



## **Urteil vom 5. Januar 2021**

---

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),  
Richter Keita Mutombo, Richter Raphaël Gani,  
Gerichtsschreiberin Monique Schnell Luchsinger.

---

Parteien

**A.** \_\_\_\_\_,  
vertreten durch BDO AG,  
Beschwerdeführerin,

gegen

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

---

Gegenstand

MWST; Vorsteuerabzugskorrektur/Einlageentsteuerung  
(2011-2014).

**Sachverhalt:****A.**

**A.a** Die A. \_\_\_\_\_ (nachfolgend: A. \_\_\_\_\_) bezweckt gemäss Handelsregistereintrag den Bau und Betrieb (Beschreibung) (nachfolgend: B. \_\_\_\_\_) in (Ort).

**A.b** Die C. \_\_\_\_\_ hat im Jahre 1996 der A. \_\_\_\_\_ für den Bau von B. \_\_\_\_\_ (nachfolgend: B. \_\_\_\_\_-Gebäude) ein unentgeltliches Bau-recht eingeräumt. In der Folge errichtete die A. \_\_\_\_\_ das B. \_\_\_\_\_-Gebäude.

**A.c** Die A. \_\_\_\_\_ ist Eigentümerin des B. \_\_\_\_\_-Gebäudes. Sie ist für die Bewirtschaftung des Gebäudes und dessen Instandsetzung verantwort-lich und hält 62.2% der Aktien an der D. \_\_\_\_\_ (nachfolgend: D. \_\_\_\_\_ oder Tochtergesellschaft). Bei Letzterer handelt es sich um die Betreibergesellschaft von B. \_\_\_\_\_, die von der A. \_\_\_\_\_ auch mit den Wartungs- und Instandsetzungsaufgaben des B. \_\_\_\_\_-Gebäudes be-traut worden ist.

**B.**

**B.a** Die A. \_\_\_\_\_ war vom 1. August 1998 bis zum 31. Dezember 2003 im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen eingetragen.

**B.b** Die C. \_\_\_\_\_ richtet der A. \_\_\_\_\_ seit jeher verschiedene Beiträge aus. Diese Beiträge waren vorerst für den Bau des B. \_\_\_\_\_-Gebäudes bestimmt. Später wurden sie als jährliche Beiträge ausgerichtet. Die mehrwertsteuerliche Qualifikation der laufenden Beiträge wurde in der Vergan-genheit mehrfach geändert und führte schliesslich zur Entlassung der A. \_\_\_\_\_ aus der Mehrwertsteuerpflicht per 31. Dezember 2003.

**B.c** Die A. \_\_\_\_\_ hatte während der Dauer der Eintragung im Mehrwert-steuerregister Vorsteuerabzüge auf Bauleistungen für das B. \_\_\_\_\_-Ge-bäude geltend gemacht, mithin die Vorsteuern auf den Baukosten für die Erstellung des B. \_\_\_\_\_-Gebäudes zurückgefordert.

**B.d** Anlässlich der Entlassung aus der Steuerpflicht wurden die Bauleis-tungen eigenverbrauchsbesteuert. Mit anderen Worten, es wurden die zu-vor geltend gemachten Vorsteuerabzüge im Rahmen der Eigenver-brauchsbesteuerung «nachgefordert». Die Vorsteuerabzüge auf den Bau-leistungen wurden hierbei in einem ersten Schritt im Umfang von 83.26%

gekürzt, weil die A. \_\_\_\_\_ Subventionen für den Bau des B. \_\_\_\_\_-Gebäudes erhalten hatte. In einem zweiten Schritt erfolgte eine weitere Korrektur im Umfang von 10.36% bzw. 10.33% des Vorsteueranspruchs wegen gemischter Verwendung.

**C.**

**C.a** Vom 1. Januar 2011 bis 31. Dezember 2014 war die A. \_\_\_\_\_ erneut im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen eingetragen. Seit dem 1. Januar 2015 ist die A. \_\_\_\_\_ Mitglied einer Mehrwertsteuergruppe.

**C.b** Anlass für die Wiedereintragung war, dass die ESTV bei der D. \_\_\_\_\_ im Jahre 2011 eine Mehrwertsteuerkontrolle durchgeführt hatte.

Dabei war ein Streit entbrannt über die mehrwertsteuerlichen Konsequenzen des nachfolgenden Sachverhalts:

Mit öffentlich beurkundetem Baurechtsvertrag vom (Datum) hatte die C. \_\_\_\_\_ der A. \_\_\_\_\_ ein selbstständiges und dauerndes Baurecht eingeräumt und die A. \_\_\_\_\_ ermächtigt, auf dem Baurechtsgrundstück das B. \_\_\_\_\_-Gebäude mit der dafür erforderlichen Infrastruktur zu erstellen.

Im Hinblick darauf, dass die A. \_\_\_\_\_ mit der Erstellung und dem Betrieb des (Betrieb) in (Ort) eine Aufgabe im öffentlichen Interesse wahrnimmt, verzichtete die C. \_\_\_\_\_ auf die Entrichtung eines Baurechtszinses.

Die A. \_\_\_\_\_ hatte sich anlässlich der Einräumung des Baurechts ferner auch obligatorisch verpflichtet, der C. \_\_\_\_\_ und (von dieser bezeichneten) Dritten die Konzertsäle an einer bestimmten Anzahl von Tagen zur Verfügung zu stellen. Dafür sollte die C. \_\_\_\_\_ der A. \_\_\_\_\_ einen jährlichen Betrag bezahlen. Dem Baurechtsvertrag entsprechend erliess (Legislative) am (Datum) ein «Reglement [...]».

Am 25. Juni 2001 schlossen die A. \_\_\_\_\_ und die D. \_\_\_\_\_ einen Pachtvertrag ab. In der Folge blieb die D. \_\_\_\_\_ die Pacht weitgehend schuldig.

Wegen finanzieller Schwierigkeiten kam es im Jahre 2004 zu einer Umfinanzierung und Neuregelung der Beiträge an die A. \_\_\_\_\_. Es wurde zwischen C. \_\_\_\_\_ und der A. \_\_\_\_\_ eine (weitere) Subventionsvereinbarung getroffen.

Anlässlich der MWST-Kontrolle bei der D. \_\_\_\_\_ war die ESTV zum Schluss gekommen, dass die A. \_\_\_\_\_ der C. \_\_\_\_\_ eine Dienstleistung erbringe, indem sie ihr die Konzertsäle zur Verfügung stelle. Folgerichtig seien die entrichteten Beträge im Zusammenhang mit der Nutzung von B. \_\_\_\_\_ durch C. \_\_\_\_\_ (und durch von ihr bezeichnete Dritte) ein Dienstleistungsentgelt. Entsprechend erbringe auch die D. \_\_\_\_\_ der A. \_\_\_\_\_ eine Dienstleistung, wenn die D. \_\_\_\_\_ die Nutzung der Konzertsäle durch C. \_\_\_\_\_ bzw. die Dritten dulde. Des Weiteren habe die A. \_\_\_\_\_ der D. \_\_\_\_\_ eine Spende zukommen lassen, indem sie auf den Pachtzins verzichtet habe. Dies ziehe eine Vorsteuerabzugskürzung nach sich.

**C.c** In der Folge ersuchte die A. \_\_\_\_\_ um Wiedereintragung ins MWST-Register.

**C.d** Später (zwischen dem 23. April 2012 und 20. Februar 2015) reichte die A. \_\_\_\_\_ die MWST-Abrechnungen für die Jahre 2011 bis 2014 ein, wobei sie per 1. Januar 2011 auf den vormaligen Baukosten für die Erstellung des B. \_\_\_\_\_-Gebäudes eine sog. Einlageentsteuerung geltend machte. Hierbei sowie bei den weiteren MWST-Abrechnungen kalkulierte sie Vorsteuerabzugskürzungen infolge des Erhalts von Subventionen.

**C.e** Der Streit wurde schliesslich durch das Bundesverwaltungsgericht mit den beiden Urteilen im Verfahren A-6831/2013 und im Verfahren A-6828/2013, je vom 8. Juli 2015, dahingehend entschieden, dass sich C. \_\_\_\_\_ ein zeitweiliges Nutzungsrecht an den Konzertsälen vorbehalten habe, weshalb insoweit kein Leistungsverhältnis vorliege (Urteil des BVGer A-6831/2013 vom 8. Juli 2015 E. 4.2.5 ff. [1. Quartal 2010 – 4. Quartal 2010]; Urteil des BVGer A-6828/2013 vom 8. Juli 2015 E. 4.2.5 ff. [1. Quartal 2006 – 4. Quartal 2009]).

Ferner stellte das Bundesverwaltungsgericht fest, dass die A. \_\_\_\_\_ der D. \_\_\_\_\_ eine unentgeltliche Leistung unter Nahestehenden erbringe, soweit sie der Letzteren das Gebäude kostenlos zur Verfügung stelle (Urteile des BVGer A-6831/2013 vom 8. Juli 2015 E. 4.2.7, A-6828/2013 vom 8. Juli 2015 E. 4.3.5).

**C.f** In Anlehnung an diese beiden Urteile kam die ESTV zum Schluss, dass mit Bezug auf die Nutzung des B. \_\_\_\_\_-Gebäudes C. \_\_\_\_\_ kein Leistungsverhältnis bestehe. Infolgedessen seien die von C. \_\_\_\_\_ im

Zusammenhang mit der Nutzung an die A.\_\_\_\_\_ entrichteten Beträge als Subventionen zu betrachten (Schreiben der ESTV vom 7. Juni 2016).

Mit Bezug auf den Verzicht auf den Pachtzins und die daraus resultierende unentgeltliche Leistung unter Nahestehenden folgte die ESTV, dass es sich hierbei um eine steuerausgenommene Immobilienvermietung handle. Diese ziehe eine Korrektur des Vorsteuerabzugs nach sich (Schreiben der ESTV vom 27. September 2016).

**C.g** Im Rahmen eines Meinungs austauschs mit der ESTV reichte die A.\_\_\_\_\_ korrigierte MWST-Abrechnungen ein (Eingabe der damaligen Vertreterin der A.\_\_\_\_\_ vom 15. Dezember 2016). Hierbei enthielt die MWST-Korrekturabrechnung für das 1. Quartal 2011 neben einer Vorsteuerabzugskürzung wegen Subventionen etc. auch eine Vorsteuerabzugskorrektur wegen gemischter Verwendung.

#### **D.**

**D.a** Nach weiterer Korrespondenz zwischen der ESTV und der damaligen Vertreterin der A.\_\_\_\_\_ über diverse Punkte führte die ESTV im August 2017 bei der A.\_\_\_\_\_ eine Mehrwertsteuerkontrolle durch über den Zeitraum vom 1. Januar 2011 bis 31. Dezember 2014.

**D.b** Mit Ergänzungsabrechnung Nr. (Nummer) vom 10. November 2017 forderte die ESTV Mehrwertsteuern im Betrag von Fr. 1'368'542.- nach. Diese Steuernachforderung resultierte zum einen aus einer Nachbelastung von Mehrwertsteuern, zum anderen aus erheblichen Vorsteuerabzugskorrekturen. Letztere wiederum bestanden im Wesentlichen in einer Korrektur und Kürzung der von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Einlageentsteuerung per 1. Januar 2011 sowie in einer Korrektur und Kürzung des Vorsteuerabzugs wegen gemischter Verwendung, wobei die ESTV auch die Vorsteuern auf den (Eingangs-)leistungen für die Dachsanierung (Schadensbehebung) kürzte.

#### **E.**

Am 9. Januar 2018 erstattete die ESTV der A.\_\_\_\_\_ Fr. 307'939.29. Es handelte sich hierbei um die Auszahlung des Vorsteuerguthabens gemäss der Einschätzungsmittelteilung Nr. (Nummer) (Fr. 50'158.- [2011] + Fr. 13'446.- [2012] + Fr. 12'283.- [2013] – Fr. 1'332.- [2014] – Fr. 1.- [Rundungsdifferenz]) sowie um die Rückvergütung von unter Vorbehalt bezahlten Mehrwertsteuern (Fr. 141'80210 [Zahlungseingang: 4. Juli 2013] +

Fr. 62'326.70 [Zahlungseingang: 15. Juli 2014] + Fr. 29'256.40 [Zahlungseingang: 25. März 2015]). Diese letztere Rückvergütung erfolgte gestützt auf die beiden vorerwähnten Urteile des Bundesverwaltungsgerichts, weil die Beschwerdeführerin auf den Nutzungsrechten von C.\_\_\_\_\_ und von jener bezeichnete Dritten Zahlungen unter Vorbehalt geleistet hatte (vgl. Verfügung vom 25. September 2018 A. Tatsachen Ziff. 7).

#### **F.**

Nach weiterer umfangreicher Korrespondenz wies die ESTV mit Verfügung vom 25. September 2018 sämtliche von der A.\_\_\_\_\_ gegen die Einschätzungsmitteilung Nr. (Nummer) vom 10. November 2017 erhobenen Einwände ab und bestätigte die Steuernachforderung für die Steuerperioden 2011 bis 2014 (Zeitraum vom 1. Januar 2011 bis 31. Dezember 2014) in der Höhe von Fr. 1'368'542.-. Ferner sprach sie einen Vergütungszins zu.

#### **G.**

Dagegen liess die A.\_\_\_\_\_ mit Schreiben vom 25. Oktober 2018 Einsprache erheben und mit Eingabe vom 21. März 2019 präzisieren. Das Einspracheverfahren wurde mit Einspracheentscheid vom 17. Dezember 2019 abgeschlossen. Hierbei nahm die ESTV im Umfang von Fr. 16'000.- eine sog. reformatio in peius vor und erhöhte die nachgeforderte Mehrwertsteuer auf Fr. 1'384'542.-. Des Weiteren korrigierte sie den Vergütungszins. Die zusätzliche Aufrechnung war darin begründet, dass die A.\_\_\_\_\_ von C.\_\_\_\_\_ Tourismusabgaben eingefordert und darauf MWST erhoben hatte, diese in der Folge aber der ESTV nicht abgeliefert hat.

#### **H.**

Mit Beschwerde vom 31. Januar 2020 gelangt die A.\_\_\_\_\_ (nachfolgend auch: Beschwerdeführerin) an das Bundesverwaltungsgericht und beantragt im Wesentlichen, den Einspracheentscheid vom 17. Dezember 2019 unter Kosten- und Entschädigungsfolgen aufzuheben und die Steuernachforderung neu festzusetzen. Sie ergänzt diesen Hauptantrag mit weiteren tabellarisch zusammengestellten Eventual-, Subeventual- und Subsubeventualanträgen zum einen zur Einlageentsteuerung per 1. Januar 2011 und zum anderen zu den Vorsteuerabzugskorrekturen und Vorsteuerabzugskürzungen im Rahmen der Einlageentsteuerung sowie auch für die weiteren kontrollierten Steuerperioden.

Zusammengefasst wehrt sich die Beschwerdeführerin gegen die von der ESTV verwendeten Quoten für die Berechnung der Vorsteuerabzugskorrekturen und der Vorsteuerabzugskürzungen bei der Einlageentsteuerung per 1. Januar 2011 und bei der Ermittlung der übrigen Vorsteueransprüche für die Zeit vom 1. Januar 2011 bis 31. Dezember 2014.

#### **I.**

Die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) beantragt mit Vernehmlassung vom 2. April 2020 die Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin.

Sie verweist hierzu vorab auf ihre im angefochtenen Einspracheentscheid vom 17. Dezember 2019 wiedergegebenen Ausführungen.

Auf die einzelnen Vorbringen der Parteien und die eingereichten Akten wird nachfolgend soweit eingegangen, als sie für den vorliegenden Entscheid wesentlich sind.

### **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), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt hier nicht vor. Die angefochtene Verfügung stellt eine solche im Sinne von Art. 5 VwVG dar. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 Bst. d 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 nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG).

**1.3** Die Beschwerdeführerin ist Adressatin der angefochtenen Verfügung und hat ein Interesse an deren Abänderung. Sie ist damit zur Beschwerdeerhebung berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG).

**1.4** Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 22a Abs. 1 Bst. c und Art. 20 Abs. 1 VwVG sowie Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist somit einzutreten.

## **2.**

**2.1** Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin 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 Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. c VwVG).

**2.2** Im Beschwerdeverfahren gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Das Bundesverwaltungsgericht ist verpflichtet, auf den unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten festgestellten Sachverhalt die richtigen Rechtsnormen und damit jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (vgl. BGE 119 V 347 E. 1a).

## **3.**

**3.1** Am 1. Januar 2010 sind das Mehrwertsteuergesetz vom 12. Juni 2009 (MWSTG, SR 641.20) und die Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, SR 641.201) in Kraft getreten. In materieller Hinsicht bleiben die bisherigen Vorschriften auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar (Art. 112 Abs. 1 und 2 MWSTG).

Der vorliegend zu beurteilende Sachverhalt untersteht – soweit er die Mehrwertsteuerforderung und den Vorsteueranspruch für die Zeit vom 1. Januar 2011 bis 31. Dezember 2014 betrifft – dem am 1. Januar 2010 in Kraft getretenen MWSTG sowie der dazugehörigen MWSTV.

**3.2** Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer; Art. 130 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]; Art. 1 Abs. 1 MWSTG). Der Mehrwertsteuer unterliegen unter anderem die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen, soweit dieses Gesetz keine Ausnahme vorsieht (Inlandsteuer; Art. 1 Abs. 2 Bst. a und Art. 18 Abs. 1 MWSTG). Die Erhebung erfolgt unter anderem nach dem Grundsatz der Wettbewerbsneutralität (Art. 1 Abs. 3 Bst. a MWSTG; siehe auch Art. 21 Abs. 5 MWSTG; BVGE 2008/63 E. 4.4.2.1; ausführlich: Urteil des BVGer

A-5786/2018 vom 27. Mai 2020 E. 2.2.2 mit Hinweis [angefochten vor BGer]).

**3.3** Als Leistung gilt die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts (Art. 3 Bst. c MWSTG). Die Leistung umfasst als Oberbegriff sowohl Lieferungen (vgl. Art. 3 Bst. d MWSTG) als auch Dienstleistungen (vgl. Art. 3 Bst. e MWSTG; vgl. Botschaft vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer, BBl 2008 6885 ff., 6939; Urteil des BVGer A-1436/2020 vom 22. September 2020 E. 2.2 [angefochten vor BGer]).

### **3.4**

**3.4.1** Eine Leistung, die von der Steuer ausgenommen ist und für deren Versteuerung nicht nach Art. 22 MWSTG optiert wird, ist nicht steuerbar (Art. 21 Abs. 1 MWSTG).

**3.4.2** Die aus der Überlassung von Grundstücken und Grundstücksteilen zum Gebrauch oder zur Nutzung erzielten Umsätze sind grundsätzlich von der Steuer ausgenommen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 Teilsatz 1 MWSTG). Eine Grundstücksvermietung im Sinne dieser Steuerausnahme liegt vor, wenn der Vermieter dem Mieter ein Gebäude oder einen Gebäudeteil zum Gebrauch überlässt (vgl. Urteil des BVGer A-7749/2016 vom 17. August 2017 E. 2.2 [Entscheid bestätigt durch das Urteil des BGer 2C\_809/2017 vom 23. April 2019]).

**3.4.3** Laut Art. 22 Abs. 1 MWSTG kann die steuerpflichtige Person unter Vorbehalt von Art. 22 Abs. 2 MWSTG von der Steuer ausgenommene Leistungen durch offenen Ausweis der Steuer oder durch Deklaration in der Abrechnung versteuern (objektive Option oder Option im objektiven Sinn; BGE 140 II 495 E. 2.2.2; Urteil des BVGer A-7749/2016 vom 17. August 2017 E. 2.3.1 ff. [Entscheid bestätigt durch das Urteil des BGer 2C\_809/2017 vom 23. April 2019]). Eine Option ist jedoch namentlich ausgeschlossen, für Vermietungen zu Wohnzwecken (Art. 22 Abs. 2 Bst. b MWSTG).

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung hat eine Option durch offenen Ausweis in der «Debitorenrechnung» zu erfolgen (BGE 140 II 495 E. 3.2.5 und 3.4 ff.).

### **3.5**

**3.5.1** Mangels Leistung gelten Subventionen und andere öffentlich-rechtliche Beiträge nicht als Entgelt, auch wenn sie gestützt auf einen Leistungsauftrag oder eine Programmvereinbarung gemäss art. 46 Abs. 2 BV ausgerichtet werden (Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG).

**3.5.2** Die gleiche Betrachtungsweise gilt auch für Gelder, die Kur- und Verkehrsvereine ausschliesslich aus öffentlich-rechtlichen Tourismusabgaben erhalten und die sie im Auftrag von Gemeinwesen zugunsten der Allgemeinheit einsetzen (Art. 18 Abs. 2 Bst. b MWSTG).

### **3.6**

**3.6.1** Gemäss Art. 28 Abs. 1 und 3 MWSTG kann die steuerpflichtige Person unter Vorbehalt von Art. 29 und 33 MWSTG Vorsteuern im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit abziehen, sofern sie nachweist, dass sie die Vorsteuern bezahlt hat.

**3.6.2** Kein Anspruch auf Vorsteuerabzug besteht bei Leistungen und bei der Einfuhr von Gegenständen, die für die Erbringung von Leistungen, die von der Steuer ausgenommen sind und für deren Versteuerung nicht optiert wurde, verwendet werden (Art. 29 Abs. 1 MWSTG).

**3.6.3** Subventionen führen zu einer verhältnismässigen Kürzung des Vorsteuerabzugs (vgl. Art. 33 Abs. 2 MWSTG).

### **3.6.4**

**3.6.4.1** Sind die Voraussetzungen des Vorsteuerabzuges zum Zeitpunkt des Leistungsempfanges nicht gegeben, treten sie jedoch später ein, kann der Vorsteuerabzug gemäss Art. 32 MWSTG bei Eintritt der Voraussetzungen nachgeholt werden (TOBIAS FELIX ROHNER, Der nachträgliche Vorsteuerabzug [Einlageentsteuerung] im schweizerischen MWSTG und nach der 6. MwSt.-Richtlinie der EU, 2007, S. 109 f.; vgl. dazu auch: DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, 1999, S. 273 ff.). Gemäss Art. 32 Abs. 1 MWSTG müssen dafür die Kriterien des Vorsteuerabzugsrechts (Art. 28 ff. MWSTG) erfüllt sein; gegebenenfalls kann der Vorsteuerabzug in derjenigen Abrechnungsperiode vorgenommen werden, in der die Voraussetzungen hierfür eingetreten sind (Urteile des BVGer A-4090/2016 vom 22. Dezember 2016 E. 6.1, A-1382/2015

vom 11. August 2015 E. 8.1.1 [Entscheid bestätigt durch das BGer mit Urteil 2C\_773/2016 vom 17. September 2015]).

**3.6.4.2** Nach Art. 113 Abs. 2 MWSTG gelten die Bestimmungen über die Einlageentsteuerung nach Art. 32 MWSTG auch für Leistungen, für die vor dem Inkrafttreten des MWSTG (also vor dem 1. Januar 2010) kein Anspruch auf Vorsteuerabzug gegeben war. Sog. Eingangsleistungen, welche vor Inkrafttreten des MWSTG bezogen worden sind und für welche kein Vorsteuerabzugsrecht bestand, können demnach zum Vorsteuerabzug unter dem neuem Recht berechtigen, falls die Voraussetzungen für die Einlageentsteuerung erfüllt sind (vgl. BGE 142 II 488 E. 2.3.7; Urteile des BVGer A-4090/2016 vom 22. Dezember 2016 E. 6.2, A-1382/2015 vom 11. August 2015 E. 8.1.2 [Entscheid bestätigt durch das BGer mit Urteil 2C\_773/2016 vom 17. September 2015], A-5534/2013 vom 5. November 2014 E. 2.6; BAUMGARTNER et al., Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 13 N 12).

**3.6.4.3** Gemäss Art. 165 Bst. a MWSTV sind die Bestimmungen über die Einlageentsteuerung jedoch nicht anwendbar bei nicht als Entgelt geltenden Mittelzuflüssen (Art. 18 Abs. 2 MWSTG), die mit dem Inkrafttreten des neuen Rechts nach Art. 33 Abs. 1 MWSTG nicht mehr zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs führen (i.d.R. Spenden).

Das Bundesverwaltungsgericht hat mit rechtskräftigem Urteil A-1382/2015 vom 11. August 2015 und ausführlicher Begründung (vgl. daselbst E. 9.6.2.2 f.) Art. 165 Bst. a MWSTV als gesetzeskonform betrachtet und festgehalten, dass das MWSTG für die in dieser Verordnungsvorschrift genannten Fälle (gemäss Art. 113 Abs. 2 MWSTG e contrario) keine Einlageentsteuerung vorsieht.

### **3.6.5**

**3.6.5.1** Verwendet der Steuerpflichtige Gegenstände, Teile davon oder Dienstleistungen innerhalb seiner unternehmerischen Tätigkeit sowohl für Leistungen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für Leistungen, die vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind, muss er den Vorsteuerabzug nach dem Verhältnis der Verwendung korrigieren (vgl. Art. 30 Abs. 1 MWSTG; *sog. Vorsteuerabzugskorrektur*). Eine detaillierte Regelung zum Vorgehen bei der entsprechenden Korrektur lässt sich dem Gesetz nicht entnehmen (vgl. Urteile des BVGer A-2740/2018 vom 15. April 2019 E. 4.1, A-5757/2015 vom 19. Februar 2016 E. 3.4.3; BÉATRICE BLUM, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen

Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015 [nachfolgend: MWSTG Kommentar], Art. 30 N 9; CAMENZIND et al., Handbuch zum Mehrstersteuergesetz [MWSTG], 3. Aufl. 2012, Rz. 1737). Die annäherungsweise Ermittlung der massgebenden Faktoren muss jedoch jedenfalls sachgerecht erfolgen (vgl. Art. 68 Abs. 1 MWSTV sowie Urteil des BGer 2C\_264/2014 vom 17. August 2015 E. 2.2.5). Als sachgerecht erachtet wird «jede Anwendung einer oder mehrerer Methoden, die den Grundsatz der Erhebungswirtschaftlichkeit berücksichtigt, betriebswirtschaftlich nachvollziehbar ist und die Vorsteuern nach Massgabe der Verwendung für eine bestimmte Tätigkeit zuteilt» (Art. 68 Abs. 2 MWSTV; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-6253/2018 vom 10. Dezember 2019 E. 2.4.2).

**3.6.5.2** Die Korrektur des Vorsteuerabzuges kann gemäss Art. 65 MWSTV berechnet werden nach dem effektiven Verwendungszweck (Bst. a der Bestimmung), anhand von Pauschalmethoden mit von der ESTV festgelegten Pauschalen (Bst. b der Bestimmung) oder gestützt auf eigene Berechnungen (Bst. c der Bestimmung). Stützt die steuerpflichtige Person die Korrektur des Vorsteuerabzuges auf eigene Berechnungen, hat sie gemäss Art. 67 MWSTV die Sachverhalte, die ihren Berechnungen zugrunde liegen, umfassend zu belegen sowie eine Plausibilitätsprüfung durchzuführen.

**3.6.5.3** Bei der effektiven Methode (Art. 65 Bst. a MWSTV) wird die Korrektur entsprechend dem Verhältnis der effektiven Verwendung vorgenommen. Die ESTV versteht hierunter gemäss ihrer Praxis namentlich die sogenannte 3-Topf-Methode. Demnach werden die Vorsteuern soweit wie möglich direkt zugeordnet; die nicht direkt zuordenbaren Aufwendungen werden nach betrieblich motivierten Schlüsseln umgelegt. Als Aufteilungsschlüssel kommen beispielsweise Umsätze oder Quadrat- bzw. Kubikmeter bei Liegenschaften in Frage (MWST-Info 09 Vorsteuerabzug und Vorsteuerabzugskorrekturen [fortan: MWST-Info 09], Ziff. 4.2 und 4.5.1; vgl. zur 3-Topf-Methode auch die nachfolgende E. 3.6.5.4; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-6253/2018 vom 10. Dezember 2019 E. 2.4.2.1).

**3.6.5.4** Nach der bereits oben erwähnten 3-Topf-Methode sind sämtliche Vorsteuern in drei Töpfe aufzuteilen. Vorsteuern, die Tätigkeiten zugeordnet werden können, die vollumfänglich zum Vorsteuerabzug berechtigen, gehören in den Topf A, während Vorsteuern, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Tätigkeiten zuordenbar sind, dem Topf B zuzuweisen sind. Vorsteuern, die weder Topf A noch Topf B zugeordnet werden können, sondern gemischt verwendet werden, sind dem Topf C zuzuordnen. Die sich

in Topf C befindlichen Vorsteuern werden sodann nach einem oder mehreren Schlüsseln korrigiert, welche auf betrieblich-objektiven Kriterien beruhen (z.B. Fläche, Volumen, Umsätze, Arbeitszeit des Personals, Lohnsumme, Bruttogewinne; vgl. zur 3-Topf-Methode: Urteile des BVGer A-6253/2018 vom 10. Dezember 2019 E. 2.4.2.3, A-212/2008 vom 15. Juni 2010 E. 2.3.1).

Bei der Methode Umsatzschlüssel wird hingegen auf eine Direktzuteilung der Vorsteuern (in die Töpfe A und B) verzichtet und die Vorsteuerabzugskorrektur auf sämtlichen Aufwendungen und Investitionen entsprechend der Zusammensetzung des massgebenden Gesamtumsatzes vorgenommen (vgl. zum Ganzen: MWST-Info 09, Ziff. 4.5 und Anhang, Ziff. 11.1 ff.; CAMENZIND et al., a.a.O., Rz. 1737 ff.; Urteil des BVGer A-6253/2018 vom 10. Dezember 2019 E. 2.4.2.3).

**3.6.5.5** Bei den eigenen Berechnungen (Art. 65 Bst. c MWSTV) kommt nach der Praxis der ESTV namentlich die 3-Topf-Methode in verschiedenen Varianten oder die Anwendung der Methode Umsatzschlüssel (ebenfalls in verschiedenen Varianten) in Frage (Urteil des BVGer A-6253/2018 vom 10. Dezember 2019 E. 2.4.2.3).

**3.6.5.6** Da die schweizerische Regelung keine Korrekturmethode verbindlich vorschreibt, hat die Unternehmung eine umfassende Wahlfreiheit. Damit ist jede Methode zulässig, sofern sie für die konkrete steuerpflichtige Person als sachgerecht bezeichnet werden kann (Art. 68 Abs. 1 MWSTV; Urteil des BVGer A-6253/2018 vom 10. Dezember 2019 E. 2.4.2.; CAMENZIND et al., a.a.O., Rz. 1739; DIEGO CLAVADETSCHER, in: MWSTG Kommentar, Art. 30 N 27).

**3.6.5.7** Hat demgegenüber die ESTV eine Vorsteuerabzugskorrektur beispielsweise vorzunehmen, weil der Steuerpflichtige eine solche unterlassen hat, steht ihr bei der Wahl der anzuwendenden Methode ein weiterer Ermessensspielraum zu. Vom Gericht ist nur zu prüfen, ob die gewählte Methode sachgerecht ist und ob sich die Verwaltung bei der vorgenommenen Vorsteuerabzugskorrektur innerhalb ihres Ermessensspielraums bewegt hat (vgl. Urteil des BVGer A-1382/2015 vom 11. August 2015 E. 7). Insbesondere setzt das Gericht nicht sein eigenes Ermessen an die Stelle des Ermessens der ESTV. Ist eine Vorsteuerabzugskorrektur 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 Korrektur offensichtlich nicht sachgerecht ist (Urteil des BVGer A-2740/2018 vom 15. April 2019 E. 4.1).

**3.6.6** Art. 75 MWSTV umschreibt bei Subventionen im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. a – c MWSTG die *Vorsteuerabzugskürzung* für drei verschiedene Fallkonstellationen. Nach Abs. 1 der Bestimmung hat die Vorsteuerabzugskürzung zu unterbleiben, wenn die erhaltenen Mittel einem *Tätigkeitsbereich* zuzuordnen sind, für den entweder keine Vorsteuer anfällt oder sie nicht geltend gemacht werden kann. Andernfalls ist die Vorsteuer anteilmässig zu kürzen (vgl. Art. 75 Abs. 2 MWSTV).

Erfolgt die Subvention im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. a – c MWSTG zur Deckung eines Betriebsdefizits, so ist die Vorsteuer im Verhältnis zwischen ihr und dem Gesamtumsatz ohne Mehrwertsteuer zu kürzen (vgl. Art. 75 Abs. 3 MWSTV).

**3.6.7** Nach der Rechtsprechung zum vorrevidierten Mehrwertsteuerrecht hat die Kürzung des Vorsteuerabzugs in jedem Fall «sachgerecht» zu erfolgen und muss «den tatsächlichen Verhältnissen des Einzelfalls soweit als möglich entsprechen» (vgl. u.a. Urteil des BVGer A-6898/2014 vom 21. Mai 2015 E. 2.7.1). Dieser Grundsatz gilt auch für die Vorsteuerabzugskürzung nach Art. 33 Abs. 2 MWSTG (Urteil des BVGer A-2599/2015 vom 19. Oktober 2015 E. 3.2.2).

**3.7** Die Veranlagung und Entrichtung der Inlandsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip. Der Steuerpflichtige stellt dabei eigenständig fest, ob er die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht (Art. 10 und 66 MWSTG) erfüllt, ermittelt die Steuerforderung selber (Art. 71 MWSTG) und begleicht diese innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode (Art. 86 Abs. 1 MWSTG). Das Selbstveranlagungsprinzip bedeutet somit, dass der Leistungserbringer selbst für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht bzw. -forderung verantwortlich ist (vgl. BGE 140 II 202 E. 5.4; Urteile des BVGer A-1418/2018 vom 24. April 2019 E. 2.2, A-2788/2018 vom 27. September 2018 E. 2.6, A-3574/2013 vom 18. November 2014 E. 6.5; nichts daran ändert, dass neuere deutschsprachige Bundesgerichtsentscheide von «modifizierter Selbstveranlagung» sprechen [BGE 144 I 340 E. 2.2.1, mit Hinweisen]; Urteil des BVGer A-4610/2019 vom 11. März 2020 E. 2.1.2).

#### **4.**

**4.1** Im vorliegenden Fall anerkennt die Beschwerdeführerin vor Bundesverwaltungsgericht die Aufrechnung von Umsätzen in der Steuerperiode 2011 sowie die Erhöhung der Mehrwertsteuerforderung in der Steuerperiode 2014. Strittig sind somit nur noch die Korrektur (inkl. Einlageentsteuerung) und Kürzung des Vorsteuerabzugs in den Steuerperioden 2011 bis 2014.

#### **4.2**

**4.2.1** Die Beschwerdeführerin machte in der Mehrwertsteuerabrechnung für das 1. Quartal 2011 vom 23. April 2012 per 1. Januar 2011 Vorsteuern aus Einlageentsteuerung in der Höhe von Fr. 1'874'132.- geltend. Sie kürzte hierbei die anlässlich der Eigenverbrauchsbesteuerung per 31. Dezember 2003 abgerechneten Baukosten für das B. \_\_\_\_\_-Gebäude wegen erhaltener Subventionen um 65.20%. Den daraus resultierenden Restwert bereinigte sie altersbedingt.

In der Korrekturabrechnung für die Zeit vom 1. Januar 2011 bis 31. [recte: 30.] September 2011 berücksichtige sie neben den Baukosten bis zum Jahr 2003 auch weitere Investitionen für die Jahre 2005 bis 2010. Hierbei kürzte sie die bis im Jahre 2003 aufgelaufenen Baukosten neu um 83.26% und bereinigte sie altersbedingt. Die zusätzlich für die Jahre 2005 bis 2010 geltend gemachten Investitionen kürzte sie dagegen um 100%. Letztlich reduzierte sie die aus der Einlageentsteuerung zu berücksichtigenden Vorsteuern auf Fr. 901'477.-.

**4.2.2** Die Vorinstanz korrigierte die aus der Einlageentsteuerung zu berücksichtigenden Vorsteuern in der Einschätzungsmitteilung vom 10. November 2017 in einem ersten Schritt wegen vereinnahmter Subventionen um 83.26% und bereinigte den Restwert altersbedingt. In einem zweiten Schritt korrigierte sie die einlageentsteuerten Aufwendungen wegen gemischter Verwendung nochmals um 94.34%, sodass noch ein Betrag von Fr. 51'024.- verblieb. In der Folge bestätigte sie diesen Betrag sowohl in der Verfügung vom 25. September 2018 als auch im Einspracheentscheid vom 17. Dezember 2019.

**4.2.3** Die Beschwerdeführerin verlangt vor Bundesverwaltungsgericht, dass die bis zum 31. Dezember 2003 angefallenen Baukosten lediglich um 65.20% zu kürzen sind. Sie begründet dies im Wesentlichen damit, dass sie für den Bau von B. \_\_\_\_\_ neben Subventionen auch Spenden erhalten habe. Diese seien im Jahre 2003 nach dem damals anwendbaren

Recht bei der Berechnung der Kürzungsquote zu berücksichtigen gewesen. Demgegenüber seien sie im Jahre 2011 nicht mehr zu berücksichtigen, weil nach dem im Jahre 2011 geltenden Recht Spenden keine Vorsteuerabzugskürzung mehr nach sich ziehen würden. Art. 165 MWSTV, der für altrechtliche Spenden weiterhin die Vorsteuerabzugskürzung vorsehe, entbehre einer gesetzlichen Grundlage und führe zu einer Ungleichbehandlung. Im Urteil des BVGer A-1382/2015 vom 11. August 2015 habe das Bundesverwaltungsgericht eine zu enge wörtliche Auslegung vorgenommen, welche von der Literatur mit gewichtigen Gegenargumenten kritisiert werde. Die Beschwerdeführerin verweist hierzu auf den Kommentar zum Mehrwertsteuergesetz (RALPH IMSTEPF, MWSTG Kommentar, Art. 113 N 15 ff.). Sie führt diesbezüglich weiter aus, weder Art. 113 Abs. 2 MWSTG noch Art. 32 MWSTG würden eine rückwirkende Einschränkung vorsehen. Gemäss Umkehrschluss zu Art. 112 Abs. 1 MWSTG sei bei neuen Sachverhalten, nämlich die Einlageentsteuerung, ausschliesslich das neue Recht massgebend. Sie führt hierzu weiter aus, «durch die Anwendung des neuen Rechts auf Einlageentsteuerungen soll vielmehr eine Gleichbehandlung von zwei Sachverhalten stattfinden, nämlich der Vorsteuerabzug unter dem neuen Recht, das Spenden nicht als die Vorsteuer kürzend betrachtet, und im Vergleich dazu die Einlageentsteuerung von Vorsteuer, die zwar unter dem alten Recht angefallen ist, aber trotzdem den gleichen anlässlich der Einlageentsteuerung geltenden «neuen» Bedingungen des Vorsteuerabzugs unterliegen soll». Weiter argumentiert die Beschwerdeführerin, bei Unternehmen, die neu in die Steuerpflicht eintreten würden, aber noch unter dem Regime des vorrevidierten Mehrwertsteuerrechts Spenden erhalten hätten, erfolge nämlich keine Kürzung wegen Objektssubventionen. Dies müsse auch bei einem Wiedereintritt in die Steuerpflicht gelten, wie er bei ihr (der Beschwerdeführerin) vorliege.

**4.2.4** Das Bundesverwaltungsgericht sieht trotz der von der Beschwerdeführerin geäusserten Kritik an seiner im Urteil A-1382/2015 vom 11. August 2015 geäusserten Auffassung keinen überzeugenden Grund, von seiner bisherigen Rechtsprechung abzuweichen. Im Übrigen hat sich das Bundesverwaltungsgericht im damaligen Urteil im Wesentlichen bereits mit der von der Beschwerdeführerin angeführten Lehrmeinung und sinngemäss mit ihrer Argumentation auseinandergesetzt. Darauf ist zu verweisen (siehe E. 3.6.4.3).

Demzufolge ist mit der Vorinstanz bei der Einlageentsteuerung per 1. Januar 2011 in einem ersten Schritt eine Kürzung von 83.26% vorzunehmen

(wegen objektbezogener Subventionen und Spenden für den Bau von B. \_\_\_\_\_), welche alsdann altersbedingt zu bereinigen sind.

### 4.3

**4.3.1** Die Beschwerdeführerin wendet sich ferner gegen den von der Vorinstanz verwendeten Schlüssel für die zusätzliche Korrektur und Kürzung der Vorsteuern bei der Einlageentsteuerung per 1. Januar 2011 (2. Schritt, laufende Nutzung und Subventionen) sowie gegen die nämliche Korrektur und Kürzung der übrigen in den Steuerperioden 2011 bis 2014 geltend gemachten Vorsteuerabzüge.

**4.3.2** Wie bereits ausgeführt hat die ESTV im Anschluss an die Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6831/2013 und A-6828/2013, beide vom 8. Juli 2015, festgestellt, dass die Beschwerdeführerin gegenüber ihrer Tochtergesellschaft eine Leistung unter Nahestehenden erbringe, indem sie auf die Erhebung von Pachtzinsen für die Nutzung des B. \_\_\_\_\_-Gebäudes verzichte. Die ESTV beziffert diesen Vorteil annäherungsweise auf Fr. 500'000.- pro Jahr. Die ESTV betrachtet diese Leistung als steuerausgenommene Immobilienvermietung, welche grundsätzlich eine Vorsteuerabzugskorrektur wegen gemischter Verwendung nach sich zieht.

Die ESTV hat hierfür nach ihrer Darstellung die Methode (eigene Berechnungen) gemäss Ziff. 4.5.2 im Teil II der MWST-Info 09 «Vorsteuerabzug und Vorsteuerkorrekturen» (MI 09, <https://www.gate.estv.admin.ch/mwst-webpublikationen/public/pages/taxInfos/tableOfContent.xhtml?publicationId=1014743>, abgerufen am 16. Dezember 2020) angewendet und den Vorsteuerabzug mittels Umsatzschlüssel korrigiert. Hierbei hat sie die Vorsteuerabzüge auf allen jährlichen Aufwendungen und Investitionen entsprechend der Zusammensetzung des massgeblichen Gesamtumsatzes korrigiert. Mit anderen Worten hat sie die Vorsteuerabzüge für die gemischte Verwendung im Verhältnis der steuerbaren und ausgenommenen Umsätze zum Gesamtumsatz gekürzt.

Gleichzeitig hat die ESTV wegen der von der Beschwerdeführerin jährlich vereinnahmten Subventionen eine Vorsteuerabzugskürzung vorgenommen. Diese erfolgte im Verhältnis der Subventionen zum Gesamtumsatz.

Rechnerisch hat die ESTV die Korrektur und Kürzung in einem einzigen Schritt vorgenommen, d.h. einen kombinierten Umsatzschlüssel angewendet. Hierbei hat sie den ausgenommenen Immobilienvermietungsumsatz

und die Subventionen zusammen ins Verhältnis zum Gesamtumsatz gesetzt. Dies ergibt für das Jahr 2011 eine Korrektur/Kürzung von 94.34%, für 2012 eine solche von 91.67%, für 2013 eine solche von 91.93% und für 2014 eine solche von 92.84% (vgl. zur Berechnung: Verfügung vom 25. September 2018, II Materielles Ziff. 2.1.1). In der Folge hat sie die Vorsteuerabzüge auf den gesamten laufenden Aufwänden und Investitionen entsprechend gekürzt.

### **4.3.3**

**4.3.3.1** Die Beschwerdeführerin macht in diesem Zusammenhang vorab geltend, die ESTV habe zu Unrecht ihr eigenes Ermessen anstelle desjenigen der Beschwerdeführerin gesetzt. Sie habe die Rechtmässigkeit einer Korrektur des Vorsteuerabzugs stets bestritten.

**4.3.3.2** Die Vorinstanz hält dem entgegen, dass die Beschwerdeführerin – abgesehen von dem unter Ziff. 415 in der Korrekturabrechnung Q1/2011 ausgewiesenen Betrag von Fr. 64.60 – weder in den ursprünglich eingereichten (ordentlichen MWST-Abrechnungen) noch in den nachgereichten Korrekturabrechnungen Vorsteuerabzugskorrekturen infolge gemischter Verwendung vorgenommen habe. Sinngemäss führt die Vorinstanz weiter aus, dass sie aufgrund der vorerwähnten Urteile des Bundesverwaltungsgerichts und entsprechend wegen der ausgenommenen Umsätze von Amtes wegen eine Korrektur habe vornehmen müssen, weshalb ihr bei der Wahl der Methode ein weites Ermessen zugestanden habe. Ausserdem sei nicht ersichtlich, welche andere Vorsteuerabzugskorrekturmethode (nebst dem vorliegend angewendeten Umsatzschlüssel) sachgerechter sein könnte. Die von ihr berücksichtigten fiktiven ausgenommenen Umsätze aus Immobilienvermietung seien sodann strikt von den effektiv vereinnahmten Subventionen zu trennen.

**4.3.3.3** Das Bundesverwaltungsgericht äussert sich hierzu wie folgt: Die Beschwerdeführerin hat in den von ihr eingereichten Mehrwertsteuerabrechnungen (bzw. Korrekturabrechnungen) lediglich im Jahre 2011 eine geringfügige Vorsteuerabzugskorrektur vorgenommen. Indessen hat sie stets eine Vorsteuerabzugskürzung wegen erhaltenen Subventionen vorgenommen.

Die ESTV hat für beide vorgenommenen Anpassungen eine andere Betrachtungsweise angewendet. Diese Änderung fusst jedoch letztlich zweifelsfrei in der Umsetzung der Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6831/2013 und A-6828/2013, je vom 8. Juli 2015, wozu die Vorinstanz

verpflichtet war. Damit hat die ESTV keinesfalls in rechtswidriger Weise ihr eigenes Ermessen anstelle desjenigen der Beschwerdeführerin gesetzt.

#### **4.3.4**

**4.3.4.1** Das Bundesverwaltungsgericht hält mit Bezug auf die erfolgte Korrektur des Vorsteuerabzugs ergänzend fest, dass die Beschwerdeführerin durch die Überlassung des B. \_\_\_\_\_-Gebäudes an ihre Tochtergesellschaft, dieser gegenüber eine Leistung erbracht hat. Da es sich hierbei in mehrwertsteuerlicher Hinsicht um eine von der Steuer ausgenommene Leistung handelt, ist eine Korrektur der Vorsteuerabzüge vorzunehmen, soweit die entsprechenden Leistungen sowohl für steuerbare wie auch für ausgenommene Tätigkeiten verwendet wurden. Der Umstand, dass die ausgenommenen Leistungen im vorliegenden Fall unentgeltlich erbracht worden sind, spielt hierbei – entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin – keine Rolle.

Ausserdem erweist sich die vorinstanzliche Berechnung der Vorsteuerabzugskorrektur aufgrund der Immobilienvermietung ohne Weiteres als sachgerecht und als innerhalb ihres Ermessensspielraums ausgeübt (vgl. E. 4.3.2). Der Beschwerdeführerin gelingt der Nachweis nicht, dass die Korrektur der Vorinstanz offensichtlich nicht sachgerecht ist.

**4.3.4.2** Die Beschwerdeführerin erachtet es weiter als gerechtfertigt, gleichwohl auf eine Vorsteuerabzugskorrektur zu verzichten, weil C. \_\_\_\_\_ infolge des Pachtzinsausfalls die Subventionszahlungen habe erhöhen müssen. Damit sei zumindest ein Teil der Subventionen als Preisauffüllung zu betrachten. Würden sowohl eine Vorsteuerabzugskorrektur als auch eine Vorsteuerabzugskürzung vorgenommen, werde der gleiche Sachverhalt letztlich zweimal besteuert.

**4.3.4.3** Soweit die Beschwerdeführerin sich auf eine sog. Preisauffüllung durch die öffentliche Hand beruft, kann sie daraus nichts zu ihren Gunsten ableiten. Denn eine solche gilt nach der insoweit ohne Weiteres rechtmässigen Praxis der ESTV ebenfalls als Subvention (vgl. hierzu: MWST-Branchen-Info Nr. 19, MBI 19, Ziff. 5.2.1; <https://www.gate.estv.admin.ch/mwst-webpublikationen/public/pages/sectorInfos/tableOfContent.xhtml?publicationId=1004706>, abgerufen am 16. Dezember 2020).

Die Beschwerdeführerin hat sodann – entgegen ihren Vorbringen – nicht rechtsgenügend für diese Leistung optiert. Denn es sind unbestrittenermas-

sen keine Belege ausgestellt worden, worin die Mehrwertsteuer offen ausgewiesen worden wäre (zum Erfordernis des offenen Ausweises vgl. E. 3.4.3).

Lediglich der Vollständigkeit halber ist festzuhalten, dass – soweit sich die Beschwerdeführerin sinngemäss darauf berufen wollte – eine «stille Besteuerung» des Umsatzes aus der Liegenschaftsleistung in der vorliegenden Konstellation ebenfalls nicht zulässig wäre.

Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin wird der gleiche Sachverhalt auch nicht zweimal vorsteuerlich korrigiert bzw. gekürzt und damit letztlich nicht zweimal «besteuert». Vielmehr liegt der eine «Steuervorteil» der Beschwerdeführerin darin, dass sie auf der Vermietungsleistung keine Mehrwertsteuer abzuführen hatte. Dieser «Steuervorteil» ist bei den hierauf geltend gemachten Vorsteuerabzügen auszugleichen. Der zweite «Steuervorteil» der Beschwerdeführerin resultiert daraus, dass sie diese «Umsatzeinbusse» nicht selbst zu tragen hat, sondern letztlich über Subventionen ausgeglichen erhält. Auch dieser «Steuervorteil» ist vorsteuerlich auszugleichen. Demzufolge hat im hier zu beurteilenden Fall sowohl eine Korrektur des Vorsteuerabzugs als auch eine Kürzung desselben zu erfolgen.

#### **4.3.5**

**4.3.5.1** Die Parteien sind sich sodann uneins, ob die von der Beschwerdeführerin jährlich vereinnahmten Subventionen objektbezogen sind (Ansicht der Beschwerdeführerin) oder als Subventionen zur Deckung eines Betriebsdefizits (Ansicht der Vorinstanz) zu betrachten sind. Entsprechend unterscheidet die Beschwerdeführerin zwischen Aufwendungen und Investitionen für das B. \_\_\_\_\_-Gebäude und allgemeinen Kosten. Für erstere ist ihrer Ansicht nach der Vorsteuerabzug vollumfänglich zu verweigern. Für letztere gemäss einem Umsatzschlüssel, den sie jedoch abweichend von der Vorinstanz kalkuliert.

**4.3.5.2** Das Bundesverwaltungsgericht hält hierzu fest, dass die Tätigkeit der Beschwerdeführerin vorab in der Bewirtschaftung ihrer einzigen Immobilie, dem B. \_\_\_\_\_-Gebäude, besteht. Sie verfügt damit über einen Immobilienbetrieb. Die weiteren (gemäss Handelsregister vorgesehenen) Tätigkeiten, nämlich (Beschrieb) hat sie an ihre Tochtergesellschaft übertragen. Damit einhergehend erzielt die Beschwerdeführerin einen ausgenommenen Umsatz aus der Überlassung des B. \_\_\_\_\_-Gebäudes an ihre Tochterunternehmung in der Höhe von Fr. 500'000.-. Diese Einkünfte aus der Vermietung sind ohne weiteres dem Immobilienbetrieb zuzurechnen.

Ferner erzielt die Beschwerdeführerin jährlich einen steuerbaren Umsatz aus der Überlassung der Veranstaltungstechnik im Betrag von Fr. 300'000.- sowie in den Jahren 2012 bis 2014 steuerbare Umsätze, welche in den Akten unter der Bezeichnung (Beschrieb) geführt werden. Es liegen keine Anhaltspunkte dafür vor, dass letztere beiden Umsätze innerhalb eines eigenständigen Betriebsteils der Beschwerdeführerin erwirtschaftet worden wären. Beide Arten von Umsätzen sind vielmehr dem Immobilienbetrieb zuzurechnen.

Unter den gegebenen Umständen kann daher mit Bezug auf die laufenden Beiträge von C. \_\_\_\_\_ etc. nicht von objektbezogenen Subventionen ausgegangen werden, sondern liegen vielmehr Subventionen zur Deckung eines Betriebsdefizits der Immobilienbewirtschaftung durch die Beschwerdeführerin vor (vgl. hierzu auch: Urteil des BVerG A-460/2019 vom 9. März 2020 E. 10.2.3 [insoweit bestätigt durch Urteil des BVerG 2C\_356/2020 vom 21. Oktober 2020 E. 10, insbesondere E. 10.2]).

**4.3.6** Damit ist in einem nächsten Schritt auf die Einwände der Beschwerdeführerin mit Bezug auf den (für beide Formen des Vorsteuerausgleichs auf den laufenden jährlichen Aufwänden und Investitionen) verwendeten (kombinierten) Umsatzschlüssel einzugehen.

**4.3.6.1** Die Beschwerdeführerin macht in diesem Zusammenhang vor Bundesverwaltungsgericht geltend, für die Berechnung des *Gesamtumsatzes* seien auch die Umsätze ihrer Tochtergesellschaft einzurechnen.

**4.3.6.2** Die Vorinstanz hält den von der Beschwerdeführerin gewünschten Kürzungsschlüssel aufgrund der konsolidierten Umsätze der A. \_\_\_\_\_ und der D. \_\_\_\_\_ für nicht gerechtfertigt und hält diesbezüglich an ihren früheren Ausführungen fest (Vernehmlassung Ziff. 1.1.3).

**4.3.6.3** Das Bundesverwaltungsgericht hält hierzu Folgendes fest:

Die Beschwerdeführerin hat den (Beschrieb), an ihre Tochtergesellschaft ausgelagert. Soweit sich die Beschwerdeführerin auf Art. 10 MWSTG und den darin statuierten Grundsatz der «Einheit» berufen wollte, unterlässt sie eine Unterscheidung zwischen dem Begriff des *Unternehmensträgers* und der *Unternehmung*. Damit gilt ein zivilrechtlich eigenständiges Rechtssubjekt grundsätzlich auch bei der Mehrwertsteuer als eigener Unternehmensträger (CLAUDIO FISCHER, MWSTG Kommentar, Art. 10 N 68). Durchbrochen wird dieser Grundsatz zwar im grenzüberschreitenden Bereich durch das Dual-Entity-Prinzip (FISCHER, MWSTG Kommentar, Art. 10 N. 70) oder

auch im Falle einer Steuerumgehung. Für beides fehlt es vorliegend jedoch an Anhaltspunkten.

Das schweizerische Rechtssystem betrachtet den Konzern nicht als rechtliche Gesamtheit. Auch hat das MWSTG mit Art. 13 eine separate Norm geschaffen für die gemeinsame mehrwertsteuerliche Erfassung einer Mehrheit von Unternehmensträgern (sog. Gruppenbesteuerung). Unter diesen Umständen bleibt für eine weite Interpretation von Art. 10 MWSTG und damit auch für eine wirtschaftliche Betrachtungsweise – wie das die Beschwerdeführerin postuliert – kein Raum. An diesem Ergebnis ändert nichts, dass die Beschwerdeführerin seit 2015 Mitglied einer solchen Mehrwertsteuergruppe ist, denn zu entscheiden ist hier über die Jahre 2011 bis 2014 (vgl. E. 3.1).

Auch soweit die Beschwerdeführerin die wirtschaftliche Betrachtungsweise lediglich im Rahmen einer Vorsteuerabzugskorrektur bzw. -kürzung für jeden einzelnen Unternehmensträger angewendet haben will, bleibt unter den gegebenen Umständen kein Raum. Zum einen hat die Beschwerdeführerin mit der Ausgliederung von (Beschrieb) eine unternehmerische Entscheidung für eine getrennte Behandlung dieser Unternehmen und Bereiche getroffen, die grundsätzlich auch im Mehrwertsteuerrecht zu beachten ist. Zum andern liegen verschiedene Betriebe vor, nämlich auf Stufe der Muttergesellschaft ein Immobilienbetrieb und auf Stufe der Tochtergesellschaft ein (Beschrieb). Eine Gleichbehandlung dieser Betriebe auf der Stufe der Vorsteuerabzugskürzung erscheint auch deshalb nicht sachgerecht, weil die Subventionen lediglich der Beschwerdeführerin ausgerichtet worden sind und weil sie in der hier zu beurteilenden Konstellation einzig dem Immobilienbetrieb der Beschwerdeführerin zuzurechnen sind (vgl. oben E. 4.3.5.2).

Infolgedessen ist entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin von einer konsolidierten Umsatzbetrachtung abzusehen.

#### 4.4

**4.4.1** Die ESTV hat sodann auf den Aufwänden, die auf die Sanierung des Dachs des B. \_\_\_\_\_-Gebäudes entfallen, die Vorsteuerabzüge gekürzt.

**4.4.2** Die Beschwerdeführerin wendet dagegen ein, dass die Vorsteuerabzüge auf diesen Aufwänden nicht zu kürzen seien, weil sie im massgeblichen Zeitraum lediglich objektmässige Subventionen zum Betrieb und Unterhalt des B. \_\_\_\_\_-Gebäudes erhalten habe.

**4.4.3** Dazu hat sich das Bundesverwaltungsgericht bereits oben stehend unter E. 4.3.5.2 im gegenteiligen Sinn geäussert.

**4.4.4** Schliesslich macht die Beschwerdeführerin geltend, dass ein Teil der Subventionen für die Einlage in den Erneuerungsfonds verwendet worden sei. Diesbezüglich sei noch kein Endkonsum finanziert worden bzw. erfolgt. Gleichwohl sei die Kürzung des Vorsteuerabzugs unter Berücksichtigung der gesamten Subventionen vorgenommen worden. Damit dürfe die Finanzierung der Dachsanierung in den Jahren 2011 bis 2014 über den Erneuerungsfonds nicht nochmals eine Kürzung des Vorsteuerabzugs nach sich ziehen. Der Nachweis, dass die Kosten über eine Entnahme aus dem Erneuerungsfonds finanziert worden seien, könne einzig durch Einsicht in die Bücher der Beschwerdeführerin erbracht werden.

Auch soweit die Kosten für die Dachsanierung durch ein Darlehen der D. \_\_\_\_\_ an sie (die Beschwerdeführerin) finanziert worden seien, müsse eine Kürzung der Vorsteuerabzüge unterbleiben. Insoweit würden nämlich die Subventionen entlastet. Im Zeitpunkt der Verwendung des Darlehens habe sie (die Beschwerdeführerin) Anspruch auf den vollen Vorsteuerabzug, weil sie ausserhalb der fiktiven Umsätze aus dem Ausfall der Pachtzinsen ausschliesslich steuerbare Umsätze erzielt habe. Sie habe für die Rückzahlung des Darlehens nicht auf die Subventionen zurückgreifen müssen, weil hierfür möglicherweise auch die Entschädigungen für die Benützung der Veranstaltungstechnik hätten verwendet werden können.

**4.4.5** Die Vorinstanz widerspricht dieser Auffassung und hält ergänzend fest, dass eine Kürzung auch dann vorzunehmen wäre, wenn von objektbezogenen Subventionen auszugehen wäre. Diesfalls müsste der Kürzungsschlüssel gemäss Ziff. 1.3.2 der MWST-Info 05 «Subventionen und Spenden» (MI 05, <https://www.gate.estv.admin.ch/mwst-webpublikationen/public/pages/taxInfos/tableOfContent.xhtml?publicationId=1000283>, abgerufen am 16. Dezember 2020) ermittelt werden, indem sämtliche zur

Finanzierung der Dachsanierung verwendeten Subventionen (unabhängig vom Zeitpunkt der Ausrichtung) sowie das erwähnte Darlehen (im Umfang, in welchem dieses mittels Subventionen getilgt wurde) ins Verhältnis zu den Dachsanierungskosten zu setzen wäre.

**4.4.6** Das Bundesverwaltungsgericht teilt die Ansicht der Beschwerdeführerin aus folgenden Gründen nicht:

Die Beschwerdeführerin hat das B. \_\_\_\_\_-Gebäude schon vor Jahren erstellt. Indessen wurden einige Jahre nach der Fertigstellung grössere Schäden am Dach festgestellt, die ab dem Jahre 2011 behoben wurden. In der Folge entbrannte über die Tragung der Sanierungskosten ein Rechtsstreit. Ob dieser zwischenzeitlich rechtskräftig erledigt ist, lässt sich den Akten nicht entnehmen. Zumindest im Zeitpunkt der Sanierung hatte die Beschwerdeführerin für die anfallenden Sanierungskosten aufzukommen. Damit hatte sie im damaligen Zeitpunkt Anspruch auf die Erstattung der Vorsteuern gemäss den allgemeinen Voraussetzungen.

In der hier zu beurteilenden Konstellation sind die laufenden jährlichen Subventionen als sog. Betriebssubventionen zu betrachten (vgl. obenstehend E. 3.6.6 und 4.3.5.2).

Ob die Beschwerdeführerin die Sanierungskosten aus laufenden oder zurückgestellten früheren Subventionen finanziert hat, erweist sich als irrelevant. Entscheidend ist vielmehr, dass die Beschwerdeführerin im vorliegend massgeblichen Zeitraum Betriebssubventionen vereinnahmt hat. Damit ist von Gesetzes wegen eine laufende Kürzung des Vorsteueranspruchs vorzunehmen. Eine zweifache Kürzung erfolgt nicht, denn es liegen zwei verschiedene Sachverhalte vor: Einerseits die früher vereinnahmten Subventionen, die Anlass zur Kürzung der damaligen Vorsteuern gaben, und andererseits die laufenden Subventionen, die aktuell Anlass zu einer entsprechenden Kürzung geben. Aus den gleichen Gründen ist es auch unerheblich, ob die Sanierungskosten über ein Darlehen finanziert worden sind. Im Zeitpunkt als die vorsteuerbelasteten Sanierungskosten angefallen sind, hat die Beschwerdeführerin offenkundig Subventionen (für ihren Immobilienbetrieb) vereinnahmt.

**4.5** Zusammenfassend ergibt sich, dass sämtliche Anträge der Beschwerdeführerin abzuweisen und sämtliche Einwände zu verwerfen sind. Demzufolge ist auch die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen.

**5.**

Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten, die auf CHF 30'000.- festzusetzen sind, der unterliegenden Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 2 und 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der geleistete Kostenvorschuss in gleicher Höhe ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen.

**2.**

Die Verfahrenskosten von Fr. 30'000.- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe wird für die Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

**3.**

Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

**4.**

Dieses Urteil geht an:

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

*Die Unterschriften und die Rechtsmittelbelehrung befinden sich auf der nächsten Seite.*

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Daniel Riedo

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 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 Rechtschrift 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: