Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-2606/2015

Urteil vom 19. Oktober 2015

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),
Richter Daniel Riedo, Richterin Salome Zimmermann,
Gerichtsschreiberin Monique Schnell Luchsinger.

Parteien

A._____ AG,
vertreten durch Tax Partner AG,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer / Subventionen /
Vorsteuerabzugskürzung (2008 - 2009).

Sachverhalt:

A.
Die A._____ AG (nachfolgend Steuerpflichtige) mit Sitz in (…) (Kanton […]; im Handelsregister eingetragen mit weiteren Adressen in […]) bezweckt die Herstellung und Abfüllung von sowie den Handel mit Getränken aller Art, Konzentraten, Grundstoffen und Aromen. Ferner bezweckt sie unter anderem die Verwertung der bei der Getränkeproduktion anfallenden Nebenprodukte und die Übernahme des Rohstoffanfalles aus den Einzugsgebieten der Aktionäre.

Sie ist seit dem 1. April 2005 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend ESTV) eingetragen.

B.
B.a Zwischen dem 11. Juli 2013 und dem 19. Juli 2013 führte die ESTV bei der Steuerpflichtigen eine Mehrwertsteuerkontrolle durch für die Abrechnungsperioden vom 1. Quartal 2008 bis 4. Quartal 2012 (Zeitraum vom 1. Januar 2008 bis 31. Dezember 2012).

B.b Im Anschluss an die durchgeführte Steuerkontrolle händigte die ESTV der Steuerpflichtigen zwei vom 19. Juli 2013 datierende Schreiben aus, worin sie das provisorische Kontrollergebnis eingehend erläuterte. Nebst zahlreichen weiteren Beanstandungen stellte die ESTV eine Vorsteuerabzugskürzung infolge Subventionen in Aussicht. Hierbei errechnete sie jährliche Vorsteuerabzugskürzungen für die vom Bundesamt für Landwirtschaft (BLW) gestützt auf Art. 4 der Verordnung vom 7. Dezember 1998 über Massnahmen zu Gunsten des Obst- und Gemüsemarktes (Obst- und Gemüseverordnung, SR 916.131.11, in der seit 6. Dezember 2005 bzw. seit 1. August 2008 geltenden Fassung) ausgerichteten Beiträge an die Lager- und Kapitalzinskosten für Marktreserven in Form von Apfel- und Birnensaftkonzentraten. Für das Jahr 2008 betrug die Vorsteuerabzugskürzung Fr. 44'439.- und für 2009 Fr. 36'224.-.

B.c Mit Schreiben vom 13. August 2013 nahm die Steuerpflichtige zu den Feststellungen der ESTV Stellung. Sie machte bezüglich der Subventionen des BLW geltend, dass es sich hierbei um objektbezogene Subventionen handle. Sinngemäss führte sie weiter aus, dass eine verhältnismässige Vorsteuerabzugskürzung nur zulässig sei, wenn die Subventionen zur Deckung eines Betriebsdefizites ausgerichtet würden. Bei Subventionen, die einem bestimmten Tätigkeitsgebiet zuzuordnen seien, sei einzig eine

Kürzung der diesem Bereich zuzuordnenden Vorsteuern zulässig. Da das BLW nur die Kosten für die Lagerung und die Kapitalzinskosten in seine Berechnung der zustehenden Subventionen einbeziehe, seien auch nur diese Kosten von einer Vorsteuerabzugskürzung betroffen, wobei die Steuerpflichtige auf den Kapitalzinskosten keine Vorsteuern habe geltend machen können. Die Steuerpflichtige verlangte, von einer verhältnismässigen Kürzung des Vorsteuerabzugs abzusehen und diesen objektmässig zu kürzen. Für das Jahr 2008 ergebe sich eine Vorsteuerabzugskürzung von Fr. 21'587.15 (= total Subventionsbeitrag "Lagerkosten" Fr. 305'628.75 / 107,6 x 7,6), und für das Jahr 2009 eine solche von Fr. 16'811.90 (= total Subventionsbeitrag "Lagerkosten" Fr. 238'021.25 / 107,6 x 7,6).

B.d Die ESTV nahm hierzu mit E-Mail vom 20. August 2013 ihrerseits Stellung. Sie erachtete die vorgenommene Vorsteuerabzugskürzung als sachgerecht, weil die effektiv entstandenen Kosten nicht den Subventionen des BLW zugeordnet werden könnten.

C.
Mit "Einschätzungsmitteilung Nr. 288'905 / Verfügung" vom 23. August 2013 forderte die ESTV in der Folge für die Steuerperiode vom 1. Januar 2008 bis 31. Dezember 2009 Mehrwertsteuern in der Höhe von (gerundet) Fr. 310'370.- nebst Verzugszins nach. Darin waren Vorsteuerabzugskürzungen betreffend BLW-Subventionen im Betrag von Fr. 44'439.- (2008) und von Fr. 36'224.- (2009) eingerechnet.

D.
D.a Mittels Eingabe vom 24. September 2013 erhob die Steuerpflichtige "Einsprache". Mit Bezug auf die vom BLW erhaltenen Subventionen für die Jahre 2008 und 2009 bestritt sie die Vorsteuerabzugskürzung im Umfang von Fr. 42'263.95. Zur Begründung führte sie aus, dass die Vorsteuerabzugskürzung nur auf den unter dem Titel "Lagerkosten" ausgerichteten Subventionen berechnet werden dürfe. Zweck dieser Subventionen sei die Deckung der zusätzlichen Kosten, die den Marktteilnehmern infolge Lagerung von Überkapazitäten von Apfel- und Birnensaftkonzentrat entstünden. Das BLW ermittle aufgrund der Inventardaten die Marktreserve und errechne hierfür anhand von fixen Ansätzen die Lager- und Kapitalzinskosten, welche als Subventionen an die Empfänger ausgerichtet würden. Weiter machte die Steuerpflichtige geltend, dass eine Vorsteuerabzugskürzung gemäss Gesamtumsatzschlüssel auch zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs in

Bereichen führe, für welche die Steuerpflichtige keine Subventionen erhalten habe. Dies sei nicht sachgerecht.

D.b Am 19. November 2014 ersuchte die ESTV die Steuerpflichtige unter anderem um Nachweis der effektiven Kosten im Zusammenhang mit der Lagerung von Apfel- und Birnensaftkonzentraten, unter Angabe allfälliger darauf geltend gemachter Vorsteuern.

Mit Eingabe vom 16. Dezember 2014 reichte die Steuerpflichtige eine Vollkostenrechnung der Kostenstelle "Tanklager Saft/Konzentrat" für die Jahre 2008 bis 2012 ein, worin vorsteuerbelastete und unbelastete Kosten aufgelistet waren. Ferner reichte sie eine Gegenüberstellung der erhaltenen Subventionen und der effektiven Kosten gemäss den Betriebsabrechnungsbögen "Kostenstelle Tanklager Saft/Konzentrat" 2008 bis 2012 ein. Ergänzend führte sie aus, dass die in der Betriebsabrechnung berücksichtigten Zinsaufwände lediglich kalkulatorischer Natur seien. Auf die Einreichung einer Aufstellung der tatsächlich geltend gemachten Vorsteuern verzichtete sie mit dem Hinweis, dass die Kürzung indirekt (als Mehrwertsteueranteil auf den erhaltenen Subventionen) berechnet werden könne.

E.
Mit "Einspracheentscheid" vom 10. März 2015 erkannte die ESTV für die Steuerperiode vom 1. Januar 2008 bis 31. Dezember 2009, dass die Verfügung vom 23. August 2013 (Einschätzungsmitteilung Nr. 288'905) im Umfang von Fr. 235'440.15 zzgl. Verzugszins seit dem 15. April 2009 in Rechtskraft erwachsen sei (Dispositivziffer Ziff. 1). Des Weiteren hiess die ESTV die "Einsprache" teilweise gut (vgl. Dispositiv Ziff. 2 bis 4). Abgewiesen wurde demgegenüber die "Einsprache" insbesondere mit Bezug auf die verlangte Reduktion der Vorsteuerabzugskürzung aufgrund der vom BLW ausgerichteten Subventionen um Fr. 42'263.65 auf Fr. 38'399.05.

Die ESTV betrachtete hierbei die vom BLW ausgerichteten Subventionen als "objektbezogen", was grundsätzlich eine objektmässige Vorsteuerabzugskürzung rechtfertigen würde. Die Berechnung des Subventionsbeitrages berücksichtige indessen nur schematisch ermittelte Lager- und Kapitalzinskosten, welche nicht den effektiv aufgewendeten Kosten entsprechen würden. Eine Zuordnung der Subvention zu bestimmten tatsächlichen Kosten sei nicht möglich. Es müsse deshalb eine

Kürzung des Vorsteuerabzugs mittels des Gesamtumsatzschlüssels erfolgen.

F.
Mit Beschwerde vom 24. April 2015 beantragt die Steuerpflichtige (nachfolgend auch Beschwerdeführerin) sinngemäss den "Einspracheentscheid" vom 10. März 2015 betreffend die Steuerperioden 2008 und 2009 aufzuheben und die Vorsteuerabzugskürzungen infolge erhaltener Subventionen (des BLW) auf Fr. 38'399.05 festzusetzen.

In formeller Hinsicht stellt sich die Beschwerdeführerin auf den Standpunkt, dass die ESTV die Einschätzungsmitteilung zu Unrecht als Verfügung erlassen habe, mithin fehle es an den besonderen Umständen, die ein solches Vorgehen rechtfertigen würden. Es reiche nicht aus, dass die Steuerpflichtige das Kontrollergebnis bestreite. Vielmehr müsse sie ausdrücklich eine Verfügung verlangen oder auf andere Weise klarmachen, dass sie ihren abweichenden Standpunkt in einem Verfahren durchsetzen wolle. Die Beschwerde erfolge daher vorsorglich für den Fall, dass das Bundesverwaltungsgericht davon ausgehe, die Einschätzungsmitteilung sei zu Recht als Verfügung ergangen und der Entscheid vom 10. März 2015 sei ein anfechtbarer "Einspracheentscheid".

In materieller Hinsicht vertritt die Beschwerdeführerin die Meinung, dass die erhaltenen BLW-Subventionen nicht zu einer verhältnismässigen Vorsteuerabzugskürzung gemäss Gesamtumsatzschlüssel führen dürften. Zusammengefasst führt die Beschwerdeführerin hierzu aus, die Vorsteuerabzugskürzung sei "objektmässig" vorzunehmen, wobei der Umfang der Kürzung dem Betrag der Mehrwertsteuer auf den unter dem Titel "Lagerkosten" ausgerichteten Subventionen entspreche.

G.
Vernehmlassungsweise beantragt die ESTV (nachfolgend auch Vorinstanz) die Abweisung der Beschwerde, unter Kostenfolge zu Lasten der Beschwerdeführerin.

In formeller Hinsicht stellt sich die Vorinstanz auf den Standpunkt, dass die Beschwerdeführerin mit ihrem Schreiben vom 13. August 2013 das Kontrollergebnis detailliert bestritten habe. Demzufolge hätten besondere Umstände vorgelegen, die den Erlass der Einschätzungsmitteilung in Form einer Verfügung gerechtfertigt hätten.

In materieller Hinsicht stellt sich die Vorinstanz weiterhin auf den Standpunkt, dass die Vorsteuerabzugskürzung gemäss Gesamtumsatzschlüssel sachgerecht sei.

H.
Auf die weiteren Vorbringen der Parteien ist nachfolgend insoweit einzugehen, als sie für den Entscheid wesentlich sind.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 VGG Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG. Eine Ausnahme, was das Sachgebiet angeht (Art. 32 VGG), liegt nicht vor. Die ESTV ist zudem eine Vorinstanz des Bundesverwaltungsgerichts (Art. 33 Bst. d VGG). Dieses ist somit für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde sachlich zuständig.

1.2
1.2.1 Am 1. Januar 2010 sind das Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG, SR 641.20) und die Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, SR 641.201) in Kraft getreten. Der vorliegend relevante Sachverhalt hat sich in den Jahren 2008 und 2009 ereignet, also vor Inkrafttreten des MWSTG. Gemäss Art. 112 Abs. 1 MWSTG bleiben die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die gestützt darauf erlassenen Vorschriften unter Vorbehalt von Art. 113 MWSTG weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar. Somit ist in materieller Hinsicht das bisherige Recht anwendbar, mithin das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300) und die dazugehörige Verordnung vom 29. März 2000 (aMWSTGV, AS 2000 1347).

1.2.2 Unter Vorbehalt der – hier nicht relevanten – Bestimmungen über die Bezugsverjährung ist dagegen das neue Verfahrensrecht im Sinne von Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängigen Verfahren anzuwenden. Art. 113 Abs. 3 MWSTG ist allerdings insofern restriktiv zu handhaben, als gemäss höchstrichterlicher Recht-sprechung nur eigentliche Verfahrensnormen sofort auf hängige Verfah-ren

anzuwenden sind, und es dabei nicht zu einer Anwendung von neu-em materiellen Recht auf altrechtliche Sachverhalte kommen darf (ausführlich: Urteil des BVGer A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3).

Kein Verfahrensrecht im engen Sinne stellen Themen wie die Buchführungs- und Aufbewahrungspflicht, das Selbstveranlagungsprinzip oder die Ermessensveranlagung dar, so dass diesbezüglich noch altes Recht anwendbar ist. Keine Anwendung finden deshalb beispielsweise die Art. 70, 71, 72 oder 79 MWSTG, obwohl sie unter dem Titel «Verfahrensrecht für die Inland- und die Bezugsteuer» stehen (vgl. anstelle vieler: Urteil des BVGer A-8017/2009 vom 2. September 2010 E. 1.3).

1.3

1.3.1 Der Erlass eines "Einspracheentscheids" nach Art. 83 MWSTG setzt voraus, dass vorgängig eine "Verfügung" im Sinne von Art. 82 MWSTG ergangen ist, welche überhaupt Gegenstand eines "Einspracheverfahrens" bilden kann. Diese beiden Bestimmungen stellen verfahrensrechtliche Normen dar, weshalb sie ab Inkrafttreten des neuen Mehrwertsteuerrechts Anwendung finden (vgl. Urteil des BVGer A-3480/2015 vom 23. Juli 2015 E. 1.4.1 f.). Eine Einschätzungsmitteilung als solche ist grundsätzlich keine Verfügung im Sinn des Gesetzes (BGE 140 II 202 E. 5, insb. E. 5.6; Urteil des BVGer A-7176/2014 vom 12. März 2015 E. 2.1). Das Bundesgericht hat die Praxis der ESTV als unzulässig erachtet, wonach die Einschätzungsmitteilung systematisch als formelle Verfügung ausgestaltet wurde. Die ESTV dürfe eine Einschätzungsmitteilung nur ausnahmsweise und unter Einhaltung der restriktiven Voraussetzungen von Art. 82 MWSTG in Verfügungsform erlassen (BGE 140 II 202 E. 6). Gemäss Art. 82 Abs. 1 Bst. c MWSTG trifft die ESTV von Amtes wegen oder auf Verlangen der steuerpflichtigen Person alle für die Steuererhebung erforderlichen Verfügungen, insbesondere wenn Bestand oder Umfang der Steuerforderung streitig ist.

1.3.2 Die Beschwerdeführerin hat im Schreiben vom 13. August 2013 die Kontrollergebnisse im Detail bestritten und einen bezifferten Korrekturantrag an die ESTV gestellt mit dem Hinweis, die Ausführungen zu berücksichtigen, "bevor Sie die Einschätzungsmitteilung in definitiver Form der Steuerpflichtigen zustellen". Die ESTV lehnte die Einwände der Beschwerdeführerin mit E-Mail vom 20. August 2013 unter ausführlicher Begründung ab. Mit Schreiben vom 21. August 2013 informierte die Beschwerdeführerin die ESTV dahingehend, dass sie die bei der Kontrolle ermittelte Steuernachforderung unter dem "ausdrücklichen Vorbehalt einer

gerichtlichen Überprüfung der einzelnen Aufrechnungspunkte" beglichen habe. Die ESTV war angesichts der detaillierten Ausführungen der Beschwerdeführerin vom 13. August 2013 und des im Schreiben vom 21. August 2013 angebrachten Vorbehalts in Anwendung von Art. 82 Abs. 1 Bst. c MWSTG berechtigt, die Einschätzungsmitteilung in Form einer Verfügung zu erlassen. Infolgedessen stellt der vorinstanzliche Entscheid vom 10. März 2015 ein Einspracheentscheid im Sinne von Art. 83 MWSTG dar. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde auch funktional zuständig.

1.4

1.4.1 Die Beschwerdeführerin ist als verfügungsbetroffene Person zur Erhebung der vorliegenden Beschwerde berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG), hat diese unter Beachtung des Fristenstillstands während Ostern rechtzeitig und ebenso formgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) sowie den Vorschuss für die Verfahrenskosten fristgerecht bezahlt.

1.4.2

1.4.2.1 Die Beschwerde nach Art. 31 VGG in Verbindung mit Art. 52 VwVG ist ein förmliches Rechtsmittel und damit bedingungsfeindlich. Vorsorgliche Beschwerden sind somit eigentlich nicht möglich (FRANK SEEETHALER/FABIA BOCHSLER in: Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger [Hrsg.], VwVG, Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, 2009, [nachfolgend Kommentar VwVG], Art. 52 N. 39). Ausnahmen von der Bedingungsfeindlichkeit werden nach der Rechtsprechung regelmässig nur bei Vorliegen eines ausgewiesenen praktischen Bedürfnisses angenommen (BGE 134 III 332 E. 2.5). Als zulässig wird etwa die bloss vorsorgliche Einreichung eines Rechtsmittels betrachtet für den Fall, dass eine andere Instanz auf ein gleichzeitig eingereichtes Rechtsmittel oder einen zusätzlichen Rechtsbehelf (z.B. ein Wiedererwägungsgesuch) nicht eintritt (BGE 134 III 332 E. 2.3; 100 Ib 351 E. 1).

1.4.2.2 Die Beschwerdeführerin hat vorliegend Beschwerde erhoben für den Fall, dass der Entscheid vom 10. März 2015 als Einspracheentscheid gilt. Die ESTV hat dabei in ihrer Vernehmlassung klargestellt, dass sie an der Qualifikation des angefochtenen Entscheids als Einspracheentscheid sowie an ihrer Nachforderung festhält. Unter diesen Umständen ist die bedingt eingereichte Beschwerde zuzulassen. Im Übrigen ist aus den weiteren Ausführungen in der Beschwerdeschrift auf einen eindeutigen

Beschwerdewillen in der vorliegenden Angelegenheit zu schliessen. Auf die Beschwerde ist daher einzutreten.

1.5 Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG).

2.

2.1 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG). Im Beschwerdeverfahren gelten die Untersuchungsmaxime, wonach der Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen ist, und der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (Art. 62 Abs. 4 VwVG).

2.2 Der Inhalt einer Norm ist durch Auslegung zu ermitteln. Ausgangspunkt jeder Auslegung ist der Wortlaut, wobei bei Erlassen des Bundesrechts die Fassungen in den drei Amtssprachen gleichwertig sind. Ist der Text nicht ganz klar und sind verschiedene Interpretationen möglich, muss nach der wahren Tragweite der Bestimmung gesucht werden unter Hinzuziehung aller Auslegungselemente (sog. "Methodenpluralismus": vgl. statt vieler: BGE 141 V 221 E. 5.2.1, 136 II 149 E. 3, BVGE 2014/8 E. 3.3). Sind mehrere Auslegungen möglich, ist jene zu wählen, die der Verfassung am besten entspricht (BGE 141 V 221 E. 5.2.1; BVGE 2007/24 E. 2.3; Urteil des BVGer A-2911/2014 vom 9. Juli 2015 E. 4.2.1).

2.3 Verwaltungsverordnungen, darunter fallen auch Branchen- und Spezialbroschüren der ESTV, sind Meinungsäusserungen der Verwaltung über die Auslegung der anwendbaren Gesetzesbestimmungen (Urteil des BGer 2A.321/2002 vom 2. Juni 2003 E. 3.2.1). Sie sollen eine einheitliche, gleichmässige und sachrichtige Praxis des Gesetzesvollzugs sicherstellen (MICHAEL BEUSCH, Was Kreisschreiben dürfen und was nicht, in: Der Schweizer Treuhänder 2005 S. 613 ff.). Verwaltungsverordnungen sind für die als eigentliche Adressaten figurierenden Verwaltungsbehörden verbindlich, wenn sie nicht klarerweise einen verfassungs- oder gesetzwidrigen Inhalt aufweisen (vgl. BVGE 2010/33 E. 3.3.1, mit Hinweisen). Nicht verbindlich sind Verwaltungsverordnungen dagegen für die Justizbehörden, deren Aufgabe es ist, die Einhaltung von Verfassung und Gesetz im Einzelfall zu überprüfen (MOSER et al., a.a.O., Rz. 2.173 f.).

Die Gerichte sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrem Entscheid allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen. Dies gilt umso mehr, als es nicht die Aufgabe der Gerichte ist, als Zweitinterpreten des der Verwaltungsverordnung zugrunde liegenden Erlasses eigene Zweckmässigkeitsüberlegungen an die Stelle des Vollzugskonzepts der zuständigen Verwaltungsbehörde zu setzen (BGE 123 II 16 E. 7; Urteile des BVGer A-6108/2014 vom 22. Juli 2015 E. 2, A-5017/2013 vom 15. Juli 2014 E. 3.1).

3.

3.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen (Art. 5 Bst. a und b aMWSTG).

3.2 Damit überhaupt eine steuerbare Leistung vorliegt, muss sie im Austausch mit einem Entgelt erfolgen (vgl. hierzu IVO P. BAUMGARTNER/DIEGO CLAVADETSCHER/MARTIN KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 4 N. 3, ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER/MARCEL R. JUNG/SIMEON L. PROBST, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 3. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2012, Rz. 592; FELIX GEIGER, in: Felix Geiger/Regine Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, Zürich 2012, Art. 18 N. 2). Die Entgeltlichkeit stellt – vom Eigenverbrauch abgesehen (vgl. Art. 5 Bst. c aMWSTG) – ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal einer mehrwertsteuerlichen Leistung dar. Besteht zwischen Leistungserbringer und -empfänger kein Austauschverhältnis im erwähnten Sinn, ist die Tätigkeit mehrwertsteuerlich irrelevant und fällt nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer (statt vieler: BGE 132 II 353 E. 4.3 mit Hinweisen; Urteile des BVGer A-6828/2013 vom 8. Juli 2015 E. 3.1.5, A-5745/2008 vom 11. Juni 2010 E. 2.3).

3.3 Nicht zum Entgelt gehören Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand (Art. 33 Abs. 6 Bst. b aMWSTG). Im schweizerischen Recht findet sich keine allgemein anerkannte Umschreibung des Subventionsbegriffs; auch das aMWSTG definiert den Begriff nicht. Das Bundesgericht umschreibt Subventionen allgemein als "Leistungen" kraft öffentlichen Rechts, die anderen Rechtspersonen für bestimmte Zwecke zukommen, ohne dass dies zu einer unmittelbaren Gegenleistung an den Subventionsgebenden führt. Mit der Subventionierung will der Subventionsgeber beim Empfänger ein bestimmtes Verhalten hervorrufen,

das zur Erreichung bestimmter, im öffentlichen Interesse liegender Zwecke geeignet erscheint. Sind mit der Geldleistung der öffentlichen Hand keine spezifischen Leistungen verknüpft und ist der Subventionsempfänger frei, wie er – allenfalls im Rahmen eines allgemeinen Leistungsauftrags an ihn – die zur Förderung des angestrebten Zwecks notwendigen Massnahmen treffen will, so deutet dies auf eine Subvention hin. Abgesehen von dieser Verhaltensbindung des Subventionsempfängers erfolgt die Subventionierung ohne wirtschaftliche Gegenleistung. Subventionen sind damit von vornherein nicht Gegenstand eines mehrwertsteuerrechtlichen Leistungsaustauschs. Sie sind nicht Entgelt für eine vom Subventionsempfangenden zu erbringende marktwirtschaftliche Leistung und fliessen folgerichtig nicht in die Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer ein (BGE 126 II 443 E. 6b ff.; Urteile des BVGer A-544/2013 vom 30. Oktober 2013 E. 2.3, A-382/2010 vom 21. September 2010 E. 2.2.1 mit Hinweisen).

3.4 Verwendet der Steuerpflichtige Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen, so kann er in seiner Steuerabrechnung die auf seinen Eingangsleistungen lastende Steuer als Vorsteuer abziehen (vgl. Art. 38 aMWSTG). Der Vorsteuerabzug, der ein zentrales Element des Mehrwertsteuersystems (Netto-Allphasensystem) darstellt, bewirkt, dass der Unternehmer nur seinen Nettoumsatz versteuern muss, obgleich die Bemessungsgrundlage das Gesamtentgelt ohne Umsatzsteuer ist (vgl. Urteil des BGer 2C_653/2008 vom 24. Februar 2009 E. 6.3).

3.5 Erhält eine steuerpflichtige Person Subventionen oder andere Beiträge aus der öffentlichen Hand, ist ihr Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen (Art. 38 Abs. 8 aMWSTG). Eine detaillierte Regelung der Kürzungsmethoden lässt sich dem aMWSTG nicht entnehmen. Lehre und Rechtsprechung betrachten bei der Kürzung der Vorsteuer aufgrund von Subventionen die für Art. 41 aMWSTG (gemischte Verwendung) entwickelten Grundsätze analog anwendbar (DIEGO CLAVADETSCHER, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, Art. 38 N. 25 f.).

3.5.1 Der Gesetzgeber hat auch bei der gemischten Verwendung davon abgesehen, ein bestimmtes Vorgehen bei der Kürzung des Vorsteuerabzugs vorzuschreiben. Nach welcher Methode die Kürzung des Vorsteuerabzugs vorzunehmen ist, bleibt der Praxis überlassen (Urteil des Bundesgerichts 2C_264/2014 vom 17. August 2015 E. 2.2.3). Mit Art. 58 Abs. 3 aMWSTG hat der Gesetzgeber eine Grundlage für die ESTV

geschaffen, Vereinfachungen u.a. für die Kürzung des Vorsteuerabzugs vorzusehen. In Ausführung von Art. 58 Abs. 3 aMWSTG hat die ESTV die auf alle steuerpflichtigen Personen anwendbare Spezialbroschüre Nr. 06 ("Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung" Nr. 610.530.06, nachfolgend SB 06, gültig gewesen vom 1. Januar 2008 bis 31. Dezember 2009) geschaffen. Neben der Kürzung gemäss dem tatsächlichen Verwendungszweck (effektive, "gesetzliche" Methode) sieht die ESTV pauschalierende Methoden vor. Darunter fallen die Pauschalvariante 1 (Kürzung des Vorsteuerabzugs anhand der Teilzuordnung der Vorsteuer), die Pauschalvariante 2 (Kürzung des Vorsteuerabzugs anhand des Gesamtumsatzes) und die Alternativvariante (Einheit der Leistung).

3.5.2 Gemäss der Rechtsprechung hat die Kürzung in jedem Fall "sachgerecht" zu erfolgen und muss "den tatsächlichen Verhältnissen des Einzelfalls soweit als möglich entsprechen" (Urteile des BVGer A-6898/2014 vom 21. Mai 2015 E. 2.7.1, A-1595/2006 vom 2. April 2009 E. 2.7; bestätigt mit Urteil des BGer 2C_309/2009 vom 1. Februar 2010).

3.6

3.6.1 Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem reinen Selbstveranlagungsprinzip (Art. 46 f. aMWSTG; BGE 140 II 202 E. 5.4, 137 II 136 E. 6.2). Bei festgestellter Steuerpflicht (vgl. Art. 56 Abs.1 aMWSTG) hat der Leistungserbringer selbst und unaufgefordert über seine Umsätze sowie Vorsteuern abzurechnen und innert 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag (Steuer vom Umsatz abzüglich Vorsteuern) an die ESTV abzuliefern (Urteil des BVGer A-2473/2014 vom 13. März 2015 E. 2.3.1). Das Selbstveranlagungsprinzip bedeutet, dass der Leistungserbringer selbst für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht bzw. -forderung verantwortlich ist (vgl. Urteile des BGer 2C_1077/2012 vom 24. Mai 2014 E. 2.1, 2C_356/2008 vom 21. November 2008 E.3.2, 2A.109/2005 vom 10. März 2006 E.2.1; Urteile des BVGer A-2473/2014 vom 13. März 2015 E. 2.3.2, A-589/2014 vom 27. August 2014 E.2.6.1).

3.6.2 Hat die ESTV die Kürzung des Vorsteuerabzugs selbst vorzunehmen, etwa weil die steuerpflichtige Person eine solche Kürzung zu Unrecht unterlassen oder in einer nicht zulässigen Weise vorgenommen hat, steht ihr bei der Wahl der anzuwendenden Kürzungsmethode ein weiter Ermessensspielraum zu. Das Bundesverwaltungsgericht prüft eine zulässigerweise durch die ESTV vorgenommene Kürzung nur mit

Zurückhaltung daraufhin, ob die von der ESTV gewählte Methode sachgerecht ist bzw. ob sie sich bei der betreffenden Kürzung innerhalb ihres Ermessensspielraums bewegt hat. Insbesondere setzt das Gericht nicht sein eigenes Ermessen an die Stelle des Ermessens der ESTV (Urteil des BGer 2C_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.2. f.; Urteil des BVGer A-4750/2012 vom 22. Juli 2013 E. 2.4.4). Ist eine Vorsteuerabzugskürzung durch die ESTV zu Recht erfolgt und erscheint diese nicht bereits im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung vorzunehmenden Prüfung als pflichtwidrig, obliegt es der steuerpflichtigen Person, darzutun und nachzuweisen, dass die vorgenommene Kürzung offensichtlich nicht sachgerecht ist (vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-6898/2014 vom 21. Mai 2015 E. 2.7.4).

4.
Im vorliegenden Fall ist unbestritten und aufgrund der Akten erstellt, dass die Beschwerdeführerin vom BLW Beiträge im Zusammenhang mit der Lagerung von Apfel- und Birnensaftkonzentraten erhalten hat.

4.1 Gemäss Art. 4 Abs. 1 der Obst– und Gemüseverordnung kann der Bund Beiträge an die Lager- und Kapitalzinskosten für die Lagerung der betriebsbezogenen Marktreserve in Form von Apfel- und Birnensaftkonzentrat ausrichten. Seit 1. August 2008 enthält die Bestimmung einen Zusatz, gemäss welchem die Beiträge aufgrund einer unter betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten erstellten neutralen Berechnung des Einstandspreises für Apfel- und Birnensaftkonzentrat ausgerichtet werden.

Die von der Beschwerdeführerin vereinnahmten Beiträge stützen sich auf diesen Artikel und qualifizieren als Subventionen im mehrwertsteuerlichen Sinne (E. 3.3). Darin sind sich auch die Parteien grundsätzlich einig.

4.2
4.2.1 Unbestrittenermassen hat die Beschwerdeführerin hinsichtlich dieser Subventionen keine Vorsteuerabzugskürzung vorgenommen und damit Art. 38 Abs. 8 aMWSTG verletzt (E. 3.5). Daher war die ESTV berechtigt und auch verpflichtet, die unterlassene Vorsteuerabzugskürzung nachzuholen.

4.2.2 Die ESTV hat bei der von ihr vorgenommenen Vorsteuerabzugskürzung die gesamten pro Abrechnungsperiode 2008 und 2009 erhaltenen Subventionen berücksichtigt. Alsdann hat sie die geltend

gemachten Vorsteuerabzug im Verhältnis der erhaltenen Subventionen zu den gesamten steuerbaren Umsätzen gekürzt. Mithin hat sie eine Zuteilung auf den gesamten Betrieb und die Vorsteuerabzugskürzung nach dem sog. Gesamtumsatzschlüssel vorgenommen. Für das Jahr 2008 betrug die Vorsteuerabzugskürzung Fr. 44'439.- (0,53% = Total der Subventionen des BLW von Fr. 868'407.- im Verhältnis zum Total der steuerbaren Umsätze von Fr. 163'632'055.-; von zu kürzenden Vorsteuern von Fr. 8'384'763.-). Für 2009 betrug die Vorsteuerabzugskürzung Fr. 36'224.-.

Zu prüfen bleibt damit, ob die von der ESTV vorgenommene Vorsteuerabzugskürzung mittels des Gesamtumsatzschlüssels sachgerecht ist, wobei der ESTV – aufgrund der unterlassenen Kürzung des Vorsteuerabzugs durch die Beschwerdeführerin – bei der Wahl der Kürzungsmethode ein weiter Ermessensspielraum einzuräumen ist (E. 3.6.2). Die Beschwerdeführerin hat nachzuweisen, dass die vorgenommene Vorsteuerabzugskürzung offensichtlich zu einem Ergebnis führt, das nicht sachgerecht ist. Indessen ist es der Beschwerdeführerin verwehrt, die Anwendung einer anderen ebenfalls vertretbaren Vorsteuerabzugskürzungsmethode zu verlangen (vgl. Urteil des BVGer A-6898/2014 vom 21. Mai 2015 E. 2.74).

4.3

4.3.1 Die Beschwerdeführerin macht geltend, es liege eine objektbezogene Subvention im Sinne der Verwaltungspraxis vor, und eine Vorsteuerabzugskürzung nach dem Gesamtumsatzschlüssel sei deshalb offensichtlich nicht sachgerecht.

4.3.2 In Ziff. 1.1.4.2 der SB 06 wird unter dem Titel "objektbezogen ausgerichtete Subventionen usw., die zu keiner Vorsteuerabzugskürzung führen" festgehalten, dass bei Subventionen, die einem Bereich zuzuordnen sind, für den keine Vorsteuer anfällt oder für den kein Anspruch auf Vorsteuerabzug besteht, sich eine Kürzung des Vorsteuerabzugs erübrige. Ergänzend wird zudem festgehalten, diese Zuordnung sei aus den Unterlagen im Zusammenhang mit der Ausrichtung der Subventionen ersichtlich. Im Weiteren wird in Ziff. 1.1.4.1 der SB 06 ausgeführt, soweit Subventionen einem bestimmten Objekt direkt zugewiesen werden könnten, sei nur die Vorsteuer im Zusammenhang mit diesem Objekt zu kürzen. Die Vorsteuerabzugskürzungsquote sei im Verhältnis der erhaltenen Subventionen zu den Objektkosten (inkl. MWST) zu ermitteln.

4.4 Da die Subventionen aufgrund von Art. 4 der Obst- und Gemüseverordnung ausgerichtet werden, ist zur Beantwortung der Frage, ob eine objektbezogene Subvention im Sinne der Praxis der ESTV gegeben ist, zunächst die entsprechende Bestimmung auszulegen.

4.4.1 Der Wortlaut von Art. 4 Abs. 1 der Obst- und Gemüseverordnung spricht von Beiträgen an die Lager- und Kapitalzinskosten für die Lagerung der betriebsbezogenen Marktreserve in Form von Apfel- und Birnensaftkonzentrat (inhaltlich entsprechend frz.: "Des contributions peuvent être versées pour les coûts de stockage et d'intérêt du capital résultant de l'entreposage de la réserve du marché liée à l'exploitation, sous forme de concentré de jus de pommes et de poires", bzw. ital.: "Possono essere concessi contributi ai costi per le scorte e gli interessi del capitale nell'ambito dell'immagazzinamento della riserva di mercato a livello d'azienda sotto forma di succo concentrato di mele e pere".). Gemäss dem Wortlaut werden Beiträge ausgerichtet, die einem bestimmten Verwendungs*zweck*, mithin der "Lagerung der betriebsbezogenen Marktreserve" dienen.

4.4.2 Dieses Ergebnis deckt sich mit der systematischen Auslegung insoweit, als Art. 4 der Obst- und Gemüseverordnung den Titel "Beiträge für die Lagerung der Marktreserve" aufweist.

4.4.3 Die Marktreserve der Mostereien dient dem Ausgleich der alternanzbedingten Ernteschwankungen bei Apfel- und Birnbäumen. Das Angebot an Konzentrat und daraus hergestellter Produkte kann so ausgeglichen werden. Die Beiträge stellen eine Entschädigung der Lager- und Kapitalzinskosten der Marktreserve dar (Homepage des BLW: www.blw.admin.ch/themen/00013/01896/index.html?lang=de; letztmals besucht am 19. Oktober 2015). Diese hat eine nachhaltige und stabilisierende Wirkung auf die Produzentenpreise. Die Subventionen stehen letztlich im Zusammenhang mit der schweizerischen Agrarpolitik und zählen zu den agrarpolitischen Massnahmen für die Produktion und den Absatz im Pflanzenbau (vgl. hierzu auch Botschaft vom 30. Juni 2010 zu einem Bundesbeschluss über die finanziellen Mittel für die Landwirtschaft in den Jahren 2012 und 2013, BBl 2010 5103). Nach der teleologischen Auslegung soll demzufolge die Bildung eines erweiterten Lagers (sog. Marktreserve) zum Ausgleich der Ernteschwankungen gefördert werden.

4.4.4 Betreffend die historische Auslegung sind keine einschlägigen Dokumente erkennbar, welche zu einer anderen Auslegung führen würden.

4.4.5 Die verschiedenen Auslegungsmethoden führen übereinstimmend zum Ergebnis, dass die Subventionszahlungen zur (zumindest teilweisen) Deckung der zusätzlichen Lagerkosten für die Marktreserve sowie der Zinskosten für das Kapital, welches für die Bildung der Marktreserve benötigt wird, ausgerichtet werden. Es werden Beiträge für spezifische Kosten ausgerichtet, und es liegt damit insofern – nach der Konzeption von Art. 4 der Obst- und Gemüseordnung – eine objektbezogene Subvention im Sinne der Praxis der ESTV vor. Darin sind sich die Parteien grundsätzlich auch einig. Zu klären ist deshalb im Weiteren, ob aufgrund der insofern bestehenden Objektbezogenheit der Subvention die von der ESTV vorgenommene Vorsteuerabzugskürzung mittels Gesamtumsatzschlüssels als offensichtlich unsachgerecht zu qualifizieren ist.

4.5 Damit bei einer Subvention bloss eine Vorsteuerabzugskürzung mit Bezug auf das betreffende "Objekt" erfolgen kann, muss die Subventionszahlung auch tatsächlich dafür gebraucht worden sein bzw. diesem betragsmässig zugeordnet werden können. Die Objektbezogenheit der Subvention muss mit anderen Worten nicht bloss theoretisch vorgesehen bzw. bezweckt sein, sondern die Subvention muss auch entsprechend verwendet worden sein. Dies setzt die betreffende und soweit bundesrechtskonforme Verwaltungspraxis der ESTV selbstredend voraus, und die Beschwerdeführerin hat dafür den Nachweis zu erbringen. Massgebend ist auch hier eine wirtschaftliche Betrachtungsweise (vgl. auch Urteil des BGer 2A.47/2006 vom 6. Juli 2006 E. 3.2). Eine entsprechende Verbuchung hat dabei zumindest Indizwirkung.

4.5.1 Die Berechnungsmethode der Subventionshöhe kann einen wesentlichen Anhaltspunkt für diese Zuordnung der Subvention zum betreffenden Objekt bilden. Ist die Subvention als eigentlicher "Kostenersatz" ausgestaltet und erfolgt eine dementsprechende Verbuchung, kann sie dem betreffenden Objekt grundsätzlich ohne Weiteres zugeordnet werden.

Für die Berechnung der Subventionsbeiträge sieht Art. 4 Abs. 1 Satz 2 der Obst- und Gemüseverordnung vor, dass eine neutrale Berechnung der Einstandspreise erfolgt. In den aktenkundigen Subventionsabrechnungen werden die Subventionen schematisch berechnet, wobei in einem ersten

Schritt der effektive Lagerbestand an Apfel- respektive Birnensaftkonzentraten gemäss Inventar per Jahresende mit der Normalversorgung verglichen wird. In einem zweiten Schritt wird die Marktreserve in Prozenten der Normalversorgung ermittelt. Davon werden die für den Export zugeteilten Anteile abgezogen. Die reduzierte Marktreserve wird alsdann mit dem Kostenansatz für Lager- respektive Kapitalzinskosten multipliziert. Damit ergibt sich aus den Subventionsabrechnungen kein Nachweis für einen Kostenersatz von spezifischen, tatsächlich erfolgten Aufwänden.

4.5.2

4.5.2.1 Die Beschwerdeführerin stützt sich für den Nachweis, dass die Subventionen zur Minderung der tatsächlich für die Lagerung der Marktreserven angefallenen Mehrkosten verwendet wurden, auf die eingereichte Vollkostenrechnung für die Kostenstelle "Tanklager Saft/Konzentrat". Dass die hier aufgelisteten Kosten allerdings einzig die Lagerung der Marktreserve für Apfel- bzw. Birnensaftkonzentrate betreffen, ergibt sich nicht aus dieser Aufstellung. Ein direkter Vergleich zwischen der Höhe der Subvention und der Höhe der Mehrkosten ist somit nicht möglich. Damit misslingt der Beschwerdeführerin der Nachweis, dass die Subvention ausschliesslich zum ganzen oder teilweisen Kostenersatz für die Mehrkosten aus der Lagerung der Marktreserve verwendet wurde (und nicht auch weitere Kosten damit abgedeckt wurden).

4.5.2.2 Mit Bezug auf die von der Beschwerdeführerin behaupteten tatsächlichen Mehrkosten für die Lagerhaltung der Marktreserve gibt die Vorinstanz zudem zu Recht zu bedenken, dass sämtliche Kostenarten zu berücksichtigen wären, die mit der Lagerhaltung im Zusammenhang stehen, und nicht nur die von der Beschwerdeführerin geltend gemachten vorsteuerbelasteten Mietaufwände. Allerdings wären folgerichtig nur die Anteile für die Mehrkosten der Lagerung und der Finanzierung der Marktreserve relevant. Eine Aufteilung zwischen den Kosten für die normale Lagerhaltung und denjenigen für die Lagerhaltung der Marktreserve ist indesssen aufgrund der vorliegenden Vollkostenrechnung ohnehin nicht möglich.

4.5.2.3 Mit Bezug auf die Höhe der tatsächlichen Kapitalzinsen für die Marktreserve liegt kein relevanter Nachweis vor. Zum einen entstammen die von der Beschwerdeführerin ins Recht gelegten Belege der Betriebsbuchhaltung und nicht der Finanzbuchhaltung, und es ist daher unklar, ob und wenn ja, in welchem Umfang effektiv Zinsaufwände

angefallen sind. Alsdann ist unklar, welcher Anteil auf die ordentliche Finanzierung der Lagerhaltung und welcher Anteil auf die Marktreserve entfallen würde. Denn die Beschwerdeführerin nimmt in den Betriebsabrechnungsbögen "Kostenstelle Tanklager Saft/Konzentrat" 2008 und 2009 keine Aufteilung zwischen den ordentlichen Kapitalzinskosten und den betreffenden Mehrkosten für die Marktreserve vor. Schliesslich übersteigt im vorliegenden Fall (Jahre 2008 und 2009) der entsprechende Subventionsanteil gar den Betrag der von der Beschwerdeführerin aufgeführten kalkulatorischen Kapitalzinskosten für die gesamte Lagerhaltung (vgl. Aufstellung der Beschwerdeführerin betreffend Aufteilung der Lager- und Kapitalzinskosten, Beilage zum Schreiben vom 16. Dezember 2014; amtl. Akten Nr. 12).

4.5.2.4 Zusammenfassend kann die Beschwerdeführerin die Höhe der tatsächlich angefallenen Lager- bzw. Kapitalzinskosten betreffend die Marktreserve nicht belegen und damit auch den Nachweis nicht erbringen, dass sie die erhaltenen Subventionszahlungen für diese Kosten verwendet hat. Die von der Beschwerdeführerin verlangte objektmässige Vorsteuerabzugskürzung ist deshalb nicht möglich. Sie kann somit aus der von ihr angerufenen Verwaltungspraxis nichts zu ihren Gunsten ableiten. Es erübrigt sich deshalb, näher darauf einzugehen. Nach dem Gesagten liegen keine Anhaltspunkte dafür vor, dass die ESTV sich bei der von ihr vorgenommenen Kürzung des Vorsteuerabzugs nicht innerhalb ihres Ermessensspielraums bewegt hat. Im Übrigen wird die zahlenmässige Berechnung nicht bestritten.

Aus dem Gesagten ergibt sich, dass die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen ist.

5.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 2'500.- der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG; Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten- und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgerichts [VGKE, SR 173.320.2]) und auf den von der Beschwerdeführerin geleistete Kostenvorschuss anzurechnen.

Eine Pateientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 4 VGKE).

(Für das Dispositiv wird auf die nächste Seite verwiesen).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 2'500.- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der einbezahlte Kostenvorschuss wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

3.
Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:	Die Gerichtsschreiberin:
Jürg Steiger	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 Rechtsschrift 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: