

# **BGer 2C 265/2018 vom 19. August 2019**

Bundesgericht, 2019-08-19, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_265\\_2018](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_265_2018)

FR: TF 2C 265/2018 du 19 août 2019

IT: TF 2C 265/2018 del 19 agosto 2019

## **Regeste**

Mehrwertsteuer; Steuerausnahmen (2008-2013) | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

## **Erwägungen**

### **E. 2.1**

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann namentlich die Verletzung von Bundesrecht gerügt werden ( Art. 95 lit. a BGG ). Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an ( Art. 106 Abs. 1 BGG ). Es ist insoweit weder an die in der Beschwerde geltend gemachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden ( BGE 139 II 404 E. 3 S. 415).

### **E. 2.2**

Das Bundesgericht legt seinem Urteil im Regelfall den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat ( Art. 105 Abs. 1 BGG ). Es kann die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz von Amtes wegen berichtigen oder ergänzen, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Artikel 95 BGG beruht ( Art. 105 Abs. 2 BGG ). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet "willkürlich" ( BGE 140 III 115 E. 2 S. 116). Unter den gleichen Voraussetzungen kann eine beschwerdeführende Partei die Sachverhaltsfeststellungen der Vorinstanz beanstanden, wenn die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann ( Art. 97 Abs. 1 BGG ). Eine entsprechende Rüge ist hinreichend zu substantzieren ( BGE 137 II 353 E. 5.1 S. 356, 133 II 249 E. 1.4.3 S. 254).

### **E. 3**

Soweit das vorliegende Verfahren die Steuerjahre 2008 und 2009 betrifft, kommt in materieller Hinsicht das frühere Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300) zur Anwendung ( Art. 112 Abs. 1 und 2 MWSTG ). Für die Steuerperioden 2010 bis 2013 ist hingegen das Mehrwertsteuergesetz vom 12. Juni 2009 (MWSTG; SR 621.20) massgeblich. Das Verfahren richtet sich integral nach neuem Recht ( Art. 113 Abs. 3 MWSTG ). Anwendung findet damit namentlich Art. 81 Abs. 1 MWSTG , der auf das VwVG verweist und - in Abweichung vom Vorbehalt von Art. 2 Abs. 1 VwVG - insbesondere auch Art. 12 bis 19 und Art. 30 bis 33 VwVG für anwendbar erklärt. Aufgrund der deckungsgleichen Rechtsfragen für sämtliche betroffenen Steuerperioden behandelt das Bundesgericht die Sache (wie bereits die Vorinstanz) im gleichen Urteil (vgl. auch Urteil 2C\_1002/2014 vom 28. Mai 2015 E. 2.2).

### **E. 4.1**

Im Mehrwertsteuerrecht gilt verfahrensrechtlich das (modifizierte) Selbstveranlagungsprinzip (vgl. Urteil 2C\_326/2015 vom 24. November 2016 E. 3.2,

m.w.H.). Danach ist grundsätzlich die steuerpflichtige Person für die Veranlagung und Entrichtung der Steuerforderung verantwortlich (vgl. Art. 71 und 86 MWSTG ). Die ESTV überprüft aber, ob die steuerpflichtige Person die Steuern korrekt berechnet und abgeliefert hat ( Art. 77 MWSTG ). Soweit zur Abklärung des Sachverhalts erforderlich, kann sie zu diesem Zweck namentlich eine Kontrolle durchführen ( Art. 78 Abs. 1 MWSTG ). Die Kontrolle ist in der Regel schriftlich anzukündigen ( Art. 78 Abs. 3 MWSTG ) und innert 360 Tagen seit ihrer Ankündigung mit einer Einschätzungsmitteilung abzuschliessen, die den Umfang der Steuerforderung in der kontrollierten Periode festhält ( Art. 78 Abs. 5 MWSTG ). Erst bei Uneinigkeit wird in der Folge ein Verfügungsverfahren eröffnet ( Art. 82 Abs. 1 MWSTG ; BGE 140 II 202 E. 5.3 und 5.4 S. 205). In diesem Verfahren gilt der Untersuchungsgrundsatz (vgl. für die Inland- und Bezugssteuer Art. 81 Abs. 2 MWSTG ; Art. 12 VwVG ); entsprechend trägt die ESTV die Hauptverantwortung für die Ermittlung des massgeblichen Sachverhalts ( BGE 143 II 425 E. 5.1 vgl. AUER/BINDER, in: Kommentar VwVG, 2. Aufl. 2019, N. 7 zu Art. 12 VwVG ) und hat mit allen ihr vom Gesetz eingeräumten Untersuchungsmitteln den Sachverhalt so zu ermitteln, wie er sich in Wahrheit zugetragen hat (vgl. ZWEIFEL/BEUSCH/CASANOVA/HUNZIKER, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 2. Aufl. 2018, § 5 N. 7). Von der ESTV zu ermitteln sind damit selbstredend auch Tatsachen, die sich für den Steuerpflichtigen günstig auswirken; gerade insoweit wird sich die ESTV aber darauf verlassen können, dass der Steuerpflichtige seinen Mitwirkungspflichten (vgl. Art. 13 VwVG ) nachkommt bzw. von sich aus Beweise vorbringt, die geeignet sind, seine Steuerlast zu mindern.

#### **E. 4.2**

Von der Beweisführungslast der ESTV zu unterscheiden ist die Frage der objektiven Beweislast. Insoweit gilt in Anlehnung an Art. 8 ZGB auch im Mehrwertsteuerrecht der Grundsatz, dass jene Partei den Nachteil der Beweislosigkeit hinzunehmen hat, die aus dem nicht bewiesenen Sachverhalt einen Vorteil für sich ableiten will. Für Tatsachen, die den Steueranspruch begründen oder mehren, ist demnach die Steuerverwaltung beweibelastet, für Tatsachen, die den Steueranspruch aufheben oder mindern, der Steuerpflichtige ( BGE 140 II 248 E. 3.5 S. 252; 133 II 153 E. 4.3 S. 158 f.; 121 II 257 E. 4c/aa S. 266; 121 II 273 E. 3c/aa S. 284 mit Hinweisen; vgl. ferner Urteil 2C\_1104/2015 vom 2. Mai 2017 E. 2.4).

#### **E. 4.3**

Mit der Ermessenseinschätzung ( Art. 79 Abs. 1 MWSTG ) kennt das Mehrwertsteuerrecht für bestimmte Konstellationen eine Sonderregelung zur Entscheidfindung bei Beweislosigkeit. Damit soll eine den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechende Besteuerung auch in Fällen ermöglicht werden, in denen ein Steuerpflichtiger seiner Obliegenheit nicht nachkommt, Geschäftsbücher, Belege, Geschäftspapiere und sonstige Aufzeichnungen nach handelsrechtlichen Grundsätzen zu führen ( Art. 70 Abs. 1 Satz 1 MWSTG ). Eine Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen erfolgt in diesem Sinne, wenn keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vorliegen (Verstoss gegen die formellen Buchführungsvorschriften) oder die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmen (Verstoss gegen die materiellen Buchführungsvorschriften; vgl. Art. 79 Abs. 1 MWSTG ). Beide Tatbestandsvarianten setzen implizit voraus, dass überhaupt Leistungen im Sinne des MWSTG erbracht worden sind. Die Beweislast für das Vorliegen dieser steuerbegründenden Tatsache trägt die ESTV (vgl. Urteil 2C\_950/2015 vom 11. März 2016 E. 4.6).

#### **E. 4.4**

Art. 79 MWSTG findet freilich nicht nur dann Anwendung, wenn aufgrund formell oder materiell unzureichender Buchführung der genaue Umfang der mehrwertsteuerpflichtigen Leistungen unklar ist. Eine Ermessenstaxation kann vielmehr auch dann Platz greifen, wenn der Gesamtumfang mehrwertsteuerpflichtiger Leistungen an sich erwiesen ist, aufgrund mangelhafter buchhalterischer Ausscheidung aber unklar bleibt, in welchem Verhältnis normal zu besteuerte Umsätze zu reduzierten Umsätzen stehen (vgl. BGE 123 II 16 E. 9c S. 34 f. [Restaurantkette, die nicht nur Inhouse-Konsum anbietet, sondern auch Hauslieferungen von Pizzas durchführt]; Urteil 2C\_175/2012 vom 4. Oktober 2012 E. 4.2 [Verpflegungskiosk, der auch Take-Away-Leistungen erbringt]; für die hier nicht weiter interessierende Abgabe von Lebensmitteln durch gastgewerbliche Betriebe hat der Gesetzgeber zum 1. Januar 2018 eine Sonderbestimmung erlassen, wonach der reduzierte Steuersatz nur Anwendung findet, sofern geeignete organisatorische Massnahmen zur Abgrenzung dieser Leistungen von den übrigen gastgewerblichen Leistungen getroffen worden sind [vgl. Art. 25 Abs. 3 MWSTG]). Gleich verhält es sich, wenn bei gemischten Leistungen aufgrund unzureichender buchhalterischer Abgrenzung das Verhältnis von steuerbaren und steuerausgenommenen Umsätzen unklar bleibt. Damit in diesen Fällen eine Ermessenstaxation in Frage kommt, muss - in Analogie zu dem oben Ausgeführten (vgl. E. 4.3 in fine hiervor) - feststehen, dass neben den zum Normalsatz steuerbaren Leistungen auch Leistungen erbracht worden sind, die von der Mehrwertsteuer ausgenommen bzw. nur zu einem reduzierten Steuersatz zu besteuern sind. Soweit es sich hierbei um steuermindernde Tatsachen handelt, die trotz angemessener Untersuchungsmassnahmen der ESTV unbewiesen bleiben (vgl. E. 4.1 hiervor), trägt der Steuerpflichtige den Nachteil der Beweislosigkeit (vgl. Urteil 2A.756/2006 vom 22. Oktober 2007 E. 3.1.3); entsprechend ist in diesem Fall davon auszugehen, dass der gesamte Umsatz zum Normalsteuersatz zu versteuern ist. Raum für eine Ermessenstaxation nach Art. 79 MWSTG bleibt in diesem Fall nicht.

#### **E. 5**

Für die Beurteilung des vorliegenden Falls ist nach dem oben Ausgeführten entscheidend, ob die Vorinstanz zu Recht von der Feststellung ausgegangen ist, der Beschwerdegegner habe in den massgeblichen Steuerperioden "nebst den von der ESTV (...) als steuerausgenommen behandelten Leistungen (...) weitere, ebenfalls unmittelbar für die Erzielung steuerausgenommener Bildungsumsätze bestimmte Organisationsdienstleistungen erbracht (...) und (...) die pauschale Entschädigung des B.\_\_\_\_\_ -SG für die Sekretariatstätigkeit unter anderem für diese Dienstleistungen (erhalten)". Erwiese sich diese Feststellung als zutreffend, wäre eine Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen entgegen der Darstellung der Beschwerdeführerin selbst dann angezeigt, wenn der genaue Umfang der nach Art. 18 Abs. 11 lit. a MWSTG bzw. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 1 lit. a MWSTG von der Steuer ausgenommenen Leistungen unbewiesen bliebe; entsprechend erwiese sich die Rückweisung der Vorinstanz als rechtmässig. Blicke hingegen unbewiesen, dass der Beschwerdegegner im fraglichen Zeitraum steuerausgenommene Leistungen erbracht hat und hierfür durch die Pauschale entschädigt worden ist, bestünde kein Raum für eine Ermessenstaxation. Die von der Beschwerdeführerin beanstandete vorinstanzliche Feststellung überprüft das Bundesgericht nur unter dem Gesichtspunkt der Willkür (vgl. E. 2.2 hiervor).

#### **E. 5.1**

Die Vorinstanz stützt ihre oben erwähnte Feststellung im Wesentlichen auf die Statuten des C.\_\_\_\_\_ bzw. des B.\_\_\_\_\_-SG sowie eine vom Beschwerdegegner eingereichte Spesenabrechnung vom 1. April 2012. Die Statuten des C.\_\_\_\_\_ bzw. des B.\_\_\_\_\_-SG sähen vor, dass der Sekretär die Sitzungen der Einführungskurskommission und der Berufsschulkommission protokollierte; vorgeschrieben sei zudem, dass der Sekretär die Schreinerfachklassen, die Einführungskurse, die Schreinerfachschule und das Kurszentrum Gossau buchhalterisch verwalte. Aufgrund der Spesenabrechnung vom 1. April 2012 sei weiter erstellt, dass dieser statutarischen Ordnung zumindest zeitweise nachgelebt worden sei, zumal in der Abrechnung einzelne unmittelbar der Erzielung steuerausgenommener Umsätze im Bildungsbereich dienende Organisationsdienstleistungen des Sekretariates im Zeitraum vom 1. Januar 2011 bis und mit 5. Dezember 2011 aufgeführt seien. Die ESTV habe im Rahmen der mit dem Beschwerdegegner geführten Korrespondenz denn auch anerkannt, dass die erbrachten Leistungen unmittelbar der Erbringung steuerausgenommener Bildungsleistungen gedient hätten.

### **E. 5.2**

Die Beschwerdeführerin wendet hiergegen ein, es seien keinerlei Belege aktenkundig, die zu beweisen vermöchten, dass der Beschwerdegegner im Rahmen der vom C.\_\_\_\_\_ bzw. dem B.\_\_\_\_\_-SG ausgerichteten Pauschalentschädigung im massgeblichen Zeitraum Leistungen erbracht hätte, die von der Steuer ausgenommen seien. Namentlich die Spesenabrechnung vom 1. April 2012 sei für einen solchen Beweis nicht geeignet. Auch habe sie mit Blick auf die durch Pauschale vergüteten Tätigkeiten nie anerkannt, dass der Beschwerdegegner teilweise von der Steuer ausgenommene Leistungen erbracht habe.

### **E. 5.3**

Die Vorhaltungen der Beschwerdeführerin sind berechtigt: Eine Spesenabrechnung könnte zwar grundsätzlich ein starkes Indiz dafür sein, dass mit dem Pauschalhonorar auch Tätigkeiten entschädigt werden, für welche die Auslagen mittels Spesenvergütungen effektiv ersetzt wurden. Vorliegend ist jedoch relevant, dass in den mit "Spesenentschädigungen" betitelten Unterlagen nicht nur Auslagen entschädigt, sondern gleichzeitig Tages- und Halbtagespauschalen verrechnet wurden. Diese Abrechnungen können daher keinen Nachweis dafür erbringen, dass mit dem Pauschalhonorar auch Tätigkeiten abgegolten wurden, die von der Mehrwertsteuer ausgenommen sind. Der Umstand, dass die in der entsprechenden Abrechnung aufgezählten Tätigkeiten separat in Rechnung gestellt und vergütet wurden, deutet im Gegenteil darauf hin, dass das Pauschalhonorar die betreffenden Leistungen nicht auch noch erfasste; nachdem in der Spesenabrechnung auch Taggelder enthalten waren, ist nämlich kaum davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer für seine Referenten- und Prüfungsexpertentätigkeit mit dem Pauschalhonorar ein zweites Mal entschädigt wurde. Dass die ESTV die in der Spesenabrechnung vom 1. April 2012 abgegoltenen Leistungen teilweise als steuerausgenommene Bildungsleistungen qualifizierte (vgl. Schreiben der ESTV vom 15. Juli 2014), trägt damit entgegen der Auffassung der Vorinstanz offensichtlich nichts zur Beantwortung der hier einzig relevanten Frage bei, ob durch das Pauschalhonorar auch von der Steuer ausgenommene Organisationsdienstleistungen abgegolten wurden. Weitere Beweise für das Vorliegen steuerausgenommener Organisationsdienstleistungen werden von der Vorinstanz im angefochtenen Entscheid nicht erwähnt und sind aus den Akten auch nicht ersichtlich. Namentlich sind trotz ausgedehnter Untersuchungen keine Belege

aktenkundig, die den konkreten Nachweis dafür erbringen würden, dass der Beschwerdegegner neben den zum Normalsatz steuerbaren Sekretariatsarbeiten (vgl. E. 5.2 des angefochtenen Entscheids) auch Organisationsdienstleistungen erbracht hätte, die von der Mehrwertsteuer ausgenommen sind (Art. 18 Abs. 11 lit. a aMWSTG bzw. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 1 lit. a MWSTG). Die von der Vorinstanz hilfsweise herangezogene Umschreibung der Aufgaben des Sekretärs des C. \_\_\_\_\_ bzw. des B. \_\_\_\_\_-SG in den Statuten dieser Verbände ist angesichts der unbestimmten Formulierung offensichtlich nicht geeignet, konkrete Tätigkeiten des Beschwerdeführers nachzuweisen (vgl. zu den Anforderungen an den Beweis Urteil 2A.756/2006 vom 22. Oktober 2007 E. 3.2.2). Überdies hat es der Beschwerdegegner während des gesamten Verfahrens versäumt, diesbezüglich konkretere Hinweise zu liefern, obwohl ihm entsprechende Akten zur Verfügung stehen müssten, wenn er in der hier fraglichen Zeitspanne tatsächlich Leistungen erbracht hätte, die von der Mehrwertsteuer ausgenommen sind.

#### **E. 5.4**

Vor diesem Hintergrund ist offensichtlich nicht erwiesen, dass der Beschwerdeführer im Rahmen der Pauschalentschädigung Tätigkeiten erbracht hat, die nach Art. 18 Abs. 11 lit. a aMWSTG bzw. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 1 lit. a MWSTG von der Steuer ausgenommen sind. Der entgegenstehende Schluss der Vorinstanz ist unhaltbar. Aufgrund der allgemeinen Beweislastverteilung trägt der Beschwerdegegner den Nachteil der Beweislosigkeit dieser Tatsache; entsprechend ist davon auszugehen, er habe keine steuerausgenommenen Leistungen im Sinne von Art. 18 Abs. 11 lit. a aMWSTG bzw. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 1 lit. a MWSTG erbracht. Raum für eine Ermessenstaxation besteht bei dieser Sachlage nicht. Nachdem unbewiesen bleibt, dass der Beschwerdegegner von der Steuer ausgenommene Leistungen im Sinne von Art. 18 Abs. 11 lit. a aMWSTG bzw. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 1 lit. a MWSTG erbracht hat, fällt auch die vorinstanzliche Argumentation, wonach er in diesem Zusammenhang Ausräum- und Zügelarbeiten erbracht haben könnte, in sich zusammen. Weitere Ausführungen hierzu erübrigen sich.

#### **E. 5.5**

Der angefochtene Entscheid basiert zusammengefasst auf einer offensichtlich unrichtigen Sachverhaltsfeststellung. In diesem Sinne erweist sich die Beschwerde als begründet. Der angefochtene Entscheid ist antragsgemäss aufzuheben. Stattdessen sind die Verfügungen der Beschwerdeführerin vom 24. Januar 2017 zu bestätigen.

#### **E. 6**

Bei diesem Ausgang des Verfahrens trägt der unterliegende Beschwerdegegner die Gerichtskosten ( Art. 66 Abs. 1 BGG ). Der Eidgenossenschaft, die in ihrem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, ist keine Parteientschädigung zuzusprechen ( Art. 68 Abs. 3 BGG ). Die Festsetzung der Kosten und Entschädigung für das vorinstanzliche Verfahren wird dem Bundesverwaltungsgericht übertragen (Art. 67 i.V.m. Art. 68 Abs. 5 BGG ).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.