



Abteilung I
A-4099/2023

Urteil vom 4. Juni 2024

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),
Richter Keita Mutombo,
Richterin Annie Rochat Pauchard,
Gerichtsschreiber Kaspar Gerber.

Parteien

Gemeinde A. _____,
Dienststelle Abwasserbeseitigung
(...),
vertreten durch lic. iur. Christian Martin Gutekunst,
Rechtsanwalt, (...),
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (2014-2017); unrichtiger Steuerausweis.

Sachverhalt:**A.**

A.a Die Dienststelle Abwasserbeseitigung der Gemeinde A. _____ (nachfolgend: Steuerpflichtige), ist seit dem 1. Januar 1995 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen.

A.b Die ESTV führte am 19., 21. und 27. August 2019 bei der Steuerpflichtigen eine Kontrolle nach Art. 78 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG, SR 641.20) durch. Dabei stellte sie Steuersatzdifferenzen aufgrund zu hoch ausgewiesener Steuern in Höhe von Fr. 292'468.- für die Steuerperioden 2014 bis 2017 fest (Einschätzungsmitteilung [EM] Nr. [...] vom 28. September 2020 samt Beiblatt, Ziff. 1).

A.c Mit Schreiben vom 23. Oktober 2020 wandte sich die Steuerpflichtige an die ESTV und beantragte betreffend die Nachbelastung eine einsprachefähige Verfügung.

A.d Mit Verfügung vom 16. November 2021 bestätigte die ESTV die Nachforderung. Zur Begründung führte die ESTV insbesondere aus, die Steuerpflichtige habe in der fraglichen Zeit Akonto- und Schlussrechnungen für die Abwasserbeseitigung an Einwohner und Unternehmen der Gemeinde gestellt. Auf den Akontorechnungen habe sie korrekterweise auf die Mehrwertsteuer hingewiesen. In den Schlussrechnungen habe die Steuerpflichtige die Mehrwertsteuer auf der gesamten Leistung ausgewiesen, d.h. ohne Berücksichtigung der bereits ausgewiesenen Mehrwertsteuer auf den Akontorechnungen. Die zu viel ausgewiesene (und nicht abgerechnete) Mehrwertsteuer habe sie (die ESTV) nun nachbelastet.

A.e Mit Eingabe vom 16. Dezember 2021 liess die Steuerpflichtige Einsprache erheben.

A.f Mit Einspracheentscheid vom 22. Juni 2023 wies die ESTV die Einsprache ab. Die ESTV erkannte, dass die Steuerpflichtige ihr (der ESTV) für die Zeit vom 1. Januar 2014 bis 31. Dezember 2017 Fr. 292'468.- Mehrwertsteuern zzgl. Verzugszins von 4 % seit dem 31. August 2016 (mittlerer Verfall) schulde, wobei der Zinssatz vom 20. März 2020 bis 31. Dezember 2020 0 % betrage. Die geleisteten Zahlungen der Steuerpflichtigen würden an die Steuerschuld samt Zinsen angerechnet.

B.

B.a Dagegen lässt die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) am 24. Juli 2023 vor dem Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erheben und unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der ESTV (nachfolgend: Vorinstanz) Folgendes beantragen: Der Einspracheentscheid vom 22. Juni 2023 betreffend Mehrwertsteuer 1. Quartal 2014 bis 4. Quartal 2017 (unrichtiger Steuerausweis) sei aufzuheben (Ziff. 1). «Der Gemeinde A._____ sei für die durch die Rechnungsadressaten gemäss Übersicht prozentual glaubhaft unrichtig als Vorsteuer geltend gemachte Mehrwertsteuer festzusetzen.» (Ziff. 2). «Eventualiter sei der Gemeinde A._____ für die durch die Rechnungsadressaten nach Vorlage von zusätzlichen Beweisofferten glaubhaft unrichtig als Vorsteuer geltend gemachte Mehrwertsteuer festzusetzen.» (Ziff. 3). «Eventualiter sei der Gemeinde A._____ die durch die Rechnungsadressaten schriftlich erklärte, unrichtige Mehrwertsteuer, welche nachweisbar nicht als Vorsteuer in Abzug gebracht wurde, zu erlassen.» (Ziff. 4). «Das Verfahren sei zu sistieren, bis die Beweisofferte (schriftlicher Nachweis) beigebracht werden kann seitens der Beschwerdeführerin.» (Ziff. 5). Zudem seien die Akten des vorinstanzlichen Verfahrens beizuziehen.

Zur Begründung macht die Beschwerdeführerin im Wesentlichen geltend, sie habe die Mehrwertsteuer ohne eigenes Verschulden unrichtig in Rechnung gestellt. Gemäss der von ihr erstellten Übersicht seien über 50 % der Rechnungsempfänger nicht mehrwertsteuerpflichtig. Im Sinne von Art. 27 MWSTG könne sie folglich glaubhaft machen, dass deutlich über 50 % der unrichtig ausgewiesenen Mehrwertsteuer nicht als Vorsteuer in Abzug gebracht worden sei. Die Steuernachforderung sei deshalb insofern zu reduzieren. Falls das Gericht dieser pauschalen Schlussfolgerung gestützt auf die entsprechenden Beilagen nicht Folge leisten möchte, so sei es ihr (der Beschwerdeführerin) zu ermöglichen, zu eruieren, wieviel unrichtig ausgewiesene Mehrwertsteuer als Vorsteuer überhaupt geltend gemacht und damit dem Bund ein Schaden zugefügt worden sei. Um die betreffenden Beweise erbringen zu können, ersuche sie (die Beschwerdeführerin) um Sistierung des Verfahrens bis Ende Dezember 2023.

B.b Mit Vernehmlassung (inkl. Akteneinsendung) vom 8. September 2023 schliesst die Vorinstanz auf Abweisung des Sistierungsantrags und auf zu Lasten der Beschwerdeführerin kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

B.c Mit Zwischenverfügung vom 11. September 2023 weist das Bundesverwaltungsgericht die Beschwerdeführerin auf das Urteil des Bundesgerichts 2C_266/2019 vom 23. Januar 2020 hin, woraus sich – prima vista – ergebe, dass auch im vorliegenden Fall Art. 27 Abs. 2 Bst. b MWSTG in der bis zum 31. Dezember 2017 gültigen Fassung (AS 2009 5203) zur Anwendung komme. Es sei damit voraussichtlich der Vollbeweis erforderlich, dass kein Steuerausfall eingetreten sei. Das Bundesverwaltungsgericht forderte die Beschwerdeführerin in der Folge auf, bis zum 31. Oktober 2023 die entsprechenden Beweismittel einzureichen.

B.d Mit Beweismittleingabe vom 31. Oktober 2023 reicht die Beschwerdeführerin für einen Grossteil der betroffenen Rechnungsempfänger Bestätigungen ein, welche aufzeigten, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang die zu hoch ausgewiesene Mehrwertsteuer als Vorsteuer abgezogen worden sei. Die Beschwerdeführerin beantragt zudem die Einvernahme weiterer Rechnungsadressaten als Auskunftspersonen.

B.e Mit Schreiben vom 1. Dezember 2023 schliesst die ESTV aufgrund der neu eingereichten Bestätigungen auf Gutheissung der Beschwerde im Umfang von Fr. 129'280.-. Diesbezüglich habe die Beschwerdeführerin den Beweis erbracht, dass dem Bund durch den zu hohen Steuerausweis in den Rechnungen kein Steuerausfall entstanden sei.

B.f Mit ihrer Replik vom 5. Januar 2024 hält die Beschwerdeführerin an ihren Anträgen und Ausführungen in der Beschwerdeschrift vom 24. Juli 2023 sowie der Beweismittleingabe vom 31. Oktober 2023 samt jeweiliger Beilagen vollumfänglich fest. Sie reicht mit der Replik weitere 10 Antwortschreiben von Rechnungsadressaten ein. Sie führt zudem insbesondere aus, im Sinne einer Hochrechnung sei der tiefe prozentuale Wert zu Grunde zu legen, der nachweisbar zu Lasten des Bundes resultiere. Eventualiter sei es ihr (der Beschwerdeführerin) zu ermöglichen, diejenigen Angeschriebenen, die noch nicht reagiert hätten, erneut zu kontaktieren und allenfalls auch weitere Rechnungsempfänger anzuschreiben.

B.g Mit Eingabe vom 26. Januar 2024 beantragt die Vorinstanz, die Beschwerde im Umfang von Fr. 132'512.- gutzuheissen, im Betrag von Fr. 159'956.- jedoch abzuweisen und diesbezüglich ihren Einspracheentscheid vom 22. Juni 2023 zu bestätigen, unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin.

B.h Die Beschwerdeführerin reicht am 2. Februar 2024 eine unaufgeforderte Stellungnahme ein.

Auf die weiteren Vorbringen der Parteien und die Akten wird – soweit dies für den Entscheid wesentlich ist – im Rahmen der folgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021). Vorliegend stellt der angefochtene Einspracheentscheid vom 22. Juni 2023 eine Verfügung nach Art. 5 VwVG dar. Eine Ausnahme nach Art. 32 VGG liegt nicht vor. Zudem ist die Vorinstanz eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig.

1.2 Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG oder das MWSTG nichts anderes bestimmen (Art. 37 VGG; Art. 81 Abs. 1 MWSTG).

1.3 Der Einspracheentscheid ist an die Beschwerdeführerin adressiert, welche von diesem in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht betroffen ist und am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen hat. Sie ist daher zur Beschwerde legitimiert (vgl. Art. 48 Abs. 1 VwVG). Die Beschwerde wurde im Übrigen frist- und formgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG).

2.

2.1 Im Beschwerdeverfahren gilt die Untersuchungsmaxime, wonach die entscheidende Behörde den rechtlich relevanten Sachverhalt von sich aus abklären und darüber ordnungsgemäss Beweis führen muss (teilweise eingeschränkt durch Mitwirkungspflichten der Verfahrensbeteiligten). Die Beschwerdeinstanz nimmt jedoch nicht von sich aus zusätzliche Sachverhaltsabklärungen vor, für die sich aus den vorgebrachten Rügen oder den Akten nicht zumindest Anhaltspunkte ergeben (Urteil des BVGer A-251/2023 vom 16. Februar 2024 E. 1.5 m.w.H.).

2.2

2.2.1 Die für die Entscheidungsfindung (Rechtsanwendung) vorzunehmende Tatsachenfeststellung setzt voraus, dass die Sachlage korrekt und vollständig ermittelt wurde. Das Verwaltungsverfahren und die Verwaltungsrechtspflege werden deshalb grundsätzlich von der Untersuchungsmaxime beherrscht (Art. 12 VwVG; Art. 81 Abs. 1 MWSTG, wonach im Mehrwertsteuerverfahren Art. 2 Abs. 1 VwVG, der die Anwendung namentlich von Art. 12 VwVG im Steuerverfahren ausschliesst, nicht gilt). Demnach muss die entscheidende Behörde den Sachverhalt von sich aus abklären. Sie trägt die Beweisführungslast (sog. subjektive oder formelle Beweislast). Der Untersuchungsgrundsatz wird im Mehrwertsteuerverfahren indes dadurch relativiert, dass der steuerpflichtigen Person Mitwirkungspflichten auferlegt werden (Art. 13 VwVG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 MWSTG). Dazu zählt namentlich das spezialgesetzlich statuierte (modifizierte) Selbstveranlagungsprinzip (vgl. Art. 66 Abs. 1 und 3, Art. 68 Abs. 1, Art. 71 Abs. 1 und Art. 72 MWSTG; BGE 140 II 202 E. 5.4; Urteile des BGer 2C_998/2021 vom 12. Mai 2022 E. 7.1, 2C_443/2020 vom 8. Oktober 2020 E. 3.2.3; Urteil des BVGer A-373/2023 vom 14. März 2024 E. 1.5.1 m.w.H.).

2.2.2 Im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht gilt der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (vgl. BGE 130 II 482 E. 3.2; vgl. Art. 81 Abs. 3 MWSTG). Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat. Gelangt das Gericht nicht zu diesem Ergebnis, kommen die Beweislastregeln zur Anwendung. Dabei ist – in analoger Anwendung von Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210) – im Fall der Beweislosigkeit zuungunsten jener Partei zu urteilen, welche die Beweislast trägt. Im Steuerrecht gilt, dass die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen trägt, während die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet ist (BGE 146 II 6 E. 4.2, 140 II 248 E. 3.5; Urteil des BVGer A-373/2023 vom 14. März 2024 E. 1.5.2 m.w.H.).

2.2.3 Die Beweiswürdigung ist Tatfrage, das erforderliche Beweismass Rechtsfrage (Urteil des BGer 2C_392/2013 und 2C_393/2013 vom 20. Dezember 2013 E. 3.1; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-2106/2017 und A-2084/2017 vom 11. Februar 2019 E. 2.4.2).

2.2.4 In grundsätzlicher Übereinstimmung zum Privatrecht gilt der Vollbeweis im Verwaltungsrecht dann als erbracht, wenn die Behörde von der Wahrheit einer Behauptung überzeugt ist, wobei Gesetz und Rechtsprechung mitunter Beweiserleichterungen zulassen (Urteil des BGer 2C_721/2012 vom 27. Mai 2013 E. 5.2.1, nicht publ. in: BGE 139 II 384; vgl. für das Privatrecht BGE 133 III 153 E. 3.3, 81 E. 4.2.2; 130 III 321 E. 3.2). Entsprechendes gilt für das Steuerverfahren, das darauf gerichtet ist, den wirklichen Sachverhalt zu ermitteln und daraus die gesetzlichen Rechtsfolgen zu ziehen (BGE 92 I 253 E. 2; Urteil des BGer 2C_392/2013 und 2C_393/2013 vom 20. Dezember 2013 E. 3.1; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-2106/2017 und A-2084/2017 vom 11. Februar 2019 E. 2.4.3).

2.2.5 Nach dem Beweismass der überwiegenden Wahrscheinlichkeit gilt ein Beweis als erbracht, wenn für die Richtigkeit der Sachbehauptung nach objektiven Gesichtspunkten derart gewichtige Gründe sprechen, dass andere denkbare Möglichkeiten vernünftigerweise nicht massgeblich in Betracht fallen (BGE 132 III 715 E. 3.1, 130 III 321 E. 3.3; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-2106/2017 und A-2084/2017 vom 11. Februar 2019 E. 2.4.4).

2.2.6 Eine weitere Beweiserleichterung ist in denjenigen Fällen vorgesehen, in denen eine Behauptung nur glaubhaft gemacht werden muss. Glaubhaft gemacht ist dabei eine Tatsache schon dann, wenn für deren Vorhandensein gewisse Elemente sprechen, selbst wenn das Gericht noch mit der Möglichkeit rechnet, dass sie sich nicht verwirklicht haben könnte (BGE 132 III 715 E. 3.1, 130 III 321 E. 3.3 m.w.H.; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-2106/2017 und A-2084/2017 vom 11. Februar 2019 E. 2.4.5).

2.2.7 Zu den Beweislastnormen zählen auch die sog. gesetzlichen Vermutungen. Die Lehre unterscheidet hierbei zwischen Tatsachenvermutungen und Rechtsvermutungen. Tatsächliche (oder natürliche) Vermutungen können sich in allen Bereichen der Rechtsanwendung ergeben. Es handelt sich dabei um Wahrscheinlichkeitsfolgerungen, die aufgrund der Lebenserfahrung gezogen werden. Tatsächliche Vermutungen bewirken keine Umkehrung der Beweislast zu Gunsten des Vermutungsträgers, sondern betreffen die Beweiswürdigung (BGE 130 II 482 E. 3.2 m.w.H.). Sie mildern die konkrete Beweisführungslast der beweisbelasteten Partei: Der Vermutungsträger kann den ihm obliegenden (Haupt-)Beweis unter Berufung auf die tatsächliche Vermutung erbringen (BGE 141 III 241 E. 3.2.2). Um die tatsächliche Vermutung zu entkräften, muss der Vermutungsgegner nicht den Beweis des Gegenteils antreten. Er kann sich mit dem Gegenbeweis begnügen. Das bedeutet, dass er Zweifel an der Richtigkeit der Indizien

(Vermutungsbasis) und der daraus gezogenen Schlussfolgerung (Vermutungsfolge) wecken muss (BGE 135 II 161 E. 3 m.w.H.). Gelingt dem Vermutungsgegner der Gegenbeweis, so greift die tatsächliche Vermutung nicht mehr und der Beweis ist gescheitert. Es stellt sich, sofern der Vermutungsgegner nicht weitergehend das Gegenteil beweist, die Beweislosigkeit ein, deren Folgen den beweisbelasteten Vermutungsträger treffen (BGE 141 III 241 E. 3.2.2 m.w.H.; Urteil des BGer 5A_182/2017 vom 2. Februar 2018 E. 3.2.2; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-2106/2017 und A-2084/2017 vom 11. Februar 2019 E. 2.4.6).

Um den Gegenbeweis zu erbringen, die tatsächliche Vermutung also im beschriebenen Sinne zu entkräften, kann sich der Vermutungsgegner nicht auf blosses Bestreiten beschränken. Er hat für seine Bestreitung seinerseits Umstände unter Beweis zu stellen, die das Gericht davon abhalten sollen, von der Wahrheit der Indizien und der daraus gezogenen Schlussfolgerung auszugehen (vgl. HANS PETER WALTER, in: Berner Kommentar, 2012, Art. 8 ZGB N 66; MAX KUMMER, in: Berner Kommentar, 1962, Art. 8 ZGB N 107). Ob die vom Gegenbeweis erfassten Tatsachen dazu geeignet sind, die (an die Stelle des Hauptbeweises tretende) tatsächliche Vermutung zu erschüttern, ist eine Frage der Beweismwürdigung (vgl. BGE 120 II 393 E. 4b; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-2106/2017 und A-2084/2017 vom 11. Februar 2019 E. 2.4.6 m.w.H.).

2.3 Das Bundesverwaltungsgericht überprüft den angefochtenen Entscheid auf Rechtsverletzungen – einschliesslich unrichtiger oder unvollständiger Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts und Rechtsfehler bei der Ausübung des Ermessens – sowie auf Angemessenheit hin (Art. 49 VwVG). Es wendet das Recht von Amtes wegen an und ist an die Begründung der Parteien nicht gebunden (Art. 62 Abs. 4 VwVG).

2.4 Der beschwerdeführerische Antrag auf Beizug der vorinstanzlichen Akten hat sich mit der Vernehmlassung (inkl. Akteneinsendung) vom 8. September 2023 (Sachverhalt Bst. B.b) erledigt.

2.5

2.5.1 Zu den beschwerdeführerischen Beweisofferten, es seien diejenigen Angeschriebenen, die noch nicht reagiert haben, erneut zu kontaktieren und allenfalls auch weitere Rechnungsadressaten anzuschreiben (Replik vom 5. Januar 2024, Rz. 20), ist Folgendes festzuhalten: Mit Zwischenverfügung vom 11. September 2023 hat das Bundesverwaltungsgericht Frist bis 31. Oktober 2023 angesetzt zur Einreichung der entsprechenden

Beweismittel. Diese Frist wird als ausreichend lange erachtet. Zudem hat das Bundesverwaltungsgericht auch die von der Beschwerdeführerin mit Replik vom 5. Januar 2024 nachträglich eingereichten Beweismittel im Rahmen der Untersuchungsmaxime berücksichtigt. Schliesslich hatte die Beschwerdeführerin bereits vor der Vorinstanz Gelegenheit, die betreffenden Bestätigungen der Rechnungsempfänger vorzulegen (E. 11.2). Es besteht daher keine Veranlassung für weitere Erhebungen. Eine erneute Fristansetzung für das Einreichen von Beweisen würde das Verfahren ungebührlich verzögern und damit dem Beschleunigungsgebot bzw. dem Anspruch auf Beurteilung innert angemessener Frist widersprechen (Art. 29 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [SR 101]; nachfolgend: BV).

2.5.2 Aus demselben Grund ist der Sistierungsantrag abzuweisen. Die beantragte Sistierung des Verfahrens bis (weitere) Bestätigungen der Rechnungsadressaten beigebracht werden können, erübrigt sich aufgrund der bereits ausreichend gewährten Frist (vgl. E. 2.5.1). Eine Sistierung würde gleichermassen im Widerspruch zum Beschleunigungsgebot stehen. Dies auch vor dem Hintergrund, dass die absolute Festsetzungsverjährung für die Steuerperiode 2014 bereits am 1. Januar 2025 eintritt.

2.5.3 Die Sache wird als spruchreif erachtet und weitere Beweismassnahmen können unterbleiben. So kann in antizipierter Beweiswürdigung (siehe dazu Urteil des BVGer A-583/2023 vom 22. Mai 2024 E. 2.3 m.w.H.) auch auf die beantragte Einholung von Auskünften von einzelnen Rechnungsadressaten verzichtet werden.

3.

Streitig ist vorliegend die Mehrwertsteuer für die Zeit vom 1. Januar 2014 bis 31. Dezember 2017. Nach Art. 112 Abs. 1 MWSTG bleiben die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften, unter Vorbehalt von Artikel 113, weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar. Demnach sind die in der genannten Zeitspanne gültig gewesenen Fassungen des MWSTG (AS 2009 5203) und der Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, SR 641.201 [AS 2009 6743]) anwendbar. Darauf wird im Folgenden – soweit nicht anders vermerkt – referenziert.

4.

4.1 Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer; Art. 130 BV; Art. 1 Abs. 1 MWSTG). Als Mehrwertsteuer erhebt er unter anderem die sog. Inlandsteuer (vgl. Art. 1 Abs. 2 Bst. a MWSTG).

4.2 Steuersubjekte der Gemeinwesen sind die autonomen Dienststellen von Bund, Kantonen und Gemeinden und die übrigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts (Art. 12 Abs. 1 MWSTG). Der Bundesrat bestimmt, welche Leistungen von Gemeinwesen als unternehmerisch und damit steuerbar gelten (Art. 12 Abs. 4 MWSTG). Als unternehmerisch und damit steuerbar gelten Leistungen eines Gemeinwesens, die nicht hoheitliche Tätigkeiten nach Art. 3 Bst. g MWSTG sind. Nach Art. 14 Ziff. 15 MWSTV sind namentlich Tätigkeiten im Entsorgungsbereich unternehmerischer Natur.

5.

5.1 Aufgrund der Bedeutung, welche im Mehrwertsteuerrecht der Rechnung zukommt, hat sich in der bundesgerichtlichen Rechtsprechung der Grundsatz «fakturierte Mehrwertsteuer gleich geschuldete Mehrwertsteuer» entwickelt (BGE 131 II 190 E. 5). Dieser Grundsatz gilt namentlich auch, wenn die Steuer fälschlicherweise oder durch eine nicht mehrwertsteuerpflichtige Person fakturiert wurde (BGE 144 II 412 E. 3.2.1; zum Ganzen: Urteil des BGer 2C_266/2019 vom 23. Januar 2020 E. 2.5.1 m.w.H.).

5.2 Das Mehrwertsteuerrecht von 2009 kodifiziert das Prinzip «fakturierte Mehrwertsteuer gleich geschuldete Mehrwertsteuer» erstmals auf Gesetzesebene (BGE 144 II 412 E. 3.2.2 m.w.H.). Die positivrechtliche Regel findet sich in Art. 27 Abs. 2-4 MWSTG. Aufgrund der Teilrevision des Gesetzes vom 30. September 2016 hat Art. 27 MWSTG mit Wirkung ab 1. Januar 2018 teils einen neuen Wortlaut erhalten (AS 2017 3575). Die bis 31. Dezember 2017 geltende Fassung von Art. 27 MWSTG («Unrichtiger oder unberechtigter Steuerausweis») lautet wie folgt (vgl. auch Urteil des BGer 2C_266/2019 vom 23. Januar 2020 E. 2.5.2):

«¹ Wer nicht im Register der steuerpflichtigen Personen eingetragen ist oder wer das Meldeverfahren nach Art. 38 anwendet, darf in Rechnungen nicht auf die Steuer hinweisen.

² Wer in einer Rechnung eine Steuer ausweist, obwohl er zu deren Ausweis nicht berechtigt ist, oder wer für eine Leistung eine zu hohe Steuer ausweist, schuldet die ausgewiesene Steuer, es sei denn: a. es erfolgt eine Korrektur

der Rechnung nach Abs. 4; oder b. er oder sie weist nach, dass dem Bund kein Steuerausfall entstanden ist; kein Steuerausfall entsteht namentlich, wenn der Rechnungsempfänger oder die Rechnungsempfängerin keinen Vorsteuerabzug vorgenommen hat oder die geltend gemachte Vorsteuer dem Bund zurückerstattet worden ist.

³ Die Rechtsfolgen von Abs. 2 treten auch bei Gutschriften ein, soweit der Gutschriftsempfänger oder die Gutschriftsempfängerin einem zu hohen Steuerbetrag nicht schriftlich widerspricht.

⁴ Die nachträgliche Korrektur einer Rechnung kann innerhalb des handelsrechtlich Zulässigen durch ein empfangsbedürftiges Dokument erfolgen, das auf die ursprüngliche Rechnung verweist und diese widerruft.»

5.3 Art. 27 Abs. 2 Bst. b MWSTG in der bis 31. Dezember 2017 geltenden Fassung stellt eine gesetzliche Tatsachenvermutung auf (vgl. vorne E. 2.2.7). Vermutungsbasis von Art. 27 Abs. 2 MWSTG ist der unrichtige Steuerausweis, Vermutungsfolge der Steuerausfall bei der Eidgenossenschaft. Beweisführungs- und Beweislast hinsichtlich der Vermutungsbasis obliegen der Vermutungsträgerin (also der ESTV; siehe zum Ganzen: Urteil des BGer 2C_411/2014 vom 15. September 2014 E. 2.3.4 m.w.H.; vgl. auch Urteil des BGer 2C_266/2019 vom 23. Januar 2020 E. 2.5.2).

5.4 Der Nachweis des fehlenden Steuernachteils der Eidgenossenschaft liegt in der alleinigen Verantwortung der fakturierenden Person (Urteil des BGer 2C_411/2014 vom 15. September 2014 E. 2.3.4). Das Bundesgericht hat zu Art. 27 Abs. 2 Bst. b MWSTG in der bis 31. Dezember 2017 geltenden Fassung festgehalten, dass der Beweis des Gegenteils (bezüglich der Vermutungsfolge) nicht von vornherein als gelungen oder verzichtbar betrachtet werden kann, soweit die rechnungsempfangende Person selber nicht mehrwertsteuerpflichtig ist oder die empfangene Leistung ihrer Natur nach dem Privatkonsum dient bzw. regelmässig nur von Nichtsteuerpflichtigen bezogen wird. Erforderlich sei stattdessen ein *Vollbeweis*, dass kein Steuerausfall eingetreten sei (siehe zum Ganzen: Urteile des BGer 2C_266/2019 vom 23. Januar 2020 E. 2.5.2 m.w.H., 2C_411/2014 vom 15. September 2014 E. 2.3.6 ff.). Diese Regelung wurde per 1. Januar 2018 insoweit relativiert, als der fehlende Steuerausfall lediglich noch *glaubhaft* zu machen ist (vgl. Art. 27 Abs. 2 Bst. b MWSTG in der seit 1. Januar 2018 geltenden Fassung [AS 2017 3575]).

5.5 Art. 27 Abs. 2 MWSTG (in der vom 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2017 sowie in der ab 1. Januar 2018 geltenden Fassung) enthält eine spezielle Beweisregel (vgl. E. 2.2.7). Diese spezielle Beweisregel dient der

materiellen Wahrheitsfindung bzw. der Erstellung des Sachverhalts. Infolgedessen ist die in Art. 27 Abs. 2 MWSTG statuierte Beweisregel dem materiellen Recht zuzurechnen (E. 2.2.2; Urteil des BVGer A-2106/2017 und A-2084/2017 vom 11. Februar 2019 E. 5.1.3).

6.

Zum Streitgegenstand ergibt sich Folgendes:

Streitgegenstand ist die Nachforderung der Mehrwertsteuer im Umfang von Fr. 292'468.- zuzüglich Verzugszins.

Streitthema bildet die Frage, ob die Beschwerdeführerin für die in ihren Rechnungen in den Steuerperioden 2014 bis 2017 zu hoch ausgewiesene Mehrwertsteuer den Beweis dafür erbracht hat, dass dem Bund kein Steuerausfall entstanden ist (Art. 27 Abs. 2 Bst. b MWSTG). Es ist insbesondere zu prüfen, ob gemäss dem Grundsatz «fakturierte Mehrwertsteuer gleich geschuldete Mehrwertsteuer» (E. 5.1 f.) die in Rechnung gestellte Steuer geschuldet bleibt. Aufgrund der im Beschwerdeverfahren nachgereichten Beweismittel (Bestätigungsschreiben von Rechnungsempfängern) beantragt die Vorinstanz, die Beschwerde im Umfang von Fr. 132'512.- gutzuheissen.

7.

Die Parteien stellen sich im Wesentlichen auf die folgenden Standpunkte:

7.1 Die Gemeinde A._____ sei – so die Beschwerdeführerin – seit dem 1. Januar 1998 Kunde der Verwaltungsrechnungszentrum AG [Ort] (nachfolgend: VR[Ort]). Diese habe die Rechnungstellung automatisiert. Aufgrund der Implementierung durch die VR[Ort] sei auf den Akontorechnungen die Mehrwertsteuer (korrekt) ausgewiesen worden, jedoch bei der Schlussrechnung erneut – weder vorsätzlich noch fahrlässig – die Mehrwertsteuer auf den vollen Betrag aufgeführt worden. Sie (die Beschwerdeführerin) habe sich auf die Kompetenz der VR[Ort] verlassen dürfen.

Beim per 1. Januar 2018 revidierten Art. 27 Abs. 2 Bst. b MWSTG handle es sich um eine für den Rechtsunterworfenen günstigere Regel und auch um eine Verfahrensvorschrift, welche das erforderliche Beweismass festlege. Da es sich um eine Verfahrensvorschrift handle, sei diese ungeachtet der Tatsache, ob sie für den Rechtsunterworfenen günstiger sei oder nicht, auf das vorliegende Verfahren anzuwenden. Es gelte damit das erleichterte Beweismass des Glaubhaftmachens, wie es Art. 27 Abs. 2 Bst. b MWSTG seit dem 1. Januar 2018 vorsehe. Art. 112 Abs. 1 MWSTG sei auf den

vorliegend zu beurteilenden Fall, in welchem es um die Anwendbarkeit einer früheren oder der aktuellen Fassung einer Bestimmung des (neuen) MWSTG gehe, gar nicht anwendbar.

Im Sinne von Art. 27 MWSTG könne sie (die Beschwerdeführerin) glaubhaft machen, dass deutlich über 50 % der unrichtig ausgewiesenen Mehrwertsteuer nicht als Vorsteuer in Abzug gebracht worden sein dürften.

Mindestens 15 der damaligen Rechnungsadressaten dürften verstorben oder weggezogen sein. Es sei in diesen Fällen nicht (mehr) möglich, die entsprechenden Beweise zu präsentieren. Es sei in logischer Konsequenz eine Hochrechnung entsprechend der eingegangenen Belege zu machen.

Gemäss den insgesamt eingereichten 272 Antwortschreiben (Bereiche Wasser und Abwasser) betrage die entgangene Vorsteuer, welche zum Schaden des Bundes geltend gemacht worden sei, bloss Fr. 864.- (im Bereich Wasserversorgung Fr. 235.-, im Bereich Abwasserbeseitigung Fr. 629.-). Dies entspreche minimalen 0.96 % im Bereich Wasser respektive 0.47 % im Bereich Abwasser der verfügbaren MWST-Rückforderung.

Die Voraussetzungen für eine Parteientschädigung seien erfüllt. Sie (die Beschwerdeführerin) obsiege vollständig, eventualiter aber mindestens teilweise. Sie habe keine Veranlassung gehabt, im vorinstanzlichen Verfahren weitere Beweismittel einzureichen. Sie habe sich seit Beginn des Verfahrens auf den Standpunkt gestellt, dass eine Glaubhaftmachung ausreichend sei und kein Vollbeweis erbracht werden müsse. Somit liege auch keine schuldhaft Missachtung der zumutbaren Sorgfalt und kein schuldhaftes Nichterfüllen von Mitwirkungspflichten vor.

7.2 Die Vorinstanz entgegnet, die Berufung der Beschwerdeführerin auf die VR[Ort] gehe fehl, zumal Art. 27 Abs. 2 MWSTG kein vorsätzliches oder fahrlässiges Verhalten erfordere und dessen Anwendung auch nicht durch Umstände, die allenfalls in einer beigezogenen Hilfsperson lägen, aufgehoben werden könnte.

Es sei der Vollbeweis, dass dem Bund kein Steuerausfall entstanden sei, durch die Vorlage von Urkunden zu erbringen. Einen Graubereich habe der Gesetzgeber nicht vorgesehen. Dies schliesse sowohl eine Bagatellpraxis (bei Geringfügigkeit des Steuerbetrags) wie auch eine antizipierte Beweiswürdigung (bei bestimmten Arten von Leistungen oder Leistungsempfängern) aus. Im Rahmen des Vollbeweises bestehe auch kein Raum für eine ermessensweise Einschätzung (vgl. Art. 79 Abs. 1 MWSTG) resp. eine

«Hochrechnung». Aus der Behauptung, dass weniger als die Hälfte der Rechnungsempfänger nicht steuerpflichtig resp. vorsteuerabzugsberechtigt gewesen sei, könne die Beschwerdeführerin daher nichts zu ihren Gunsten ableiten.

Die Beschwerdeführerin hätte die Bestätigungsschreiben der Rechnungsempfänger bereits im vorinstanzlichen Verfahren einreichen können. Trotz der teilweisen Gutheissung der Beschwerde sei es deshalb gerechtfertigt, die Verfahrenskosten ohne Ermässigung der Beschwerdeführerin aufzulegen. Aus dem gleichen Grund sei von einer Parteientschädigung abzu-sehen.

8.

Unter den Parteien sind folgende, vorliegend interessierende Sachverhaltselemente unbestritten:

8.1 Die Beschwerdeführerin hat in der vorliegend fraglichen Zeit (1. Januar 2014 bis 31. Dezember 2017) Akonto- und Schlussrechnungen für die Abwasserbeseitigung an Einwohner und Unternehmen in der Gemeinde A. _____ gestellt. Auf den Akontorechnungen wurde korrekterweise auf die Mehrwertsteuer hingewiesen. In den Schlussrechnungen wurde die Mehrwertsteuer auf der gesamten Leistung ausgewiesen, d.h. ohne Berücksichtigung der bereits ausgewiesenen Mehrwertsteuer gemäss den Akontorechnungen. Die unbestrittenermassen zu hoch ausgewiesene Mehrwertsteuer, welche den in Rechnung gestellten Akontobeträgen entspricht, wurde der Beschwerdeführerin von der ESTV im Umfang von Fr. 292'468.- nachbelastet.

8.2 Die Beschwerdeführerin hat zunächst von 262 (von 363 angeschriebenen Rechnungsempfängern der Dienststellen Wasserversorgung und Abwasserbeseitigung; Beweismitteleingabe vom 31. Oktober 2023, Rz. 4, sowie zugehörige Beilage 3 [USB-Stick]) und danach von zehn weiteren (Replik vom 5. Januar 2024), total somit von 272 Rechnungsempfängern Bestätigungen erhalten. In diesen Bestätigungsschreiben haben die jeweiligen Rechnungsempfänger im Rahmen eines von der Beschwerdeführerin erstellten Formulars angegeben, ob sie in der vorliegend strittigen Zeitperiode mehrwertsteuerpflichtig waren, nach welcher Methode sie abgerechnet und – im Falle der effektiven Abrechnungsmethode – wie viel Vorsteuern sie in Bezug auf die jeweilige Rechnung geltend gemacht haben. Die eingereichten Antwortschreiben betreffend die Dienststelle Abwasserbeseitigung bestätigen mit den jeweiligen Angaben entweder die

Nichtvornahme oder die Vornahme des Vorsteuerabzugs im Gesamtumfang von Fr. 133'141.- (Replik vom 5. Januar, Rz. 7). Darunter sind jedoch unbestrittenermassen Bestätigungen von Rechnungsempfänger enthalten, welche in der Höhe von Fr. 629.- zu hohe Vorsteuern abgezogen haben (Eingabe der Vorinstanz vom 1. Dezember 2023, S. 2, Fn. 2; Replik vom 5. Januar 2024, Rz. 13).

9.

9.1 Die zentrale Streitfrage ist vorliegend diejenige, mit welchem Beweisgrad nachzuweisen ist, dass dem Bund in der vorliegend streitigen Zeit (1. Januar 2014 bis 31. Dezember 2017) kein Steuerausfall entstanden ist. Diese Frage ist im Lichte der konstanten Rechtsprechung (E. 5.4 f.) klar zu beantworten. Davon ist vorliegend nicht abzuweichen. Demnach ist mittels *Vollbeweis* nachzuweisen, dass dem Bund kein Steuerausfall entstanden ist. Es braucht eine Bestätigung des jeweiligen Leistungsempfängers, dass er keine bzw. keine zu hohe Vorsteuer geltend gemacht hat. Was die Beschwerdeführerin dagegen vorbringt, überzeugt nicht.

9.2 Vorab ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin das Steuersubjekt bildet (Sachverhalt Bst. A.a; E. 4.2). Das vertragliche Dienstleistungsverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und der VR[Ort] (Beschwerde vom 24. Juli 2023, Rz. 8) und allenfalls darauf beruhende Haftungsfragen sind nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens.

9.3 Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin (Replik vom 5. Januar 2024, Rz. 31) handelt es sich bei der Bestimmung nach Art. 27 MWSTG nicht um eine Verfahrensvorschrift, sondern um eine materielle Bestimmung. Darauf ist Art. 112 Abs. 1 MWSTG anwendbar (E. 3; vgl. auch Urteil des BGer 2C_266/2019 vom 23. Januar 2020 E. 1.4 und E. 2.5.2 m.w.H.) und Art. 27 MWSTG ist demnach in der Fassung der im Streit liegenden Periode massgebend. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin ist der erforderliche Nachweis gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht bereits dadurch erbracht, dass rechnungsempfangende Personen selber nicht mehrwertsteuerpflichtig sind (E. 5.4). Im Rahmen des Vollbeweises besteht auch kein Raum für eine ermessensweise Einschätzung (vgl. Art. 79 Abs. 1 MWSTG) resp. eine «Hochrechnung». Betreffend Letzterem kann entgegen der Beschwerdeführerin (Eingabe der Beschwerdeführerin vom 2. Februar 2024, Rz. 13 ff.) von überspitztem Formalismus (BGE 145 I 201 E. 4.2.1 m.w.H.) keine Rede sein. Ebenso wenig ist nach zutreffender Auffassung der Vorinstanz (E. 7.1) aufgrund des klaren gesetzgeberischen Willens, einen Vollbeweis

zu verlangen, eine Bagatellpraxis unzulässig. Demnach kann die Beschwerdeführerin nichts zu ihren Gunsten daraus ableiten, dass die entgangene Vorsteuer, welche – gemäss den eingereichten Bestätigungsschreiben – zum Schaden des Bundes geltend gemacht worden sei, nur Fr. 629.- bzw. 0.47 % betrage (Replik vom 5. Januar 2024, Rz. 13).

9.4 Die ESTV hat die Bestätigungsschreiben in der Höhe von Fr. 132'512.- (Fr. 133'141.- abzüglich Fr. 629.-) zurecht als Nachweise im Rahmen von Art. 27 Abs. 2 Bst. b MWSTG akzeptiert. Die Berechnung des restlichen Betrags von Fr. 159'956.-, hinsichtlich dessen die ESTV den Nachweis als nicht erbracht erachtet, wird rein rechnerisch von der Beschwerdeführerin nicht bestritten. Der betreffende Betrag ist zu bestätigen, weil insofern entweder keine Bestätigungsschreiben vorliegen oder Bestätigungsschreiben zwar gegeben sind, aber zu hohe Vorsteuern (in der Höhe von Fr. 629.-) abgerechnet worden sind.

10.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin für den massgebenden Zeitraum vom 1. Januar 2014 bis 31. Dezember 2017 nicht mit dem erforderlichen Beweismass (Vollbeweis) nachzuweisen vermag, dass dem Bund durch den unbestritten zu hohen Steuerausweis im Umfang von Fr. 159'956.- kein Steuerausfall entstanden ist. Daher bleibt die Mehrwertsteuer insoweit geschuldet. In Höhe von Fr. 132'512.- gelingt der Beschwerdeführerin hingegen der (volle) Beweis. Die Beschwerde ist somit im Umfang von Fr. 132'512.- gutzuheissen und in der Höhe von Fr. 159'956.- abzuweisen.

11.

11.1 Die Verfahrenskosten sind in der Regel der unterliegenden Partei aufzuerlegen. Unterliegt diese nur teilweise, werden die Verfahrenskosten ermässigt (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Einer obsiegenden Partei dürfen nur Verfahrenskosten auferlegt werden, die sie durch die Verletzung von Verfahrenspflichten verursacht hat (Art. 63 Abs. 3 VwVG in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 11. Dezember 2006 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Dabei muss als unnötigerweise verursacht ein Verfahren insbesondere dann gelten, wenn eine Beschwerdeführerin ihren Mitwirkungspflichten nicht nachgekommen ist und sie beispielsweise Beweismittel spät eingereicht hat (statt vieler: Urteil des BVGer A-1527/2006 und A-1528/2006 vom 6. März 2008 E. 6.2).

11.2 Im vorliegenden Fall hat die Beschwerdeführerin die Bestätigungsschreiben der Rechnungsempfänger, welche zur teilweisen Gutheissung der Beschwerde führen, erst (und auf Zwischenverfügung des Instruktionsrichters vom 11. September 2023 hin; Sachverhalt Bst. B.c) im Beschwerdeverfahren eingereicht. Jedoch hat die Vorinstanz die Beschwerdeführerin bereits im vorinstanzlichen Verfahren, insbesondere in ihrer Verfügung vom 16. November 2021, mit Angabe der relevanten Rechtsprechung darüber informiert, dass vorliegend ein Vollbeweis zu erbringen ist (vgl. Verfügung vom 16. November 2021 E. 3.3 [Akten der Vorinstanz Nr. 3]). Die Beschwerdeführerin hätte damit spätestens im Rahmen des Einspracheverfahrens die Bestätigungsschreiben der Rechnungsempfänger einholen und der Vorinstanz einreichen können. Unter diesen Umständen ist das von der Beschwerdeführerin vor dem Bundesverwaltungsgericht angestrebte Beschwerdeverfahren in diesem Punkt als von ihr unnötig und durch Verletzung von Verfahrenspflichten verursacht zu bezeichnen. Trotz der teilweisen Gutheissung der Beschwerde ist es folglich gerechtfertigt, ihr die Verfahrenskosten von Fr. 6'500.- aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen. Eine (reduzierte) Parteientschädigung an die Beschwerdeführerin ist aus denselben Gründen nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario, vgl. auch Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario; vgl. Urteile des BVGer A-532/2016 vom 7. Oktober 2016 E. 4.1, A-1527/2006 und A-1528/2006 vom 6. März 2008 E. 6.2).

Für das Dispositiv wird auf die nächste Seite verwiesen.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Der Sistierungsantrag wird abgewiesen.

2.

Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen im Umfang von Fr. 132'512.- teilweise gutgeheissen und im Betrag von Fr. 159'956.- abgewiesen.

3.

Die Verfahrenskosten von Fr. 6'500.- werden der Beschwerdeführerin auferlegt und dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe entnommen.

4.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

5.

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Jürg Steiger

Kaspar Gerber

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG). Die Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Händen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 BGG). 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 (Art. 42 BGG).

Versand: