Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-5499/2012, A-5505/2012

Urteil vom 22. März 2013

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),
Richter Pascal Mollard, Richter Daniel Riedo,
Gerichtsschreiber Ralf Imstepf.

Parteien

A._____ AG,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (Steuerperioden 1. Januar 2007 bis 31. Dezember 2011); Sprungbeschwerde; Option.

Sachverhalt:

A.

A.a Die A._____ AG (nachfolgend: die Steuerpflichtige) mit Sitz in B._____ bezweckt die Fabrikation und den Handel mit Lebensmitteln und Artikeln verwandter Branchen. Sie ist seit dem 1. Januar 1995 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen.

A.b Im März und im April 2012 führte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) bei der Steuerpflichtigen eine Mehrwertsteuerkontrolle durch. Untersucht wurden die Steuerperioden vom 1. Quartal 2007 bis zum 4. Quartal 2009 (Zeit vom 1. Januar 2007 bis zum 31. Dezember 2009) sowie diejenigen vom 1. Quartal 2010 bis zum 4. Quartal 2011 (Zeit vom 1. Januar 2010 bis zum 31. Dezember 2011). Sie kam dabei offenbar zum Schluss, die Steuerpflichtige habe zu Unrecht die Vorsteuern auf den Erstellungskosten des Gebäudes "Neubau C._____" (nachfolgend: das Gebäude) geltend gemacht, da bei der Vermietung dieses Gebäudes für die Versteuerung nicht optiert worden sei.

A.c Am 15. Mai 2012 stellte die Steuerpflichtige der Mieterin des betreffenden Gebäudes zwei "korrigierte" Rechnungen über den Mietzins vom 1. September 2010 bis zum 31. Dezember 2010 bzw. vom 1. Januar 2011 bis zum 31. Dezember 2011 zu. In diesen Rechnungen wurde die Mehrwertsteuer ausgewiesen und ausdrücklich darauf hingewiesen, dass für die Versteuerung der Mietzinsumsätze optiert werde.

A.d Ebenfalls am 15. Mai 2012 liess die Steuerpflichtige Korrekturabrechnungen für die Steuerperioden 2010 und 2011 erstellen und diese der ESTV zukommen.

A.e Nach Telefongesprächen und diversen E-Mails zwischen der ESTV und der Steuerpflichtigen teilte die ESTV der Steuerpflichtigen mit E-Mail vom 16. August 2012 mit, die von ihr mit den korrigierten Rechnungen vom 15. Mai 2012 angestrebte Option sei als nicht zulässige "rückwirkende Option" zu betrachten. Auch sei eine Korrektur der Rechnung in Anwendung von Art. 27 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) nicht möglich, da es sich vorliegend nicht um einen Fehler handle, sondern um einen Entscheid zur "Besteuerung bzw. zur Nichtbesteuerung" des Mietumsatzes.

A.f Mit Schreiben vom 17. August 2012 ("Vom Steuerpflichtigen zu beachten") wurde – neben anderem – der Inhalt des E-Mails vom 16. August 2012 der Beschwerdeführerin nochmals zur Kenntnis gebracht.

A.g Am 10. September 2012 erliess die ESTV für die Steuerperioden vom 1. Quartal 2007 bis zum 4. Quartal 2009 die "Einschätzungsmitteilung Nr. 262'790 / Verfügung" (nachfolgend: die EM 1) und für die Steuerperioden vom 1. Quartal 2010 bis zum 4. Quartal 2011 die "Einschätzungsmitteilung Nr. 262'791 / Verfügung" (nachfolgend: die EM 2). Darin hielt sie fest, der Steuerpflichtigen stehe der von ihr geltend gemachte Abzug der Vorsteuern in der Höhe von Fr. 186'940.10 (EM 1) bzw. von Fr. 280'130.40 (EM 2) auf den Erstellungskosten des Gebäudes nicht zu, da bei der Vermietung dieses Gebäudes für die Versteuerung nicht optiert worden sei. Sowohl die EM 1 als auch die EM 2 enthielten eine Rechtsmittelbelehrung des Inhalts, die "Verfügung" könne gemäss Art. 83 Abs. 1 MWSTG innert 30 Tagen nach ihrer Eröffnung mit Einsprache angefochten werden.

B.

B.a Gegen die EM 1 und die EM 2 gelangte die Steuerpflichtige (nachfolgend: die Beschwerdeführerin) am 5. Oktober 2012 mit einer als "Einsprache" bezeichneten Eingabe an die ESTV. Sie beantragt, die Einsprache sei als Sprungbeschwerde im Sinne von Art. 83 Abs. 4 MWSTG an das Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten. Materiell beantragt die Beschwerdeführerin, die EM 1 und die EM 2 seien in Bezug auf die nicht gewährten Vorsteuerabzüge betreffend das Gebäude aufzuheben und ihr sei im Umfang von Fr. 186'940.10 und Fr. 280'130.40 Vorsteuerguthaben gutzuschreiben. Dementsprechend sei die EM 1 in Bezug auf die Steuerperiode 2009 von Fr. 199'269.-- auf Fr. 12'329.-- und die EM 2 für die Steuerperiode 2010 von Fr. 289'474.-- auf Fr. 9'344.-- zu reduzieren – alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der ESTV, sofern dem "Verfahrensantrag auf Sprungrekurs" stattgegeben werde.

B.b Mit Schreiben vom 19. Oktober 2012, mittels welchem die Sprungbeschwerde an das Bundesverwaltungsgericht weitergeleitet wurde, beantragt die ESTV, auf die Sprungbeschwerde sei nicht einzutreten, da deren Voraussetzungen nicht erfüllt seien. Eine Sprungbeschwerde sei nur gegen einlässlich begründete Verfügungen der ESTV möglich und solche lägen in den vorliegenden Fällen nicht vor. Zwar hätte zwischen der ESTV und der Beschwerdeführerin telefonische Besprechungen und ein

E-Mail-Verkehr stattgefunden, doch seien diese nicht Teil der Begründung der beiden angefochtenen Einschätzungsmitteilungen.

B.c Mit Eingabe vom 2. November 2012 bezieht die Beschwerdeführerin Stellung zum Antrag der ESTV vom 19. Oktober 2012. Sie führt aus, dass vor dem Hintergrund, dass anlässlich von Besprechungsterminen, Telefongesprächen und E-Mails die betreffenden Rechtsfragen mehrmals diskutiert worden und daher die beiden Einschätzungsmitteilungen der ESTV als "wohlreflektierte", begründete Entscheide anzusehen seien. Es könne keine Rolle spielen, ob diese einlässliche Begründung direkt in einer formellen Verfügung "verpackt" sei oder ausserhalb der Verfügung diese "sekundiere". Damit die Argumente der ESTV in ihrer Fülle auch vor dem Bundesverwaltungsgericht gehört würden, stehe es der ESTV frei, diese im Rahmen einer Replik auf die Beschwerde kund zu tun. Im Übrigen habe die zuständige Juristin der ESTV der Beschwerdeführerin im Vorfeld bereits eröffnet, dass ein allfälliger Einspracheentscheid in jedem Fall der bisherigen Begründung der ESTV folgen und damit zu Lasten der Beschwerdeführerin ausfallen würde.

B.d Mit Eingabe vom 11. Dezember 2012 legt die Beschwerdeführerin eine anonymisierte Einschätzungsmitteilung ins Recht. Dieser sei zu entnehmen, dass die ESTV bei einer anderen steuerpflichtigen Person eine nachträgliche Option für das Jahr 2010 zugelassen habe mit der Konsequenz, dass vorsteuerseitig keine Berichtigung habe vorgenommen werden müssen.

C.

Mit Vernehmlassung vom 28. Dezember 2012 bezieht die ESTV Stellung zu den Vorbringen der Beschwerdeführerin. Sie ist weiterhin der Ansicht, dass auf die Sprungbeschwerde nicht einzutreten sei, da eine abschliessende Auseinandersetzung mit dem Fall durch die ESTV noch nicht erfolgt sei. Ihre E-Mail vom 16. August 2012 an die Beschwerdeführerin sei nicht Teil der beiden Einschätzungsmitteilungen gewesen. Mit Bezug auf die von der Beschwerdeführerin ins Recht gelegte anonymisierte Einschätzungsmitteilung führt die ESTV aus, dass aufgrund der Anonymisierung keine Aussagen hierzu gemacht werden könnten. Aus den nicht abgedeckten Passagen der Einschätzungsmitteilung könne nichts zugunsten der Beschwerdeführerin abgeleitet werden. Sollte tatsächlich der Fall vorliegen, dass die ESTV in besagtem Fall irrtümlicherweise eine rückwirkende Option zugelassen habe, könne die Beschwerdeführerin hieraus

auch nichts zu ihren Gunsten ableiten. Ein Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht bestehe vorliegend nämlich nicht.

D.
Auf die übrigen Vorbringen in den Eingaben der Parteien wird – soweit entscheidwesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (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 Ausnahme liegt hier nicht vor, und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde sachlich zuständig.

1.2
1.2.1 Grundsätzlich bildet jeder vorinstanzliche Entscheid bzw. jede Verfügung ein selbständiges Anfechtungsobjekt und ist deshalb einzeln anzufechten. Es ist gerechtfertigt, von diesem Grundsatz abzuweichen und die Anfechtung in einer gemeinsamen Beschwerdeschrift und in einem gemeinsamen Verfahren mit einem einzigen Urteil zuzulassen, wenn die einzelnen Sachverhalte in einem engen inhaltlichen Zusammenhang stehen und sich in allen Fällen gleiche oder ähnliche Rechtsfragen stellen (statt vieler: BGE 123 V 214 E. 1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1184/2012 vom 31. Mai 2012 E. 1.2.1 mit Hinweisen). Unter den gleichen Voraussetzungen können auch getrennt eingereichte Beschwerden in einem Verfahren vereinigt werden. Die Frage der Vereinigung von Verfahren steht im Ermessen des Gerichts und hängt mit dem Grundsatz der Prozessökonomie zusammen, wonach ein Verfahren möglichst einfach, rasch und zweckmässig zum Abschluss gebracht werden soll, was wiederum im Interesse aller Beteiligten liegt. Die Zusammenlegung der Verfahren braucht dabei nicht in einer selbständig anfechtbaren Zwischenverfügung angeordnet zu werden (BGE 131 V 222 E. 1, 128 V 124 E. 1; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Auflage, Zürich 1998, Nr. 155 S. 54 f.; zum

Ganzen ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 3.17).

1.2.2 Die Beschwerdeführerin führt gegen die EM 1 und die EM 2 mit einer einzigen Beschwerdeschrift Sprungbeschwerde an das Bundesverwaltungsgericht und ihre Eingaben betreffen jeweils beide Einschätzungsmitteilungen. Die ESTV ihrerseits bezog in ihren Eingaben jeweils wortgleich Stellung.

Da die vorliegenden Sachverhalte in einem engen inhaltlichen Zusammenhang stehen und sich gleiche oder gleichartige Rechtsfragen mit Bezug auf die nämliche Steuerpflichtige stellen, ist es aus prozessökonomischen Gründen geboten und im Interesse der Beteiligten, die Verfahren A-5499/2012 und A-5505/2012 zu vereinigen. Folglich wird betreffend die Sprungbeschwerden gegen die EM 1 und die EM 2 nur ein einziger – der vorliegende – Entscheid vor Bundesverwaltungsgericht erlassen, mit welchem die Verfahren als vereinigt gelten.

2.

2.1 Am 1. Januar 2010 ist das MWSTG in Kraft getreten. Soweit sich der zu beurteilende Sachverhalt nach diesem Datum zugetragen hat, ist demnach das MWSTG anzuwenden. Der relevante Sachverhalt hat sich aber auch in den Jahren 2007 bis 2009 ereignet, also vor Inkrafttreten des MWSTG. 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. Jener Teil des Verfahrens untersteht deshalb in materieller Hinsicht dem bisherigen Recht, somit dem (alten) Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300).

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 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).

2.2 Wie eben dargelegt, ist auch auf Sachverhalte, die sich vor dem 1. Januar 2010 zugetragen haben, das Verfahrensrecht des MWSTG anzuwenden. Damit sind vorliegend die Voraussetzungen einer Sprungbeschwerde in erster Linie gemäss Art. 83 Abs. 4 MWSTG zu prüfen. Dabei handelt es sich um Verfahrensrecht im engeren Sinn, weshalb auch bei restriktiver Handhabung von Art. 113 Abs. 3 MWSTG für die ganze im vorliegenden Fall relevante Zeitperiode 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 (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2650/2012 vom 10. August 2012 E. 1.2.2).

2.3 Verfügungen der ESTV müssen eine Rechtsmittelbelehrung sowie eine angemessene Begründung enthalten (Art. 82 Abs. 2 MWSTG). Gemäss Art. 83 Abs. 1 MWSTG können Verfügungen innert 30 Tagen nach Eröffnung mit Einsprache angefochten werden. Richtet sich die Einsprache hingegen gegen eine einlässlich begründete Verfügung der ESTV, ist sie auf Antrag oder mit Zustimmung des Einsprechers oder der Einsprecherin als Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten (sog. "Sprungbeschwerde", Art. 83 Abs. 4 MWSTG; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1184/2012 vom 31. Mai 2012 E. 2.2).

Die Zulässigkeit einer Sprungbeschwerde setzt nach dem Wortlaut des Gesetzes kumulativ voraus, dass eine Verfügung der ESTV ergangen ist (E. 2.4) und diese "einlässlich begründet" wurde (E. 2.5).

2.4 Der Begriff der "Verfügung" in Art. 83 Abs. 4 MWSTG richtet sich grundsätzlich nach dem VwVG (vgl. Art. 81 Abs. 1 MWSTG). Nach Art. 5 Abs. 1 VwVG gelten als Verfügungen Anordnungen der Behörden im Einzelfall, die sich auf öffentliches Recht des Bundes stützen und zum Gegenstand haben die Begründung, Änderung oder Aufhebung von Rechten oder Pflichten (Bst. a), die Feststellung des Bestehens, Nichtbestehens oder des Umfangs von Rechten oder Pflichten (Bst. b) oder die Abweisung von Begehren auf Begründung, Änderung, Aufhebung oder Feststellung von Rechten oder Pflichten, oder das Nichteintreten auf solche Begehren (Bst. c). Als Verfügungen gelten gemäss Art. 5 Abs. 2 VwVG auch Vollstreckungsverfügungen (Art. 41 Abs. 1 Bst. a und b VwVG), Zwischenverfügungen (Art. 45 und 46 VwVG), Einspracheentscheide (Art. 30 Abs. 2 Bst. b und Art. 74 VwVG), Beschwerdeentscheide (Art. 61 VwVG), Entscheide im Rahmen einer Revision (Art. 68 VwVG) und die Erläuterung (Art. 69 VwVG). Nicht als Verfügungen gelten namentlich Erklärun-

gen von Behörden über die Ablehnung oder Erhebung von Ansprüchen, die auf dem Klageweg zu verfolgen sind (vgl. Art. 5 Abs. 3 VwVG; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6606/2012 vom 30. Januar 2013 E. 2.1).

2.5

2.5.1 Zweite zwingend erforderliche Voraussetzung für die Zulässigkeit der Sprungbeschwerde ist gemäss Art. 83 Abs. 4 MWSTG, dass die von der ESTV erlassene Verfügung "einlässlich begründet" ist. Was darunter zu verstehen ist, was eine solche Begründung genau enthalten muss, um "einlässlich" im Sinn des Gesetzes zu sein, wird in diesem nicht näher festgelegt.

2.5.2 Zur Klärung der Bedeutung des Begriffs der "einlässlichen Begründung" ist vorab auf den Sinn und Zweck der Begründung einer Verfügung bzw. eines Entscheids einzugehen. An erster Stelle steht regelmässig das Interesse der betroffenen Person auf Kenntnis der Urteilsgründe, um den Entscheid allenfalls sachgerecht anfechten zu können. Zudem soll auch die Rechtsmittelinstanz der Begründung die Überlegungen entnehmen können, von denen sich die verfügende bzw. urteilende Behörde leiten liess und auf welche sich die Verfügung stützt (vgl. LORENZ KNEUBÜHLER, Die Begründungspflicht, Bern/Stuttgart/Wien 1998, S. 26 f.; FELIX UHLMANN/ALEXANDRA SCHWANK, in: Praxiskommentar VwVG, Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Zürich 2009 [nachfolgend: Praxiskommentar VwVG], Art. 35 N. 10 ff.). Damit eine Begründung diese Funktionen erfüllen kann, ist es notwendig, dass ihr neben dem Entscheiddispositiv der rechtserhebliche Sachverhalt, die angewandten Rechtsnormen sowie die Subsumtion des Sachverhalts unter diese Normen entnommen werden können. Die Begründung der Verfügung muss nicht zwingend in der Verfügung selbst enthalten sein. Genügen kann auch ein Verweis in der Verfügung auf separate Schriftstücke, auf frühere Entscheide oder klare Angaben der Entscheidgründe in früheren Schreiben an den Verfügungsadressaten (BGE 123 I 31 E. 2c f.; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6241/2011 vom 12. Juni 2012 E. 1.4 mit Hinweisen; LORENZ KNEUBÜHLER, in: Christoph Auer/Markus Müller/Benjamin Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], Zürich 2008 [nachfolgend: Kommentar VwVG], N 8 zu Art. 35 VwVG). Des Weiteren muss auch eine Auseinandersetzung mit allfälligen Argumenten und Vorbringen der betroffenen Person erfolgen.

Wie ausführlich und in welcher Anordnung die einzelnen Elemente in der Verfügung enthalten sein müssen, hängt stark von den konkreten Umständen des Einzelfalles ab. So sind die Anforderungen bei einfachen Sachverhalten oder Rechtsfragen tiefer anzusetzen, als bei komplexen Fragen. In jedem Fall muss aber aus der Verfügung klar hervorgehen, was die Behörde anordnet und wie sie diese Anordnung begründet (UHLMANN/SCHWANK, Praxiskommentar VwVG, Art. 35 N.12). Das Erfordernis der Begründung ist dergestalt ein wichtiger Bestandteil des Rechts auf ein faires Verfahren im Sinne von Art. 29 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101), insbesondere des Anspruchs auf rechtliches Gehör (KNEUBÜHLER, Kommentar VwVG, N 4 f. zu Art. 35 VwVG).

2.5.3 Sodann ist zur Klärung der Bedeutung des Begriffs der "einlässlichen Begründung" nach der Tragweite der für Verfügungen der ESTV im Bereich der Mehrwertsteuer geltenden "normalen Begründung" zu fragen. Grundsätzlich müssen Verfügungen der ESTV gemäss Art. 82 Abs. 2 MWSTG eine "angemessene Begründung" enthalten. Diesbezüglich lässt sich der Botschaft Mehrwertsteuer entnehmen, dass eine Begründung über die blosse Bestätigung des Kontrollergebnisses hinausgehen müsse. Nur so könne der Rechtsweg von Anfang an effizient beschritten werden und dies erlaube der steuerpflichtigen Person auch, eine Sprungbeschwerde einzureichen (vgl. Botschaft Mehrwertsteuer, BBl 2008 7006; Urteil des Bundesgerichts 2C_659/2912 vom 21. November 2012 E. 3.3.2). Art. 82 Abs. 2 MWSTG ist somit eine Bestätigung des Mindeststandards, welcher sich bereits aus der Bundesverfassung und dem einschlägigen Verfahrensrecht ergibt (vgl. IVO P. BAUMGARTNER/DIEGO CLAVADETSCHER/MARTIN KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, Einführung in die neue Mehrwertsteuerordnung, Langenthal 2010, § 10 N. 120; FELIX GEIGER, in: MWSTG Kommentar, Schweizerisches Mehrwertsteuergesetz mit den Ausführungserlassen sowie Erlasse zum Zollwesen, Regine Schluckebier/Felix Geiger [Hrsg.], Zürich 2012 [nachfolgend: MWSTG Kommentar], N. 18 zu Art. 42, N. 12 zu Art. 82).

2.5.4 Demgegenüber verlangt die Sprungbeschwerde nach einer einlässlich begründeten Verfügung. Schon aus dieser terminologischen Unterscheidung ergibt sich zwangslos, dass der Gesetzgeber betreffend die Begründungsdichte ein qualifizierendes Merkmal für die Verfügungen festgelegt hat, welche Gegenstand einer Sprungbeschwerde sein können sollen (Urteil des Bundesgerichts 2C_659/2012 vom 21. November 2012 E. 3.3.1). Daran ändert nichts, dass in der Botschaft festgehalten wird,

Art. 82 Abs. 2 MWSTG erlaube es der steuerpflichtigen Person, eine Sprungbeschwerde einzureichen. Der Stellenwert der terminologischen Unterscheidung, welche der Gesetzgeber getroffen hat, zeigt sich im Übrigen noch deutlicher – als in der deutschen – in der französischen und italienischen Fassung der Gesetzestexte, welche gleichwertig heranzuziehen sind (Art. 14 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 18. Juni 2004 über die Sammlungen des Bundesrechts und das Bundesblatt [PublG, SR 170.512]). Art. 83 Abs. 4 MWSTG spricht in diesen nämlich davon, um Gegenstand einer Sprungbeschwerde darstellen zu können, müsse die Verfügung "motivée en détail" (detailliert begründet) bzw. "già esaustivamente motivata" (bereits erschöpfend begründet) sein. Der unterschiedliche Wortlaut weist mit anderen Worten darauf hin, dass der Gesetzgeber betreffend die Begründungsdichte ein qualifizierendes Merkmal für die Verfügungen der ESTV festgelegt hat, welche Gegenstand einer Sprungbeschwerde bilden können. Dieser Eindruck bestätigt sich nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung bei Betrachtung der Gesetzessystematik: Art. 83 Abs. 1 MWSTG sieht als Grundsatz das Rechtsmittel der Einsprache bei der ESTV vor. Art. 83 Abs. 2 und Abs. 3 MWSTG enthalten die Modalitäten dieses Regelfalls. Die in Art. 83 Abs. 4 MWSTG statuierte Möglichkeit einer Sprungbeschwerde erscheint demgegenüber als Ausnahme vom zuvor festgelegten Grundsatz, woraus ersichtlich wird, dass nicht alle, sondern bloss eine qualifiziert begründete Gruppe von Verfügungen der ESTV direkt beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbar sein sollen (Urteil des Bundesgerichts 2C_659/2012 vom 21. November 2012 E. 3.3.1 mit Hinweis auf die Lehrmeinung von GEIGER, in: MWSTG-Kommentar, N. 19 zu Art. 84). Daran ändert nichts, dass in der Botschaft festgehalten wird, Art. 82 Abs. 2 MWSTG erlaube es der steuerpflichtigen Person, eine Sprungbeschwerde einzureichen (zum Ganzen: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1184/2012 vom 31. Mai 2012 E. 3.3.3, bestätigt mit Urteil des Bundesgerichts 2C_659/2012 vom 21. November 2012 E. 3.3.1).

2.5.5 Wo die Grenze genau zu ziehen ist, wann eine Begründung als "angemessen" im Sinn von Art. 82 Abs. 2 MWSTG gelten kann und wann eine in diesem Licht angemessene Begründung zur "einlässlichen" im Sinn von Art. 83 Abs. 4 MWSTG wird, lässt sich abstrakt nur umreissen. So ist etwa bei einfachen Sachverhalten oder klaren Rechtsfragen nicht von Vornherein ausgeschlossen, dass sich die Anforderungen an eine angemessene und an eine einlässliche Begründung wenig unterscheiden und die Ausführungen der verfügenden Behörde durchaus kurz ausfallen können. Andererseits ist es bei komplizierten Sachverhalten dem Verfü-

gungsadressaten und bei Weiterzug der Rechtsmittelinstanz nur möglich, die Motive und Gründe der Vorinstanz, welche zum Entscheid geführt haben, nachzuvollziehen, wenn die Begründung eine gewisse Dichte aufweist und insbesondere der rechtserhebliche Sachverhalt und die Subsumtion genügend dargelegt und dabei auch die Argumente des Betroffenen miteinbezogen worden sind. Je umfangreicher und komplexer ein Fall ist, desto mehr ist eine verwaltungsexterne Rechtsmittelinstanz auf einen einlässlich begründeten Entscheid (bzw. Verfügung) der Vorinstanz angewiesen. Wenn eine Begründung mithin nur sehr kurz und wenig differenziert ausfällt, kann bei komplexen Fällen nicht von einer einlässlich, erschöpfend begründeten Verfügung gesprochen werden und ist eine Sprungbeschwerde aus den oben genannten Gründen nicht möglich (Urteil des Bundesgerichts 2C_659/2912 vom 21. November 2012 E. 3.3.2).

3.

3.1 Vorliegend ficht die Beschwerdeführerin die beiden als "Einschätzungsmitteilung / Verfügung" bezeichneten und mit einer Rechtsmittelbelehrung versehenen Dokumente der ESTV vom 10. September 2012, die EM 1 und die EM 2, an. Umstritten ist, ob es sich bei den Einschätzungsmitteilungen um zulässige Anfechtungsobjekte handelt. Es ist daher entsprechend dem Ausgeführten (E. 2.3) zu prüfen, ob es sich bei diesen Einschätzungsmitteilungen um mit der Sprungbeschwerde anfechtbare Verfügungen handelt (E. 3.2), welche einlässlich begründet sind (E. 3.3). Die Vorinstanz ist diesbezüglich der Auffassung, es handle sich um Verfügungen im Sinn von Art. 5 VwVG, welche nicht einlässlich begründet seien, und daher nicht als Anfechtungsobjekt dienen könnten.

3.2

3.2.1 Das Gesetz selbst gebraucht den Begriff der Einschätzungsmitteilung im Zusammenhang mit der Rechtskraft der Steuerforderung (Art. 43 Abs. 1 Bst. b MWSTG), dem Abschluss von Kontrollen durch die ESTV bei der steuerpflichtigen Person (Art. 78 Abs. 5 MWSTG), der Ermessenseinschätzung (Art. 79 Abs. 2 MWSTG) und der Revision (Art. 85 MWSTG), nicht aber in Art. 82 MWSTG, der die Marginale "Verfügungen der ESTV" trägt. Bei Art. 85 MWSTG fällt sodann auf, dass der Begriff der Einschätzungsmitteilung als erster in einer Aufzählung erscheint, an deren zweiter Stelle sich der Begriff "Verfügung" und an deren dritter Stelle sich der Begriff "Einspracheentscheid" (sämtliche Begriffe sind im Gesetz im Plural gesetzt) findet. In der Lehre wird die Auffassung, die Einschätzungsmitteilung stelle eine Verfügung dar, wiederholt als unzutreffend kritisiert (vgl. BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, a.a.O, § 8 N. 39, §

10 N. 83 ff., die Autoren bezeichnen die EM als "Verfügungssurrogat"; MICHAEL BEUSCH, in: MWSTG Kommentar, N. 18 zu Art. 42; derselbe, Der Untergang der Steuerforderung, Zürich etc. 2012, S. 122, 306 f.; BEATRICE BLUM, Auswirkungen des neuen Verfahrensrechts für die steuerpflichtigen Personen, in: Schweizer Treuhänder [ST] 2010, S. 289, 291 f.; dieselbe, in: zsis) 2010 Best Case Nr. 7, Ziff. 3.3; dieselbe, in: MWSTG Kommentar, N. 35 zu Art. 78; GEIGER, in: MWSTG Kommentar, N. 5 zu Art. 82; a.M. dagegen ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER/MARCEL R. JUNG/SIMEON L. PROBST, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern/Stuttgart/Wien 2012, Rz. 2261 ff.). Wie es sich damit verhält, ob es sich mithin bei der EM 1 und bei der EM 2 um Verfügungen im Sinn von Art. 5 VwVG handelt oder nicht, braucht vorliegend nicht abschliessend beurteilt zu werden. Wie sich aus den nachstehenden Erwägungen ergibt, liegt die weitere Voraussetzung für die Zulässigkeit einer Sprungbeschwerde, die "einlässliche Begründung" durch die ESTV, ohnehin nicht vor.

3.3

3.3.1 Hinsichtlich dieser zweiten Voraussetzung ist für den vorliegenden Fall nämlich das Folgende zu bemerken.

3.3.2 Die zu beurteilenden EM 1 und EM 2 sind je zwei Seiten lang. Die ersten Seiten bestehen aus dem "Dispositiv" mit jeweils drei Ziffern und einer "Begründung", die zweiten Seiten bestehen aus den Rechtsmittelbelehrungen. Die erwähnte "Begründung" enthält neben dem nachstehend in der Klammer wiedergegebenen Text ("Wir machen Sie darauf aufmerksam, dass allfällige seit der Aushändigung des Kontrollergebnisses unter Vorbehalt gemachte Zahlungen bereits Teil dieser Verfügung sind. Sollten Sie an Ihren Einwänden festhalten wollen und damit mit der vorliegenden Verfügung nicht einverstanden sein, weisen wir Sie auf das in der Rechtsmittelbelehrung beschriebene Vorgehen hin.") folgenden Hinweis: "Zur Begründung verweisen wir auf die Beiblätter". Diese wiederum bestehen jeweils aus zwei Seiten und zwei weiteren Beilagen. Die erwähnten Beiblätter ihrerseits bestehen zu einem grossen Teil aus einer tabellarischen Aufstellung der von der ESTV vorgenommenen Korrekturen beim steuerbaren Umsatz sowie beim Vorsteuerabzug. Den einzelnen Korrekturposten sind jeweils einige Anmerkungen beigefügt. Rechtsnormen sind keine angeführt. Verweise auf weitere Dokumente, welche zur Begründung herangezogen werden könnten, lassen sich weder der EM 1 noch der EM 2 entnehmen.

3.3.3 Die Beschwerdeführerin bringt vor, zwischen ihr und der ESTV hätten "intensive" Diskussionen stattgefunden. Vor dem Hintergrund dieser Diskussionen – insbesondere unter Einschluss der E-Mail vom 16. August 2012 der ESTV an die Beschwerdeführerin – könne von einer einlässlichen Begründung der EM 1 und der EM 2 seitens der ESTV gesprochen werden. Der Wortlaut der E-Mail vom 16. August 2012 lautet wie folgt:

"Guten Tag Herr [Name]

Zu dem offenen Punkt rückwirkende Option [Bezeichnung des Gebäudes]:

Es entspricht dem klaren gesetzgeberischen Willen, mit der Neubeurteilung der Option (keine Bewilligung mehr erforderlich, offener Ausweis bei Rechnungsstellung) die rückwirkende Option nicht mehr zuzulassen, da diese als nicht sachgerecht angesehen wird. Auch ist eine Korrektur der Rechnung in Anwendung von Art. 27 Abs. 2 MWSTG nicht möglich, da es sich hier nicht um einen Fehler handelt, sondern um einen Entscheid zur Besteuerung bzw. eben Nichtbesteuerung. Der Steuerpflichtige hat damit vielmehr eine Art der Abrechnung gewählt, die von ihm beizubehalten ist. Im vorliegenden Fall, sind die im Zusammenhang mit der Erstellung angefallen Vorsteuern rückgängig zu machen. Eine Einlageentsteuerung ist auf den Zeitpunkt der Option möglich. Ich habe diesen Sachverhalt vorgängig auf Ihren Wunsch beim Rechtsdienst abgeklärt und am 15.8. diese Antwort erhalten.

Es wird daran festgehalten, dass eine rückwirkende Option nach nMWSTG nicht möglich ist. Ich werde Herr [Name] telefonisch informieren und die Einschätzungsmitteilung ihm zustellen. Sie wird ca. nächste Woche beim Stpfl. eintreffen.

Freundliche Grüsse"

Der Inhalt dieser E-Mail vom 16. August 2012 findet sich in vergleichbarem Wortlaut und in ähnlicher Dichte auch im Schreiben vom 18. August 2012 der ESTV an die Beschwerdeführerin. Weitere Dokumente, welche den Rechtsstandpunkt der ESTV begründen würden, lassen sich in den Akten nicht finden.

3.3.4 Alleine aufgrund dieses knappen Inhalts der EM 1, der EM 2 und der angeführten E-Mail vom 16. August 2012 kann – entgegen den Vorbringen der Beschwerdeführerin – keine Rede davon sein, es liege eine

"einlässlich begründete Verfügung" vor. Obwohl die mehrwertsteuerliche Behandlung des vorliegenden Sachverhalts sich als von einer gewissen Komplexität erweist – es geht offensichtlich materiell um die bisher noch nicht entschiedene Rechtsfrage, ob eine rückwirkende Optierung für die Versteuerung von ausgenommenen Umsätzen im Immobilienbereich gemäss MWSTG möglich ist –, enthalten die EM 1 und die EM 2 gar keine und die Beiblätter nur einige sehr kurze Erwägungen der Vorinstanz. Dasselbe gilt auch für die E-Mail vom 16. August 2012 und das inhaltlich identische Schreiben vom 18. August 2012. Zwar wird darin – wie in den EM 1 und der EM 2 – kurz erwähnt, wieso die Rückwirkung des Optionsrecht nicht möglich bzw. wieso die Korrektur der Abrechnung ausgeschlossen sein soll. So geht die ESTV davon aus, dass eine rückwirkende Optierung vom Gesetzgeber nicht gewollt gewesen sei und keine fehlerhafte Rechnung vorliege, welche unter Umständen korrigiert werden könnte. Eine (vertiefte) Auseinandersetzung mit dem Sachverhalt, den anwendbaren Rechtsnormen oder auch den allfälligen Vorbringen der Beschwerdeführerin ist darin aber nicht zu sehen. So kann der E-Mail beispielsweise nicht entnommen werden, auf welche Grundlagen die ESTV sich zur Eruierung des gesetzgeberischen Willens stützt. Es braucht daher mit Bezug auf die E-Mail vom 16. August 2012 und das Schreiben vom 18. August 2012 nicht geprüft zu werden, ob diese – wie die Beschwerdeführerin behauptet – Teil der EM 1 bzw. der EM 2 bilden, obwohl weder auf die E-Mail noch auf das Schreiben ausdrücklich Bezug genommen wird. Mangels Ausführlichkeit erfüllen sie nach dem Ausgeführten nämlich die Anforderungen – auch zusammen mit den Einschätzungsmitteilungen – ohnehin nicht, welche an eine einlässlich begründete Verfügung zu stellen sind.

Unter diesen Umständen ist es dem Bundesverwaltungsgericht nicht möglich, sich aus den Einschätzungsmitteilungen hinreichend ein Bild des Falles und der Überlegungen der Vorinstanz zu machen.

3.3.5 Das Argument der Verfahrensbeschleunigung bzw. das Vorbringen der Beschwerdeführerin, für sie sei aufgrund verschiedener E-Mails und Telefonate mit Vertretern der ESTV klar, wie deren Rechtsauffassung im vorliegenden Fall aussehe und wie sie bei einer Rückweisung entscheiden würde, vermag an dieser Sach- bzw. Rechtslage nichts zu ändern. Zwar trifft zu, dass die Möglichkeit einer Sprungbeschwerde prozessökonomische Zwecke verfolgt. Doch soll sie primär dort eine Beschleunigung erreichen, wo ansonsten Verfahrensleerläufe absehbar sind. Von drohenden Verfahrensleerläufen kann indes von Vornherein nur dann die Rede

sein, wenn sich eine Behörde bereits abschliessend (bzw. eben "erschöpfend" im Sinne des italienischen Wortlauts von Art. 83 Abs. 4 MWSTG [E. 2.5.4]) mit einem Fall auseinandergesetzt hat und dabei gegebenenfalls auch auf die abweichende Rechtsauffassung des Steuerpflichtigen eingegangen ist, sodass sich weitere Ausführungen erübrigen. Wie dargelegt (E. 3.3), ist dies mit Bezug auf die angefochtenen EM 1 und EM 2 gerade nicht der Fall. In diesem Zusammenhang gilt es, namentlich auch die berechtigten Interessen der mittels einer Sprungbeschwerde angerufenen Rechtsmittelinstanz zu berücksichtigen: Dieser muss es bereits anhand der angefochtenen Verfügung ohne erheblichen Aufwand möglich sein, sowohl den Streitgegenstand als auch die Argumentation der Vorinstanz detailliert zu erfassen (vgl. dazu: Urteil des Bundesgerichts 2C_659/2012 vom 21. November 2012 E. 3.3.2 mit Hinweisen), was vorliegend – wie erwähnt – nicht zutrifft.

Nicht im vorliegenden Verfahren zu befinden ist schliesslich über die Frage, ob die EM 1 und die EM 2 den Anforderungen an eine angemessene Begründung gemäss Art. 82 Abs. 2 MWSTG genügen.

3.4 Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Sprungbeschwerde funktional nicht zuständig. Auf die Beschwerde ist nicht einzutreten (Art. 9 Abs. 2 VwVG). Sie wird zuständigkeitshalber an die Vorinstanz überwiesen (Art. 8 Abs. 1 VwVG). Dabei ist es grundsätzlich nicht Aufgabe des Bundesverwaltungsgerichts, der ESTV vorzuschreiben, wie sie in dieser Angelegenheit weiter vorzugehen hat. Die ESTV wird sich im weiteren Verfahren und bei dessen Abschluss freilich an die gesetzlichen Vorgaben des geltenden Rechts zu halten und insbesondere dem in Art. 29 Abs. 1 BV enthaltenen Beschleunigungsgebot Rechnung zu tragen haben.

3.5 Da auf die Beschwerde nicht einzutreten ist, braucht auf die Vorbringen der Beschwerdeführerin zum materiellen Recht – insbesondere auch zur Frage, ob ein Fall der Gleichbehandlung im Unrecht vorliegt – nicht eingegangen zu werden.

4.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens werden die Kosten der Beschwerdeführerin auferlegt und im entsprechenden Umfang mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet (Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 1 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor

dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Eine Parteientschädigung steht der Beschwerdeführerin nicht zu (Art. 64 Abs. 1 VwVG).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Verfahren A-5499/2012 und A-5505/2012 werden vereinigt.

2.
Auf die Beschwerde wird nicht eingetreten.

3.
Die Beschwerde wird zuständigkeitshalber an die Eidgenössische Steuerverwaltung überwiesen.

4.
Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 1'000.-- festgesetzt und der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden im entsprechenden Umfang mit den geleisteten Kostenvorschüssen für die Verfahren A-5499/2012 und A-5505/2012 von gesamthaft Fr. 10'000.-- verrechnet. Der Restbetrag von Fr. 9'000.-- wird der Beschwerdeführerin nach Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

5.
Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

6.
Dieses Urteil geht an:

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

Die Rechtsmittelbelehrung befindet sich auf der nächsten Seite.

Der vorsitzende Richter:	Der Gerichtsschreiber:
Michael Beusch	Ralf Imstepf

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 der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: