



## **Urteil vom 16. August 2022**

---

Besetzung

Richterin Iris Widmer (Vorsitz),  
Richter Jürg Steiger, Richter Raphaël Gani,  
Gerichtsschreiberin Anna Begemann.

---

Parteien

**A. \_\_\_\_\_ AG,**  
(...),  
vertreten durch  
Tax Partner AG, (...),  
Beschwerdeführerin,

gegen

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

---

Gegenstand

Mehrwertsteuer (2011 – 2015); Vorsteuerabzugskürzung  
aufgrund von Subventionen.

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

Die A. \_\_\_\_\_ AG (nachfolgend: Steuerpflichtige) hat ihren Sitz in (...) und bezweckt gemäss Handelsregistereintrag hauptsächlich (Zweck). Sie war vom (...) bis (...) im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen Personen der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) eingetragen. Seit dem (...) ist sie Mitglied der Mehrwertsteuergruppe (...) und fungiert als Gruppenvertreterin.

**B.**

**B.a** Mit Schreiben vom (Datum) kündigte die ESTV bei der Steuerpflichtigen eine Mehrwertsteuerkontrolle betreffend die Steuerperioden 2011 bis 2015 (1. Januar 2011 bis 31. Dezember 2015) an. Besagte Kontrolle wurde zwischen dem (Datum) und dem (Datum) durchgeführt. Mittels Einschätzungsmittelung (EM) Nr. (...) vom 17. August 2017 forderte die ESTV Mehrwertsteuern in Höhe von Fr. 248'388.– zuzüglich Verzugszins nach. Im Umfang von Fr. 221'661.– begründete die ESTV diese Korrektur mit einer Vorsteuerabzugskürzung aufgrund von Einlagerungs- und Entsorgungsbeiträgen, die die Steuerpflichtige erhalten hatte (Ziffer 3 des Beiblatts zur EM Nr. [...]).

**B.b** Mit Schreiben vom 15. November 2017 teilte die Steuerpflichtige der ESTV mit, dass sie «im grossen und ganzen» (sic) mit der Einschätzungsmittelung einverstanden sei, jedoch die gemäss Ziffer 3 des Beiblatts zur EM Nr. (...) gemachten Aufrechnungen bestreite. Gleichzeitig bat sie die ESTV um Gewährung einer Frist bis zum 31. Dezember 2017, um den Fall aus ihrer Sicht darzulegen sowie um Erlass eines Mahnstopps über die gesamte Forderung. Mit Schreiben vom 17. Mai 2018 bestätigte die Steuerpflichtige erneut, dass «die nachgeforderten Beträge der Positionen 1 Steuersatzdifferenzen, 2 Privatanteile an den Autokosten und 4 Vorsteuerkorrekturen über insgesamt CHF 26'727.45 (...) vorliegend unbestritten» seien. Sie bestreite jedoch die Höhe der Vorsteuerkürzung infolge des Erhalts von Beiträgen an die Kosten der Entsorgung von tierischen Nebenprodukten und ersuche um den Erlass einer einsprachefähigen Verfügung.

**B.c** Mit Verfügung vom 25. September 2018 setzte die ESTV die Steuerforderung auf Fr. 248'388.– fest.

**B.d** Die dagegen erhobene Einsprache vom 24. Oktober 2018 wies die ESTV mit Einspracheentscheid vom 16. September 2020 ab. Die Steuerforderung für die Steuerperioden 2011 bis 2015 wurde auf Fr. 248'388.– festgesetzt.

**C.**

Mit Beschwerde vom 9. Oktober 2020 an das Bundesverwaltungsgericht lässt die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) beantragen, der Einspracheentscheid der ESTV vom 16. September 2020 und die damit verbundene Mehrwertsteuernachforderung in Höhe von Fr. 248'388.– sei aufzuheben. Die Mehrwertsteuernachforderung für die Steuerperioden 2011 bis 2015 sei auf Fr. 78'726.– festzusetzen, unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der Vorinstanz.

**D.**

Mit Vernehmlassung vom 25. November 2020 beantragt die Vorinstanz die vollumfängliche Abweisung der Beschwerde und die Bestätigung des Einspracheentscheids vom 16. September 2020. Die Verfahrenskosten seien vollumfänglich der Beschwerdeführerin aufzuerlegen und es sei ihr keine Parteientschädigung zuzusprechen.

*Auf die einzelnen Vorbringen in den Eingaben der Parteien sowie die Akten wird – soweit entscheidrelevant – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.*

### **Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

**1.**

**1.1** Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) gegeben ist (Art. 31 VGG). Eine solche Ausnahme liegt nicht vor. Der angefochtene Entscheid ist eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG. Die ESTV ist zudem eine Vorinstanz des Bundesverwaltungsgerichts (vgl. Art. 33 VGG). Dieses ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Das Verfahren richtet sich – soweit das VGG nichts anderes bestimmt – nach den Vorschriften des VwVG (Art. 37 VGG).

**1.2** Die Beschwerdeführerin ist Adressatin des angefochtenen Entscheids und damit zur Beschwerdeerhebung legitimiert (vgl. Art. 48 Abs. 1 VwVG). Die Beschwerde wurde zudem frist- und formgerecht eingereicht (vgl. Art. 20 Abs. 1 und 3 i.V.m. Art. 50 Abs. 1 VwVG, Art. 52 Abs. 1 VwVG).

Auf die Beschwerde ist somit einzutreten.

**1.3** Anfechtungsobjekt im vorliegenden Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht bildet der Einspracheentscheid vom 16. September 2020. Das Anfechtungsobjekt grenzt den Umfang des Streitgegenstands ein. Letzterer wird durch die Parteianträge definiert und braucht mit dem Anfechtungsobjekt nicht übereinzustimmen. Er darf im Laufe des Beschwerdeverfahrens eingeschränkt, jedoch nicht erweitert oder qualitativ verändert werden (BGE 131 II 200 E. 3.2; 131 V 164 E. 2.1; BVGE 2010/19 E. 2.1; statt vieler: Urteil des BVGer A-187/2021 vom 12. Februar 2022 E. 1.4).

**1.4** Vorliegend beantragt die Beschwerdeführerin die Aufhebung des Einspracheentscheids vom 16. September 2020 und der damit verbundenen Mehrwertsteuernachforderung in Höhe von Fr. 248'388.– sowie die Festsetzung der Mehrwertsteuernachforderung für die Steuerperioden 2011 bis 2015 auf Fr. 78'726.– (vgl. Sachverhalt Bst. C). Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens sind somit Mehrwertsteuernachforderungen in Höhe von Fr. 169'662.–. Das Bundesverwaltungsgericht überprüft den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang. Die Beschwerdeführerin kann mit der Beschwerde neben der Verletzung von Bundesrecht auch die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts sowie die Unangemessenheit rügen (vgl. Art. 49 VwVG).

**1.4.1** 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).

**1.4.2** Gemäss der Untersuchungsmaxime trägt die Behörde die Beweisführungslast (sog. subjektive oder formelle Beweislast). Gelangt das Gericht trotz genügender Abklärung des Sachverhalts unter Respektierung des Untersuchungsgrundsatzes und aufgrund der (freien) Beweiswürdigung (vgl. Art. 81 Abs. 3 MWSTG) nicht zur Überzeugung, eine rechtserhebliche Tatsache habe sich verwirklicht, so stellt sich die Frage, ob zum

Nachteil der Steuerbehörde oder der steuerpflichtigen Person zu entscheiden ist, mit anderen Worten, wer die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat (sog. materielle Beweislast; zum Ganzen: Urteil des BVGer A- 6521/2019 vom 29. Juli 2020 E. 1.5.3). Im Steuerrecht gilt grundsätzlich, dass die Steuerbehörde für die steuerbegründenden und steuererhöhenden Tatsachen beweisbelastet ist, während der steuerpflichtigen Person der Nachweis der Tatsachen obliegt, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben (BGE 140 II 248 E. 3.5; statt vieler: Urteile des BVGer A-2244/2020 vom 13. Januar 2022 E. 1.7).

**1.4.3** Ausgangspunkt jeder Auslegung ist der Wortlaut, wobei bei Erlassen des Bundesrechts die Fassungen in den drei Amtssprachen gleichwertig sind. Ist der Text nicht ohne weiteres klar und sind verschiedene Interpretationen möglich, muss nach der wahren Tragweite der Bestimmung gesucht werden. Vom Wortlaut kann abgewichen werden, wenn triftige Gründe für die Annahme bestehen, dass er nicht den wahren Sinn der Vorschrift wiedergibt. Solche Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte, aus Sinn und Zweck der Norm oder aus dem Zusammenhang mit anderen Gesetzesbestimmungen ergeben (BGE 143 II 268 E. 4.3.1; 143 II 202 E. 8.5; 140 II 80 E. 2.5.3 mit weiteren Hinweisen). Die Gesetzesmaterialien sind zwar nicht unmittelbar entscheidend, dienen aber als Hilfsmittel, um den Sinn der Norm zu erkennen (BGE 130 II 202 E. 5.1; 129 II 114 E. 3.1). Das Bundesgericht hat sich bei der Auslegung von Erlassen stets von einem Methodenpluralismus leiten lassen (statt vieler: BGE 143 V 114 E. 5.2; BVGE 2014/8 E. 3.3). Es sollen all jene Methoden kombiniert werden, die für den konkreten Fall im Hinblick auf ein vernünftiges und praktisches Ergebnis am meisten Überzeugungskraft haben. Sind mehrere Lösungen denkbar, ist jene zu wählen, die der Verfassung entspricht (statt vieler: BGE 143 V 114 E. 5.2; BVGE 2016/25 E. 2.6.4.1).

**1.4.4** Die Steuerverwaltung kann zwecks einheitlicher und rechtsgleicher Gesetzesanwendung Verwaltungsverordnungen (Kreisschreiben, Weisungen, Direktiven usw.) erlassen, von denen das Gericht nicht ohne triftigen Grund abweicht, solange sie eine überzeugende Konkretisierung der rechtlichen Vorgaben darstellen (BGE 141 II 199 E. 5.5; 133 V 346 E. 5.4.2; Urteil des BVGer A-6558/2020 vom 13. April 2022 E. 2.7 [angefochten vor BGer]).

**1.5** Im öffentlichen Recht und damit auch im Steuerrecht führt der Eintritt der Verjährung zum Untergang der Forderung. Dies im Gegensatz zum Zi-

vilrecht, in welchem der Eintritt der Verjährung lediglich die Durchsetzbarkeit einer Forderung betrifft (BVGE 2009/12 E. 6.3.2.1 ff.). Die Verjährung einer Mehrwertsteuerforderung ist von Amtes wegen zu prüfen, wenn das Gemeinwesen Gläubiger der Forderung ist (BGE 142 II 182 E. 3.2.1; 133 II 366 E. 3.3; BVGE 2009/12 E. 6.3.1).

**1.5.1** Gemäss Art. 42 Abs. 1 MWSTG verjährt das Recht, eine Steuerforderung festzusetzen, fünf Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, in der die Steuerforderung entstanden ist (relative Verjährung). Der Lauf der Verjährungsfrist wird durch eine auf Festsetzung oder Korrektur der Steuerforderung gerichtete empfangsbedürftige schriftliche Erklärung, eine Verfügung, einen Einspracheentscheid, ein Urteil, eine Ankündigung einer Kontrolle oder den Beginn einer unangekündigten Kontrolle unterbrochen (Art. 42 Abs. 2 MWSTG). Mit dem Unterbruch beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen und beträgt neu zwei Jahre (Art. 42 Abs. 3 MWSTG). Das Recht, die Steuerforderung festzusetzen, verjährt in jedem Fall zehn Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, in der die Steuerforderung entstanden ist (absolute Verjährung; Art. 42 Abs. 6 MWSTG).

**1.5.2** Gemäss Art. 43 Abs. 1 Bst. b MWSTG wird die Steuerforderung durch die schriftliche Anerkennung oder die vorbehaltlose Bezahlung einer Einschätzungsmitteilung durch die steuerpflichtige Person rechtskräftig. Da die Rechtskraft in diesem Fall auf die ausdrückliche Anerkennung der Einschätzungsmitteilung durch die steuerpflichtige Person zurückzuführen ist, kann sich diese Anerkennung auch lediglich auf einen Teil des in der Einschätzungsmitteilung genannten Betrags beziehen. In diesem Fall erwächst die Steuerforderung gestützt auf Art. 43 Abs. 1 Bst. b MWSTG nur in diesem Umfang in Rechtskraft (vgl. Urteil des BVGer A-4848/2021 vom 1. April 2022 E. 5.2.3 [angefochten vor BGER]).

**1.5.3** Vorliegend hat die Beschwerdeführerin die gemäss Ziffern 1, 2 und 4 des Beiblatts zur EM Nr. (...) vom 17. August 2017 geforderten Beträge in der Höhe von insgesamt Fr. 26'727.– (Fr. 3'468.– für das Jahr 2011, Fr. 4'225.– für das Jahr 2012, Fr. 4'141.– für das Jahr 2013, Fr. 5'728.– für das Jahr 2014 und Fr. 9'165.– für das Jahr 2015) mit Eingaben vom 15. November 2017 und 17. Mai 2018 schriftlich anerkannt (vgl. Sachverhalt Bst. B.b). Die schriftliche Anerkennung erfolgte vor dem Erlass der Verfügung vom 25. September 2018 (vgl. Urteil des BVGer A-4848/2021 vom 1. April 2022 E. 5.2.3 [angefochten vor BGER]). Diese Forderungen sind demnach gemäss Art. 43 Abs. 1 Bst. b MWSTG *in Rechtskraft erwachsen*.

Die Forderungen gemäss Ziffer 3 des Beiblatts zur EM Nr. (...) vom 17. August 2017 hat die Beschwerdeführerin hingegen bestritten. Diese sind noch nicht in Rechtskraft erwachsen.

**1.5.4** Die noch nicht rechtskräftigen Mehrwertsteuerforderungen aus den Jahren 2011 bis 2015 wären vorliegend frühestens fünf Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, in der sie entstanden sind, relativ verjährt. Betreffend die Steuerperiode 2011 wäre die relative Verjährung am 1. Januar 2017 eingetreten. Mit dem Schreiben vom 13. Oktober 2016 zur Ankündigung der Kontrolle wurde die Verjährung ein erstes Mal unterbrochen, wonach für die vorliegend in Frage stehenden Steuerperioden die jeweils zweijährige Verjährungsfrist zu laufen begann (vgl. Sachverhalt Bst. B.a und E. 1.5.1). Letztere wurde durch die Einschätzungsmitteilung der ESTV vom 17. August 2017, die Verfügung der ESTV vom 25. September 2018 und den vorinstanzlichen Einspracheentscheid vom 16. September 2020 wiederholt unterbrochen. Die relative Verjährungsfrist ist somit noch nicht verstrichen.

**1.5.5** Für die Mehrwertsteuerforderung aus dem Jahr 2011 trat indes am 1. Januar 2022 die absolute Verjährung ein. Die noch nicht in Rechtskraft erwachsene Forderung betreffend das Steuerjahr 2011 beläuft sich auf Fr. 54'129.– (vgl. Ziffer 3 des Beiblatts zur EM Nr. [...] vom 17. August 2017). Für diese Forderung ist gemäss Art. 42 Abs. 6 MWSTG die absolute Verjährung eingetreten.

Für die weiteren Steuerperioden (2012 bis 2015) ist die absolute Verjährung noch nicht eingetreten.

## **2.**

**2.1** 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 [SR 101; nachfolgend: BV]; 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).

**2.2** Mangels Leistung gehören Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand, auch wenn sie gestützt auf einen Leistungsauftrag oder eine Programmvereinbarung gemäss Art. 46 Abs. 2 BV ausgerichtet werden, nicht zum Entgelt (Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG). Art. 29 MWSTV umschreibt den mehrwertsteuerlichen Subventionsbegriff mit einer nicht abschliessenden Liste von Beispielen. Das Bundesgericht bezeichnet Subventionen allgemein als "Leistungen" kraft öffentlichen Rechts, die anderen Rechtspersonen für bestimmte Zwecke zukommen, ohne dass dies zu einer unmittelbaren Gegenleistung an den Subventionsgebenden führt. Mit der Subventionierung will der Subventionsgeber beim Empfänger ein bestimmtes Verhalten hervorrufen, das zur Erreichung bestimmter, im öffentlichen Interesse liegender Zwecke geeignet erscheint. Sind mit der Geldleistung der öffentlichen Hand keine spezifischen Leistungen verknüpft und ist der Subventionsempfänger frei, wie er – allenfalls im Rahmen eines allgemeinen Leistungsauftrags an ihn – die zur Förderung des angestrebten Zwecks notwendigen Massnahmen treffen will, so deutet dies auf eine Subvention hin. Abgesehen von dieser Verhaltensbindung des Subventionsempfängers erfolgt die Subventionierung ohne wirtschaftliche Gegenleistung. Subventionen sind damit von vornherein nicht Gegenstand eines mehrwertsteuerrechtlichen Leistungsaustauschs. Sie sind nicht Entgelt für eine vom Subventionsempfänger zu erbringende marktwirtschaftliche Leistung und fliessen folgerichtig nicht in die Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer ein (BGE 140 I 153 E. 2.5.5; 126 II 443 E. 6b ff.; Urteile des BVGer A-2704/2020 vom 22. März 2022 E. 2.3 [angefochten vor BGer]; A-2599/2015 vom 19. Oktober 2015 E. 3.1.3 mit Hinweisen).

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

Art. 33 Abs. 2 MWSTG sieht vor, dass die Steuerpflichtige ihren Vorsteuerabzug unter anderem dann verhältnismässig zu kürzen hat, wenn sie Subventionen und andere öffentlich-rechtliche Beiträge vereinnahmt (Art. 33 Abs. 2 i.V.m. Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG). Dies stellt für sich wiederum eine Ausnahme zum Grundsatz dar, dass Mittelflüsse, die nicht als Entgelte gelten, grundsätzlich zu keiner Kürzung des Vorsteuerabzugs führen (Art. 33 Abs. 1 MWSTG).

Das Weiterleiten von Mittelflächen, die nach Art. 18 Abs. 2 MWSTG nicht als Entgelte gelten, unterliegt nicht der Steuer (vgl. Art. 30 Abs. 1 MWSTV). Die Kürzung des Vorsteuerabzugs nach Art. 33 Abs. 2 MWSTG erfolgt beim letzten Zahlungsempfänger oder der letzten Zahlungsempfängerin (Art. 30 Abs. 2 MWSTV).

**2.4** Art. 75 MWSTV umschreibt bei Mitteln im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. a – c MWSTG die Vorsteuerabzugskürzung für drei verschiedene Fallkonstellationen (ausführlich zur Entstehungsgeschichte von Art. 33 Abs. 2 MWSTG und Art. 75 MWSTV, zur Praxis der ESTV noch unter dem [alten] Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [AS 2000 1300] sowie zur vehementen Kritik in der Lehre, siehe Urteil des BVerfG A-2202/2021 vom 20. Dezember 2021 E. 5.2.2).

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 (1. Fallkonstellation).

Soweit die erhaltenen Mittel einem bestimmten Tätigkeitsbereich zugeordnet werden können, ist nur die Vorsteuer auf den Aufwendungen für diesen Tätigkeitsbereich zu kürzen (vgl. Art. 75 Abs. 2 MWSTV; 2. Fallkonstellation).

Erfolgt die Zuwendung von Mitteln im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. a – c MWSTG zur Deckung eines Betriebsdefizits, so ist die Vorsteuer im Verhältnis der Mittel zum Gesamtumsatz ohne Mehrwertsteuer zu kürzen (vgl. Art. 75 Abs. 3 MWSTV; 3. Fallkonstellation; zum Ganzen: Urteil des BVerfG 2C\_356/2020 vom 21. Oktober 2020 E. 10; Urteil des BVerfG A-5126/2020 vom 1. September 2021 E. 3.4.6). Gemäss den Erläuterungen des Bundesrates zur MWSTV gilt als Gesamtumsatz das Total aller Einnahmen (exklusive Mehrwertsteuer); darin enthalten sind also nebst den steuerbaren Umsätzen (exklusive Mehrwertsteuer) auch die von der Steuer ausgenommenen oder befreiten Umsätze und die Nichtentgelte (Erläuterungen zur Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009, Art. 75 Abs. 3).

In Ziff. 1.3.1 der MWST-Info Nr. 05 der ESTV "Subventionen und Spenden", gültig ab Januar 2010, wird unter dem Titel "objektbezogene Subventionen, die zu keiner Vorsteuerkürzung führen" zunächst entsprechend Art. 75 MWSTV festgehalten, dass bei Subventionen, die einem Bereich zuzuordnen sind, für den keine Vorsteuer anfällt oder für den kein Anspruch

auf Vorsteuerabzug besteht, sich eine Kürzung des Vorsteuerabzugs erübrige. Ergänzend wird zudem festgehalten, diese Zuordnung sei aus den Unterlagen im Zusammenhang mit der Ausrichtung der Subventionen ersichtlich. Erfolge die Zuordnung der Subventionen auf solche Bereiche oder Tätigkeiten auf rein kalkulatorischer Basis (z.B. Berechnungsmethode), bestehe aber der Zweck der Subventionen in Wirklichkeit darin, den gesamten Betrieb zu unterstützen, habe dies dennoch eine verhältnismässige Kürzung der Vorsteuer zur Folge. In Ziff. 1.3.2 wird sodann ausgeführt, dass, soweit Subventionen einem bestimmten Objekt direkt zugewiesen werden könnten, nur die Vorsteuer im Zusammenhang mit diesem Objekt zu kürzen sei. Der Schlüssel für die Kürzung der Vorsteuer berechne sich, indem man die erhaltenen Subventionen zu den Objektkosten (inkl. MWST) ins Verhältnis setze.

**2.5** Nach der Rechtsprechung noch zum alten Mehrwertsteuerrecht (Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer; AS 2000 1300) 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 (vgl. Urteile des BVGer A- 2202/2021 vom 20. Dezember 2021 E. 3.4.4; A-460/2019 vom 9. März 2020 E. 6.6 [teilweise bestätigt durch BGer mit Urteil 2C\_356/2020 vom 21. Oktober 2020]).

**2.6** Im System der Mehrwertsteuer gilt das (modifizierte) Selbstveranlagungsprinzip, sodass die Veranlagung und die Entrichtung der Steuer grundsätzlich durch die steuerpflichtige Person selbst erfolgen (BGE 140 II 202 E. 5.4 f.; Urteil des BGer 2C\_443/2020 vom 8. Oktober 2020 E. 2.3.2). Diese hat gegenüber der ESTV unaufgefordert innert der gesetzlichen Frist und in der vorgeschriebenen Form über die Steuerforderung abzurechnen (vgl. Art. 71 Abs. 1 MWSTG) und später festgestellte Mängel nachträglich zu korrigieren (vgl. Art. 72 MWSTG). Die steuerpflichtige Person ist somit grundsätzlich selbst für die korrekte Abrechnung verantwortlich. Die ESTV kann jedoch bei steuerpflichtigen Personen Kontrollen durchführen (vgl. Art. 78 Abs. 1 MWSTG). Solche Kontrollen sind innert 360 Tagen seit Ankündigung mit einer Einschätzungsmitteilung abzuschliessen. Diese hält den Umfang der Steuerforderung in der kontrollierten Periode fest (vgl. Art. 78 Abs. 5 MWSTG).

**2.7** Hat die ESTV die Kürzung des Vorsteuerabzugs selbst vorzunehmen, etwa weil die steuerpflichtige Person eine solche Kürzung zu Unrecht unterlassen oder in einer nicht zulässigen Weise vorgenommen hat, steht ihr bei der Wahl der anzuwendenden Kürzungsmethode ein weiter Ermessensspielraum zu. Das Bundesverwaltungsgericht prüft eine zulässigerweise durch die ESTV vorgenommene Kürzung nur mit Zurückhaltung daraufhin, ob die von der ESTV gewählte Methode sachgerecht ist bzw. ob sie sich bei der betreffenden Kürzung innerhalb ihres Ermessensspielraums bewegt hat. Insbesondere setzt das Gericht nicht sein eigenes Ermessen an die Stelle des Ermessens der ESTV (Urteile des BVGer A-623/2021 vom 4. Februar 2022 E. 2.8.8 [angefochten vor BGer]; A-2599/2015 vom 19. Oktober 2015 E. 3.3.2). Ist eine Vorsteuerabzugskürzung durch die ESTV zu Recht erfolgt und erscheint diese nicht bereits im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung vorzunehmenden Prüfung als pflichtwidrig, obliegt es der steuerpflichtigen Person, darzutun und nachzuweisen, dass die vorgenommene Kürzung offensichtlich nicht sachgerecht ist (vgl. Urteil des BVGer A-2599/2015 vom 19. Oktober 2015 E. 3.3.2).

### **3.**

Vorliegend erhielt die Beschwerdeführerin vom Bundesamt für Landwirtschaft, ausgerichtet über die B. \_\_\_\_\_ AG, Beiträge an die Kosten der Entsorgung von tierischen Nebenprodukten.

**3.1** Diese Beiträge wurden gestützt auf Art. 1 und Art. 3 der Verordnung vom 10. November 2004 über die Ausrichtung von Beiträgen an die Kosten der Entsorgung von tierischen Nebenprodukten (SR 916.407; nachfolgend: Verordnung vom 10. November 2004) ausgerichtet.

Es ist unbestritten, dass es sich bei diesen Beiträgen um weitergeleitete Subventionen im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG i.V.m. Art. 30 Abs. 1 MWSTV handelt.

Es ist ebenfalls unbestritten, dass die Beschwerdeführerin demnach ihre Vorsteuerabzüge in Anwendung von Art. 33 Abs. 2 MWSTG verhältnismässig zu kürzen hat (vgl. oben E. 2.3 und 2.4). Da sie diese Vorsteuerabzugskürzungen aber nicht vorgenommen hat, hat die ESTV zu Recht diese Kürzungen im Rahmen der Kontrolle von sich aus vorgenommen und Nachforderungen gestellt (Art. 78 Abs. 5 MWSTG; vgl. oben E. 2.6).

**3.2** Die Vorinstanz hat gestützt auf Art. 75 Abs. 3 MWSTV die gesamten für die Steuerperioden 2012 bis 2015 geltend gemachten Vorsteuerabzüge im Verhältnis der erhaltenen Subventionen zu den Gesamtumsätzen exkl. Mehrwertsteuern gekürzt (zur Steuerperiode 2011 siehe oben E. 1.5.5). Daraus resultierten Vorsteuerabzugskürzungen in der Höhe von Fr. 48'523.30 für die Steuerperiode 2012, Fr. 38'864.04 für die Steuerperiode 2013, Fr. 38'284.29 für die Steuerperiode 2014 und Fr. 41'860.70 für die Steuerperiode 2015.

**3.3** Zu prüfen bleibt damit, ob die von der ESTV angewandte Methode für die Berechnung der Vorsteuerabzugskürzung im vorliegenden Fall sachgerecht ist. Aufgrund der unterlassenen Kürzung des Vorsteuerabzugs durch die Beschwerdeführerin ist der ESTV bei der Wahl der Kürzungsmethode ein weiter Ermessensspielraum einzuräumen (E. 2.7). Die Beschwerdeführerin hat nachzuweisen, dass die vorgenommene Vorsteuerabzugskürzung offensichtlich zu einem Ergebnis führt, das nicht sachgerecht ist. Indessen ist es der Beschwerdeführerin verwehrt, die Anwendung einer anderen ebenfalls vertretbaren Vorsteuerabzugskürzungsmethode zu verlangen (vgl. Urteil des BVGer A-2599/2015 vom 19. Oktober 2015 E. 4.2.2).

**3.4** Die Beschwerdeführerin macht geltend, dass die Vorinstanz die Vorsteuerabzugskürzungen vorliegend zu Unrecht gestützt auf Art. 75 Abs. 3 MWSTV vorgenommen habe. Erstens sei im Falle der erhaltenen Entsorgungsbeiträge «eine objektbezogene Subvention im Sinne von Art. 75 Abs. 2 MWSTV (Zuordnung zum Tätigkeitsbereich der Entsorgung von tierischen Nebenprodukten) zu bejahen» (Beschwerde, S. 6). Demnach seien «lediglich jene Vorsteuerbeträge zu kürzen (...), die in Zusammenhang mit Kosten der Entsorgung von tierischen Nebenprodukten stehen». Zweitens sei Art. 75 Abs. 3 MWSTV vorliegend ohnehin nicht anwendbar, da diese Bestimmung voraussetze, dass die Subventionen zur Deckung eines Betriebsdefizits ausgerichtet worden seien. Den der Einsprache vom 24. Oktober 2018 beiliegenden Jahresabrechnungen für die Jahre 2012 bis 2015 sei zu entnehmen, dass sie in diesen Jahren einen Betriebsgewinn erwirtschaftet habe.

**3.5** In einem ersten Schritt wird geprüft, ob die erhaltenen Mittel dem Tätigkeitsbereich der Entsorgung von tierischen Nebenprodukten der Beschwerdeführerin zugeordnet werden können, sodass nur die Vorsteuer auf Aufwendungen für diesen Bereich zu kürzen ist (Art. 75 Abs. 2 MWSTV) (nachfolgend E. 4). In einem zweiten Schritt wird geklärt, ob die

Vorinstanz die Vorsteuerabzugskürzung vorliegend zu Recht gemäss der in Art. 75 Abs. 3 MWSTV verankerten Methode vorgenommen hat (Kürzung im Verhältnis der erhaltenen Subventionen zu den Gesamtumsätzen exkl. Mehrwertsteuern; nachfolgend E. 5).

#### 4.

Zur Beantwortung der Frage, ob eine Subvention einem bestimmten Tätigkeitsbereich im Sinne von Art. 75 Abs. 2 MWSTV bzw. einem «Objekt» im Sinne der Praxis der ESTV (vgl. oben E. 2.4) zugeordnet werden kann, ist zunächst die Bestimmung, auf Grundlage derer die Subvention ausgerichtet wird, auszulegen (vgl. dazu auch Urteil des BVGer A-2599/2015 vom 19. Oktober 2015 E. 4.4). Dabei ist zu eruieren, ob die fraglichen Beiträge einem bestimmten Verwendungszweck dienen, d.h. für *spezifische Kosten* ausgerichtet werden. Die so festgelegte Ausrichtung der Subvention muss jedoch nicht nur theoretisch vorgesehen bzw. bezweckt sein. Damit bei einer Subvention bloss eine Vorsteuerabzugskürzung mit Bezug auf das betreffende «Objekt» bzw. den betreffenden Tätigkeitsbereich erfolgen kann, muss die Subventionszahlung auch *tatsächlich dafür gebraucht* worden sein bzw. diesen betragsmässig zugeordnet werden können (vgl. Urteil des BVGer A-2599/2015 vom 19. Oktober 2015 E. 4.4 und 4.5). Somit wird zunächst mittels Auslegung ermittelt, ob die in Frage stehenden Beiträge für die Deckung der Kosten für die Entsorgung von tierischen Nebenprodukten ausgerichtet wurden (E. 4.1). Anschliessend wird geprüft, ob bei der Beschwerdeführerin die Subventionszahlungen auch tatsächlich dem Tätigkeitsbereich «Entsorgung» zugeordnet werden können (E. 4.2).

#### 4.1

**4.1.1** Die Beschwerdeführerin macht geltend, es ergebe sich aus dem klaren Wortlaut von Art. 1 und Art. 2 Abs. 5 der Verordnung vom 10. November 2004 sowie aus Art. 22 bis 24 der Verordnung vom 25. Mai 2011 über tierische Nebenprodukte (VTNP, SR 916.441.22), dass die fraglichen Subventionen als Beiträge an die Kosten der Entsorgung von tierischen Nebenprodukten ausgerichtet worden und nicht dem Gesamtbetrieb zuzuordnen seien. Die Beiträge könnten auch effektiv dem Tätigkeitsbereich der Entsorgung der Beschwerdeführerin zugeordnet werden. Die Berechnungsmethode der Subventionshöhe bilde nämlich einen wesentlichen Anhaltspunkt für die Zuordnung der Subvention zum betreffenden Tätigkeitsbereich. Die fraglichen Beiträge seien als Abgeltungen i.S.v. Art. 3 Abs. 2 Bst. a des Bundesgesetzes vom 5. Oktober 1990 über Finanzhilfen und Abgeltungen (Subventionsgesetz, SuG, SR 616.1) zu qualifizieren und als

eigentlicher Kostenersatz ausgestaltet. Diese würden bei der Beschwerdeführerin denn auch auf dem Konto «Entsorgung Tierabfälle» verbucht.

**4.1.2** Die Vorinstanz ist hingegen der Auffassung, dass die gestützt auf die Verordnung vom 10. November 2004 ausgerichteten Subventionen nicht ausschliesslich den Leistungen im Bereich «Entsorgung» zugerechnet werden könnten. Unter Berücksichtigung aller Auslegungsmethoden sei festzustellen, dass die fraglichen Beiträge den Gesamtbetrieb der Beschwerdeführerin und nicht nur den Tätigkeitsbereich der Entsorgung subventionieren. Zudem misslinge der Beschwerdeführerin der Nachweis, dass die Subventionszahlungen ausschliesslich für die effektiv angefallenen Kosten der Entsorgung von tierischen Nebenprodukten verwendet wurden. So habe die Beschwerdeführerin in der Einsprache vom 24. Oktober 2018 selbst eingeräumt, dass es ihr technisch nicht möglich sei, die ausschliesslich mit der Entsorgung der tierischen Nebenprodukte angefallene Vorsteuer separat zu ermitteln. Jedenfalls habe die Beschwerdeführerin die erforderlichen Unterlagen, aus denen sich die effektiven Kosten im Zusammenhang mit der Entsorgung der tierischen Nebenprodukte sowie die darauf geltend gemachten Vorsteuern einwandfrei ermitteln liessen, nicht eingereicht.

**4.1.3** Die fraglichen Beiträge wurden in den vorliegend strittigen Steuerperioden 2012 – 2015 ausgerichtet. Art. 1 der Verordnung vom 10. November 2004 wurde mehrmals geändert (vgl. AS 2018 2095; 2013 4003). In der bis zum 31. Dezember 2019 geltenden Fassung hatte Art. 1 der Verordnung vom 10. November 2004 im vorliegend relevanten Zeitraum folgenden Wortlaut (AS 2013 4003):

An die Kosten der Entsorgung von tierischen Nebenprodukten, die nach den Artikeln 22–24 der Verordnung vom 25. Mai 2011 über die Entsorgung von tierischen Nebenprodukten (VTNP) verbrannt oder auf andere Weise entsorgt werden müssen, werden folgende Beiträge ausgerichtet: a. für jedes Kalb 25 Franken an den Betrieb, in dem das Kalb geboren worden ist; b. für jedes geschlachtete Tier der Rindergattung 25 Franken an den Schlachtbetrieb; c. für jedes geschlachtete Tier der Schaf-, Ziegen- und Schweinegattung 4.50 Franken an den Schlachtbetrieb; d. für jeden geschlachteten Equiden 25 Franken an den Schlachtbetrieb; e. für das geschlachtete Geflügel 12 Franken pro Tonne Lebendgewicht an den Schlachtbetrieb.

Inhaltlich entsprechend die französische bzw. die italienische Fassung:

Les contributions suivantes sont allouées pour payer les frais d'élimination des sous-produits animaux qui doivent être incinérés ou éliminés d'une autre façon en vertu des art. 22 à 24 de l'ordonnance du 25 mai 2011 concernant l'élimination des sous-produits animaux (OESPA): a. 25 francs par veau alloués à l'exploitation où le veau est né; b. 25 francs par animal de l'espèce bovine abattu alloués à l'abattoir; c. 4 fr. 50 par animal

des espèces ovine, caprine et porcine abattu alloués à l'abattoir; d. 25 francs par équidé abattu alloués à l'abattoir; e. pour la volaille abattue, 12 francs par tonne de poids vif alloués à l'abattoir.

Onde sostenere i costi per l'eliminazione dei sottoprodotti di origine animale che devono essere inceneriti o eliminati in altro modo secondo gli articoli 22–24 dell'ordinanza del 25 maggio 2011 concernente l'eliminazione dei sottoprodotti di origine animale (OESA), sono assegnati i seguenti contributi: a. per ogni vitello: 25 franchi all'azienda in cui il vitello è nato; b. per ogni animale della specie bovina macellato: 25 franchi al macello; c. per ogni animale della specie ovina, caprina o suina macellato: 4.50 franchi al macello; d. per ogni equide macellato: 25 franchi al macello; e. per il pollame macellato: 12 franchi la tonnellata di peso vivo al macello.

Die Buchstaben d und e wurden nachträglich eingefügt und sind erst seit dem 1. Januar 2014 in Kraft (AS 2013 4003). Die vorangehenden, im Zeitraum vom 1. Januar 2012 – 31. Dezember 2013 geltenden Fassungen sind in Bezug auf den Einleitungssatz und die Buchstaben a – c identisch mit der bis zum 31. Dezember 2019 geltenden Fassung.

Weitere Änderungen von Art. 1 der Verordnung vom 10. November 2004 sind am 1. Januar 2020 in Kraft getreten (AS 2018 2095). Diese Fassung ist vorliegend nicht anwendbar.

**4.1.4** Dem *Wortlaut* von Art. 1 der Verordnung vom 10. November 2004 in den im strittigen Zeitpunkt geltenden Fassungen ist somit zu entnehmen, dass die fraglichen Beiträge für einen bestimmten *Zweck*, d.h. für spezifische Kosten, ausgerichtet wurden. Sie wurden als Beiträge an die Kosten der Entsorgung von tierischen Nebenprodukten, die nach Artikeln 22 – 24 VTNP verbrannt oder auf andere Weise entsorgt werden müssen, ausgerichtet.

Art. 22 – 24 VTNP (in den hier anwendbaren, bis zum 30. November 2015 bzw. bis zum 31. Mai 2018 geltenden Fassungen) regeln das Entsorgen der tierischen Nebenprodukte (verschiedener Risikokategorien).

**4.1.5** Das Ergebnis, wonach die fraglichen Beiträge für einen bestimmten Zweck ausgerichtet werden, deckt sich auch mit der *systematischen Auslegung*. Art. 1 der Verordnung vom 10. November 2004 (in den bis zum 31. Dezember 2013 bzw. bis zum 31. Dezember 2019 anwendbaren Fassungen) weist den Titel «Beiträge» auf. Die Verordnung selbst trägt den Namen «Verordnung über die Ausrichtung von Beiträgen an die Kosten der Entsorgung von tierischen Nebenprodukten».

**4.1.6** Die *Entstehungsgeschichte* von Art. 1 der Verordnung vom 10. November 2004 ist vorliegend unweigerlich verwoben mit derjenigen des übergeordneten Rechts.

**4.1.6.1** Zur Ausrottung der Bovinen spongiformen Enzephalopathie (BSE) hat der Bundesrat am 20. Dezember 2000 mit einer Änderung der Tierseuchenverordnung (AS 2001 259) ein generelles Fütterungsverbot für Tiermehle und weitere Rohstoffe an Nutztiere erlassen. Gleichzeitig hat er angeordnet, dass die tierischen Nebenprodukte verbrannt oder durch ein vom Bundesamt für Veterinärwesen zugelassenes Verfahren unschädlich gemacht werden müssen. Diese Massnahmen führten zu erheblichen Mehrkosten bei den betroffenen Betrieben (siehe zum Ganzen Botschaft des Bundesrates vom 29. Mai 2002 zur Weiterentwicklung der Agrarpolitik, Teil IV Änderung des Tierseuchengesetzes [BBl 2002 4966, 4969]). Wegen dieser Mehrkosten wurde mit einer am 1. Januar 2004 in Kraft getretenen Änderung von aArt. 62 des Tierseuchengesetzes vom 1. Juli 1966 (TSG, SR 916.40) eine gesetzliche Grundlage geschaffen, damit der Bund im Zusammenhang mit den zur Ausrottung von BSE angeordneten Entsorgungsmassnahmen Beiträge an die Kosten der Entsorgung von Fleischabfällen leisten kann (AS 2003 4237, 4239). Dieser Gesetzesartikel bildete in einer ersten Phase die Grundlage für die fragliche Verordnung vom 10. November 2004 über die Ausrichtung von Beiträgen an die Kosten der Entsorgung von tierischen Nebenprodukten.

**4.1.6.2** Im Rahmen der Agrarpolitik 2014 – 2017 wurde der Inhalt des bisherigen lediglich übergangsrechtlich geltenden aArt. 62 TSG per 1. Januar 2014 im neu geschaffenen Kapitel Va «Beiträge zur Entsorgung tierischer Nebenprodukte» in den Art. 45a TSG überführt (vgl. zum Ganzen Botschaft des Bundesrates vom 1. Februar 2012 zur Weiterentwicklung der Agrarpolitik in den Jahren 2014 – 2017, BBl 2012 2075, 2182). Demnach kann der Bund im Zusammenhang mit angeordneten Entsorgungsmassnahmen in ausserordentlichen Situationen im Rahmen der bewilligten Kredite Beiträge an die Kosten der Entsorgung von tierischen Nebenprodukten leisten (Abs. 1). Der Bundesrat legt die Höhe der Beiträge pro Tier fest (Abs. 2).

**4.1.6.3** Die Entstehungsgeschichte von Art. 1 der Verordnung vom 10. November 2004 bzw. des übergeordneten Rechts bestätigt somit, dass der Gesetzgeber mit der Ausrichtung der Beiträge einen Teil der Kosten für die Entsorgung von tierischen Nebenprodukten übernehmen wollte. Es lassen sich keine Hinweise erkennen, wonach die Beiträge über die Entsorgung

hinausgehende generelle Massnahmen der Tier- und Seuchenkontrolle finanzieren sollen. Zwar wurde beabsichtigt, mit den Beiträgen gleichzeitig auch einen finanziellen Anreiz für korrekte Meldungen bei der Tierverkehrsdatenbank zu schaffen. Dieser finanzielle Anreiz ändert aber nichts daran, dass die – unter der Voraussetzung einer korrekt erfolgten Meldung – ausgerichteten Beiträge als Ausgleich für die Kosten der Entsorgung bestimmt sind.

**4.1.7** Entgegen der Auffassung der Vorinstanz lässt sich auch aus dem *Zusammenhang mit anderen Bestimmungen* nichts Gegenteiliges erkennen.

**4.1.7.1** Art. 2 der Verordnung vom 10. November 2004 regelt die Voraussetzungen für die Ausrichtung der fraglichen Beiträge. In sämtlichen vorliegend anwendbaren Fassungen wird einerseits eine je nach Tiergattung unterschiedlich ausgestaltete Meldung in der Tierverkehrsdatenbank vorausgesetzt (Art. 2 Abs. 1 – 3 der Verordnung vom 10. November 2004 in den bis zum 31. Dezember 2013 geltenden Fassungen bzw. Art. 2 Abs. 1 – 4 der Verordnung vom 10. November 2004 in der bis zum 31. Dezember 2019 geltenden Fassung). Wie oben dargelegt, lässt sich aus dieser Meldepflicht für sich genommen noch nicht ableiten, dass mit den Beiträgen etwas anderes als ein Ausgleich der durch die Entsorgung der tierischen Nebenprodukte entstehenden Kosten bezweckt wird.

Die Vorinstanz weist darauf hin, dass ein Schlachtbetrieb gemäss der VTNP zahlreiche Vorkehrungen zu treffen habe, um die Entsorgung von tierischen Nebenprodukten vornehmen bzw. die entsprechenden Subventionen dafür erhalten zu können. So müssten neben der Bewilligungspflicht unter anderem Anforderungen an die Gebäude, die Ausstattung und den Betrieb der Entsorgungsanlagen erfüllt werden. Zudem seien die tierischen Nebenprodukte in verschiedene Risikokategorien einzuteilen. Entgegen der Auffassung der Vorinstanz sind darin aber keine Auflagen, die etwas anderes als die Entsorgung betreffen, zu erkennen. Diese Auflagen betreffen vielmehr direkt die fachgerechte Entsorgung tierischer Nebenprodukte. Es ist unbestritten, dass mit der fachgerechten Entsorgung der tierischen Nebenprodukte ein wesentlicher Beitrag zum übergeordneten Ziel der Seuchenkontrolle geleistet wird. Nur deshalb, weil die Beiträge damit indirekt der allgemeinen Seuchenkontrolle zugutekommen, kann aber nicht gefolgert werden, dass sie etwas anderes als einen Ausgleich der Entsorgungskosten bezwecken.

**4.1.7.2** Die Vorinstanz weist weiter darauf hin, dass gemäss Art. 1 der Verordnung vom 10. November 2004 neben Schlachtbetrieben auch Betriebe, in denen ein Kalb geboren wurde, Entsorgungsbeiträge erhalten. Tatsächlich wird gemäss Art. 1 Bst. a der Verordnung vom 10. November 2004 (in der bis zum 31. Dezember 2019 geltenden Fassung) für jedes Kalb 25 Franken an den Betrieb, in dem das Kalb geboren worden ist, ausgerichtet (vgl. oben E. 4.1.3).

Aber auch daraus kann nicht geschlossen werden, dass die vorliegend in Frage stehenden Beiträge etwas Anderes als einen (zumindest teilweisen) Ausgleich der Mehrkosten für die Entsorgung von tierischen Nebenprodukten bezwecken. Zum einen ist nicht auszuschliessen, dass auch Betrieben, in denen ein Kalb geboren wurde, durch die Entsorgung von tierischen Nebenprodukten Mehrkosten entstehen. So gelten auch die Körper umgestandener, totgeborener oder nicht zur Fleischgewinnung getöteter Tiere als tierische Nebenprodukte im Sinne der VTNP (vgl. Art. 3 Bst. a und b VTNP). Jedenfalls sind aber vorliegend nur die im konkreten Fall ausgerichteten Beiträge zu beurteilen und es ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin die fraglichen Beiträge als Schlachtbetrieb – und somit nicht gestützt auf Art. 1 Bst. a der Verordnung vom 10. November 2004 – erhalten hat.

**4.1.8** Nach dem Gesagten weist alles darauf hin, dass nach der Konzeption der Verordnung vom 10. November 2004 die Beiträge grundsätzlich einem Tätigkeitsbereich im Sinne von Art. 75 Abs. 2 MWSTV bzw. einem «Objekt», vorliegend dem Tätigkeitsbereich «Entsorgung», zugerechnet werden können. Letztlich muss aber die Frage, ob es sich um eine «objektbezogene Subvention» handelt, nicht abschliessend beantwortet werden: Eine solche Zurechnung scheitert nämlich vorliegend daran, dass die Beschwerdeführerin nicht nachweisen kann, dass die erhaltenen Beiträge auch tatsächlich zur Deckung der Kosten der Entsorgung verwendet wurden (vgl. nachfolgend E. 4.2).

## **4.2**

**4.2.1** Damit die Subventionszahlungen effektiv dem Tätigkeitsbereich «Entsorgung» der Beschwerdeführerin zugeordnet werden können, muss ein direkter Vergleich zwischen der Höhe der erhaltenen Subvention und der Höhe der ihr für diesen Tätigkeitsbereich entstandenen Kosten möglich sein (vgl. Urteil des BVGer A-2599/2015 vom 19. Oktober 2015 E. 4.5.2.1; in diesem Sinne auch die Verwaltungspraxis MWST-Info Nr. 05, Ziff. 1.3.2). Nachzuweisen ist insbesondere, dass die Subvention ausschliesslich zum

ganzen oder teilweisen Ersatz der Kosten für die Entsorgung verwendet wurde und nicht auch weitere Kosten damit abgedeckt wurden (vgl. Urteil des BVerG A-2599/2015 vom 19. Oktober 2015 E. 4.5.2.1). Dieser Nachweis obliegt vorliegend der Beschwerdeführerin (vgl. oben E. 1.4.2 und 2.7).

**4.2.2** Die fraglichen Beträge an die Kosten der Entsorgung werden pauschal pro Tier und nicht nach den effektiven Kosten für die Entsorgung der tierischen Nebenprodukte ausgerichtet (vgl. oben E. 4.1.3). Angaben zur Berechnung der Höhe der effektiven Entsorgungskosten pro Tier sind weder den Bestimmungen noch den Materialien zu entnehmen. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin ergibt sich die Zuordnung der Beiträge zu ihrem Tätigkeitsbereich «Entsorgung» demnach nicht bereits aus der Ausgestaltung der Subvention. Aufgrund der Höhe der erhaltenen Subventionen lässt sich nämlich nicht erkennen, in welchem Verhältnis die Beiträge zu den effektiven Aufwendungen der Beschwerdeführerin für die Entsorgung stehen. Ob es sich bei den fraglichen Beiträgen um Abgeltungen i.S.v. Art. 3 Abs. 2 SuG handelt, wie dies die Beschwerdeführerin geltend macht, kann in diesem Zusammenhang offenbleiben. Zum einen sind rechtliche Würdigungen unter Gesichtspunkten des Subventionsrechts nicht ohne Weiteres auf das Mehrwertsteuerrecht anwendbar (vgl. Urteil des BVerG 2C\_585/2017 vom 6. Februar 2019 E. 3.4). Zum anderen ist nicht ersichtlich, inwiefern eine solche Qualifikation für sich genommen Aufschluss über die effektiven Kosten der Beschwerdeführerin geben könnte.

**4.2.3** Anhand der Akten lässt sich zudem nicht erkennen, wie hoch die Entsorgungskosten der Beschwerdeführerin tatsächlich waren und ob die an sie ausgerichteten Beiträge ausschliesslich für die Deckung dieser Kosten eingesetzt wurden. So finden sich in den Akten keine eindeutigen Angaben dazu, ob die Beschwerdeführerin die tierischen Nebenprodukte selbst verbrennt oder weiterverarbeitet – demzufolge über eine Bewilligung gemäss Art. 11 Abs. 1 VTNP verfügt – oder ob sie diese durch Dritte entsorgen lässt. Im letzteren Fall wäre es der Beschwerdeführerin ohne weiteres möglich gewesen, die entstandenen Kosten anhand von Rechnungen nachzuweisen, da sie entsprechende Vereinbarungen auch gegenüber dem Kanton zu belegen hat (vgl. Art. 45a Abs. 4 TSG i.V.m. Art. 2 Abs. 5 der Verordnung vom 10. November 2004 und Art. 36 Abs. 2 VTNP [in der bis zum 31. Dezember 2021 geltenden Fassung]; entsprechend die bis zum 31. Dezember 2013 geltende Regelung gemäss aArt. 62 Abs. 4 TSG i.V.m. Art. 2 Abs. 4 der Verordnung vom 10. November 2004 [in der bis zum

31. Dezember 2013 geltenden Fassung] und Art. 36 Abs. 2 VTNP [in der bis zum 31. Dezember 2021 geltenden Fassung]).

Gewisse von der Beschwerdeführerin gewählte Formulierungen legen nahe, dass die Beschwerdeführerin die Entsorgung der tierischen Nebenprodukte selbst vornimmt (so wird in der Einsprache vom 24. Oktober 2018, S. 5, erwähnt, dass ein Teil der Infrastruktur für die «subventionierte Entsorgungstätigkeit» der Beschwerdeführerin verwendet werde). Konkrete Angaben zu einer solchen Tätigkeit werden jedoch keine gemacht. Sofern die Beschwerdeführerin die Entsorgung selbst vornimmt, sollte es ihr doch möglich sein, die dadurch entstehenden Aufwendungen zumindest annähernd zu beziffern. So ist die Erteilung einer Bewilligung zur Verbrennung oder Verarbeitung von tierischen Nebenprodukten nämlich an umfangreiche Auflagen und ein sogenanntes «Selbstkontrollsystem» gebunden (vgl. Art. 11 i.V.m. Art. 15 Abs. 1 VTNP [in der bis zum 30. Mai 2018 geltenden Fassung]). Die Beschwerdeführerin macht in ihrer Beschwerde lediglich geltend, dass die Beiträge aufwandmindernd auf dem Konto «Entsorgung Tierabfälle» verbucht worden seien (Beschwerde, S. 12). Sie unterlässt es jedoch, nähere Angaben zu diesem Konto zu machen oder Auszüge zu den Akten zu reichen, aus welchen die effektiven Entsorgungskosten zu entnehmen wären. Ein Vergleich zwischen der Höhe der ausgerichteten Subvention und der Höhe der durch die Entsorgung entstandenen Mehrkosten ist somit nicht möglich. Damit misslingt der Beschwerdeführerin der Nachweis, dass sie die erhaltenen Subventionen ausschliesslich für die Entsorgungstätigkeit verwendet hat (vgl. oben E. 4.2.1).

**4.2.4** Wie die Vorinstanz zutreffend anmerkt, sind die Ausführungen der Beschwerdeführerin zu der von ihr vorgeschlagenen «alternativen Berechnung der Vorsteuerabzugskürzung» gestützt auf Art. 75 Abs. 2 MWSTV als Hinweis darauf zu werten, dass ihr ein solcher Nachweis vermutlich nicht möglich ist. So räumt die Beschwerdeführerin ein, es sei ihr «technisch nicht möglich, die ausschliesslich mit der Entsorgung der tierischen Nebenprodukte angefallene Vorsteuer separat zu ermitteln» (Einsprache vom 24. Oktober 2018, S. 5). Die Beschwerdeführerin schlägt deshalb vor, die in diesem Bereich angefallene Vorsteuer «annäherungsweise» zu ermitteln, in dem die Vorsteuer auf den Material-/Warenaufwand von der gesamten Vorsteuer abgezogen werde. Der so verbleibende und demnach gemäss der Beschwerdeführerin zu kürzende Vorsteuerbetrag sei eigentlich «immer noch zu hoch, da er mit Ausnahme des erworbenen Schlachtviehs die gesamte Infrastruktur» erfasse, welche «lediglich teilweise für die sub-

ventionierte Entsorgungstätigkeit eingesetzt» werde. Wenn es aber der Beschwerdeführerin nicht möglich ist, die den Tätigkeitsbereich der Entsorgung betreffenden Vorsteuern zu ermitteln, lässt sich daraus schliessen, dass sie auch die Höhe der effektiven, im Bereich der Entsorgung anfallenden Kosten nicht beziffern kann. Dies ist aber gerade notwendig, um einen Vergleich zwischen der Höhe der erhaltenen Subvention und den angefallenen Mehrkosten zu erstellen und damit nachzuweisen, dass die Subvention ausschliesslich zum ganzen oder teilweisen Kostenersatz verwendet wurde und nicht auch weitere Kosten damit abgedeckt wurden.

**4.3** Aufgrund des Vorangehenden ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin nicht nachweisen kann, dass die erhaltenen Subventionszahlungen vollumfänglich dem Tätigkeitsbereich «Entsorgung» zuzuordnen sind. Die von der Beschwerdeführerin verlangte Vorsteuerabzugskürzung nach der Methode von Art. 75 Abs. 2 MWSTV ist deshalb nicht möglich.

## **5.**

Damit bleibt zu prüfen, ob die ESTV vorliegend ihren Ermessensspielraum überschritten hat, indem sie die Vorsteuerabzugskürzung gestützt auf Art. 75 Abs. 3 MWSTV (Kürzung der Vorsteuer gesamthaft im Verhältnis der Subventionen zum Gesamtumsatz exkl. Mehrwertsteuern) vorgenommen hat (vgl. oben E. 2.7 und 3.3).

**5.1** Die Beschwerdeführerin macht geltend, dass die Anwendung von Art. 75 Abs. 3 MWSTV das Vorliegen eines Betriebsdefizits voraussetze. Es sei zwar richtig, dass aufgrund von Art. 33 Abs. 2 MWSTG, trotz Systemwidrigkeit, Vorsteuerkürzungen zu erfolgen hätten, wenn die massgebenden Voraussetzungen erfüllt seien. Daraus könne aber nicht abgeleitet werden, dass in Anwendung von Art. 75 Abs. 3 MWSTV sämtliche Vorsteuern im Verhältnis der Subventionen zum Gesamtumsatz zu kürzen seien, wenn kein Anwendungsfall von Art. 75 Abs. 1 und 2 MWSTV gegeben sei.

**5.2** Damit fordert die Beschwerdeführerin sinngemäss erneut eine nur teilweise Kürzung der Vorsteuerabzüge gemäss der Methode von Art. 75 Abs. 2 MWSTV. Es wurde bereits dargelegt, dass dies vorliegend nicht möglich ist, weil die Beschwerdeführerin nicht nachweisen kann, dass die Subventionszahlungen effektiv für den Tätigkeitsbereich der Entsorgung verwendet wurden (vgl. oben E. 4.3). Die von der Beschwerdeführerin ins Recht gelegte «alternative Berechnung» ist zurückzuweisen: Die Beschwerdeführerin fordert nämlich die Kürzung nur eines Teils der Vorsteuerabzüge, verwendet dafür aber den Kürzungsschlüssel entsprechend

dem Gesamtumsatz. Dies steht nicht im Einklang mit der Praxis der ESTV, gemäss welcher in dieser Konstellation der Kürzungsschlüssel berechnet wird, indem man die erhaltenen Subventionen zu den im betreffenden Tätigkeitsbereich angefallenen Kosten (inkl. MWST) setzt (vgl. oben E. 2.4 sowie MWST-Info Nr. 05 Ziff. 1.3.2). Auf diesen Punkt muss jedoch nicht näher eingegangen werden, da es der Beschwerdeführerin ohnehin verwehrt ist, die Anwendung einer anderen, ebenfalls vertretbaren Vorsteuerabzugskürzungsmethode zu verlangen (vgl. oben E. 3.3). Sie hat vielmehr nachzuweisen, dass die von der ESTV vorgenommene Kürzung sämtlicher Vorsteuerabzüge nach dem Gesamtumsatzschlüssel offensichtlich zu einem Ergebnis führt, das nicht sachgerecht ist.

**5.3** Dies gelingt der Beschwerdeführerin vorliegend nicht:

**5.3.1** Es ist unbestritten, dass gemäss Art. 33 Abs. 2 MWSTG eine verhältnismässige Kürzung der Vorsteuer auch dann zu erfolgen hat, wenn die erhaltenen Mittel weder einem bestimmten Tätigkeitsbereich zugeordnet werden können (Art. 75 Abs. 2 MWSTV) noch zur Deckung eines Betriebsdefizits entrichtet wurden (Art. 75 Abs. 3 MWSTV).

**5.3.2** Die Vorinstanz hat die Vorsteuerabzugskürzung vorliegend – trotz Fehlens eines Betriebsdefizits in den strittigen Jahren – nach Art. 75 Abs. 3 MWSTV vorgenommen. Dies mit der Begründung, dass diese Methode zur Anwendung kommen müsse, wenn eine Kürzung nach Art. 75 Abs. 2 MWSTV, wie vorliegend, nicht möglich sei. Andernfalls hätte eine Subvention, die weder einem bestimmten Tätigkeitsbereich zugeordnet werden könne, noch zur Deckung eines Betriebsdefizits entrichtet worden sei, keine Vorsteuerabzugskürzung zur Folge. Art. 75 Abs. 3 MWSTV sei demnach auch dann anzuwenden, wenn zwar kein Betriebsdefizit vorliege, der Zweck der Subvention aber dennoch darin bestehe, den gesamten Betrieb zu unterstützen.

Das Bundesverwaltungsgericht kann in dieser Vorgehensweise keine Pflichtwidrigkeit erkennen. Eine Zuordnung der fraglichen Beiträge zum Tätigkeitsbereich «Entsorgung» der Beschwerdeführerin ist vorliegend nicht möglich. Eine Kürzung sämtlicher Vorsteuerabzüge nach der *Methode*, wie sie in Art. 75 Abs. 3 MWSTV verankert ist (Kürzung der Vorsteuer gesamthaft im Verhältnis der Subventionen zum Gesamtumsatz exkl. Mehrwertsteuern), erscheint auch ohne Vorliegen eines Betriebsdefizits als sachgerecht; etwas Gegenteiliges vermag die Beschwerdeführerin jedenfalls nicht aufzuzeigen. Das Vorgehen liegt zudem innerhalb des Ermessensspielraums der ESTV.

**5.3.3** Zusammenfassend kann die Beschwerdeführerin die Höhe der tatsächlich angefallenen Entsorgungskosten nicht belegen und damit auch den Nachweis nicht erbringen, dass sie die erhaltenen Subventionszahlungen für diese Kosten verwendet hat. Die von der Beschwerdeführerin verlangte Vorsteuerabzugskürzung gemäss Art. 75 Abs. 2 MWSTV ist deshalb nicht möglich. Es liegen keine Anhaltspunkte dafür vor, dass die ESTV sich bei der von ihr vorgenommenen Kürzung des Vorsteuerabzugs nach der Methode von Art. 75 Abs. 3 MWSTV nicht innerhalb ihres Ermessensspielraums bewegt hat.

## **6.**

Insgesamt ist die Beschwerde in Bezug auf die bereits verjährten Nachforderungen in der Höhe von Fr. 54'129.– für die Steuerperiode 2011 gutzuheissen (siehe oben E. 1.5.5). Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen.

## **7.**

**7.1** Die Verfahrenskosten werden in der Regel der unterliegenden Partei auferlegt; unterliegt diese nur teilweise, so werden die Verfahrenskosten ermässigt (Art. 63 Abs. 1 VwVG).

Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens sind Mehrwertsteuernachforderungen in Höhe von Fr. 169'662.– (vgl. oben E. 1.3). Aufgrund der zwischenzeitlich eingetretenen Verjährung eines Teils der Steuer(nach)forderung für die Steuerperiode 2011 (vgl. oben E. 1.5.5) in Höhe von Fr. 54'129.– obsiegt die Beschwerdeführerin zu rund einem Drittel.

Insgesamt sind die Verfahrenskosten auf Fr. 8'500.– festzusetzen (vgl. Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und der zu grösstem Teil unterliegenden Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. 5'800.– aufzuerlegen. Letzterer Betrag ist dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 8'500.– zu entnehmen. Der Restbetrag von Fr. 2'700.– ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

Der Vorinstanz können keine Verfahrenskosten auferlegt werden (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

**7.2** Die zu rund einem Drittel obsiegende Beschwerdeführerin hat im entsprechenden Umfang Anspruch auf Parteientschädigung (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG; Art. 7 Abs. 1 VGKE).

Da die Vertreterin der Beschwerdeführerin keine Kostennote eingereicht hat, ist die Parteientschädigung aufgrund der Akten festzusetzen (Art. 14 Abs. 2 VGKE). Wie aus Art. 7 Abs. 1 i.V.m. Art. 8 Abs. 2 und Art. 10 Abs. 1 VGKE hervorgeht, hat die Entschädigung nicht jeden erdenklichen, sondern nur den notwendigen Aufwand zu ersetzen (vgl. Urteile des BVGer A-22495/2020 vom 18. November 2020 E. 4.3.1; A-3121/2017 vom 1. September 2017 E. 5.3 und A-6903/2015 vom 25. April 2016 E. 10).

Die reduzierte Parteientschädigung wird vorliegend praxisgemäss auf Fr. 4'000.– festgesetzt.

Auf die Auferlegung der zuzusprechenden Parteientschädigung an die ESTV wird verzichtet, da die teilweise Gutheissung der Beschwerde auf den Verjährungseintritt während der Verfahrenshängigkeit vor Bundesverwaltungsgericht zurückzuführen ist. Somit ist die der Beschwerdeführerin zuzusprechende Parteientschädigung auf die Bundesverwaltungsgerichtskasse zu nehmen (vgl. Urteil des BGer 2C\_263/2020 vom 10. Dezember 2021 E. 7).

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird im Sinne von Erwägung 1.5.5 teilweise gutgeheissen, im Übrigen jedoch abgewiesen.

**2.**

Die Verfahrenskosten von insgesamt Fr. 8'500.– werden der Beschwerdeführerin in Höhe von Fr. 5'800.– auferlegt. Dieser Betrag wird dem von der Beschwerdeführerin geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 8'500.– entnommen. Der Restbetrag in Höhe von Fr. 2'700.– wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

**3.**

Der Beschwerdeführerin wird eine Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 4'000.– zugesprochen. Diese wird aus der Gerichtskasse des Bundesverwaltungsgerichts entnommen.

**4.**

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Die vorsitzende Richterin:

Die Gerichtsschreiberin:

Iris Widmer

Anna Begemann

**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 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:

(...)