Hingegen ist es grundsätzlich nicht Sache der Rechtsmittelbehörde, den für den Entscheid rechtserheblichen Sachverhalt von Grund auf zu ermitteln und über die tatsächlichen Vorbringen der Parteien hinaus den Sachverhalt vollkommen neu zu erforschen (BVGE 2007/27 E. 3.3; Urteil des BVGer A-592/2016 vom 18. April 2018 E. 2.2; MOSER et al., a.a.O., N. 1.52).

2.3

2.3.1 Die für die Entscheidungsfindung (Rechtsanwendung) vorzunehmende Tatsachenfeststellung setzt voraus, dass die Sachlage korrekt und vollständig ermittelt wurde. Das Verwaltungsverfahren und die Verwaltungsrechtspflege werden deshalb grundsätzlich von der Untersuchungsmaxime beherrscht (vgl. Art. 81 Abs. 1 und 2 MWSTG; Art. 12 VwVG). Demnach muss die entscheidende Behörde den Sachverhalt von sich aus abklären. Sie trägt die Beweisführungslast (sog. subjektive oder formelle Beweislast; vgl. Urteil des BVGer A-5578/2017 vom 3. Mai 2018 E. 1.4.1). Die Untersuchungsmaxime wird im Mehrwertsteuerverfahren indes dadurch relativiert, dass der steuerpflichtigen Person spezialgesetzlich statuierte Mitwirkungspflichten auferlegt werden (vgl. Art. 13 VwVG; BVGE 2009/60 E. 2.1.2; Urteile des BVGer A-5578/2017 vom 3. Mai 2018 E. 1.4.1, A-4783/2015 vom 20. Februar 2017 E. 1.3.1).

2.3.2 Wie erwähnt, trägt die Behörde gemäss dem Untersuchungsgrundsatz die Beweisführungslast (sog. subjektive oder formelle Beweislast). Wie sich allfällige Zweifel nach abgeschlossener Sachverhaltsermittlung auf den Entscheid der Behörde auswirken, wird hingegen nicht geregelt. Für die (materielle) Beweislast ist – mangels spezialgesetzlicher Regelung – Art. 8 ZGB in analoger Anwendung massgebend. Gemäss dem darin verankerten Rechtsprinzip ist im Fall der Beweislosigkeit zu Ungunsten derjenigen Partei zu entscheiden, die aus dem unbewiesenen gebliebenen Sachverhalt Rechte ableiten wollte (vgl. statt vieler: BVGE 2009/60 E. 2.1.3; Urteil des BVGer A-609/2015 vom 22. Juni 2016 E. 3.2; PATRICK L. KRAUSKOPF et al., in: Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar zum Verwaltungsverfahrensgesetz, 2. Aufl. 2016, Art. 12 N. 207).

2.3.3 Im Steuerrecht gilt, dass die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen trägt, während die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet ist (statt vieler: BGE 143 II 661 E. 7.2; Urteil des BGer 2C_353/2013 vom 23. Oktober 2013 E. 3.3; Urteile des BVGer A-5578/2017 vom 3. Mai 2018 E. 1.4.2, A-1192/2017 vom 6. Februar 2018 E. 3.3.3).

2.4

2.4.1 Im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht gilt der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (BGE 130 II 485 E. 3.2; vgl. Art. 81 Abs. 3 MWSTG). Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht (Urteile des BVGer A-5578/2017 vom 3. Mai 2018 E. 1.4.2, A-1192/2017 vom 6. Februar 2018 E. 3.3.3).

2.4.2 Die Beweiswürdigung ist Tatfrage, das erforderliche Beweismass Rechtsfrage (Urteil des BGer 2C_392/2013 und 2C_393/2013 vom 20. Dezember 2013 E. 3.1).

2.4.3 In grundsätzlicher Übereinstimmung zum Privatrecht gilt der Vollbeweis im Verwaltungsrecht dann als erbracht, wenn die Behörde von der Wahrheit einer Behauptung überzeugt ist, wobei Gesetz und Rechtsprechung mitunter Beweiserleichterungen zulassen (Urteil des BGer 2C_721/2012 vom 27. Mai 2013 E. 5.2.1, nicht publ. in: BGE 139 II 384; vgl. für das Privatrecht BGE 133 III 153 E. 3.3, 81 E. 4.2.2; 130 III 321 E. 3.2). Entsprechendes gilt für das Steuerverfahren, das darauf gerichtet ist, den wirklichen Sachverhalt zu ermitteln und daraus die gesetzlichen Rechtsfolgen zu ziehen (BGE 92 I 253 E. 2; zum Ganzen Urteil des BGer 2C_392/2013 und 2C_393/2013 vom 20. Dezember 2013 E. 3.1).

2.4.4 Nach dem Beweismass der überwiegenden Wahrscheinlichkeit ("la vraisemblance prépondérante", "la verosimiglianza preponderante") gilt ein Beweis als erbracht, wenn für die Richtigkeit der Sachbehauptung nach objektiven Gesichtspunkten derart gewichtige Gründe sprechen, dass andere denkbare Möglichkeiten vernünftigerweise nicht massgeblich in Betracht fallen (BGE 132 III 715 E. 3.1, 130 III 321 E. 3.3).

2.4.5 Eine weitere Beweiserleichterung ist in denjenigen Fällen vorgesehen, in denen eine Behauptung nur glaubhaft gemacht werden muss. Glaubhaft gemacht ist dabei eine Tatsache schon dann, wenn für deren

Vorhandensein gewisse Elemente sprechen, selbst wenn das Gericht noch mit der Möglichkeit rechnet, dass sie sich nicht verwirklicht haben könnte (BGE 132 III 715 E. 3.1, 130 III 321 E. 3.3 mit Hinweisen).

2.4.6 Zu den Beweislastnormen zählen auch die sog. gesetzlichen Vermutungen. Die Lehre unterscheidet hierbei zwischen Tatsachenvermutungen und Rechtsvermutungen. Tatsächliche (oder natürliche) Vermutungen können sich in allen Bereichen der Rechtsanwendung ergeben. Es handelt sich dabei um Wahrscheinlichkeitsfolgerungen, die aufgrund der Lebenserfahrung gezogen werden. Tatsächliche Vermutungen bewirken keine Umkehrung der Beweislast zu Gunsten des Vermutungsträgers, sondern betreffen die Beweiswürdigung (BGE 130 II 482 E. 3.2 mit Hinweisen). Sie mildern die konkrete Beweisführungslast der beweisbelasteten Partei: Der Vermutungsträger kann den ihm obliegenden (Haupt-)Beweis unter Berufung auf die tatsächliche Vermutung erbringen (BGE 141 III 241 E. 3.2.2). Um die tatsächliche Vermutung zu entkräften, muss der Vermutungsgegner nicht den Beweis des Gegenteils antreten. Er kann sich mit dem Gegenbeweis begnügen. Das bedeutet, dass er Zweifel an der Richtigkeit der Indizien (Vermutungsbasis) und der daraus gezogenen Schlussfolgerung (Vermutungsfolge) wecken muss (BGE 135 II 161 E. 3 mit Hinweisen). Gelingt dem Vermutungsgegner der Gegenbeweis, so greift die tatsächliche Vermutung nicht mehr und der Beweis ist gescheitert. Es stellt sich, sofern der Vermutungsgegner nicht weitergehend das Gegenteil beweist, die Beweislosigkeit ein, deren Folgen den beweisbelasteten Vermutungsträger treffen (BGE 141 III 241 a.a.O. mit Hinweisen; Urteil des BGer 5A_182/2017 vom 2. Februar 2018 E. 3.2.2).

Um den Gegenbeweis zu erbringen, die tatsächliche Vermutung also im beschriebenen Sinne zu entkräften, kann sich der Vermutungsgegner nicht auf blosses Bestreiten beschränken. Er hat für seine Bestreitung seinerseits Umstände unter Beweis zu stellen, die das Gericht davon abhalten sollen, von der Wahrheit der Indizien und der daraus gezogenen Schlussfolgerung auszugehen (vgl. HANS PETER WALTER, in: Berner Kommentar, 2012, Art. 8 ZGB N. 66; MAX KUMMER, in: Berner Kommentar, 1962, Art. 8 ZGB N. 107). Ob die vom Gegenbeweis erfassten Tatsachen dazu geeignet sind, die (an die Stelle des Hauptbeweises tretende) tatsächliche Vermutung zu erschüttern, ist eine Frage der Beweiswürdigung (vgl. BGE 120 II 393 E. 4b; zum Ganzen Urteil des BGer 5A_182/2017 vom 2. Februar 2018 E. 3.2.2).

2.5 Verwaltungsverordnungen (wie MWST-Infos, MWST-Branchen-Infos, Merkblätter, Richtlinien, Kreisschreiben etc.) sind für die Justizbehörden nicht verbindlich (MOSER et al., a.a.O., N. 2.173 f.). Die Gerichte sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheid allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen (BGE 123 II 16 E. 7; statt vieler Urteile des BVGer A-5578/2017 vom 3. Mai 2018 E. 3.7.1 und 3.7.2, A-2675/2016 vom 25. Oktober 2016 E. 1.4).

3.

3.1

3.1.1 Das MWSTG ist am 1. Januar 2010 in Kraft getreten. Es löste das vom 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2009 in Kraft gewesene aMWSTG ab. Die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften bleiben grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar (Art. 112 Abs. 1 MWSTG).

Demgegenüber ist gemäss Art. 113 Abs. 3 MWSTG das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht im Sinne dieser Vorschrift grundsätzlich auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens des MWSTG hängigen Verfahren anwendbar (vgl. aber zur restriktiven Handhabung von Art. 113 Abs. 3 MWSTG anstelle vieler Urteil des BVGer A-5098/2016 vom 4. Juli 2017 E. 1.3.2 mit Hinweis).

3.1.2 Dem mit Beschwerde vom 5. April 2017 eingeleiteten Verfahren A-2106/2017 liegt ein Sachverhalt aus dem Jahre 2009 zu Grunde, während das gleichentags eingeleitete Verfahren A-2084/2017 einen Sachverhalt aus den Jahren 2010 bis 2013 betrifft. Die materielle Beurteilung richtet sich demnach, soweit die Steuerperiode 2009 betroffen ist, nach dem aMWSTG und den entsprechenden Verordnungen. Für den Zeitraum ab dem 1. Januar 2010 bzw. die Steuerperioden 2010 bis 2013 ist das MWSTG (in der dannzumaligen Fassung) und die entsprechenden Verordnungen anwendbar.

3.2 Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer (sog. Mehrwertsteuer; vgl. Art. 130 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101] sowie Art. 1 Abs. 1 aMWSTG bzw. Art. 1 Abs. 1 MWSTG). Die Steuer wird unter anderem auf den im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Lieferungen und Dienstleistungen erhoben

(sog. Inlandsteuer vgl. Art. 5 – 7 aMWSTG bzw. Art. 1 Abs. 2 Bst. a und Art. 3 Bst. c – e MWSTG).

3.3 Als Ort der Lieferung gilt unter anderem der Ort, an dem die Versendung des Gegenstandes zum Abnehmer oder zur Abnehmerin oder in dessen oder deren Auftrag zu einer Drittperson beginnt (*Beförderungs- oder Versandlieferung*; Art. 13 Bst. b aMWSTG bzw. Art. 7 Abs. 1 Bst. b MWSTG).

Demzufolge erbringt ein ausländischer Unternehmer grundsätzlich eine Lieferung im Ausland, wenn er Gegenstände aus dem Ausland in die Schweiz liefert bzw. liefern lässt. Die Lieferung unterliegt somit nicht der schweizerischen (Inland-)Mehrwertsteuer (FELIX GEIGER, OFK-MWSTG, Art. 7 N. 9).

Bei der Einfuhr der Gegenstände ist jedoch die Einfuhrsteuer geschuldet. Importeur ist, wer unmittelbar nach der Einfuhr der Gegenstände in eigenem Namen über diese verfügen kann, d.h. der Empfänger muss wie ein Eigentümer in seinem Namen über die Ware verfügen können, sie also entweder verbrauchen oder aber in eigenem Namen auf eine weitere Wirtschaftsstufe übertragen können, sie in eigenem Namen veräussern können (GEIGER, OFK-MWSTG, Art. 7 N. 9 mit Hinweis auf das Urteil des BGer 2C_510/2007 vom 15. April 2008; zur Bestimmung des Importeurs siehe auch Art. 6 der Verordnung vom 12. Oktober 2011 über die Statistik des Aussenhandels, SR 632.14; Wegleitung 2008 zur Mehrwertsteuer [gültig vom 1. Januar 2008 bis 31. Dezember 2009] Ziff. 729; Merkblatt Nr. 05 „Ort der Lieferung von Gegenständen [gültig vom 1. Januar 2008 bis 31. Dezember 2009; nachfolgend MB Nr. 5 2008] Ziff. 3.1.2; Publikation der EZV 52.01 „MWST auf der Einfuhr von Gegenständen“ [nachfolgend EZV Publ. 52.01 2008], Ziff. 4.6.1.1 und 4.6.1.2; Publikation der EZV 52.25 „Ort der Lieferung und Importeur bei Einfuhren“ [nachfolgend EZV Publ. 52.25 2008] Ziff. 1.1.2 f. und 1.2; vgl. auch Publikation der Eidgenössischen Zollverwaltung [EZV] 52.25 „Ort der Lieferung und Importeur bei Einfuhren“ [in der seit 1. Mai 2018 gültigen Fassung] Ziff. 1.1.3).

4.

4.1

4.1.1 Nach dem bis 31. Dezember 2009 geltenden Recht konnten sich Unternehmen, welche die Voraussetzungen der Steuerpflicht nach Art. 21 Abs. 1 aMWSTG nicht erfüllten oder nach Art. 25 Abs. 1 aMWSTG von der Steuerpflicht ausgenommen waren, zur Wahrung der Wettbewerbsneutrali-

tät oder zur Vereinfachung der Steuererhebung, unter den von der ESTV festzusetzenden Bedingungen der Steuerpflicht freiwillig unterstellen (sog. Option für die Steuerpflicht; Art. 27 Abs. 1 aMWSTG).

4.1.2 Art. 27 Abs. 1 aMWSTG sah vor, dass die ESTV die Bedingungen für die freiwillige Unterstellung unter die Steuerpflicht festsetze. Die gesetzliche Bestimmung räumte der ESTV nicht nur die Kompetenz, sondern auch ein weites Ermessen hinsichtlich der freiwilligen Unterstellung unter die Steuerpflicht ein. Im Rahmen dieser Kompetenz und dieses Ermessens konnte die ESTV auch vorsehen, dass ausländische Lieferanten ihre ausländischen Lieferungen freiwillig mit der Inlandsteuer abrechneten.

4.1.3 Gemäss der damaligen Praxis der ESTV konnte ein ausländischer Lieferant, der gestützt auf eine Option gemäss Art. 27 Abs. 1 aMWSTG im Mehrwertsteuerregister eingetragen war, mittels einer sog. Unterstellungserklärung das sog. vereinfachte Zolleinfuhrverfahren beantragen. Die ESTV hatte das vereinfachte Verfahren bzw. die Unterstellung zu bewilligen. Gestützt darauf traf den Inhaber der Unterstellungserklärung die Pflicht, sämtliche Einfuhren mit der Einfuhrsteuer abzurechnen, indem er die Einfuhrabfertigung von allen Gegenständen, die für inländische Abnehmer bestimmt waren, einerseits mittels einer Einfuhrzollanmeldung im eigenen Namen vornahm und andererseits solche Lieferungen mit der Mehrwertsteuer (Inlandsteuer) abzurechnen hatte, als ob diese Lieferungen im Inland ausgeführt worden wären. Es kam somit zu einer freiwilligen Abrechnung mit der Inlandsteuer. Infolgedessen konnte der ausländische Lieferant selber die durch die EZV bei der Einfuhr erhobene Einfuhrsteuer unter Vorbehalt von Art. 38 ff. aMWSTG als Vorsteuer geltend machen (vgl. MB Nr. 5 2008 Ziff. 3.1.2; EZV Publ. 52.01 2008, Ziff. 4.6.1.1 und 4.6.1.2; EZV Publ. 52.25 2008 Ziff. 1.1.2 f. und 1.2; Formular 1235/1236 in der damals geltenden Fassung). Mit dem Konzept der Option für die Steuerpflicht stand auch im Einklang, wenn die ESTV aufgrund einer Unterstellungserklärung bzw. Bewilligung für die erleichterte Einfuhr sämtliche Lieferungen in die Schweiz mit der Inlandsteuer erfasste. Insoweit stand dem ausländischen Lieferanten für seine Versandlieferungen kein Wahlrecht zu. Die Praxis der ESTV betreffend die Unterstellungserklärung erweist sich insoweit als gesetzeskonform.

4.1.4 Die Unterstellungserklärung bzw. die vereinfachte Zolleinfuhr hatte zur Folge, dass für Sammelsendungen aus dem Ausland bei der Einfuhr nur eine einzige Einfuhrzollanmeldung erstellt werden musste, auf der der ausländische Lieferant (per Adresse eines Fiskalvertreters in der Schweiz)

als Importeur aufgeführt war. Andernfalls hätten für alle inländischen Abnehmer separate Zollanmeldungen erstellt werden müssen (MB Nr. 5 2008 Ziff. 3.1.3.; EZV 52.01 2008 Ziff. 4.6.1.2. zweigliedriges Geschäft; EZV 52.25 2008 Ziff. 3.1.3; vgl. auch Form. 1235/1236 der ESTV [Version 07.15]; eine andere Vereinfachungsmöglichkeit war die Kollektiv-Zollanmeldung mit Ersatzbeleg für jeden Importeur, der zum Vorsteuerabzug berechtigt war).

4.1.5 Die vorstehend geschilderte Regelung findet auf den zu beurteilenden Sachverhalt aus dem Jahre 2009 Anwendung.

4.2

4.2.1 Das seit 1. Januar 2010 geltende MWSTG enthält keine gesetzliche Regelung mehr, die eine Option für die Steuerpflicht vorsehen würde, wie sie in Art. 27 Abs. 1 aMWSTG vorgesehen war. Die im neuen Recht in Art. 22 MWSTG enthaltene Regelung betrifft einzig die Option für ausgenommene Leistungen. Somit kann unter dem neuen Recht für Leistungen, die im Ausland erbracht werden, nicht mehr optiert werden (DIEGO CLAVADTSCHER, OFK-MWSTG, Art. 22 N. 60).

4.2.2 Gemäss Art. 3 Abs. 1 der Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, SR 641.201, in der vom 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2017 geltenden Fassung) galt bei der Lieferung eines Gegenstandes vom Ausland ins Inland der Ort der Lieferung als im Inland gelegen, wenn der Leistungserbringende im Zeitpunkt der Einfuhr über eine Bewilligung der ESTV verfügte, die Einfuhr im eigenen Namen vorzunehmen. Nach Art. 3 Abs. 3 MWSTV (in der vom 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2017 geltenden Fassung) fand die Bestimmung indessen keine Anwendung, wenn der Leistungserbringende – der über eine Unterstellungserklärung verfügte – auf die Vornahme der Einfuhr im eigenen Namen verzichtete. Allerdings hatte er dann in der Rechnung an den Abnehmenden auf den Verzicht hinzuweisen. Griff das Wahlrecht nicht, so blieb es bei der Abrechnungspflicht für die erbrachten Leistungen.

4.2.3 Damit stellt sich die Frage, ob eine genügende Delegationsnorm besteht. Im Untertitel von Art. 3 MWSTV (in der vom 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2017 geltenden Fassung) wird auf Art. 7 Abs. 1 MWSTG verwiesen. Letztere bestimmt den Ort der Lieferung und enthält weder eine Ausnahme noch eine Delegation an den Bundesrat für eine weitergehende Regelung. Damit fällt Art. 7 Abs. 1 MWSTG als Gesetzesgrundlage ausser Betracht.

4.2.3.1 Das Mehrwertsteuerrecht enthält indessen mit Art. 9 MWSTG eine spezifische Regelung zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen (vgl. zum früheren Recht Art. 16 aMWSTG). Um Wettbewerbsverzerrungen durch Doppelbesteuerungen oder Nichtbesteuerungen bei grenzüberschreitenden Leistungen zu vermeiden, kann demnach der Bundesrat unter anderem den Ort der Leistungserbringung abweichend von Art. 7 und 8 bestimmen.

Die Lehre erachtet diese Delegation als verfassungsrechtlich problematisch, da sie den Bundesrat ermächtigt, grundlegende vom Gesetzgeber selbst verabschiedete Bestimmungen ausser Kraft zu setzen und durch abweichende Bestimmungen zu ersetzen (vgl. FELIX GEIGER, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015 [nachfolgend MWSTG-Kommentar], Art. 9 N. 4 mit weiteren Hinweisen; FELIX GEIGER, OFK-MWSTG, Art. 9 N. 4 mit Hinweis).

Wird dem Bundesrat oder dem mittels Subdelegation ermächtigten Departement durch die gesetzliche Delegation ein sehr weiter Bereich des Ermessens für die Regelung auf Verordnungsstufe eingeräumt, so ist dieser Spielraum nach Art. 190 BV für das Bundesverwaltungsgericht verbindlich. Es darf in diesem Fall bei der Überprüfung der Verordnung nicht sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen des Bundesrates setzen, sondern hat seine Prüfung darauf zu beschränken, ob die Verordnung den Rahmen der delegierten Kompetenz offensichtlich sprengt oder aus anderen Gründen gesetzes- oder verfassungswidrig ist (BGE 136 II 337 E. 5.1, 131 II 562 E. 3.2, BGE 130 I 26 E. 2.2.1, BGE 128 IV 177 E. 2.1; Urteil des BVGer A-3043/2011 vom 15. März 2012 E. 5.3 mit weiteren Hinweisen). Dabei kann es namentlich prüfen, ob sich eine Verordnungsbestimmung auf ernsthafte Gründe stützt oder Art. 8 BV (Rechtsgleichheit) bzw. Art. 9 BV (Willkürverbot) widerspricht, weil sie sinn- oder zwecklos ist, rechtliche Unterscheidungen trifft, für die ein vernünftiger Grund in den tatsächlichen Verhältnissen fehlt, oder Unterscheidungen unterlässt, die richtigerweise hätten getroffen werden sollen. Für die Zweckmässigkeit der angeordneten Massnahme trägt der Bundesrat die Verantwortung; es ist nicht Aufgabe der Gerichte, sich zu deren wirtschaftlicher oder politischer Sachgerechtigkeit zu äussern. Die Bundesratsverordnungen unterliegen also in keinem Fall einer Angemessenheitskontrolle (BGE 140 II 194 E. 5.8, 137 III 217 E. 2.3; Urteile des BVGer A-2456/2017 vom 12. April 2018 E. 4.3.3, A-5627/2014 vom 12. Januar 2015 E. 5.2; MOSER et al., a.a.O., N. 2.178 mit weiteren Hinweisen).

Die in Art. 9 MWSTG vorgesehene Delegation räumt dem Bundesrat ein weites Ermessen ein. Allerdings beschränkt der Wortlaut des Gesetzes den Anwendungsbereich auf Wettbewerbsverzerrungen, die durch Doppel- oder Nichtbesteuerungen entstehen. Wie oben ausgeführt bezweckt die Unterstellungserklärung nach Art. 3 MWSTV bei ausländischen Versandlieferungen die Vereinfachung der Verfahrensabläufe. Es liegt weder ein Fall einer Doppel- noch einer Nichtbesteuerung vor. Damit entfällt Art. 9 MWSTG als Rechtsgrundlage.

4.2.3.2 Da Art. 3 MWSTV eine Verfahrenserleichterung bezweckt, liegt ihr Schwerpunkt im Vollzug des MWSTG. Damit ist die Bestimmung durch die allgemeine Vollzugskompetenz des Bundesrates gemäss Art. 182 Abs. 2 BV legitimiert. Sie begünstigt nicht nur die Leistungserbringer, sondern auch die Leistungsempfänger. Insoweit ist sie mit dem Rechtsgleichheitsgebot (Art. 8 BV) und dem Willkürverbot (Art. 9 BV) vereinbar. Mit dem ebenfalls eingeräumten Wahlrecht soll zudem den Umständen im Einzelfall Rechnung getragen werden können. Dass dieses Wahlrecht formellen Voraussetzungen unterliegt, erweist sich im Massenverfahren als sachlich begründet und hält somit sowohl vor dem Rechtsgleichheitsgebot (Art. 8 BV) wie auch vor dem Willkürverbot (Art. 9 BV) stand.

4.2.3.3 Die Regelung von Art. 3 MWSTV (in der vom 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2017 geltenden Fassung) findet auf den zu beurteilenden Sachverhalt aus den Jahren 2010 bis 2013 Anwendung.

4.3

4.3.1 Seit 1. Januar 2018 gilt folgende Regelung auf Gesetzesstufe: Bei der Lieferung eines Gegenstandes vom Ausland ins Inland gilt der Ort der Lieferung als im Inland gelegen, wenn der Leistungserbringer oder die Leistungserbringerin im Zeitpunkt der Einfuhr über eine Bewilligung der ESTV verfügt, die Einfuhr im eigenen Namen vorzunehmen (sog. Unterstellungserklärung; Art. 7 Abs. 3 MWSTG in der seit 1. Januar 2018 geltenden Fassung). Dies gilt jedoch nicht, wenn der Leistungserbringer oder die Leistungserbringerin, der oder die über eine Unterstellungserklärung verfügt, auf die Vornahme der Einfuhr im eigenen Namen verzichtet (Art. 7 Abs. 3 Bst. a MWSTG in der seit 1. Januar 2018 geltenden Fassung). Auf diesen Verzicht muss er oder sie in der Rechnung an den Abnehmer oder die Abnehmerin hinweisen (Art. 3 Abs. 3 MWSTV, in der seit 1. Januar 2018 geltenden Fassung).

4.3.2 Diese Regelung findet im vorliegenden Fall keine Anwendung, da sich die zu beurteilenden Sachverhalte vor ihrem Inkrafttreten zugetragen haben.

4.4 Auf die ab 1. Januar 2019 geltende Regelung für den Versandhandel (Art. 7 Abs. 3 Bst. b MWSTG, AS 2017 3575) ist hier nicht weiter einzugehen.

5.

5.1 Bei der Mehrwertsteuer kommt sodann der Rechnungsstellung seit jeher eine zentrale Bedeutung zu. Die Rechnung ist beim Leistungserbringer die Grundlage für die Abrechnung der Mehrwertsteuern, während sie beim Leistungsempfänger die Basis für den Vorsteuerabzug bildet (Urteile des BGer 2C_411/2014 vom 15. September 2014 E. 2.2.2, 2A.642/2004 vom 14. Juli 2005 E. 3; UELI MANSER in: Diego Clavadetscher/Pierre-Marie Glauser/Gerhard Schafroth, mwst.com, 2000, Art. 37 N. 1).

5.1.1 Unter dem bis Ende 2009 in Kraft gewesenen Mehrwertsteuerrecht galt, dass die in der Rechnung ausgewiesene MWST geschuldet war, selbst wenn sie zu Unrecht fakturiert worden war und anschliessend eine Korrektur der Faktura unterblieben war (vorbehältlich hier nicht relevanter Ausfuhren im Reiseverkehr; Urteile des BGer 2C_240/2017 vom 18. September 2018 E. 3.2.1, 2C_334/2014 vom 9. Juli 2015 E. 3.5.2, 2C_411/2014 vom 15. September 2014 E. 2.2.3 mit Hinweisen auf die Rechtsprechung; Urteil des BVGer A-6904/2015 vom 22. Juni 2016 E. 6.7 mit Hinweisen).

Dieses Recht findet auf den zu beurteilenden Sachverhalt aus dem Jahre 2009 Anwendung.

5.1.2 Gemäss Art. 27 Abs. 2 MWSTG (in der vom 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2017 geltenden Fassung) schuldet die fakturierte Steuer, wer in einer Rechnung eine Steuer ausweist, obwohl er zu deren Ausweis nicht berechtigt ist (unberechtigter Steuerausweis), oder wer für eine Leistung eine zu hohe Steuer ausweist (unrichtiger Steuerausweis), es sei denn, es erfolgt eine Korrektur der Rechnung (Bst. a), oder er oder sie weist nach, dass dem Bund kein Steuerausfall entstanden ist (Bst. b). Diese Vorschrift hält den in ständiger Rechtsprechung (vgl. BGE 131 II 185 E. 5) entwickelten Grundsatz «fakturierte Mehrwertsteuer gleich geschuldete Mehrwertsteuer» bzw. «impôt facturé = impôt dû» fest (Urteile des BGer 2C_240/2017 vom 18. September 2018 E. 3.2.2, 2C_411/2014 vom

15. September 2014 E. 2.2.3, 2C_334/2014 vom 9. Juli 2015 E. 3.5.2; Urteil des BVGer A-6905/2015 vom 22. Juni 2016 E. 6.7; REGINE SCHLÜCKEBIER, in: MWSTG-Kommentar, Art. 27 N. 4).

Gemäss Art. 27 Abs. 2 Bst. b MWSTG entsteht namentlich kein Steuerausfall, wenn der Rechnungsempfänger keinen Vorsteuerabzug vorgenommen hat oder die geltend gemachte Vorsteuer dem Bund zurückerstattet worden ist. Der blosser Nachweis der Unwahrscheinlichkeit eines Steuerausfalles reicht hierbei nicht aus; es wird ein voller Beweis verlangt (Urteile des BGer 2C_240/2017 vom 18. September 2018 E. 3.2.6, 2C_411/2014 vom 15. September 2014 E. 2.3.5 und 2.3.9; Urteil des BVGer A-6905/2015 vom 22. Juni 2016 E. 6.7).

Diese Regelung findet grundsätzlich auf den zu beurteilenden Sachverhalt ab 1. Januar 2010 Anwendung.

5.1.3 Die vorstehende Regelung wurde per 1. Januar 2018 insoweit relativiert, dass der fehlende Steuerausfall lediglich noch *glaubhaft* zu machen ist (vgl. Art. 27 Abs. 2 Bst. b MWSTG in der seit 1. Januar 2018 geltenden Fassung).

Nach den Ausführungen des Bundesgerichts weiche der Gesetzgeber mit der Konzeption von Art. 27 Abs. 2 Bst. b MWSTG (in der vom 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2017 geltenden Fassung) von der im Verwaltungsrecht allgemein gültigen Untersuchungsmaxime ab, indem er mit dieser Bestimmung die Beweisführungslast für die „materielle Synchronisation“ allein der fakturierenden Person überbinde. Dies erfolge mittels einer gesetzlich statuierten Tatsachenvermutung, die eine Vermutungsbasis und eine Vermutungsfolge umfasse. Die Vermutungsbasis könne durch den Gegenbeweis, die Vermutungsfolge durch den Beweis des Gegenteils widerlegt werden (vgl. Urteile des BGer 2C_33/2014 vom 27. Juli 2015 E. 3.4.4; 2C_411/2014 vom 15. September 2014 E. 2.3.4 ff.).

Daraus ist zu schliessen, dass Art. 27 Abs. 2 MWSTG (in der vom 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2017 geltenden Fassung) eine spezielle Beweisregel enthält (vgl. E. 2.4.6). Diese spezielle Beweisregel dient der materiellen Wahrheitsfindung bzw. der Erstellung des Sachverhalts. Sie ist demnach dem materiellen Recht zuzurechnen (vgl. E. 2.4.2).

Infolgedessen ist auch die in Art. 27 Abs. 2 MWSTG per 1. Januar 2018 modifizierte Beweisregel dem materiellen Recht zuzurechnen. Damit findet die neue Fassung im vorliegenden Fall noch keine Anwendung.

5.2 Im Falle der Abrechnung nach vereinbarten Entgelten entsteht die Umsatzsteuerforderung mit der Rechnungsstellung (Art. 40 Abs. 1 Bst. a MWTG; Art. 43 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 und 2 aMWSTG).

Soweit der Grundsatz „fakturierte Mehrwertsteuer gleich geschuldete Mehrwertsteuer“ Anwendung findet, entsteht die Steuerforderung mit der Rechnungsstellung (BLUM, MWST-Kommentar, Art. 27 N. 18).

5.3 Die Steuer ist innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode zu entrichten (Zahlungsfrist; Art. 45 Abs. 1 Bst. a i.V.m. Art. 47 Abs. 1 aMWSTG bzw. Art. 35 Abs. 1 Bst. a i.V.m. 86 Abs. 1 MWSTG). Bei verspäteter Zahlung ist ohne Mahnung ein Verzugszins geschuldet (Art. 47 Abs. 2 aMWSTG bzw. Art. 87 MWSTG). Der Zinssatz beträgt im Jahre 2009 5% (Art. 1 der Verordnung des EFD vom 4. April 2007 über die Verzugs- und Vergütungszinssätze, AS 2007 1801), vom 1. Januar 2010 bis zum 31. Dezember 2011 4,5%, und ab dem 1. Januar 2012 bis auf Weiteres 4,0% (Art. 1 Bst. c und Abs. 2 Verordnung des EFD vom 11. Dezember 2009 über die Verzugs- und Vergütungszinssätze, SR 641.207.1).

6.

Der in Art. 9 BV verankerte Grundsatz von Treu und Glauben verleiht einer Person Anspruch auf Schutz des berechtigten Vertrauens in behördliche Zusicherungen oder sonstiges, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden. Dies kann zur Folge haben, dass eine gesetzliche Regelung im Einzelfall nicht angewandt und eine im Widerspruch zur gesetzlichen Ordnung stehende Anordnung getroffen wird. Dieser Schutz setzt voraus, dass eine Behörde dem Betroffenen eine konkrete Auskunft oder Zusicherung erteilt hat, dass sie dafür zuständig war, dass der Adressat die Unrichtigkeit der Angabe nicht erkennen konnte und dass er im Vertrauen auf die erhaltene Auskunft nicht wieder rückgängig zu machende Dispositionen getroffen hat. Schliesslich scheidet die Berufung auf Treu und Glauben dann, wenn ihr überwiegende öffentliche Interessen gegenüberstehen (vgl. BGE 137 I 69 E. 2.5.1, 131 II 627 E. 6.1, 129 I 161 E. 4.1; ULRICH HÄFELIN et al., Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl. 2016, N. 624 ff.; je mit Hinweisen). Im Abgaberecht, das von einem strengen Legalitätsprinzip beherrscht wird, wird der Vertrauensschutz nur zurückhaltend gewährt (BGE 131 II 627 E. 6.1; Urteil des BVGer A-703/2017 vom 15. Mai 2018 E. 4.1.1 mit weiteren Hinweisen).

Äusserungen im Verkehr zwischen Behörden und Privaten sind so zu interpretieren, wie die jeweils andere Seite sie nach Treu und Glauben verstehen durfte (BGE 126 II 97 E. 4b). Als Vertrauensgrundlage fällt auch das Verhalten der Verwaltung in Betracht. Die Untätigkeit einer Behörde vermag jedoch in aller Regel keinen Vertrauenstatbestand zu schaffen (BGE 132 II 21 E. 8.1, mit Hinweisen). Ob die Behörde infolge Untätigkeit ausnahmsweise dennoch einen solchen geschaffen hat, bestimmt sich grundsätzlich danach, ob ihr Stillschweigen bei objektiver Betrachtungsweise geeignet war, beim Beschwerdeführer eine entsprechende Erwartung zu wecken (BGE 132 II 21 E. 2.2; Urteil des BGer 2C_350/2011 vom 17. Oktober 2011 E. 2.4).

7.

7.1 Im vorliegenden Fall lieferte die in Deutschland domizilierte Beschwerdeführerin in den Jahren 2009 bis 2013 ihren schweizerischen Kunden mittels (Post)-Versand Poster. Es liegen demzufolge Versandlieferungen aus dem Ausland im Streit (E. 3.3). Es ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin vom 1. August 2009 bis 30. Juni 2013 im schweizerischen Mehrwertsteuerregister eingetragen war. Sie hatte hierbei im Jahre 2009 die Wahl getroffen, effektiv und nach vereinbarten Entgelt abzurechnen. Ebenso ist erstellt, dass die Beschwerdeführerin im Rahmen des Eintragsverfahrens eine Unterstellungserklärung abgegeben und eine entsprechende Bewilligung für die erleichterte Zolleinfuhr erhalten hat.

Die Beschwerdeführerin hat unbestrittenermassen trotz Eintragung im schweizerischen Mehrwertsteuerregister und trotz „Bewilligung zur Einfuhrverzollung im eigenen Namen“ keine Sammelverzollung vorgenommen. Vielmehr lieferte sie die von den Kunden bestellten Poster weiterhin als Einzelsendung in die Schweiz, wobei in der jeweiligen Zollanmeldung der einzelne Kunde als Importeur aufgeführt wurde und auch die Einfuhrsteuer entrichtete.

Infolgedessen hat die Beschwerdeführerin in ihren Mehrwertsteuerabrechnungen keine steuerpflichtigen Umsätze ausgewiesen, sondern stets sog. „Nuller-Abrechnungen“ eingereicht.

Die Beschwerdeführerin stellt auch nicht in Abrede, dass sie in ihren Rechnungen an die Kunden in der Schweiz dennoch regelmässig die schweizerische Mehrwertsteuer offen ausgewiesen hat.

7.2 In einem ersten Schritt ist zu prüfen, ob die Beschwerdeführerin mehrwertsteuerpflichtige (Inland-)Leistungen erbracht hat. Hierbei sind die Sachverhalte vor und nach dem 1. Januar 2010 getrennt zu untersuchen.

7.2.1 Für das Jahr 2009 erhebt die ESTV Mehrwertsteuern für Lieferungen zwischen dem 1. August 2009 und 31. Dezember 2009 nach. Die Beschwerdeführerin traf in dieser Zeit gestützt auf die von ihr abgegebene Unterstellungserklärung die Pflicht, sämtliche Versandlieferungen in die Schweiz mit der Inlandsteuer abzurechnen (E. 4.1.3).

Die Beschwerdeführerin hat unstreitig für diese Zeit der Unterstellungserklärung nicht nachgelebt, weshalb die ESTV die für in diesem Zeitraum erbrachten und in Rechnung gestellten Lieferungen zu Recht die Mehrwertsteuer nachgefordert hat. Insoweit erübrigt sich die Prüfung der Anwendung des Grundsatzes „fakturierte Mehrwertsteuer gleich geschuldete Mehrwertsteuer“ (E. 5.1.1).

7.2.2 In der Zeit zwischen dem 1. Januar 2010 und dem 30. Juni 2013 war die Beschwerdeführerin gestützt auf die Unterstellungserklärung grundsätzlich weiterhin verpflichtet, ihre Versandlieferungen mit der Mehrwertsteuer abzurechnen (E. 4.2.2). Sie hatte jedoch die Wahl, ob die Unterstellungserklärung für eine Versandlieferung gelten sollte oder nicht. Wollte sie auf ihr Wahlrecht verzichten, so hatte sie die Pflicht, auf der Rechnung darauf hinzuweisen (E. 4.2.2).

Unbestrittenermassen fehlt auf den von der Beschwerdeführerin ausgestellten Rechnungen für diesen Zeitraum ein Hinweis auf den Verzicht auf die erleichterte Einfuhr bzw. auf die Folgen der Unterstellungserklärung. Damit hat die Beschwerdeführerin ihr Wahlrecht nicht vorschriftsgemäss ausgeübt. Insoweit trifft sie weiterhin die Pflicht, die entsprechenden Lieferungen mit der schweizerischen Inlandsteuer abzurechnen. Demzufolge hat die Beschwerdeführerin auch für die in der Zeit vom 1. Januar 2010 bis zum 30. Juni 2013 abgerechneten Versandlieferungen die schweizerische Mehrwertsteuer zu entrichten.

7.2.3 Im Sinne eines Zwischenergebnisses ergibt sich, dass die Beschwerdeführerin zwischen dem 1. August 2009 und dem 30. Juni 2013 gestützt auf ihre Unterstellungserklärung Inlandsteuern grundsätzlich zu entrichten hat.

7.3

7.3.1 Die Beschwerdeführerin beruft sich sodann auf den Grundsatz des Vertrauensschutzes, indem sie geltend macht, dass ihre Fiskalvertreterin bereits mit Schreiben vom 24. März 2010 gegenüber der ESTV offengelegt habe, dass es ihr – der Beschwerdeführerin – nicht möglich sein werde, die Mehrwertsteuerdeklaration bereits ab 1. Januar 2010 sachgerecht auszufüllen. Dies, weil der deutsche Speditionspartner keine Sammelverzollung nach den Bedürfnissen der Beschwerdeführerin erstellen könne. Somit werde bis auf weiteres die schweizerische Post aufgrund der Einzelverzollung durch die deutsche Speditionspartnerin die schweizerische Mehrwertsteuer einziehen und abliefern. Die Beschwerdeführerin habe auch in ihren Mehrwertsteuerabrechnungen darauf hingewiesen, dass die MWST durch die schweizerische Post abgeliefert werde (vgl. MWST-Abrechnung für das 4. Quartal 2012 vom 7. Februar 2013).

7.3.2 Die Beschwerdeführerin hat in ihrem Schreiben vom 24. März 2010 nicht nur auf die Probleme bei der Sammelverzollung hingewiesen, sondern auch dargetan, dass die Abwicklung der Mehrwertsteuer über die Fiskalvertreterin weiterhin das Ziel sei. Demnach ging selbst die Beschwerdeführerin davon aus, dass die Unterstellungserklärung nicht grundsätzlich widerrufen werden sollte. Aus ihren Ausführungen ist weiter zu schliessen, dass sie sich der Problematik ihrer Vorgehensweise auch durchaus bewusst war, forderte sie doch die ESTV ausdrücklich auf, ihr allfällige Einwände gegen die Vorgehensweise mitzuteilen.

7.3.3 Die ESTV hat aktenkundig mit E-Mail vom 7. März 2012 festgehalten, dass auf den Rechnungen der Beschwerdeführerin an deren Kunden auch die MWST ausgewiesen werde, was nicht mehr geduldet werden könne.

7.3.4 Wie erwähnt vermag die Untätigkeit einer Behörde in der Regel keine Vertrauensgrundlage zu schaffen (E. 6). Vorliegend kann jedoch offen bleiben, ob die Untätigkeit der Behörde ausnahmsweise gleichwohl eine Vertrauensgrundlage schaffen könnte, mit der Folge, dass die Wirkungen der Unterstellungserklärung ausbleiben würden.

Das Schreiben vom 24. März 2010 datiert in zeitlicher Hinsicht nämlich nach der Abrechnung vom 16. November 2009 für das 3. Quartal 2009 und kommt damit bereits aus diesem Grund nicht als Vertrauensgrundlage für die entsprechende Abrechnung in Frage. Für die nachfolgenden Abrechnungen würde ein allfälliger Vertrauensschutz sodann spätestens mit Er-

halt des E-Mails vom 7. März 2012 dahinfallen, mithin kann sich die Beschwerdeführerin für die Abrechnungen ab dem 2. Quartal 2012 ohnehin nicht mehr auf den Vertrauensschutz berufen (E. 6).

7.3.5 Was die Zeit für das 4. Quartal 2009 bis 1. Quartal 2012 (1. Oktober 2009 bis 31. März 2012) betrifft, so enthält die Sachdarstellung der Beschwerdeführerin im Schreiben vom 24. März 2010 keine Ausführungen zur Art der Rechnungsstellung, insbesondere zum Umstand, dass sie in den jeweiligen Rechnungen die schweizerische Mehrwertsteuer offen ausweisen werde. Demzufolge kann das fragliche Schreiben bzw. das Verhalten der ESTV ohnehin keine Vertrauenswirkung erzeugen, soweit es um die Frage der Rechnungsstellung (vgl. E. 5.1.2) geht (E. 6).

7.3.6 Dem Kontrollbericht der ESTV vom 9. September 2014 lässt sich entnehmen, dass die Beschwerdeführerin per 30. Juni 2013 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen gelöscht worden ist. Ein formeller Antrag auf Löschung ist nicht aktenkundig. Indessen hat die Unterstellungserklärung im vorliegenden Fall spätestens mit der Löschung im Mehrwertsteuerregister als zurückgezogen zu gelten. Per dato ist auch die entsprechende Bewilligung zur erleichterten Einfuhr erloschen (vgl. E. 4.2.2).

7.3.7 Im Sinne eines Zwischenergebnisses ist daher festzuhalten, dass die Voraussetzungen für die Gewährung eines allfälligen Vertrauensschutzes zu keiner Zeit erfüllt sind. Damit bleibt es beim Ergebnis, dass die Beschwerdeführerin während der Zeit der Eintragung im Mehrwertsteuerregister (Zeit vom 1. August 2009 bis 30. Juni 2013) aufgrund ihrer Unterstellungserklärung auf den Versandlieferungen die Inlandsteuer schuldet. Infolgedessen hat die Beschwerdeführerin ihren Kunden die MWST zu Recht in Rechnung gestellt. Der Grundsatz „fakturierte Mehrwertsteuer gleich geschuldete Mehrwertsteuer“ findet demnach – entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin – insoweit keine Anwendung. Die Frage, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang die Kunden der Beschwerdeführerin die MWST bezahlt haben, beschlägt die Überwälzung (Art. 6 Abs. 1 MWSTG) und ist hier irrelevant.

7.4

7.4.1 Es kann offen bleiben, ob die Löschung im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen per 30. Juni 2013 rechtens war. Da die Unterstellungserklärung – wie gezeigt – als per 30. Juni 2013 zurückgezogen zu gelten hat (E. 7.3.6), kommt eine Inlandsteuer gestützt auf diese ab diesem Moment nicht mehr in Frage.

Offenkundig fakturierte die Beschwerdeführerin aber die von ihr erbrachten Leistungen dennoch bis zum 20. September 2013 mit Mehrwertsteuern. Damit schuldet die Beschwerdeführerin die in den Rechnungen vom 1. Juli 2013 bis 20. September 2013 ausgewiesene Mehrwertsteuer, soweit sie sich nicht im Sinne von Art. 27 Abs. 2 MWSTG (in der bis 31. Dezember 2017 geltenden Fassung) entlasten kann (E. 5.1.2).

7.4.2 Die Beschwerdeführerin macht hierzu geltend, sie habe sich keinesfalls bereichert, denn ihre Kunden hätten ihr die Mehrwertsteuer de facto gar nicht bezahlt. Sie bleibt jedoch den Nachweis für den massgeblichen Zeitraum schuldig, denn die replicando eingereichten Rechnungen und Kreditkartengutschriften betreffen das Geschäftsjahr 2011 und nicht die Zeit ab dem 1. Juli 2013.

Des Weiteren argumentiert die Beschwerdeführerin, dass dem Bund kein Steuerausfall entstanden sei, da es sich bei den schweizerischen Kunden fast ausschliesslich um Privatpersonen gehandelt habe, die ohnehin keinen Vorsteuerabzug geltend machen könnten. Auch hierfür bleibt die Beschwerdeführerin den vollen Nachweis schuldig. Zwar deutet die Rechnung vom 29. August 2013 auf eine Privatperson als Rechnungsempfängerin hin, ein allfälliger Steuerausfall in der Höhe von Fr. 2.89 ist dennoch nicht restlos ausgeschlossen.

7.4.3 Weitere Untersuchungshandlungen zu dieser Sache können unterbleiben, hätte doch die Beschwerdeführerin aufgrund ihrer Mitwirkungspflicht (E. 2.3.1) für jede einzelne Transaktion darzulegen gehabt, dass sie keine MWST vereinnahmt hat. Auch hätte sie für den Nachweis, dass dem Bund kein Steuerausfall entstanden ist, die Kunden unter Angabe einer allfälligen Registernummer auflisten müssen. Dass sie derlei – auch in diesem Verfahren – nicht getan hat, kann nicht der Umständlichkeit des Beibringens des Vollbeweises angelastet werden. Die hieraus resultierenden Nachteile der Beweislosigkeit hat sich die Beschwerdeführerin selbst zuzuschreiben und sind von ihr zu tragen.

Die Beschwerdeführerin hat demzufolge die vom 1. Juli 2013 bis 20. September 2013 fakturierte Mehrwertsteuer zu entrichten.

7.5

7.5.1 Schliesslich bleibt auf den Einwand der Beschwerdeführerin einzugehen, wonach die Geltendmachung der Mehrwertsteuernachforderung im vorliegenden Fall unverhältnismässig sei, weil die Höhe der Nachforderung

in keinem Verhältnis stehe zur tatsächlichen Steuergefährdung. Vielmehr sei das Gefährdungspotential bzw. die Mehrwertsteuerforderung ermessensweise zu schätzen.

7.5.2 Die von der ESTV erhobene MWST-Nachforderung für das 3. und 4. Quartal 2009 beläuft sich auf Fr. 56'812.-. Für das 1. Quartal 2010 bis 4. Quartal 2013 erhebt die ESTV MWST-Nachforderung Fr. 754'838.- (Fr. 146'041 [pro 2010], Fr. 178'406.- [pro 2011], Fr. 265'453.- [pro 2012], Fr. 164'939.- [pro 2013]). Die Beschwerdeführerin verkennt, dass die totale Höhe der MWST-Nachforderung im Wesentlichen in der Häufigkeit der getätigten Geschäfte und dem mehrjährigen Beurteilungszeitraum begründet ist. Zudem ist die MWST-Forderung in erster Linie die Folge der von der Beschwerdeführerin abgegebenen Unterstellungserklärung bzw. der Anwendung der entsprechenden Gesetzesbestimmungen. Insoweit bleibt angesichts der gesetzlichen Lage und der bundesgerichtlichen Rechtsprechung von vornherein kein Raum für Verhältnismässigkeitsüberlegungen.

7.6 Im Quantitativ blieben die Mehrwertsteuer- und Verzugszinsforderungen unbestritten, weshalb nicht mehr näher darauf einzugehen ist.

7.7 Zusammenfassend ergibt sich, dass die Beschwerden abzuweisen sind.

Die von der Vorinstanz nacherhobene Mehrwertsteuer für die Steuerperioden 3. und 4. Quartal 2009 (für die Zeit vom 1. August bis 31. Dezember 2009) über die bisherigen Selbstdeklarationen hinaus von Fr. 56'812.- zuzüglich Verzugszinsen zu 4,5% (bzw. ab 1. Januar 2012 4%) seit 15. Januar 2010 (mittlerer Verfall) ist zu bestätigen.

Die von der Vorinstanz über die bisherigen Selbstdeklarationen hinaus nacherhobene Mehrwertsteuer für die Steuerperioden 1. Quartal 2010 bis 4. Quartal 2013 (für die Zeit vom 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2013) von Fr. 754'838.- zuzüglich Verzugszinsen zu 4% seit 31. August 2012 (mittlerer Verfall) ist ebenfalls zu bestätigen.

8.

Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten, die unter Berücksichtigung der Verfahrensvereinigung insgesamt auf Fr. 12'500.-- festzusetzen sind, der vollständig unterliegenden Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der einbezahlte Kostenvorschuss von total Fr. 14'000.- ist

im Umfang von Fr. 12'500.- zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden. Im Betrag von Fr. 1'500.- ist der Kostenvorschuss nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils der Beschwerdeführerin zurückzuerstatten. Eine Parteienschädigung ist angesichts dieses Ausgangs nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario; Art. 7 Abs. 3 VGKE).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Verfahren A-2084/2017 und A-2106/2017 werden vereinigt.

2.

Die Beschwerden werden abgewiesen und die vorinstanzlichen Verfügungen bestätigt.

3.

Die Kosten des vorliegenden Verfahrens werden auf Fr. 12'500.- festgesetzt und der Beschwerdeführerin auferlegt. Der von der Beschwerdeführerin bezahlte Kostenvorschuss in der Höhe von total Fr. 14'000.- wird auf die Verfahrenskosten angerechnet. Der Mehrbetrag von Fr. 1'500.- wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

4.

Es wird keine Parteienschädigung zugesprochen.

5.

Dieses Urteil geht an:

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

(Die Unterschrift und Rechtsmittelbelehrung sind 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 der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: