



Abteilung I  
A-2704/2020

## Urteil vom 22. März 2022

Besetzung

Richter Keita Mutombo (Vorsitz),  
Richterin Annie Rochat Pauchard, Richter Jürg Steiger,  
Gerichtsschreiber Kevin Müller.

Parteien

**A. \_\_\_\_\_ AG,**  
vertreten durch  
Patrick Loosli, LL.M., und  
Pierre Scheuner, Fürsprecher,  
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

MWST (2011-2015); Forderungsverzicht durch Gemeinwesen; Subvention; Sanierungsbeitrag.

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

Die A. \_\_\_\_\_ AG (nachfolgend: Steuerpflichtige) hat ihren Sitz in (...) und ist seit dem 1. Januar 1995 im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen eingetragen. Sie bezweckt gemäss Handelsregistereintrag den Bau und Betrieb von Bergbahnen und Sportanlagen sowie (...) Verpflegungs- und Beherbergungsstätten.

Die Steuerpflichtige finanzierte ihren Betrieb unter anderem durch Darlehen der umliegenden Gemeinden und andere Gemeinwesen.

**B.**

Am (...) Mai 2011 gewährte das Regionalgericht (...) der Steuerpflichtigen eine provisorische Nachlassstundung. Mit Entscheid vom (...) Juni 2011 folgte die Gewährung der definitiven Nachlassstundung bis zum (...) Dezember 2011, welche mit Entscheid vom (...) Dezember 2011 bis zum (...) Juni 2012 verlängert wurde. Mit Entscheid vom (...) April 2012 bestätigte das Regionalgericht (...) den ordentlichen Nachlassvertrag mit Dividendenvergleich.

In diesem Zusammenhang verzichteten mehrere Gemeinwesen (teils mittels Volksabstimmung) auf die Rückzahlung von gewährten Darlehen.

**C.**

**C.a** Nach einer im Zeitraum vom 24. bis 28. Oktober 2016 durchgeführten Kontrolle durch die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) setzte diese mittels Einschätzungsmitteilung (EM) Nr. (...) vom 1. Mai 2017 eine Steuerkorrektur zu ihren Gunsten von insgesamt Fr. (...) fest. Im Umfang von Fr. (...) begründete die ESTV diese Korrektur mit einer nachträglich vorgenommenen Kürzung des Vorsteuerabzugs im Zusammenhang mit abgeschriebenen Darlehen des Gemeinwesens.

**C.b** In ebendiesem Umfang wurde die Korrektur durch die Steuerpflichtige bestritten, worauf die ESTV mit Verfügung vom 7. September 2018 die EM Nr. (...) bestätigte.

**C.c** Die dagegen von der Steuerpflichtigen erhobene Einsprache vom 8. Oktober 2018 wies die ESTV mit Einspracheentscheid vom 22. April 2020 ab.

**D.**

Mit Beschwerde vom 25. Mai 2020 an das Bundesverwaltungsgericht lässt die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) beantragen, der Einspracheentscheid der ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) vom 22. April 2020 sei aufzuheben und die Steuerforderung für die Steuerperiode 2012 auf «maximal [Fr. ...] festzusetzen und dementsprechend die Steuernachforderung um [Fr. ...] zu reduzieren»; eventualiter sei der Einspracheentscheid aufzuheben und die Steuerforderung für die Steuerperiode 2012 auf «maximal [Fr. ...] festzusetzen und dementsprechend die Steuernachforderung um [Fr. ...] zu reduzieren»; subeventualiter sei der Einspracheentscheid aufzuheben und die Steuerforderung für die Steuerperiode 2012 auf «maximal [Fr. ...] festzusetzen und dementsprechend die Steuernachforderung um [Fr. ...] zu reduzieren»; jeweils unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der ESTV.

**E.**

Die Vorinstanz lässt sich mit Eingabe vom 2. Juli 2020 vernehmen und beantragt die Abweisung der Beschwerde sowie die Kostenauflegung zu Lasten der Beschwerdeführerin.

**F.**

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 Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (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** 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**

**1.4.1** 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** Als Ausgangspunkt jeder Auslegung ist der Wortlaut der betreffenden Vorschrift zu betrachten. Ist dieser nicht ganz klar bzw. bestehen Gründe für die Annahme, er gebe nicht den wahren Sinn der Vorschrift wieder, muss unter Berücksichtigung aller Auslegungselemente nach der wahren Tragweite gesucht werden. Diesfalls ist namentlich auf die Entstehungsgeschichte der Norm (historische Auslegung), auf ihren Sinn und Zweck (teleologische Auslegung) und auf die Bedeutung, die der Norm im Kontext mit anderen Bestimmungen zukommt (systematische Auslegung), abzustellen. Das Bundesgericht hat sich dabei stets von einem Methodenpluralismus leiten lassen (vgl. BGE 143 V 114 E. 5.2; Urteil des BVer A-6503/2016 vom 12. September 2017 E. 1.7).

**1.4.3** Die von den Verwaltungsbehörden veröffentlichten Broschüren, Kreisschreiben und Merkblätter stellen lediglich Verwaltungsverordnungen dar, das heisst generelle Dienstanweisungen, die sich an nachgeordnete Behörden oder Personen wenden und worin die Verwaltungen ihre Sichtweise darlegen. Sie dienen der Sicherstellung einer einheitlichen, gleichmässigen und sachrichtigen Praxis des Gesetzesvollzugs (BVGE 2010/33 E. 3.3.1; MARTIN KOCHER, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die

Mehrwertsteuer, 2015 [nachfolgend: Kommentar MWSTG 2015], Art. 65 N 31; MICHAEL BEUSCH, Was Kreisschreiben dürfen und was nicht, in: Der Schweizer Treuhänder [ST], 2005, S. 613 ff.). Als solche sind sie für die als eigentliche Adressaten figurierenden Verwaltungsbehörden verbindlich, wenn sie nicht klarerweise einen verfassungs- oder gesetzeswidrigen Inhalt aufweisen (Urteile des BVGer A-5601/2019 vom 6. Mai 2020 E. 1.7.1, A-2204/2018 vom 16. Dezember 2019 E. 3.2, A-6253/2018 vom 10. Dezember 2019 E. 2.6.1; MICHAEL BEUSCH, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl. 2017, Art. 102 N 15 ff.).

Nicht verbindlich sind Verwaltungsverordnungen dagegen für die Justizbehörden, deren Aufgabe es ist, die Einhaltung von Verfassung und Gesetz im Einzelfall zu überprüfen (vgl. BGE 145 II 2 E. 4.3; vgl. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 2.173 f.). Die Gerichtsbehörden sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheidung allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen darstellen. Dies gilt umso mehr, als es nicht Aufgabe der Gerichte ist, als Zweitinterpreten des der Verwaltungsverordnung zugrunde liegenden Erlasses eigene Zweckmässigkeitsüberlegungen an die Stelle des Vollzugskonzepts der zuständigen Behörde zu setzen (vgl. BGE 146 I 105 E. 4.1, 146 II 359 E. 5.3, 141 V 139 E. 6.3.1; BVGE 2010/33 E. 3.3.1, 2007/41 E. 3.3). Von selbst versteht sich angesichts der herausragenden Bedeutung, welche dem Legalitätsprinzip im Schweizer Steuerrecht zukommt, dass eine Verwaltungsverordnung oder gar eine bloss nicht schriftlich festgehaltene Praxis unter keinen Umständen alleinige Grundlage für die wie auch immer ausgestaltete steuerliche Erfassung eines Sachverhalts darstellen kann (vgl. BGE 131 II 1 E. 4.1; BVGE 2010/33 E. 3.3.1, 2007/41 E. 4.1; Urteile des BVGer A-5601/2019 vom 6. Mai 2020 E. 1.7.2, A-2204/2018 vom 16. Dezember 2019 E. 3.2, A-6253/2018 vom 10. Dezember 2019 E. 2.6.2).

**1.5** Als Beschwerdeinstanz ist das Bundesverwaltungsgericht nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden und kann eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen (allenfalls auch nur teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von derjenigen der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen (sog. Motivsubstitution; Art. 64 Abs. 4 VwVG; vgl. BGE 140 II 353 E. 3.1; BVGE 2007/41 E. 2; Urteile des BVGer A-2496/2020 vom

18. November 2020 E. 1.5.1, A-956/2019 vom 3. Mai 2019 E. 1.3 [nicht publiziert in BVGE 2019 I/7]; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 1.54).

**1.6** Im Streit liegen Steuernachforderungen der Steuerperioden 2011 bis 2015. In materieller Hinsicht finden daher ausschliesslich das am 1. Januar 2010 in Kraft getretene Mehrwertsteuergesetz vom 12. Juni 2009 (MWSTG, SR 641.20) sowie die dazugehörige Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, SR 641.201) Anwendung. Massgebend ist die in den zu beurteilenden Steuerperioden geltende Fassung des MWSTG, mithin die vom 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2017 gültige Fassung (AS 2009 5203).

Soweit im Folgenden auch auf die Rechtsprechung zum früheren Mehrwertsteuergesetz vom 2. September 1999 (aMWSTG, AS 2000 1300) bzw. zur Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (aMWSTV, AS 1994 1464) verwiesen wird, liegt der Grund darin, dass diese – da die gesetzlichen Vorschriften soweit hier interessierend inhaltlich nicht geändert haben – auch für das MWSTG übernommen werden kann.

**1.7** Soweit im Zusammenhang mit dem Nachlassvertrag das Bundesgesetz vom 11. April 1889 über Schuldbetreibung und Konkurs (SchKG, SR 281.1) Anwendung findet, so sind die in den Jahren 2011 und 2012 geltenden Fassungen massgeblich (AS 11 529).

## **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; BVGE 2008/63 E. 4.4.2.1; ausführlich: Urteil des BVGer A-5786/2018 vom 27. Mai 2020 E. 2.2.2 mit Hinweisen [teilweise bestätigt durch Urteil des BGer 2C\_562/2020 vom 21. Mai 2021]).

**2.2** Mangels Leistung gelten namentlich 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). Dasselbe gilt für Einlagen in Unternehmen, insbesondere zinslose Darlehen, Sanierungsleistungen und Forderungsverzichte (Art. 18 Abs. 2 Bst. e MWSTG).

**2.3** Subventionen und andere öffentlich-rechtliche Beiträge zeichnen sich im Wesentlichen dadurch aus, dass sie von Gemeinwesen ohne entsprechende marktwirtschaftliche Gegenleistung ausgerichtet werden. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zielt der Subventionsgeber mit der Gewährung der Subvention nicht auf die Herstellung eines bestimmten Zustandes ab, sondern er will damit beim Subventionsempfänger ein bestimmtes Verhalten hervorrufen oder unterstützen. Für die Subvention ist wesentlich, dass sich der Empfänger in einer Weise verhält und Aufgaben erfüllt, die dem mit der Subventionierung verfolgten öffentlichen Zweck entsprechen und zur Verwirklichung dieses Zwecks geeignet erscheinen. Abgesehen von dieser Verhaltensbindung sind Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand jedoch «unentgeltlich», d.h. ein wirtschaftlich gleichwertiges Entgelt ist für sie nicht zu entrichten (BGE 140 I 153 E. 2.5.5, 126 II 443 E. 6c; Urteil des BGer 2C\_196/2012 vom 10. Dezember 2012 E. 2.3; Urteil des BVer A-2566/2020 vom 11. November 2021 E. 2.5.1.2; FELIX GEIGER, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: Kommentar MWSTG 2019], Art. 18 N 11). Gemäss Verwaltungspraxis liegt eine Subvention demnach vor, wenn folgende drei Bedingungen kumulativ erfüllt sind (MWST-Info 05 Subventionen und Spenden [MI 05; webbasierte Fassung, eingesehen am 2. März 2022], Ziff. 1.1; zur zeitlichen Wirkung von Praxisfestlegungen: MWST-Info 20 Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen [MI 20; webbasierte Fassung, eingesehen am 2. März 2022], Ziff. 1 und 2.4.2):

- Die Subvention wird von der öffentlichen Hand ausgerichtet; als öffentliche Hand gelten die autonomen Dienststellen des Bundes, der Kantone und der Gemeinden sowie die übrigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts wie in- oder ausländische Körperschaften (z.B. Zweckverbände von Gemeinwesen), rechtlich selbstständige Anstalten und Stiftungen des öffentlichen Rechts sowie einfache Gesellschaften im Gemeinwesen (Art. 12 Abs. 1 MWSTG und Art. 12 Abs. 2 MWSTV);
- der Beitragszahler erhält keine konkrete Gegenleistung vom Begünstigten;

- die Subvention wird grundsätzlich aufgrund einer gesetzlichen Grundlage ausgerichtet (Gesetz, Verordnung, Reglement, Beschluss, Erlass, usw.).

**2.4** 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.

Der Vorbehalt in Art. 33 Abs. 2 MWSTG sieht vor, dass die Steuerpflichtige die Vorsteuer 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 der Vorsteuer führen (Art. 33 Abs. 1 MWSTG).

**2.5** Art. 75 MWSTV umschreibt bei Mitteln 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 (1. Fallkonstellation). Andernfalls ist die Vorsteuer anteilmässig 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 BVerG A-5126/2020 vom 1. September 2021 E. 3.4.6).

Laut MI 05, Ziffer 1.3.6, sind für die Vorsteuerkürzung grundsätzlich die Vorsteuerbeträge derjenigen Steuerperiode(n) zu berücksichtigen, für welche die Subvention gemäss der Vereinbarung bestimmt ist. Diese erstmalige Praxisfestlegung der ESTV vom 13. August 2021 ist zugunsten der Steuerpflichtigen auch rückwirkend anwendbar (vgl. MI 20, Ziff. 1 und 2.4.2).

**2.6** Das Bundesgericht hat sich im Rahmen seines Urteils 2C\_356/2020 vom 21. Oktober 2020 mit der Abgrenzung von Subventionen im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG und Einlagen im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. e MWSTG auseinandergesetzt.



**2.6.1** Es hielt fest, dass sich «Subventionen und andere öffentlich-rechtliche Beiträge» dadurch auszeichnen würden, dass es sich um Zuwendungen handle, welche beim Empfänger eine Einnahme bildeten und über die er verfügen könne, ohne dass er dem Zuwendenden dafür Beteiligungsrechte einräumen müsse. Demgegenüber handle es sich bei Einlagen um Einbringungen in eine Gesellschaft mit dem Ziel, dieser gestützt auf das Beteiligungsverhältnis Eigenkapital zuzuwenden. Einlagen in Unternehmen würden in Form von Sach- oder Geldleistungen von (direkt oder allenfalls auch nur indirekt) Beteiligten im Rahmen von Finanzierungsoperationen geleistet. Es liege weder beim Zuwendenden noch beim Empfänger eine Einnahme vor, sondern der Zuwendende erhalte für die Einlage Beteiligungsrechte (zum Ganzen: Urteil des BGer 2C\_356/2020 vom 21. Oktober 2020 E. 6.1 mit Hinweisen).

**2.6.2** Bei der Auslegung von Art. 18 Abs. 2 MWSTG sei überdies im Auge zu behalten, dass die Ausnahme nach Art. 33 Abs. 2 MWSTG systemwidrige Konsequenzen nach sich ziehe, indem nach dieser Bestimmung Mittelflüsse, die an sich ausserhalb des Bereichs der Mehrwertsteuer lägen, Auswirkungen auf das Vorsteuerabzugsrecht entfalteteten. Aus teleologischer Sicht sei der Ausdruck der «Subventionen und andere öffentlich-rechtliche Beiträge» damit jedenfalls nicht ausdehnend zu verstehen. Der Anwendungsbereich der Vorsteuerabzugskürzung müsse aus Gründen der Systemkonformität beschränkt bleiben, selbst wenn Art. 29 MWSTV keine abschliessende Aufzählung der Subventionen oder anderen öffentlich-rechtlichen Beiträge enthalte. Demgegenüber sei aus teleologischer Sicht ein eher extensives Verständnis des Begriffs der Einlage in ein Unternehmen im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. e MWSTG angezeigt, zumal diese Bestimmung (in systemkonformer Weise) klarstelle, dass Einlagen, welche zur Finanzierung eines Unternehmens erbracht würden, für das Unternehmen keine Umsätze bildeten und dementsprechend mehrwertsteuerlich keine Folgen nach sich zögen (zum Ganzen: Urteil des BGer 2C\_356/2020 vom 21. Oktober 2020 E. 6.2 mit Hinweisen).

**2.6.3** Vor diesem Hintergrund kam das Bundesgericht im besagten Urteil zum Schluss, dass bei einem Mittelfluss eines Gemeinwesens zugunsten einer mehrwertsteuerpflichtigen öffentlich-rechtlichen Anstalt von einer Einlage in ein Unternehmen im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. e MWSTG auszugehen sei, wenn das Gemeinwesen für die Zuwendung eine Beteiligung erhalte. Angesichts der gebotenen extensiven Auslegung des Begriffs der Einlage sei als Beteiligung auch eine bloss wirtschaftliche Beteiligung zu

betrachten. Demgegenüber sei ein Mittelfluss eher als Subvention oder öffentlich-rechtlicher Beitrag zu qualifizieren, wenn er bei der empfangenden öffentlich-rechtlichen Anstalt eine Einnahme und beim Gemeinwesen eine Ausgabe bilde (zum Ganzen: Urteil des BGer 2C\_356/2020 vom 21. Oktober 2020 E. 7.1 mit Hinweisen).

**2.6.4** Im Übrigen hielt das Bundesgericht fest, dass die frühere Rechtsprechung, nach welcher bei Zuwendungen von beteiligten Gemeinwesen an ein Handelsunternehmen massgebend sei, ob das Gemeinwesen einen wirtschaftlichen Vorteil anstrebe, nicht uneingeschränkt heranzuziehen sei. Mithin erachtete es das Bundesgericht als nicht ausschlaggebend, ob das Gemeinwesen das Kapital überwiegend im öffentlichen Interesse oder mit der Absicht einer Renditeerzielung zur Verfügung gestellt habe.

Es sei ohnehin problematisch, so das Bundesgericht weiter, für die Abgrenzung zwischen Subventionen nach Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG und Einlagen im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. e MWSTG darauf abzustellen, ob die Handlungen des Gemeinwesens im öffentlichen Interesse lägen oder ob diese durch eine Ertragserzielungsabsicht motiviert seien. Ein Gemeinwesen solle schon von Verfassungs wegen immer im öffentlichen Interesse handeln. Bei einem Abstellen auf die besagte Unterscheidung könnten praktisch nie Einlagen des Gemeinwesens in ein Unternehmen im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. e MWSTG vorliegen. Dies sei nicht zuletzt angesichts des Umstandes kaum zu rechtfertigen, dass ein vom Staat betriebenes oder gegründetes, im öffentlichen Interesse tätiges Unternehmen ebenfalls mehrwertsteuerpflichtig sein könne und für ein solches Unternehmen in Bezug auf die Unterscheidung zwischen Subventionen und Einlagen die üblichen Kriterien gälten, ohne dass es auf die Rentabilität ankomme (zum Ganzen: Urteil des BGer 2C\_356/2020 vom 21. Oktober 2020 E. 8.2 mit Hinweisen).

### **3.**

Im vorliegenden Fall strittig und in einem ersten Schritt zu klären ist, ob es sich bei den Forderungsverzichten durch die Gemeinwesen um Subventionen gemäss Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG oder um Sanierungsleistungen bzw. Forderungsverzichte gemäss Art. 18 Abs. 2 Bst. e MWSTG handelt.

#### **3.1**

**3.1.1** Die Beschwerdeführerin macht geltend, bei den vorliegend strittigen Beiträgen der Gemeinwesen handle es sich um Sanierungsleistungen bzw. Forderungsverzichte. Die Vorinstanz führe in ihrem Einspracheentscheid

aus, nur Einlagen von am Unternehmen beteiligten Personen gälten als Einlagen im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. e MWSTG, und verweise auf ein nicht rechtskräftiges Urteil des Bundesverwaltungsgerichts (Urteil des BVGer A-460/2019 vom 9. März 2020), welches sich auf die Ausführungen in der Botschaft (Botschaft des Bundesrates vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer [nachfolgend: Botschaft MWSTG], BBl 2008 6885, 7003) beziehe. In letzterem Urteil bleibe indes unerwähnt, dass der Entwurf des Bundesrats, welchen die Botschaft erläutert, gerade in diesem Punkt abgeändert und die Formulierung «durch am Unternehmen beteiligte Personen» gestrichen worden sei (vgl. PHILIPP MÜLLER, Behandlung der MWST-Reform im Nationalrat, Erläuterungen zu den von der grossen Kammer vorgenommenen Anpassungen, in: ST, 2009, S. 487 f.). Die Vorinstanz anerkenne dies zwar im Einspracheentscheid, ziehe daraus aber die falschen Schlüsse. Es sei nicht nachvollziehbar, dass die Vorinstanz an der offensichtlich bundesrechtswidrigen Praxis festhalte.

**3.1.2** Die Vorinstanz argumentiere, so die Beschwerdeführerin weiter, mit der Streichung der Beschränkung durch das Parlament bzw. die vorberaternde Kommission sei noch nicht klar, ob mit nicht am Unternehmen beteiligten Personen auch das Gemeinwesen gemeint sei. Der Vorinstanz gelinge es nicht, nachzuweisen, dass das Gemeinwesen ausgeschlossen sei. Die Beschwerdeführerin hält vielmehr dafür, dass dem Parlament bewusst gewesen sei, dass bei Sanierungen im Bereich von touristischen Anlagen oft Gemeinwesen involviert seien. Der Gesetzgeber habe klarstellen wollen, dass Sanierungsleistungen und Forderungsverzichte, auch wenn sie von der öffentlichen Hand stammten, nicht zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs führten.

**3.1.3** Des Weiteren bringe die Beschwerdeführerin vor, die Vorinstanz nehme zu Unrecht an, Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG gehe Art. 18 Abs. 2 Bst. e MWSTG vor. Es sei gar das Gegenteil der Fall und Bst. e sei *lex specialis* zu Bst. a. Sanierungsbeiträge seien eine eigene Kategorie von Nicht-Entgelten und deshalb nicht als Subventionen oder Spenden zu qualifizieren. Ähnliches habe der Gesetzgeber in Art. 18 Abs. 2 Bst. k MWSTG für Ausfuhrbeiträge festgehalten.

**3.1.4** Abschliessend hält die Beschwerdeführerin fest, der Gesetzgeber habe mit Inkrafttreten des MWSTG eine Vorsteuerabzugskürzung für bestimmte Beiträge, darunter auch Sanierungsleistungen und Forderungsverzichte von Gemeinwesen, ausschliessen wollen. Eine Kürzung des Vor-

steuerabzugs laufe dem Zweck einer Sanierung zuwider. Bei einer Sanierung sollten bestehende Schulden bereinigt und nicht neue Schulden geschaffen werden. Der klare gesetzgeberische Wille, dass Sanierungsleistungen nicht zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs führen sollten, könne nicht mit Hinweis auf die Rechtsprechung zu einem früheren Gesetz oder einer früheren Verordnung übergangen werden.

### **3.2**

**3.2.1** Die Vorinstanz hält im angefochtenen Einspracheentscheid dafür, dass die Voraussetzungen an eine Subvention gemäss ihrer Praxis und der Rechtsprechung erfüllt seien. Demgegenüber seien die Voraussetzungen an eine Einlage im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. e MWSTG nicht gegeben. Sanierungsleistungen und Forderungsverzichte würden in der besagten Bestimmung als Beispiele von Einlagen genannt. Daraus folge, dass eine Zahlung nur dann unter Art. 18 Abs. 2 Bst. e MWSTG falle, wenn es sich um eine Einlage in ein Unternehmen handle. Eine Sanierungsleistung oder ein Forderungsverzicht per se sei deshalb nicht automatisch unter diese Bestimmung zu subsumieren. Gemäss ihrer Praxis – so die Vorinstanz weiter – könnten nur Beiträge von am Unternehmen beteiligten Personen als Einlage qualifizieren. Die betroffenen Gemeinwesen seien nicht an der Beschwerdeführerin beteiligt, weshalb ihre Beiträge nicht als Einlagen gälten.

Des Weiteren verweist die Vorinstanz auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung, wonach bei Fällen, in welchen das Gemeinwesen im öffentlichen Interesse und nicht mit der Absicht einer Renditeerzielung handle, von einer Subvention auszugehen sei. Das Bundesverwaltungsgericht habe überdies festgestellt, dass es nicht entscheidend sei, ob ein Beitrag in Form einer Geldleistung oder indirekt in Form eines Erlasses oder Verzichts gewährt worden sei.

Im Lichte dieser Rechtsprechung kommt die Vorinstanz zum Schluss, dass es sich bei den vorliegend strittigen Beiträgen um Subventionen handelt. Die Gemeinwesen hätten auf die Rückzahlung der Darlehen verzichtet, damit die Beschwerdeführerin einen Nachlassvertrag habe abschliessen und somit weiter existieren können. Mit diesem Vorgehen hätten die Gemeinwesen mitnichten erwartet, dass sie eine zukünftige Rendite erwirtschaften könnten, sondern sie hätten den Erhalt der touristischen Tätigkeit der Beschwerdeführerin gefördert. Handle ein Gemeinwesen im öffentlichen Interesse, so seien dessen Beiträge ohne Gegenleistung als Subvention zu qualifizieren.

**3.2.2** Was die durch das Parlament vorgenommene Anpassung des Entwurfs zum MWSTG betrifft, bringt die Vorinstanz vor, sei unbekannt und höchst fraglich, ob das Parlament bzw. die vorberatende Kommission bei seiner Beratung auch Beiträge der öffentlichen Hand miteinbezogen habe. Aus der Streichung der entsprechenden Formulierung könne deshalb nicht automatisch geschlossen werden, dass Beiträge von Gemeinwesen gleich zu behandeln seien wie Gelder, welche von Privaten eingelegt würden.

Die Vorinstanz hält dafür, dass im Falle eines geldwerten Vorteils eines Gemeinwesens ohne Gegenleistung zugunsten eines Unternehmens auch die *lex specialis* zu prüfen sei, namentlich ob eine Subvention gemäss Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG vorliege. Dies sei der Sonderrolle des Gemeinwesens im Mehrwertsteuerrecht geschuldet, weshalb Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG gegenüber Art. 18 Abs. 2 Bst. e MWSTG vorgehe. Ein solcher Forderungsverzicht sei klarerweise als Subvention zu qualifizieren.

### **3.3**

**3.3.1** Sowohl die Beschwerdeführerin als auch die Vorinstanz verweisen auf die Tatsache, dass die vorberatende Kommission und in der Folge das Parlament bei der Erarbeitung des MWSTG die Formulierung «durch am Unternehmen beteiligte Personen» aus dem Entwurf zu Art. 18 Abs. 2 Bst. e MWSTG gestrichen haben (vgl. MÜLLER, a.a.O., S. 487 f.). Im Lichte dieser Streichung ist auch die Botschaft zu lesen. Die darin enthaltenen Ausführungen, dass Beiträge Dritter, die nicht am Unternehmen beteiligt sind, nicht als Einlagen gelten können (Botschaft MWSTG, BBI 2008 6885, 7003), sind angesichts der vorgenommenen Anpassungen am Gesetzesentwurf (d.h. die nachträgliche Streichung der besagten Passage) durch das Parlament bei der Auslegung der Gesetzesbestimmung nicht ausschlaggebend. Entsprechend kann ein Sanierungsbeitrag oder Forderungsverzicht im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. e MWSTG nicht allein aus dem Grund ausgeschlossen werden, dass im Zeitpunkt des Mittelflusses (noch) kein Beteiligungsverhältnis vorliegt.

**3.3.2** Durch die Streichung der besagten Formulierung hat die vorberatende Kommission bzw. das Parlament den Willen zum Ausdruck gebracht, dass unter anderem auch Forderungsverzichte und Sanierungsbeiträge miteinbezogen werden sollen, welche nicht von am Unternehmen beteiligten Personen stammen. Demgegenüber ist damit nicht gesagt, dass diejenigen Personen nicht im Nachgang zum Forderungsverzicht am Unternehmen beteiligt sein müssen. Für eine Einlage erhält der Zuwendende im Gegenzug eine Beteiligung am Eigenkapital («un droit sur une part des fonds

propres de la société»; PIERRE-MARIE GLAUSER/ALEXANDRA PILLONEL, Kommentar MWSTG 2015, Art. 18 N 215 mit weiteren Hinweisen). Mithin ist auch im Rahmen eines Forderungsverzichts oder Sanierungsbeitrags vorauszusetzen, dass der Zuwendende (zumindest bzw. spätestens im Zuge dieser Zuwendung) eine Beteiligung am Unternehmen erhält (vgl. Urteil des BGer 2C\_356/2020 vom 21. Oktober 2020 E. 7.1 mit Hinweisen; ausführlich dazu oben E. 2.6). Ohne diese resultierende Beteiligung am Unternehmen wäre eine Einlage nach Art. 18 Abs. 2 Bst. e MWSTG nicht von einer Spende nach Art. 18 Abs. 2 Bst. d MWSTG bzw. einer Subvention nach Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG zu unterscheiden.

**3.3.3** Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die Gemeinwesen, welche im Rahmen des Nachlassvertrags auf eine Rückzahlung von Darlehen verzichtet haben, im Gegenzug keine Beteiligung erhalten haben. Somit fehlt es an der entscheidenden Voraussetzung, um die besagten Zuwendungen als Einlagen zu qualifizieren.

Demgegenüber sind sämtliche Bedingungen für eine Subvention als gegeben zu erachten (vgl. oben E. 2.3), was von der Beschwerdeführerin auch nicht bestritten wird. Die Forderungsverzichte stammen von Gemeinwesen, welche im Gegenzug keine konkrete Leistung erhalten. Zudem wurden die Forderungsverzichte unter anderem mittels Volksabstimmungen beschlossen, womit auch gesetzliche Grundlagen gegeben sind.

Mithin haben die Zuwendungen als Subventionen nach Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG zu gelten, was wiederum eine Kürzung des Vorsteuerabzugs nach Art. 33 Abs. 2 MWSTG zur Folge hat.

**3.4** Folglich erweist sich die Beschwerde in diesem Hauptpunkt als unbegründet und ist diesbezüglich abzuweisen.

## **4.**

### **4.1**

**4.1.1** Eventualiter macht die Beschwerdeführerin geltend, dass eine Kürzung des Vorsteuerabzugs nicht eine Massaforderung, sondern eine Nachlassforderung darstelle. Bei einem Nachlass mit Vermögensabtretung sei es offensichtlich, dass eine allfällige Kürzung des Vorsteuerabzugs als Nachlassforderung gelte. Es könne nicht von der Wahl des Nachlassverfahrens abhängen, ob eine Kürzung des Vorsteuerabzugs eine Massaforderung oder Nachlassforderung darstelle.

Des Weiteren bringt die Beschwerdeführerin vor, es sei umstritten, zu welchem Zeitpunkt der Forderungsverzicht der Gemeinwesen erfolgt sei. Der Auffassung der Vorinstanz, wonach der Forderungsverzicht erst erfolge, wenn die Dividende ausbezahlt werde, könne nicht gefolgt werden. Die Gläubiger seien mit der Zustimmung zum Nachlassvertrag an ihren Verzicht gebunden und könnten diesen nicht zurückziehen. Nur wenn der Nachlassvertrag gegenüber einem Gläubiger nicht eingehalten werde und dieser Klage auf Aufhebung des Nachlassvertrages erhebe, lebe die Forderung wieder auf. Andernfalls bleibe die Forderung mit dem Verzicht des Gläubigers untergegangen.

Daraus schliesst die Beschwerdeführerin, dass die Forderungsverzichte der öffentlichen Hand vor der Bestätigung des Nachlassvertrags durch das Gericht erfolgt seien, wodurch die Kürzung des Vorsteuerabzugs – wenn überhaupt – nur im Rahmen der Nachlassdividende geltend gemacht werden könne. Folglich könne die Vorinstanz die Kürzung des Vorsteuerabzugs nur im Umfang der Nachlassdividende in der Höhe von 3.6788 % geltend machen.

**4.1.2** Im Rahmen des Subeventualantrags macht die Beschwerdeführerin zudem geltend, im MWSTG fehle eine ausdrückliche Bestimmung, «wann bei einer Vorsteuerkürzung die Steuerforderung entsteht». Art. 75 MWSTV betreffend die Zuordnung der Kürzung der Vorsteuer sei aber analog anzuwenden. Könne die Subvention einer bestimmten Zeitperiode zugeordnet werden, so sei die Kürzung auf den Vorsteuern dieser Periode vorzunehmen.

Die Vorsteuern seien gemäss Art. 75 Abs. 3 MWSTV im Verhältnis der erhaltenen Mittel zum Gesamtumsatz zu kürzen, wenn die Mittel zur Deckung eines Betriebsdefizits ausgerichtet würden. Sie – die Beschwerdeführerin – habe im Jahr 2012 auch ohne den ausserordentlichen Sanierungsertrag kein Betriebsdefizit erwirtschaftet, welches mittels einer Subvention hätte gedeckt werden müssen. Deshalb sei eine Kürzung der im Jahr 2012 angefallenen Vorsteuern nicht sachgerecht. Ein Betriebsdefizit sei vielmehr im Jahr 2011 entstanden, weshalb durch die Forderungsverzichte der Gemeinwesen offensichtlich nicht die Tätigkeit im Jahr 2012, sondern im Jahr 2011 subventioniert worden sei. Entsprechend sei die Kürzung der Vorsteuer auch im Jahr 2011 vorzunehmen.

## 4.2

**4.2.1** Die Vorinstanz hält demgegenüber dafür, dass der Nachlassvertrag durch die Bestätigung des Gerichts zwar für sämtliche Gläubiger verbindlich werde, der teilweise Verzicht oder Erlass von Forderungen aber unter der Bedingung stehe, dass dem Gläubiger das im Vertrag Zugesicherte auch geleistet werde. Der Zeitpunkt des Darlehensverzichts sei deshalb im Einklang mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung darin zu erblicken, in welchem sämtliche Bedingungen erfüllt seien und die Darlehensforderung definitiv untergehe. Dies passiere im Zeitpunkt der Erfüllung des Nachlassvertrags. Mithin müsse die Forderung aus Kürzung des Vorsteuerabzugs nicht im Nachlassverfahren geltend gemacht werden und auch nicht lediglich die Dividende aus dem Nachlassverfahren zugesprochen werden.

**4.2.2** Die Vorinstanz bringt des Weiteren vor, eine Kürzung sei erst dann vorzunehmen, wenn die (Subventions-)Gelder eingegangen seien. Vorliegend habe die Beschwerdeführerin die Subvention im Zeitpunkt der Auszahlung der Nachlassdividende, mithin im Jahr 2012 erhalten. Da die Subvention überdies keinem bestimmten Tätigkeitsbereich zugeordnet werden könne, sei die Vorsteuer gemäss Art. 75 Abs. 3 MWSTV gesamthaft im Verhältnis der Subvention zum Gesamtumsatz exklusive Mehrwertsteuer zu kürzen.

## 4.3

**4.3.1** Die Beschwerdeführerin geht mit ihrem Argument, die Vorinstanz könne eine Kürzung des Vorsteuerabzugs nur im Umfang von 3.6788 % geltend machen, insofern fehl, als es sich bei den Steuerforderungen nach Mehrwertsteuergesetz um privilegierte Forderungen handelt (Art. 219 Abs. 4 Zweite Klasse Bst. e SchKG [in der in den relevanten Perioden 2011 und 2012 geltenden Fassung; vgl. oben E. 1.7]). Nach Art. 306 Abs. 1 Ziff. 2 SchKG ist die vollständige Befriedigung der privilegierten Gläubiger sicherzustellen. So gilt der Nachlassvertrag auch nicht für Gläubiger mit einem Konkursprivileg der ersten oder zweiten Klasse gemäss Art. 219 Abs. 4 SchKG (BRIGITTE UMBACH-SPAHN/STEPHAN KESSELBACH/ROLAND BURKHALTER, in: Staehelin/Bauer/Lorandi [Hrsg.], Basler Kommentar, Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs II, 3. Aufl. 2021 [nachfolgend: BSK SchKG II], Art. 310 N 18; DANIEL HUNKELER/GEORG J. WOHL, in: Kren Kostkiewicz/Vock [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, SchKG, 4. Aufl. 2017 [nachfolgend: SK-Kommentar SchKG], Art. 310 N 6).



Eine Geltendmachung der Vorsteuerabzugskürzung lediglich im Umfang der Nachlassdividende (3.6788 %) ist schon aus diesem Grund ausgeschlossen. Als privilegierte Forderung wäre die Mehrwertsteuerforderung im vorliegenden Fall ohnehin vollständig zu begleichen. Folglich ist nicht weiter auf die Frage einzugehen, ob es sich bei der Mehrwertsteuerforderung um eine Massa- oder eine Nachlassforderung handelt.

#### **4.3.2**

**4.3.2.1** Betreffend den Subeventualantrag ist in einem ersten Schritt zu klären, in welcher Steuerperiode die Forderungsverzichte und folglich die Ausrichtung der Subventionen erfolgten.

Der Nachlassvertrag wird mit der gerichtlichen Bestätigung für sämtliche Gläubiger verbindlich (Art. 310 Abs. 1 SchKG). Die Bestätigung des Nachlassvertrags erfolgte mit Entscheid vom (...) April 2012 des Regionalgerichts (...), also in der Steuerperiode 2012. Die Auszahlung der Nachlassdividende erfolgte in derselben Steuerperiode.

Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin ist nicht auf den Zeitpunkt abzustellen, in welchem die Gläubiger dem Nachlassvertrag zugestimmt haben, sondern auf den Zeitpunkt der Bestätigung des Nachlassvertrags durch das Gericht. Mit der Verbindlichkeit des Nachlassvertrags werden auch die ausgesprochenen Forderungsverzichte verbindlich. Dafür spricht insbesondere die Tatsache, dass der Nachlassvertrag mit Bestätigung durch das Gericht selbst für jene Gläubiger verbindlich wird, welche dem Nachlassvertrag nicht zugestimmt haben (vgl. UMBACH-SPAHN/KESSELBACH/BURKHALTER, BSK SchKG, Art. 310 N 9; HUNKELER/WOHL, SK-Kommentar SchKG, Art. 310 N 3).

Die Forderungsverzichte der Gemeinwesen erfolgten mithin frühestens am (...) April 2012, im Zeitpunkt der Verbindlichkeit des Nachlassvertrags. Ob die Forderungsverzichte gar erst im Zeitpunkt der Auszahlung der Nachlassdividende als erfolgt zu betrachten sind, wie dies die Vorinstanz vorbringt, kann im vorliegenden Fall offen bleiben. In beiden Fällen wären die Forderungsverzichte – und damit die Subventionen – in der Steuerperiode 2012 erfolgt.

**4.3.2.2** In einem zweiten Schritt ist in Anlehnung an die Praxisfestlegung der Verwaltungsbehörde (E. 2.5) die Frage zu beantworten, ob die strittigen Forderungsverzichte als Finanzierung für die Steuerperiode 2011 oder

2012 bestimmt waren. Die entsprechende Praxisfestlegung, welche zugunsten der Beschwerdeführerin rückwirkend angewendet werden kann (vgl. oben E. 2.5), ist in diesem Zusammenhang insofern sachgerecht, als dadurch Subventionen nicht nur allfälligen entsprechenden Tätigkeitsbereichen (objektbezogen), sondern auch den relevanten Steuerperioden (periodenbezogen) zugeordnet werden sollen, was im Übrigen der Argumentation der Beschwerdeführerin entspricht.

Im vorliegenden Fall hat das Regionalgericht (...) am (...) Mai 2011 die provisorische Nachlassstundung gewährt. In der Folge wurden sämtliche Gläubiger aufgefordert, ihre Forderungen gemäss den jeweiligen Werten per (...) Mai 2011 einzugeben.

Unbestritten ist, dass sich die Beschwerdeführerin spätestens im Jahr 2011 in einer finanziellen Notlage befand, was die provisorische Nachlassstundung zur Folge hatte. Sämtliche in der Folge ausgesprochenen Forderungsverzichte haben ihren Ursprung in der finanziellen Notlage im Jahr 2011. Mit anderen Worten sollte unter anderem mit diesen Forderungsverzichten sichergestellt werden, dass die Beschwerdeführerin im Jahr 2011 nicht den Betrieb einstellen musste. Auch wenn diese Forderungsverzichte im Rahmen des Nachlassvertrags erst durch dessen Bestätigung am (...) April 2012 verbindlich wurden, besteht deren Zweck doch in der Behebung der finanziellen Notlage im Jahr 2011. Somit ist davon auszugehen, dass die als Subventionen zu qualifizierenden Forderungsverzichte für das Jahr 2011 bestimmt waren.

**4.3.2.3** Nach dem Gesagten ist die Kürzung des Vorsteuerabzugs im Zusammenhang mit den Forderungsverzichten der Gemeinwesen in der Steuerperiode 2012 vorzunehmen, wobei auf die Vorsteuern und Umsatzverhältnisse aus dem Jahr 2011 abzustellen ist. Die Beschwerde ist diesbezüglich gutzuheissen und die Sache ist zur Neuberechnung der Kürzung des Vorsteuerabzugs an die Vorinstanz zurückzuweisen.

## **5.**

**5.1** Im öffentlichen Recht und damit auch im Steuerrecht führt der Eintritt der Verjährung zum Untergang der Forderung. Dies im Gegensatz zum Zivilrecht, 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 133 II 366 E. 3.3; Urteil des BGer 2C\_844/2017 vom 17. August 2018 E. 2.3.3; BVGE 2009/12

E. 6.3.1; MICHAEL BEUSCH, Der Untergang der Steuerforderung, 2012, S. 276 ff.).

**5.2** 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).

**5.3** Die Mehrwertsteuerforderungen aus den Jahren 2011 bis 2015 wären frühestens fünf Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, in der sie entstanden sind, und somit am 1. Januar 2017 relativ verjährt. Mit dem Schreiben vom 24. September 2016 zur Ankündigung der Kontrolle wurde die Verjährungsfrist ein erstes Mal unterbrochen, wonach jeweils die zweijährige Verjährungsfrist zu laufen begann (vgl. oben E. 5.2). Letztere wurde durch die Einschätzungsmittteilung der ESTV vom 1. Mai 2017, die Verfügung der ESTV vom 7. September 2018 und den vorinstanzlichen Einspracheentscheid vom 22. April 2020 wiederholt unterbrochen. Die relative Verjährungsfrist ist somit nicht verstrichen.

Die absolute Verjährung der Mehrwertsteuerforderung aus dem Jahr 2011 trat indes am 1. Januar 2022 ein. Die entsprechende Nachforderung für das Jahr 2011 ist somit verjährt.

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

## **6.**

Insgesamt ist die Beschwerde in Bezug auf die Steuerperiode 2011 und betreffend die Kürzung des Vorsteuerabzugs im Jahr 2012 im Sinne der Erwägungen (E. 4.3.2.3 und 5.3) gutzuheissen und die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen.

## 7.

**7.1** Die Beschwerdeführerin gilt im vorliegenden Verfahren als teilweise obsiegend, weshalb ihr die Kosten des Verfahrens vor dem Bundesverwaltungsgericht, welche auf insgesamt Fr. 7'000.-- festzusetzen sind (vgl. Art. 63 Abs. 4<sup>bis</sup> VwVG i.V.m. Art. 1 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]), im Umfang von Fr. 3'500.-- aufzuerlegen sind (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Dieser Betrag ist dem von der Beschwerdeführerin geleisteten Kostenvorschuss in Höhe von Fr. 7'000.-- zu entnehmen. Der Restbetrag von Fr. 3'500.-- ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

Vorinstanzen sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

**7.2** Die teilweise obsiegende Beschwerdeführerin hat Anspruch auf eine reduzierte Parteientschädigung (Art. 64 Abs. 1 VwVG, Art. 7 Abs. 2 VGKE).

Da die Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin keine Kostennote eingereicht haben, ist die Parteientschädigung aufgrund der Akten festzusetzen (Art. 14 Abs. 2 VGKE). Wie aus Art. 12 in Verbindung mit Art. 8 Abs. 2 und Art. 10 Abs. 1 VGKE hervorgeht, hat die Parteientschädigung nicht jeden erdenklichen, sondern nur den notwendigen Aufwand zu ersetzen (Urteil des BVerger A-2703/2020 vom 12. Mai 2021 E. 4.2.2).

Die reduzierte Parteientschädigung wird vorliegend praxisgemäss auf Fr. 5'250.-- festgesetzt.

*Für das Dispositiv wird auf die nächste Seite verwiesen.*

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 22. April 2020 wird mit Bezug auf die Steuerperioden 2011 und 2012 aufgehoben und die Sache zur Neuberechnung der Vorsteuerabzugskürzung im Sinne der Erwägungen an die Eidgenössische Steuerverwaltung zurückgewiesen.

Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

**2.**

Die Verfahrenskosten von Fr. 7'000.-- werden der Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. 3'500.-- auferlegt. Dieser Betrag wird dem von der Beschwerdeführerin einbezahlten Kostenvorschuss in Höhe von Fr. 7'000.-- entnommen. Der Restbetrag von Fr. 3'500.-- wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

**3.**

Die Vorinstanz wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung von Fr. 5'250.-- zu bezahlen.

**4.**

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

*Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.*

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Keita Mutombo

Kevin Müller

**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: