Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-6743/2009
{T 0/2}

Urteil vom 3. Mai 2010

Besetzung

Richter Markus Metz (Vorsitz), Richter Pascal Mollard, Richter Daniel Riedo,
Gerichtsschreiberin Ursula Spörri.

Parteien

Kläranlage X._____, ...,
vertreten durch ...,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

MWST (1. Quartal 2004 bis 4. Quartal 2008; Steuerpflicht)

Sachverhalt:

A.
Am 14. September 1994 retournierte die Kläranlage X._____, Technisches Büro, der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) den ausgefüllten Fragebogen zur Eintragung als Mehrwertsteuerpflichtige. Mit Begleitschreiben desselben Datums teilte sie u.a. mit, rechtlich kein eigenständiger Betrieb zu sein und gemäss einem Vertrag zwischen dem Abwasserverband (AV) A._____ mit Geschäftssitz in Y._____/CH und dem Abwasserzweckverband (AZV) B._____ mit Sitz in Z._____/D betrieben zu werden. Die Abwasserverbände seien Körperschaften des öffentlichen Rechts. Daraufhin wurde die Kläranlage X._____ unter der Nummer 345'528 ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der ESTV eingetragen und ist seit dem 1. Januar 1995 so verzeichnet.

B.
Mit einem Ruling vom 20. Oktober 2008 liess die Kläranlage X._____ geltend machen, ihre Umsätze seien grösstenteils nicht mehrwertsteuerpflichtig. Zur Begründung liess sie im Wesentlichen anführen, die Kläranlage sei aufgrund eines Zusammenarbeitsvertrages zwischen dem AV A._____ und dem AZV B._____ sowie eines Staatsvertrages zwischen [...] entstanden. Der AV A._____ und der AZV B._____ seien öffentlich-rechtliche Zweckverbände, welche die Kläranlage betrieben. Diese grenzüberschreitende Zusammenarbeit sei analog als Zweckverband im Sinn des schweizerischen Mehrwertsteuerrechts zu qualifizieren. Aus Art. 23 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300) ergebe sich, was als Gemeinwesen gelte und dass Leistungen, welche in Ausübung hoheitlicher Gewalt erbracht würden, nicht zu dessen Steuerpflicht führten. Für den AV A._____ seien die Merkmale der öffentlich-rechtlichen Körperschaft, der hoheitlichen Tätigkeit sowie des Zweckverbandes erfüllt. Ausserdem erbringe der AV A._____ seine Leistungen gegenüber seinen Mitgliedsgemeinden, also ausschliesslich gegenüber Gemeinwesen, weshalb diese Umsätze nicht der Mehrwertsteuer unterlägen. Diese Regelung dürfe keinen Halt vor den Grenzen machen. Der AZV B._____ qualifiziere sich nach deutschem Recht ebenfalls als Zweckverband, erbringe hoheitliche Leistungen und unterstehe der Umsatz- bzw. Mehrwertsteuer nicht. Sie – die Kläranlage – selbst be-

sitze keine Rechtspersönlichkeit und tätige keine Umsätze; dies erfolge allein durch den grenzüberschreitenden Zweckverband X._____.

Zuletzt liess die Kläranlage X._____ erklären, sie erziele minimale Erträge aus der Stromeinspeisung in das Netz des Elektrizitätswerks des Kantons C._____. Da diese Erträge aus Leistungen an ein Nichtgemeinwesen herrührten und Fr. 25'000.-- überstiegen, seien sie zu versteuern. Dies habe aber keinen Einfluss auf die mehrwertsteuerliche Qualifikation der Leistungen innerhalb des Zweckverbandes sowie an andere Gemeinwesen.

C.
Die ESTV erklärte mit Scheiben vom 12. November 2008, sie könne sich den Ausführungen der Kläranlage X._____ nicht anschliessen. Zum einen gelte das Territorialitätsprinzip, weshalb die Mehrwertsteuer nur Leistungen auf schweizerischem Boden sowie Importe in die Schweiz berühren könne. Damit sei das Bestehen eines grenzüberschreitenden Zweckverbandes ausgeschlossen. Gemäss bundesgerichtlicher Praxis könnten die Leistungen der Kläranlage X._____ nicht als hoheitliche qualifiziert werden. Vielmehr würden Tätigkeiten auf dem Gebiet der Entsorgung als beruflich oder gewerblich taxiert und gälten somit als zum Normalansatz steuerbare Tätigkeiten.

Nach weiteren E-Mails und Telefongesprächen sowie einer Besprechung der Parteien am 2. Februar 2009 bestätigte die ESTV ihre Aussagen in einer schriftlichen Mitteilung vom 20. Februar 2009. Sie wies nochmals darauf hin, dass nach dem Willen des Gesetzgebers ausschliesslich Zweckverbände mit Sitz in der Schweiz unter den Anwendungsbereich von Art. 23 Abs. 1 aMWSTG fallen könnten. Die Kläranlage X._____ müsse demnach ihre Leistungen, auch diejenigen, die sie für den AZV B._____ erbringe, zum Normalansatz versteuern.

Nach einem entsprechenden Begehren der Kläranlage X._____ erliess die ESTV am 26. August 2009 einen Entscheid im Sinn von Art. 63 aMWSTG, in dem sie festhielt, der AV A._____ und der AZV B._____ stellten gemeinsam keine Einrichtung des öffentlichen Rechts gemäss Art. 23 Abs. 1 aMWSTG dar. Die von der Kläranlage X._____ erbrachten Leistungen unterlägen vollumfänglich der Mehrwertsteuer. Sie habe demnach ihre Umsätze für die Jahre 2004 bis 2008 zu Recht deklariert und mit der ESTV abgerechnet. Die Beträge wurden für die erwähnten Jahre einzeln aufgelistet. Mit separatem Schreiben begründete die ESTV ihren Entscheid ausführlich, wo-

bei dieselben Argumente wie in den vorgängigen Schreiben vom 12. November 2008 und 20. Februar 2009 vorgebracht wurden.

D.
Gegen diesen Entscheid liess die Kläranlage X._____ (nachfolgend Beschwerdeführerin) am 28. September 2009 Einsprache mit dem verfahrensrechtlichen Antrag erheben, die Einsprache gemäss Art. 64 Abs. 2 aMWSTG direkt als Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht zu überweisen. Die Beschwerdeführerin lässt zusammengefasst beantragen, der AV A._____ sowie der AZV B._____ seien als Zweckverband im Sinn des MWSTG zu qualifizieren, und die von ihr erbrachten Leistungen als Leistungen unter Gemeinwesen einzustufen. Die ESTV habe daher die auf die zu Unrecht deklarierten Umsätze erhobene Mehrwertsteuer zurückzuerstatten, wobei sie die geforderten Beträge einzeln aufführt.

Zur Begründung lässt die Beschwerdeführerin grösstenteils dieselben Argumente vorbringen wie in den vorangehenden Schreiben/Rulings. Zu den zurückgeforderten Steuerbeträgen präzisiert sie, es seien von den Umsatzzahlen der Vorinstanz die nicht strittigen steuerbaren Umsätze an das Elektrizitätswerk des Kantons C._____ subtrahiert worden.

Nachdem die Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht weitergeleitet worden war, reichte die Beschwerdeführerin am 23. Dezember 2009 eine Ergänzung zur Beschwerde ein mit Ausführungen zum neuen Mehrwertsteuergesetz und der Schlussfolgerung, es habe sich insbesondere am Territorialitätsprinzip nichts geändert.

E.
In ihrer Vernehmlassung vom 14. Januar 2010 beantragt die ESTV die Abweisung der Beschwerde, wobei sie an ihrer früheren Begründung mit einigen Ergänzungen und Präzisierungen festhält. Zudem bestehe kein Rückerstattungsanspruch, da die Beschwerdeführerin die Mehrwertsteuer des gesamten relevanten Zeitraums vorbehaltlos abgerechnet habe. Des Weiteren gelte der von der Rechtsprechung entwickelte Grundsatz "fakturierte Mehrwertsteuer gleich geschuldete Mehrwertsteuer".

Auf die weiteren Begründungen in den Eingaben der Parteien ist – soweit entscheidrelevant – im Folgenden näher einzugehen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche 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.

1.2 Am 1. Januar 2010 ist das Mehrwertsteuergesetz vom 12. Juni 2009 (MWSTG, SR 641.20) in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt hat sich in den Jahren 2004 bis 2008 zugetragen, also vor dem Inkrafttreten des neuen Gesetzes. Gemäss Art. 112 Abs. 1 MWSTG bleiben die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar. Das vorliegende Verfahren untersteht deshalb in materieller Hinsicht dem bisherigen Recht (aMWSTG). Unter Vorbehalt der die Bezugsverjährung betreffenden Bestimmungen ist dagegen das neue Verfahrensrecht im Sinn von Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängige Verfahren anwendbar. Allerdings ist Art. 113 Abs. 3 MWSTG insofern restriktiv auszulegen, als gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung nur eigentliche Verfahrensnormen sofort auf hängige Verfahren anzuwenden sind, und es dabei nicht zu einer Anwendung von neuem materiellen Recht auf altrechtliche Sachverhalte kommen darf (ausführlich: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3).

1.3 Wie dargelegt, ist auch auf Sachverhalte, die sich vor dem 1. Januar 2010 zugetragen haben, das neue Verfahrensrecht anwendbar. In casu sind die Voraussetzungen einer Sprungbeschwerde zu prüfen; dabei handelt es sich zweifellos um Verfahrensrecht im engeren Sinn, weshalb auch bei restriktiver Auslegung von Art. 113 Abs. 3 MWSTG das neue Recht anzuwenden ist. Zudem geht nach Art. 4 VwVG die Regelung der Sprungbeschwerde gemäss MWSTG als lex specialis derjenigen nach Art. 47 Abs. 2 VwVG vor.

Laut Art. 83 Abs. 1 MWSTG können Entscheide der ESTV innert 30 Tagen nach Eröffnung mit Einsprache angefochten werden. Richtet sich die Einsprache 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 (Art. 83 Abs. 4 MWSTG; vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5113/2009 vom 16. Dezember 2009 E. 1.2). Vorliegend ist der Entscheid der ESTV einlässlich begründet und die Beschwerdeführerin beantragt in ihrer dagegen erhobenen Einsprache, diese direkt an das Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten. Damit sind in casu die Voraussetzungen der Sprungbeschwerde erfüllt, weshalb auch die funktionale Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts gegeben ist. Im Übrigen hat die ESTV mit Schreiben vom 28. Oktober 2009 dem Antrag der Beschwerdeführerin ausdrücklich zugestimmt.

Lediglich der Vollständigkeit halber ist darauf hinzuweisen, dass die Rechtsmittelbelehrung nur das zulässige ordentliche Rechtsmittel, die Rechtsmittelinstanz sowie die Rechtsmittelfrist nennen muss (Art. 1 Abs. 2 Bst. a in Verbindung mit Art. 35 Abs. 2 VwVG; vgl. auch LORENZ KNEUBÜHLER, in Christoph Auer/Markus Müller/Benjamin Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zürich/St. Gallen 2008, N 23 zu Art. 35). Die Rechtsmittelbelehrung der ESTV, welche nicht auf die Sprungbeschwerde hinwies, ist daher nicht als unvollständig zu bezeichnen.

1.4 Die Beschwerdeführerin hat ihre Anträge als Feststellungsbegehren formuliert (Feststellung, der AV A._____ und der AZV B._____ seien als ein Zweckverband im Sinn des MWSTG zu qualifizieren; Feststellung, die von der Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen unterlägen nicht der Mehrwertsteuer; Feststellung, die ESTV habe die erhobene Mehrwertsteuer für die Jahre 2004 bis 2008 zurückzuerstatten). Betreffend die ersten beiden Rechtsbegehren ist dies korrekt, verlangt die Beschwerdeführerin doch damit die Reformation der Feststellungen der Vorinstanz in Ziff. 1 und 2 des Entscheiddispositivs vom 26. August 2009 (ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 2.211). Hingegen ist das Feststellungsbegehren, welches sich auf Dispositiv-Ziff. 3 des angefochtenen Einspracheentscheids bezieht, als Begehren um Rückerstattung und damit als Leistungsbegehren zu verstehen, da laut

bundesgerichtlicher Rechtsprechung der Anspruch auf Erlass einer Feststellungsverfügung subsidiär gegenüber rechtsgestaltenden Verfügungen ist (BGE 119 V 13 E. 2a; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1652/2006 vom 22. Juni 2009 E. 1.4; RENÉ RHINOW/BEAT KRÄHENMANN, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Basel 1990, Nr. 36, S. 109 f.). Mit dieser Modifikation ist auf die vorliegende Beschwerde einzutreten.

1.5 Nach dem Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen ist das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz an die rechtliche Begründung der Begehren nicht gebunden; es kann eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer Begründung bestätigen, die von jener der Vorinstanz abweicht (Art. 62 Abs. 4 VwVG; BVGE 2007/41 E. 2 mit Hinweisen; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 1.54).

2.

Der Mehrwertsteuer unterliegen durch steuerpflichtige Personen im Inland gegen Entgelt erbrachte Lieferungen von Gegenständen bzw. im Inland gegen Entgelt erbrachte Dienstleistungen, sofern diese Umsätze nicht ausdrücklich von der Steuer ausgenommen sind (Art. 5 Bst. a und b aMWSTG).

Steuerpflichtig ist, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, auch wenn die Gewinnabsicht fehlt, sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft Fr. 75'000.-- übersteigen (Art. 21 Abs. 1 aMWSTG). Steuerpflichtig sind namentlich natürliche Personen, Personengesellschaften, juristische Personen des privaten und öffentlichen Rechts, unselbständige öffentliche Anstalten sowie Personengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit, die unter gemeinsamer Firma Umsätze tätigen (Art. 21 Abs. 2 aMWSTG).

2.1

2.1.1 Die Rechtsfähigkeit bildet somit keine Voraussetzung für die Steuerpflicht; vielmehr können unter den Begriff "Personengesamtheiten ohne Rechtspersönlichkeit" fast alle am Wirtschaftsverkehr teilnehmenden Gebilde subsumiert werden, die in keine andere Kategorie fallen. Entscheidende Kriterien sind dabei das Erzielen von Umsätzen unter gemeinsamer Firma sowie die Beteiligung von mehreren Perso-

nen. Es kommt also nicht auf die zivilrechtliche Rechtsform, sondern allein auf den Marktauftritt an (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1474/2006 vom 28. Januar 2008 E. 2.3.1; GERHARD SCHAFROTH/DOMINIK ROMANG, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [Kommentar], Basel 2000, N 16 zu Art. 21). Nach konstanter Rechtsprechung wird das Handeln grundsätzlich demjenigen mehrwertsteuerlich zugerechnet, der nach aussen, gegenüber Dritten, im eigenen Namen auftritt (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 2.3, A-1462/2006 vom 6. September 2007 E. 2.1, A-1341/2006 vom 7. März 2007 E. 2.3.1, je mit weiteren Hinweisen).

Erforderlich ist, dass die Leistung selbständig erbracht wird. Auf der Basis der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur Warenumsatzsteuer (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 11. September 1991, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 61 S. 809 ff.) erarbeitete die Rechtsprechung die Kriterien zur Abgrenzung der selbständigen von der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der Mehrwertsteuer. Es sind dies insbesondere die Verantwortung für die Erfüllung der übernommenen Arbeit, das Handeln im eigenen Namen, die Beteiligung an Gewinn und Verlust, die Freiheit, eine Arbeit zu übernehmen oder abzulehnen und die eigene Arbeit selbständig zu organisieren (Urteil des Bundesgerichts 2A.47/2006 vom 6. Juli 2006 E. 3.2, mit weiteren Hinweisen; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1474/2006 vom 28. Januar 2008 E. 2.2.1, A-1392/2006 vom 29. Oktober 2007 E. 3.2). Die Lehre erwähnt noch andere Kriterien, wie beispielsweise die Verwendung eigener Geschäftsräumlichkeiten oder die Beschäftigung von eigenem Personal; im Übrigen wird darauf hingewiesen, die Frage der Selbständigkeit stelle sich in erster Linie bei natürlichen Personen. Juristische Personen gälten nach schweizerischem Recht mehrwertsteuerlich auch dann als selbständig, wenn sie vollständig von einer anderen (natürlichen oder juristischen) Person beherrscht würden (SCHAFROTH/ROMANG, Kommentar, N 28 f. zu Art. 21; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 2. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2003, Rz. 1106 u. 1009 f.). Ob der Leistungserbringer selbständig im mehrwertsteuerlichen Sinn handelt, ist aufgrund der Gesamtheit der wirtschaftlichen Verhältnisse zu beurteilen. Angesichts des Wesens der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer ist der Begriff der Selbständigkeit eher weit auszulegen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1474/2006 vom 28. Januar 2008 E. 2.2.1, A-1392/2006 vom 29. Okto-

ber 2007 E. 3.2; vgl. DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 115 u. 175). Wie bereits oben erwähnt, ist für die Zuordnung der Umsätze und damit für die Selbständigkeit entscheidend, wie ein Wirtschaftssubjekt nach aussen auftritt (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1474/2006 vom 28. Januar 2008 E. 2.2.2, A-1413/2006 vom 16. November 2007 E. 2.1, je mit weiteren Hinweisen).

2.1.2 Die autonomen Dienststellen von Bund, Kantonen und Gemeinden sowie die übrigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts und die mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betrauten Personen und Organisationen sind bei Überschreiten der massgebenden Mindestumsatzgrenze für ihre gewerblichen Leistungen steuerpflichtig, sofern die Umsätze aus steuerbaren Leistungen an Nichtgemeinwesen Fr. 25'000.-- im Jahr übersteigen. Für Leistungen, die sie in Ausübung hoheitlicher Gewalt erbringen, sind die genannten Dienststellen, Einrichtungen, Personen und Organisationen nicht steuerpflichtig, auch dann nicht, wenn sie für solche Leistungen Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erhalten (Art. 23 Abs. 1 aMWSTG).

Unter den Begriff "übrige Einrichtungen des öffentlichen Rechts" fallen primär die juristischen Personen des öffentlichen Rechts; dabei handelt es sich um Körperschaften, Anstalten oder Stiftungen (SCHAFROTH/ROMANG, Kommentar, N 15 f. zu Art. 23). Öffentlich-rechtliche Körperschaften sind mitgliedschaftlich verfasste, auf öffentlichem Recht beruhende und mit Hoheitsgewalt ausgestattete Verwaltungsträger, die selbständig öffentliche Aufgaben erfüllen (ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2006, N 1288). Zu den öffentlich-rechtlichen Körperschaften zählen neben dem Bund, den Kantonen und Gemeinden u.a. auch deren Zweckverbände (SCHAFROTH/ROMANG, Kommentar, N 17 zu Art. 23).

Bei den mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betrauten Personen und Organisationen kann es sich um natürliche Personen oder privatrechtliche Einrichtungen, also um mögliche Steuerpflichtige im Sinn von Art. 21 Abs. 2 aMWSTG, handeln. Deren grundsätzliche Steuerpflicht ist nicht in Art. 23, sondern in Art. 21 aMWSTG begründet. Eine mögliche Steuerpflicht ist bei solchen Personen oder Organisationen jedoch zusätzlich unter den Kriterien von Art. 23 zu prüfen (SCHAFROTH/ROMANG, Kommentar, N 21 zu Art. 23).

2.1.3 Die genannten Personen und Organisationen sind für Leistungen, die sie in Ausübung hoheitlicher Gewalt erbringen, nicht steuerpflichtig (vgl. E. 2.1.2). Der Begriff "hoheitliche Gewalt" wird weder im aMWSTG noch in der Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (aMWSTGV, AS 2000 1347) definiert. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist der Begriff der Hoheitlichkeit restriktiv auszulegen und zurückhaltend anzunehmen, da es sich bei der Regelung, wonach in Ausübung hoheitlicher Gewalt erbrachte Leistungen der Mehrwertsteuer nicht unterliegen, um eine Ausnahme vom Grundprinzip der Allgemeinheit der Verbrauchssteuer handelt (Urteil des Bundesgerichts 2A.388/2001 vom 26. Februar 2002 E. 4.3, mit weiteren Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1540/2006 vom 8. Januar 2008 E. 2.2.1). Hoheitliches Handeln zeichnet sich laut Rechtsprechung dadurch aus, dass ein Subordinationsverhältnis gegeben ist und eine gegenüber dem Bürger erzwingbare öffentlich-rechtliche Regelung zur Anwendung gelangt. Ebenfalls ein wichtiges Kriterium ist, dass die Leistungen nicht mit privaten Anbietern konkurrenzieren, mithin nicht marktfähig sind (Urteil des Bundesgerichts 2A.197/2005 vom 28. Dezember 2005 E. 3.1, BGE 125 II 480 E. 8.b, ASA 70 S. 163, Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1540/2006 vom 8. Januar 2008 E. 2.2.1, mit weiteren Hinweisen). Keinesfalls ist die "hoheitliche Tätigkeit" mit "öffentlich-rechtlichem Handeln" gleichzusetzen, ansonsten wären alle Tätigkeiten der Verwaltung und sämtliche Aufgaben im öffentlichen Interesse hoheitlich (RIEDO, a.a.O., S. 193). Der Ausdruck "in Ausübung hoheitlicher Gewalt" ist auf jeden Fall enger als jener der "öffentlich-rechtlichen Aufgaben" (Urteil des Bundesgerichts 2A.305/2002 vom 6. Januar 2003 E. 2). Eine juristische Person oder sonstige Organisation des öffentlichen Rechts ist demzufolge nicht schon deshalb nach Art. 23 Abs. 1 aMWSTG von der Steuer befreit, weil sie mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betraut ist (BGE 125 II 480 E. 8.b; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1540/2006 vom 8. Januar 2008 E. 2.2.1, mit weiteren Hinweisen).

2.1.4 Gewisse Leistungen, welche häufig von öffentlich-rechtlichen Einrichtungen und von mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betrauten Personen und Organisationen erbracht werden und bei denen teilweise nicht ohne weiteres klar ist, ob sie nicht allenfalls als hoheitlich zu qualifizieren wären, hat der der Gesetzgeber in Abs. 2 von Art. 23 aMWSTG explizit als beruflich oder gewerblich und damit als steuerbar erklärt (SCHAFROTH/ROMANG, Kommentar, N 29 zu Art. 23). Laut Art. 23

Abs. 2 lit. o aMWSTG gelten Tätigkeiten auf dem Gebiet der Entsorgung als beruflich oder gewerblich und somit steuerbar.

Welche Leistungen als "Tätigkeiten auf dem Gebiet der Entsorgung" gelten, ist nicht genauer präzisiert. Einem Artikel auf der Enzyklopädie Wikipedia zufolge ist "Abfallentsorgung" der Oberbegriff für alle Verfahren und Tätigkeiten, die der Beseitigung oder Verwertung von Abfällen dienen. Entsorgungsfachbetriebe nehmen die Abfallentsorgung vor (http://de.wikipedia.org/wiki/Abfallentsorgung, besucht am 23. Februar 2010).
In einem Entscheid vom 5. Oktober 1999, für den noch die Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (aMWSTV, AS 1994 1464) massgebend war, hat das Bundesgericht entschieden, sowohl die Abfallentsorgung als auch die Abwasserreinigung gälten als Entsorgungsleistungen und demzufolge als gewerbliche Leistungen (BGE 125 II 480 E. 3 u. 8.c/d).

2.2 Eine nicht in Ausübung hoheitlicher Gewalt erbrachte Leistung begründet nicht automatisch die subjektive Steuerpflicht. Gewerblich oder beruflich im Sinn von Art. 21 Abs. 1 aMWSTG ist jede Art von Tätigkeit, welche Dritten gegenüber nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird. Dies gilt es auch bei denjenigen Leistungen zu berücksichtigen, welche vom Gesetz ausdrücklich als "gewerblich und somit steuerbar" bezeichnet werden; diese sind auch im Geltungsbereich von Art. 23 aMWSTG nur dann tatsächlich steuerbar, wenn sie überdies im Leistungsaustausch gegen ein Entgelt erbracht werden (SCHAFROTH/ROMANG, Kommentar, N 30 zu Art. 23). Entscheidend und erforderlich ist also ein Austauschverhältnis von Leistung gegen Entgelt; eine Gewinnabsicht ist dagegen ausdrücklich nicht Voraussetzung für die Steuerpflicht (vgl. oben E. 2 bzw. Art. 21 Abs. 1 aMWSTG).

2.2.1 Eine Definition des Leistungsbegriffs findet sich im aMWSTG nicht. Unter dem Oberbegriff Leistungen werden Lieferungen und Dienstleistungen zusammengefasst. Gemäss Art. 6 Abs. 1 aMWSTG liegt eine Lieferung vor, wenn die Befähigung verschafft wird, in eigenem Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen. Eine Lieferung liegt laut Art. 6 Abs. 2 Bst. a aMWSTG auch dann vor, wenn ein Gegenstand, an dem Arbeiten besorgt worden sind, abgeliefert wird, auch wenn dieser Gegenstand dadurch nicht verändert, sondern bloss geprüft, geeicht, reguliert, in der Funktion kontrolliert oder in anderer Weise behandelt worden ist. Unter diesen Absatz werden auch

Bearbeitungslieferungen subsumiert, beispielsweise Arbeitsbesorgungen wie Reparaturen, Unterhaltsservice oder Reinigungsarbeiten (CAMENZIND/VALLENDER/HONAUER, a.a.O., Rz. 218).

Als Dienstleistung gilt nach Art. 7 Abs. 1 aMWSTG jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstands ist. Mit der negativen Definition der Dienstleistungen wird sichergestellt, dass sämtliche mehrwertsteuerrelevanten Leistungen, wenn nicht als Lieferungen, dann als Dienstleistungen, erfasst werden. Beim Dienstleistungsbegriff handelt es sich demnach um einen Auffangtatbestand, der alle anderen Leistungen mit Ausnahme der Lieferungen erfasst (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 275). Die ESTV präzisiert in der Branchenbroschüre "Gemeinwesen", Entsorgungsleistungen seien Dienstleistungen und gälten am Ort erbracht, an welchem die dienstleistende Person ihren Sitz habe (Art. 14 Abs. 1 aMWSTG; Branchenbroschüre [BB] Nr. 18, Gemeinwesen [610.540.18], Dezember 2007, S. 111, Anhang 9, Ziff. 52). Die Abgrenzung zwischen Dienstleistung und Lieferung ist mitunter schwierig und wird durch die Erweiterung des Lieferbegriffs, der sich nicht auf die Verschaffung der Verfügungsmacht beschränkt, erschwert (PATRICK IMGRÜTH, Kommentar, N 3 zu Art. 7).

2.2.2 Da sich ein Grossteil der Gemeinden, deren Abwässer in casu gereinigt werden, im Ausland befindet, ist zu klären, wo sich der Ort der Dienstleistungserbringung befindet sowie, ob allenfalls ein steuerbefreiter Dienstleistungsexport vorliegt.

Wie bereits oben erwähnt, kommt bei Entsorgungsleistungen der Grundtatbestand von Art. 14 Abs. 1 aMWSTG zur Anwendung. Demnach gilt als Ort der Dienstleistung der Ort, an dem die den Dienst leistende Person den Sitz ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Betriebsstätte ihr Wohnort oder der Ort, von dem aus sie tätig wird.

Von der Steuer befreit sind Lieferungen und Dienstleistungen gemäss Art. 19 Abs. 2 aMWSTG. Eine solche Leistung liegt hier nicht vor. Den ausgedehnteren steuerbefreiten Dienstleistungsexport, wie er unter früherem, bis Ende 2000 geltendem, Recht bestanden hat (vgl. Art. 15 Abs. 2 Bst. l aMWSTV), gibt es im vorliegend anzuwendenden Gesetz (aMWSTG) nicht mehr (vgl. auch CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 882).

2.2.3 Die Entgeltlichkeit stellt – wie oben (E. 2 und 2.2) dargelegt – ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal einer mehrwertsteuerlich relevanten Leistung dar (Ausnahme: Eigenverbrauch). Die Entgeltlichkeit erfordert einen Leistungsaustausch zwischen dem steuerpflichtigen Leistungserbringer und einem Empfänger (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1540/2006 vom 8. Januar 2008 E. 2.1.1, mit weiterem Hinweis). Das Bundesgericht hat zum Begriff des Leistungsaustauschs in grundsätzlicher Hinsicht Stellung genommen. Danach findet erst mit dem Leistungsaustausch ein steuerbarer Umsatz statt; die Leistung besteht entweder in einer Lieferung oder Dienstleistung, die Gegenleistung des Empfängers im Entgelt. Dabei muss zwischen Leistung und Gegenleistung eine innere wirtschaftliche Verknüpfung gegeben sein (BGE 126 II 443 E. 6.a; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1540/2006 vom 8. Januar 2008 E. 2.1.1).

2.3 Auch gewerbliche Leistungen von mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betrauten Personen und Organisationen sind nicht mehrwertsteuerpflichtig, wenn sie ausschliesslich gegenüber Gemeinwesen oder bis höchstens Fr. 25'000.-- pro Jahr gegenüber Nichtgemeinwesen erbracht werden (vgl. E. 2.1.2; Art. 23 Abs. 1 aMWSTG).

2.3.1 Eine Definition, was unter den Begriff "Gemeinwesen" zu subsumieren ist, findet sich nicht im Gesetz. Dass schweizerische Gemeinden als Gemeinwesen zu qualifizieren sind, ist wohl unbestritten (vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1347/2006 vom 20. April 2007 E. 3.2.1); fraglich ist, ob ausländische Gemeinden anders zu beurteilen sind oder gleichfalls als Gemeinwesen zu gelten haben.

Gemäss ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts ist eine Gesetzesbestimmung in erster Linie nach ihrem Wortlaut auszulegen. An einen klaren und unzweideutigen Gesetzeswortlaut ist die rechtsanwendende Behörde gebunden, sofern dieser den wirklichen Sinn der Norm wiedergibt (BGE 125 III 57 E. 2b, BGE 120 II 112 E. 3a). Ist der Text der Bestimmung nicht ganz klar und sind verschiedene Auslegungen möglich, muss nach seiner wahren Tragweite gesucht werden unter Berücksichtigung aller Auslegungselemente, namentlich des Zwecks, des Sinns und der dem Text zugrunde liegenden Wertung. Ebenfalls wichtig ist der Sinn, der einer Norm im Kontext zukommt (BGE 122 V 362 E. 4a; vgl. zur Auslegung allgemein HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., N 214 ff., mit weiteren Hinweisen). Bei der Auslegung gelangen die grammatikalische, historische, zeitgemässe, systemati-

sche und teleologische Auslegung zur Anwendung. Nach herrschender Meinung kommt keiner dieser Auslegungsmethoden ein grundsätzlicher Vorrang zu. Vielmehr befolgt das Bundesgericht einen "pragmatischen Methodenpluralismus" (BGE 128 I 34 E. 3b, BGE 125 II 206 E. 4a, BGE 124 III 266 E. 4, mit weiteren Hinweisen auf die Rechtsprechung; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7391/2008 vom 19. Oktober 2009 E. 5.1; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., N 214 ff.).

2.3.2 Laut Art. 23 Abs. 1 aMWSTG sind mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betraute Personen und Organisationen bei Überschreiten der massgebenden Mindestumsatzgrenze für ihre gewerblichen Leistungen steuerpflichtig, sofern die Umsätze aus steuerbaren Leistungen an Nichtgemeinwesen Fr. 25'000.-- im Jahr übersteigen.

Bei Vorliegen der genannten Voraussetzungen werden also auch die zusätzlich erbrachten Leistungen an Gemeinwesen steuerpflichtig. Eine Gleichartigkeit der Leistungen ist nach dem Wortlaut des Gesetzes nur gefordert, wenn das Steuersubjekt eine autonome Dienststelle ist (vgl. Art. 23 Abs. 3 aMWSTG). Die ESTV legt diese Bestimmung in Fortführung der Regelung unter der aMWSTV zugunsten der Gemeinwesen extensiv aus. So sind gewerbliche Leistungen an Gemeinwesen nur zu versteuern, wenn sie gleichartig sind wie die Leistungen an Nichtgemeinwesen (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 1081). Der Begriff der Gleichartigkeit wird dabei weit gefasst (BB Nr. 18, a.a.O., S. 17, Ziff. 3.1). Wie nachfolgend zu zeigen sein wird, ist in casu die Gleichartigkeit ohnehin gegeben, weshalb offenbleiben kann, ob diese Bestimmung zurecht extensiv ausgelegt wird.

3.

3.1 Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip, was sich aus Art. 46 aMWSTG ergibt. Die mehrwertsteuerpflichtige Person trägt nach konstanter Rechtsprechung und Lehre die Verantwortung für die richtige und vollständige Versteuerung ihrer Umsätze (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-8485/2007 vom 22. Dezember 2009 E. 2.2, A-2036/2008 vom 19. August 2009 E. 2.3, A-1348/2006 vom 30. Mai 2007 E. 2, mit Hinweis auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung). Der Steuerpflichtige hat dementsprechend auch selbst darüber zu befinden, ob er die von ihm geschuldete Steuer vorbehaltlos abliefern will oder nicht. Er ist daher auch an seine Abrechnung gebunden, wenn er bezüglich Steuerpflicht, Steuerbetrag, Abzüge usw. keinen Vorbehalt anbringt. Er kann

deshalb auf die Abrechnung bzw. Selbstveranlagung – ausser in den gesetzlich vorgesehenen Fällen – nicht mehr zurückkommen (Urteil des Bundesgerichts 2A.320/2002 vom 2. Juni 2003, veröffentlicht in ASA 74 S. 672, E. 3.4.3.2 f.; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4785/2007 vom 23. Februar 2010 E. 2.4, A-1450/2006 vom 24. Januar 2008 E. 2.2). Mit der vorbehaltlosen Deklaration und Bezahlung der Steuer bringt der Steuerpflichtige unmissverständlich zum Ausdruck, dass er bereit ist, die von ihm als geschuldet betrachtete Steuer zu bezahlen. Der Abrechnung des Steuerpflichtigen kommt zwar nicht die Bedeutung eines verbindlichen Entscheids im Sinn von Art. 63 aMWSTG zu, die Wirkungen der Selbstveranlagung gegenüber dem Pflichtigen entsprechen jedoch weitgehend denjenigen einer rechtskräftigen Verfügung (Urteil des Bundesgerichts 2A.320/2002, a.a.O., E. 3.4.3.4).

3.2 Auf Verlangen des steuerpflichtigen Empfängers hat der Mehrwertsteuerpflichtige über seine Lieferung oder Dienstleistung eine Rechnung mit den gesetzlich definierten Angaben auszustellen (Art. 37 Abs. 1 aMWSTG). Gutschriften und andere Dokumente, welche im Geschäftsverkehr Rechnungen ersetzen, sind solchen Rechnungen gleichgestellt, wenn sie die Angaben gemäss Art. 37 Abs. 1 aMWSTG enthalten (Art. 37 Abs. 3 aMWSTG).

Im Mehrwertsteuerrecht wird der Rechnung zentrale Bedeutung beigemessen. Sie ist nicht ein reiner Buchungsbeleg, sondern stellt ein wichtiges Indiz dafür dar, dass der Aussteller auch Leistungserbringer ist und die mehrwertsteuerlich relevante Handlung tatsächlich erbracht hat. Gleichzeitig erklärt der Rechnungssteller dem -empfänger, dass er die ausgewiesene Mehrwertsteuer der ESTV abgeliefert hat oder noch abliefern wird. So bildet die Rechnung dem Empfänger Ausweis dafür, auf der Leistung laste die angegebene Steuer und berechtige ihn direkt zum entsprechenden Vorsteuerabzug (BGE 131 II 185 E. 5; Urteil des Bundesgerichts 2C_285/2008 vom 29. August 2008 E. 3.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1612/2006 vom 9. Juli 2009 E. 5.2).

Aufgrund der im Mehrwertsteuerrecht der Rechnung zukommenden Bedeutung hat sich in konstanter Rechtsprechung der Grundsatz "fakturierte Mehrwertsteuer gleich geschuldete Mehrwertsteuer" entwickelt; dieser Grundsatz gilt selbst für den Fall, dass die Steuer fälschlicherweise fakturiert worden ist oder auf der Gutschrift er-

scheint bzw. es sich bei den Leistungserbringern oder den Leistungsempfängern um nicht Steuerpflichtige handelt (BGE 131 II 185 E. 5; Urteil des Bundesgerichts 2C_285/2008 vom 29. August 2008 E. 3.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1612/2006 vom 9. Juli 2009 E. 5.3).

4.
Im vorliegenden Fall bestreitet die Beschwerdeführerin die Steuerpflicht nicht in rechnerischer Hinsicht, sondern dem Grundsatz nach. Sie lässt vorbringen, das Steuersubjekt sei ein Zweckverband im Sinn des MWSTG und erbringe zur Hauptsache hoheitliche Leistungen unter Gemeinwesen, die nicht der Mehrwertsteuer unterlägen.

4.1

4.1.1 Zunächst ist das Steuersubjekt strittig. Die Beschwerdeführerin lässt dazu im Wesentlichen geltend machen, die Kläranlage X._____ besitze keine eigene Rechtspersönlichkeit, sondern sei Teil einer grenzüberschreitenden Verbandsstruktur. Die Kläranlage werde von den beiden öffentlich-rechtlichen Zweckverbänden, dem AV A._____ sowie dem AZV B._____, betrieben, welche gemeinsam denselben Zweck verfolgten. Die Verbände würden öffentlich-rechtliche Aufgaben und damit eine hoheitliche Tätigkeit ausüben, was ausführlich begründet wird. Ausserdem würden Tätigkeiten von Wasser- und Abwasserzweckverbänden in Deutschland als hoheitlich qualifiziert und die in diesem Zusammenhang generierten Umsätze unterlägen nicht der deutschen Umsatzsteuer. Die Beschwerdeführerin weist im Weiteren darauf hin, grenzüberschreitende Zweckverbände würden in der Lehre anerkannt und daher könnten auch ausländische Gemeinden "im Sinne von Gemeinwesen" zu schweizerischen Zweckverbänden gehören. Die Beschwerdeführerin lässt dafürhalten, es dränge sich "eine analoge Anwendung der Regelung betreffend die Zweckverbände gemäss dem MWSTG auf." Aus der dargelegten Argumentation qualifiziere sich der vorliegende "grenzüberschreitende Zweckverband X._____" als Zweckverband.

Mit Hinweis auf das neue, ab dem 1. Januar 2010 geltende Recht (E. 1.2), lässt die Beschwerdeführerin zudem erklären, gemäss Art. 12 Abs. 2 Bst. a der Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, SR 641.201) gälten in- und ausländische Körperschaften wie Zweckverbände als übrige Einrichtungen des öffentlichen Rechts. Nach Abs. 3 des genannten Artikels könnten im Rahmen grenzüber-

schreitender Zusammenarbeit auch ausländische Gemeinwesen in Zweckverbände und einfache Gesellschaften aufgenommen werden. Eine Einrichtung nach Abs. 2 sei als Ganzes ein Steuersubjekt (Art. 12 Abs. 4 MWSTV). Der die Kläranlage betreibende Zweckverband, der aus dem AV A._____ und dem AZV B._____ bestehe, gelte als übrige Einrichtung des öffentlichen Rechts. Es habe in Bezug auf den zu beurteilenden Sachverhalt nach dem neuen Recht keine Änderung gegeben, was auch durch die neuen Broschüren und Publikationen der ESTV bestätigt werde, in denen sich keine Hinweise auf diesbezügliche Neuerungen fänden.

4.1.2 Die ESTV hält diesen Argumenten insbesondere entgegen, für das schweizerische Mehrwertsteuerrecht gelte das Territorialitätsprinzip. Ausländische Zweckverbände könnten dabei nicht dem schweizerischen öffentlichen Recht unterstehen, weshalb solche nicht unter die "übrigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts" im Sinn von Art. 23 Abs. 1 aMWSTG subsumiert werden könnten. Art. 23 aMWSTG sei auf den AZV B._____ bzw. auf Zweckverbände, denen auch ausländische Gemeinden angehörten nicht anwendbar.

Die beiden Verbände seien bei der Anmeldung unter der (gemeinsamen) Bezeichnung "Kläranlage X._____" in Erscheinung getreten. Die Beschwerdeführerin irre allerdings in der Annahme, die Kläranlage selbst sei von der ESTV als Steuersubjekt ins Register eingetragen worden, vielmehr sei "die Gesamtheit der beiden die Kläranlage betreibenden Verbände" eingetragen worden. Ob diese Gesamtheit bzw. dieser Zusammenschluss unter der Bezeichnung "Kläranlage X._____" oder beispielsweise unter der Bezeichnung "Grenzüberschreitender Zweckverband X._____" verzeichnet sei, bleibe für die mehrwertsteuerliche Qualifikation irrelevant.

Zu den Ausführungen zum neuen Recht erklärt die ESTV, die gesetzliche Grundlage per 1. Januar 2010 habe sich grundlegend geändert, komme aber vorliegend nicht zur Anwendung. In der Broschüre "MWST Übergangsinfo 01, MWST in Kürze und Übergangsinfo", seien nur die wichtigsten Änderungen des neuen Rechts enthalten. Aus der Nichterwähnung einer Regelung könne nicht geschlossen werden, diese habe schon unter altem Recht gegolten, und es habe sich diesbezüglich nichts geändert.

4.1.3 Wie vorstehend ausgeführt (E. 2.1.1) bildet die Rechtsfähigkeit für die Frage der Steuerpflicht keine Voraussetzung. Wenn allerdings

zwei zivilrechtlich eigenständige Rechtssubjekte bestehen, werden solche nicht ohne weiteren Grund zu einem einzigen Steuersubjekt. Die Beschwerdeführerin versucht, die beiden eigenständigen Zweckverbände – AV A._____ und AZV B._____ – auf einen zu reduzieren und spricht auf einmal vom "grenzüberschreitenden Zweckverband X._____". Aus den Akten geht jedoch hervor, dass sich die beiden Zweckverbände zwar vertraglich auf eine Zusammenarbeit geeinigt haben, ansonsten aber eigene Rechtssubjekte sind. Eine unbegründete Verschmelzung auf einen Verband kommt bereits bei zwei schweizerischen Verbänden nicht in Frage und erst Recht nicht bei der Beteiligung eines ausländischen Verbandes. Dass grenzüberschreitende Zweckverbände von der Lehre anerkannt werden, ändert nichts daran, dass in diesem Zusammenhang gewisse Probleme auftreten können. Insbesondere die Frage nach dem anwendbaren Recht kann Schwierigkeiten bereiten, worauf in der Lehre explizit hingewiesen wird (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., N 1449). Diese Schwierigkeiten versucht die Beschwerdeführerin zu umgehen, indem sie von nur einem (grenzüberschreitenden) Zweckverband ausgeht und für diesen analog Schweizer Recht anwenden will, was so nicht möglich ist. Ausserdem sind die Hinweise auf das deutsche Recht sowie auf das neue MWSTG und die neue MWSTV unbehelflich; diese Gesetze gelangen auf den vorliegend zu beurteilenden Sachverhalt nicht zur Anwendung. Im Übrigen ist mit der Vorinstanz davon auszugehen, dass der fehlende Hinweis auf gesetzliche Änderungen bzw. Neuerungen nicht den Schluss zulässt, diese Regelung habe schon unter dem Regime des hier anzuwendenden aMWSTG gegolten.

Mit dem entscheidenden Kriterium des Marktauftritts (E. 2.1.1) setzen sich weder die Beschwerdeführerin noch die Vorinstanz umfassend auseinander. Vorliegend erfolgte die Anmeldung der Beschwerdeführerin für das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen auf Briefpapier mit der grossen Überschrift "Kläranlage X._____"; darunter sind in deutlich kleinerer Schrift die beiden Zweckverbände aufgeführt. Als Briefadresse wird diejenige der Kläranlage angegeben und dazu ein Konto bei der Bezirkssparkasse Singen. Ebenso ist der Fragebogen zur Eintragung mit dem Firmenstempel "Kläranlage X._____, Technisches Büro" unterzeichnet. Ausserdem verfügt die Kläranlage X._____ über eine eigene Homepage ([...], zuletzt besucht am 22. März 2010), auf der sie als solche nach aussen auftritt ("Wir reinigen Ihr Abwasser." bzw. "Die Kläranlage X._____ reinigt die Abwässer..."). Aus diesen Ausführungen erhellt, dass die Kläranlage

X._____ nach aussen auftritt und damit als Steuersubjekt anzusehen und zu Recht unter dieser Bezeichnung ins Register eingetragen worden ist. Die fehlende Rechtspersönlichkeit schadet nicht; vielmehr handelt es sich um eine "Personengesamtheit ohne Rechtspersönlichkeit". Die zivilrechtliche Qualifizierung der Kläranlage bzw. der Beschwerdeführerin ist letztlich nicht entscheidend; es ist jedoch davon auszugehen, dass die die Kläranlage betreibenden Personen aufgrund ihrer vertraglichen Zusammenarbeit zum Erreichen eines gemeinsamen Zwecks eine einfache Gesellschaft im Sinn von Art. 530 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht; OR, SR 220) bilden.

Zur Selbständigkeit ist ergänzend anzuführen, dass juristische Personen auch dann als selbständig gelten, wenn sie vollständig von einer anderen Person beherrscht werden (E. 2.1.1). Auch wenn es sich vorliegend nicht um eine juristische Person, sondern um eine einfache Gesellschaft handelt, ist diese Auslegung zu berücksichtigen. Aus den Akten geht hervor, dass die Aufsichtskommission, der Bau- und Betriebsausschuss sowie die Rechnungsprüfungskommission als 'Organe' der Beschwerdeführerin bezeichnet werden. Während die Aufsichts- und Rechnungsprüfungskommission aus Mitgliedern der beiden Zweckverbände gebildet werden, ist dies für den Bau- und Betriebsausschuss, dem auch das technische Büro untersteht, nicht zwingend. Damit zeigt sich, dass die Organisation der Beschwerdeführerin zwar durch die beiden Zweckverbände dominiert wird, diese aber vor allem aufgrund ihres Auftritts nach aussen sowie unter Berücksichtigung der weiten Auslegung des Begriffs der Selbständigkeit dementsprechend als selbständig zu qualifizieren ist.

4.1.4 Damit ist die "Kläranlage X._____" – wohl als einfache Gesellschaft – das Steuersubjekt. Grundsätzlich unbestritten ist, dass sie öffentlich-rechtliche Aufgaben erfüllt, weshalb zu prüfen ist, ob Art. 23 aMWSTG zur Anwendung gelangt. Als einfache Gesellschaft bzw. "Personengesamtheit ohne Rechtspersönlichkeit" – nicht als Zweckverband – kann sie nicht unter den Begriff "übrige Einrichtungen des öffentlichen Rechts" im Sinn von Art. 23 Abs. 1 aMWSTG eingeordnet werden, da grundsätzlich juristische Personen des öffentlichen Rechts diesem Begriff unterstellt werden (vgl. E. 2.1.2). Bei den "mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betrauten Personen und Organisationen" kommen sämtliche Steuerpflichtigen nach Art. 21 Abs. 2

aMWSTG in Betracht (vgl. E. 2.1.2). Die ESTV schliesst eine Subsumption mit dem Hinweis auf das Territorialitätsprinzip aus. Im Übrigen unterteilt sie das Steuersubjekt faktisch in die beiden Zweckverbände und argumentiert, der AZV B._____ unterstehe deutschem Recht, weshalb er nicht mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben im Sinn von Art. 23 aMWSTG betraut sein könne. Eine solche "interne" Unterteilung des Steuersubjekts ist jedoch nicht möglich. Ansonsten müssten die beiden Zweckverbände je einzeln als Steuersubjekte behandelt werden, was den vorstehenden Ausführungen zuwider liefe. Als einfache Gesellschaft und Steuersubjekt der Schweizer Mehrwertsteuer ist die Beschwerdeführerin eine Organisation, die öffentlich-rechtliche Aufgaben im Sinn von Art. 23 Abs. 1 aMWSTG erfüllt, auch wenn ausländische Personen an ihr beteiligt sind.

4.2

4.2.1 Die Beschwerdeführerin lässt darlegen, sie übe eine hoheitliche Tätigkeit aus, da sie öffentlich-rechtliche Aufgaben wahrnehme. Die Versorgung und Entsorgung im Rahmen des Umweltrechts sei eine öffentliche Aufgabe, welche durch Kanton und Gemeinden zu erfüllen sei. Es sei gesetzlich festgehalten, dass die Gemeinden für den kantonalen Vollzug der Abwasserentsorgung zuständig seien. Mit der Erfüllung von Gemeindeaufgaben könne jedoch ein Zweckverband betraut werden, der an die Stelle der Gemeinde trete. Insbesondere sei darauf hinzuweisen, dass es sich vorliegend nicht um eine reine Entsorgungsleistung handle, sondern die Entsorgungsleistung Ausfluss der umweltschutzrechtlichen Verpflichtung der Gemeinwesen sei. Dem Wortlaut des Gesetzes nach könne die Abwasserreinigung nicht unter den Begriff der Entsorgung gemäss Art. 23 Abs. 2 Bst. o aMWSTG subsumiert werden, weshalb die Abwasserreinigung nicht als gewerbliche, sondern hoheitliche Aufgabe zu qualifizieren sei. Sinn und Zweck der Unterstellung bestimmter Tätigkeiten von Gemeinwesen unter die Mehrwertsteuer sei, dass Gemeinwesen gegenüber Privaten keinen Wettbewerbsvorteil haben dürften. Da die Tätigkeit der Abwasserreinigung nicht von Privaten angeboten werde, falle dieser Aspekt weg. Im Übrigen sei die Leistung der Abwasserversorgung auch in Deutschland als hoheitliche Tätigkeit qualifiziert.

4.2.2 Die ESTV hält dazu unter Hinweis auf die Rechtsprechung fest, zwischen der Beschwerdeführerin und dem AV A._____ bzw. dem AZV B._____ bestehe kein Subordinationsverhältnis, was von der Beschwerdeführerin zu Recht auch nicht behauptet werde. Bereits aus

diesem Grund seien die relevanten Leistungen nicht in Ausübung hoheitlicher Gewalt erbracht. Im Übrigen seien Leistungen auf dem Gebiete der Abwasserreinigung Art. 23 Abs. 2 Bst. o aMWSTG zuzurechnen, was das Bundesgericht bestätigt habe.

4.2.3 Eine erbrachte Leistung kann nicht gewerblich und hoheitlich zugleich sein. Aus den obenstehenden Ausführungen einschliesslich der Rechtsprechung des Bundesgerichts (E. 2.1.4) sowie grösstenteils auch aus den Äusserungen der Beschwerdeführerin selbst geht klar hervor, dass es sich bei der von ihr ausgeübten Tätigkeit um eine Leistung auf dem Gebiet der Entsorgung handelt, weshalb sie im Sinn von Art. 23 Abs. 2 Bst. o aMWSTG als gewerblich zu qualifizieren ist. Dass die Beschwerdeführerin eine öffentlich-rechtliche Aufgabe sowie angeblich eine umweltschutzrechtliche Verpflichtung wahrnimmt, ändert nichts an dieser Einschätzung. Auch aus dem Hinweis auf die Rechtslage in Deutschland kann nichts zugunsten der Beschwerdeführerin abgeleitet werden.
Ausserdem ist nochmals deutlich darauf hinzuweisen, dass die Ausübung einer öffentlich-rechtlichen Aufgabe nicht mit "hoheitlicher Tätigkeit" gleichzusetzen ist; die erforderlichen Voraussetzungen, insbesondere ein Subordinationsverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und den Gemeinden, für die sie die Entsorgung vornimmt, liegen hier ebenso wenig vor (vgl. E. 2.1.3).

4.3

4.3.1 Wie unter E. 2.2 ausgeführt, ist auch bei Leistungen, die vom Gesetz als "gewerblich und somit steuerbar" bezeichnet werden, zu prüfen, ob sie im Leistungstausch gegen ein Entgelt erbracht werden. Beim Leistungsbegriff ist die Abgrenzung zwischen Lieferung und Dienstleistung schwierig (E. 2.2.1). Die Beschwerdeführerin geht davon aus, die von ihr erbrachten Entsorgungsleistungen seien als Dienstleistung anzusehen (act. 1 S. 17). Dies stimmt mit den Ausführungen der ESTV in der Branchenbroschüre überein (E. 2.2.1); es sind dem Dossier auch keine Anhaltspunkte zu entnehmen, die aufdrängten, die Tätigkeit der Beschwerdeführerin nicht als Dienstleistung zu taxieren.

4.3.2 Was die Entgeltlichkeit betrifft, geht aus den Akten hervor, dass die Betriebskosten auf die Verbandsgemeinden entsprechend den von ihnen gelieferten Abwassermengen und der Art der Verschmutzungen verteilt wird. Die Gemeinden zahlen also je nach Inanspruchnahme der

Leistung individuelle Entgelte. Demzufolge ist auch das Tatbestandsmerkmal der Entgeltlichkeit erfüllt.

4.4

4.4.1 Die Beschwerdeführerin stellt sich auf den Standpunkt, ihre Leistungen unterlägen auch deshalb nicht der Mehrwertsteuer, weil sie unter Gemeinwesen erbracht würden. Sie lässt erneut vorbringen, sowohl der AV A._____ als auch der AZV B._____ seien Zweckverbände. Da grenznahe Gemeinden aufgrund ihrer geographischen Lage benachteiligt wären, dränge sich eine analoge Anwendung der Regelung gemäss MWSTG auf die Zweckverbände auf. Zwischen den Verbänden bestehe sowohl grenzüberschreitend wie national zwingend ein Leistungsaustausch unter Gemeinwesen, der nicht steuerpflichtig sei. Die Zusammenarbeit schweizerischer Zweckverbände würde der Mehrwertsteuer nicht unterliegen, grenznahe Leistungen unter Gemeinwesen anders zu behandeln, sei stossend und widerspreche den Prinzipien des Mehrwertsteuerrechts, insbesondere der Wettbewerbsneutralität.

4.4.2 Die ESTV erklärt, der AZV B._____, welcher sich ausschliesslich aus ausländischen Gemeinden zusammensetze und auch seinen Sitz im Ausland habe, stelle ein Nichtgemeinwesen im Sinn von Art. 23 Abs. 1 aMWSTG dar. Dies ergebe sich aus der Formulierung von Art. 23 aMWSTG, der mit der Aufzählung von Bund, Kantonen und Gemeinden Bezug auf inländische Gemeinwesen nehme sowie aus der Anwendung des Territorialitätsprinzips.

4.4.3 Wie oben ausgeführt (E. 2.3.1) ist der Begriff "Gemeinwesen" nicht definiert, weshalb er nach den erwähnten Auslegungsregeln ermittelt werden muss. Aus dem Wortlaut von Art. 23 aMWSTG geht nicht hervor, was alles als "Gemeinwesen" zu qualifizieren ist und vor allem nicht, wie ausländische Gemeinden einzustufen sind. Allerdings gilt zu beachten, dass die Thematik in Art. 23 aMWSTG eine ganz andere ist; hier geht es um die Steuerpflicht der Gemeinwesen im Gegensatz zu Privaten bzw. um die Unterscheidung von hoheitlichen und gewerblichen Leistungen und die damit verbundene Abgrenzungsproblematik, nicht jedoch um territoriale Fragen. Dass auch ausländische Gemeinwesen als Leistungsempfänger betroffen sind, dürfte eher selten sein und wurde bei der Formulierung von Art. 23 aMWSTG wohl nicht bedacht. Auch in den Materialien und der Literatur wurden im Zusammenhang mit Art. 23 aMWSTG – soweit ersichtlich – keine inter-

nationalen Fragen aufgeworfen, sondern der Fokus auf die erwähnten (innerstaatlichen) Abgrenzungsprobleme gelegt.

Die Vorinstanz hat hauptsächlich auf das im Mehrwertsteuerrecht geltende Territorialitätsprinzip verwiesen; diesem folgend seien ausländische Gemeinden als "Nichtgemeinwesen" im Sinn von Art. 23 aMWSTG zu qualifizieren. Gemäss Art. 5 aMWSTG unterliegen im Inland erbrachte Leistungen sowie der Bezug von Dienstleistungen gegen Entgelt von Unternehmen mit Sitz im Ausland der Mehrwertsteuer. Als Inland gelten laut Art. 3 aMWSTG das Gebiet der Schweiz sowie ausländische Gebiete gemäss staatsvertraglichen Vereinbarungen. Staatsvertragliche Vereinbarungen bestehen mit der deutschen Gemeinde Büsingen sowie mit dem Fürstentum Liechtenstein (vgl. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 99), nicht aber mit den vorliegend betroffenen deutschen Gemeinden. Diese gelten also als "Ausland" im Sinn von Art. 3 Abs. 2 aMWSTG. Daher wurde argumentiert, ausländische Gemeinden fielen nicht unter den nur für das Inland geltenden Begriff "Gemeinwesen"; der Regelungsumfang von Art. 23 aMWSTG werde nach Art. 3 aMWSTG an schweizerisches Recht angeknüpft. Allein aufgrund des Territorialitätsprinzips ausländische Gemeinden als "Nichtgemeinwesen" zu bezeichnen, greift aber zu kurz. Wegen des Erbringerortsprinzips von Art. 14 Abs. 1 aMWSTG (vgl. E. 2.2.2) gelten auch die in bzw. gegenüber deutschen Gemeinden erbrachten Leistungen als in der Schweiz erbracht (vgl. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 353 f.). Durch diese Regelung und da Dienstleistungsexporte nicht generell steuerbefreit sind (vgl. E. 2.2.2 bzw. Art. 19 aMWSTG), ist es möglich, mehrwertsteuerrelevante Leistungen an ausländische Leistungsempfänger zu erbringen. Somit werden streng genommen nicht nur im Inland erbrachte Leistungen von der Mehrwertsteuerpflicht erfasst. Hier zeigt sich, dass das Territorialitätsprinzip nicht absolut gilt, sondern gewisse Einbrüche erfährt. Eine Abstützung auf das Territorialitätsprinzip bei der Auslegung von Art. 23 aMWSTG wäre nur dann angebracht, wenn man zum Schluss käme, es liege ein qualifiziertes Schweigen vor. Das würde bedeuten, der Gesetzgeber habe dadurch, dass er er die ausländischen Gemeinden nicht explizit als "Gemeinwesen" im Sinn von Art. 23 aMWSTG bezeichnet habe, stillschweigend – im negativen Sinn – mitentschieden, dass hier das Territorialitätsprinzip uneingeschränkt zu gelten habe und nur schweizerische Gemeinden als "Gemeinwesen" in Frage kämen. Wie oben dargelegt, hat der Gesetzgeber aber nicht bewusst mitentschieden,

sondern geht es im fraglichen Art. 23 aMWSTG um eine andere Problematik.

Durch die Steuerbefreiung der in Art. 23 aMWSTG erwähnten Personen und Organisationen, die an Gemeinwesen leisten, knüpft die Frage der Steuerbarkeit an subjektive Eigenschaften des Leistungserbringers und -empfängers an. Im Hinblick auf eine konsequente Verbrauchsbesteuerung darf es indessen nicht auf die subjektiven Merkmale des Leistungsempfängers ankommen. Massgebend ist vielmehr die Art des Handelns. Mehrwertsteuerbefreiungen, die tatbestandsmässig an persönliche Eigenschaften des Leistenden bzw. Empfängers anknüpfen, stellen im System der Endverbrauchssteuer einen Fremdkörper dar und führen überdies zu Verletzungen des Allgemeinheits- und Steuerneutralitätsgrundsatzes (RIEDO, a.a.O., S. 190 f.). Da es um die umfassende Besteuerung der Umsätze sowie die gleichmässige und neutrale Belastung der Endverbraucher geht, ist eine restriktive Interpretation der die subjektiven Steuerbefreiungen regelnden Begriffe teleologische und verfassungsmässige Notwendigkeit. Jede Einschränkung des Geltungsbereichs der Mehrwertsteuer führt zwangsläufig zu Wettbewerbsverzerrungen und damit auch zur Verletzung des Steuerneutralitätsgrundsatzes (RIEDO, a.a.O., S. 184). Entsprechend dürfen nach konstanter Rechtsprechung Einschränkungen des Steuerobjekts sowie des Steuersubjekts nur mit grosser Zurückhaltung angenommen werden. So wird beispielsweise der Begriff der Hoheitlichkeit (vgl. E. 2.1.3), aber auch der Begriff des Gemeinwesens in konstanter Rechtsprechung restriktiv ausgelegt (vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1347/2006 vom 20. April 2007 E. 3.2.3, dort in Abgrenzung zu den übrigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts). Wie aus den Materialien hervorgeht, wollte der Gesetzgeber mit Art. 23 aMWSTG hinsichtlich der Steuerbefreiung von Leistungen unter Gemeinwesen die Praxis der ESTV zu Art. 17 Abs. 4 Satz 2 aMWSTV verankern (Bericht vom 28. August 1996 der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats [WAK-N] zur parlamentarischen Initiative [Parlamentarische Initiative Dettling, 93.461] über den Erlass eines Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer, zu Art. 21 Abschnitt 4, S. 760). Diese Praxis geht von einer restriktiven Auslegung aus.

Nach teleologischer Auslegung sind Sinn und Zweck der Steuerbefreiung der Gemeinwesen als Leistungsempfänger in erster Linie, dass Leistungen, die zugunsten (und zur Entlastung) des Staates erbracht

werden, nicht mit Steuern belastet werden sollten. Dies war auch die Begründung, weshalb die Schiedsgerichte von der Steuerpflicht ausgenommen wurden, da sie die ordentliche Gerichtsbarkeit und damit den Staat entlasten würden (vgl. Art. 23 Abs. 1 aMWSTG; SCHAFROTH/ROMANG, Kommentar, N 31 zu Art. 23). So erbringen die Schiedsgerichte ihre Leistungen quasi auch 'gegenüber dem Gemeinwesen'. Dies kann aber nur Leistungen gegenüber Gemeinwesen der Schweiz betreffen. Es ist nicht nachvollziehbar, wie die Steuerbefreiung von ausländischen Gemeinwesen begründet werden sollte. Diese – im vorliegenden Fall deutschen – Gemeinden würden durch die Steuerbefreiung von Abgaben entlastet; damit erfolgte faktisch eine Förderung/Unterstützung grenznaher Gemeinden durch den Schweizer Staat. Dass eine solche Auslegung des Begriffs "Gemeinwesen" nicht im Sinn des Gesetzgebers sein kann und ausserdem auch nicht mit der erwähnten restriktiven Auslegung der Steuerausnahmen übereinstimmt und schliesslich, wie gezeigt, kein steuerbefreiter Dienstleistungsexport gegeben ist, liegt auf der Hand. Auch aus Gründen der Wettbewerbsneutralität – der Wettbewerb wird durch die gesetzliche Ausnahme zugunsten der Gemeinden verzerrt – kann eine Befreiung von der Mehrwertsteuer und damit verbunden eine Wettbewerbsverzerrung nur bei Leistungen, die an Schweizer Gemeinwesen erbracht werden, toleriert werden; auch hier kann nicht die Begünstigung ausländischer Gemeinden beabsichtigt sein. Damit gelten ausländische Gemeinden nach teleologischer und systematischer Auslegung als "Nichtgemeinwesen" im Sinn von Art. 23 Abs. 1 aMWSTG.

4.4.4 Ihren eigenen Angaben zufolge (act. 1 S. 6) reinigt die Beschwerdeführerin Abwässer eines Einzugsgebietes, das zu 90 Prozent auf deutschem und lediglich zu zehn Prozent auf schweizerischem Boden liegt. Damit erbringt sie den obigen Ausführungen folgend den grössten Teil ihrer Leistungen gegenüber "Nichtgemeinwesen". Wie aus den Akten hervorgeht übersteigen diese Leistungen, was im Übrigen auch nicht bestritten wird, sowohl die Grenze von Fr. 25'000.-- (Art. 23 Abs. 1 aMWSTG; E. 2.3.2) als auch diejenige von Fr. 75'000.-- (Art. 21 Abs. 1 aMWSTG; E. 2). Damit ist die Beschwerdeführerin für ihre Leistungen gegenüber den deutschen Gemeinden steuerpflichtig.

Nach der extensiven Auslegung der ESTV sind die zusätzlich an Gemeinwesen erbrachten Leistungen nur zu versteuern, wenn sie gleichartig sind wie diejenigen an die Nichtgemeinwesen (E. 2.3.2). Vorliegend ist unbestritten, dass die gegenüber den schweizerischen Ge-

meinden (Gemeinwesen) erbrachten Abwasserreinigungsleistungen gleichartig sind, wie die gegenüber den deutschen Gemeinden (Nichtgemeinwesen) erbrachten. Die Beschwerdeführerin ist demzufolge für alle ihre Umsätze mehrwertsteuerpflichtig.

5.

5.1 Der Vollständigkeit halber ist noch darauf hinzuweisen, dass aus den Akten nicht hervorgeht, dass die Beschwerdeführerin bezüglich Steuerpflicht, Steuerbetrag oder sonstwie einen Vorbehalt angebracht hätte. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung bringt die Beschwerdeführerin mit der vorbehaltlosen Deklaration und Bezahlung die Bereitschaft zum Ausdruck, diese Steuer bezahlen zu wollen und kann nicht darauf zurückkommen (vgl. E. 3.1).

5.2 Gleichfalls nur ergänzend ist zu erwähnen, dass die Beschwerdeführerin die bestrittenen Mehrwertsteuerbeträge den Gemeinden in Rechnung gestellt haben dürfte. Jedenfalls wurde nichts Gegenteiliges behauptet, weshalb die Mehrwertsteuer auch nach dem in konstanter Rechtsprechung entwickelten Grundsatz "fakturierte Mehrwertsteuer gleich geschuldete Mehrwertsteuer" (vgl. E. 3.2) ohnehin grundsätzlich geschuldet bliebe.

6.

Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde abzuweisen. Die betragsmässig unbestrittenen Steuerschulden sind dementsprechend zu bestätigen. Die Verfahrenskosten von Fr. 40'000.-- sind der unterliegenden Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG) und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 40'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 40'000.-- verrechnet.

3.
Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:	Die Gerichtsschreiberin:
Markus Metz	Ursula Spörri

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 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). 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 (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: