



Abteilung I
A-460/2019

Urteil vom 9. März 2020

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),
Richterin Annie Rochat Pauchard, Richter Jürg Steiger,
Gerichtsschreiberin Monique Schnell Luchsinger.

Parteien

A. _____,
vertreten durch SwissVAT AG,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

MWST; Subvention/Vorsteuerabzugskürzung.

Sachverhalt:**A.**

A.a Die A._____ (nachfolgend: Steuerpflichtige) ist eine öffentlich-rechtliche Anstalt. Sie bezweckt im Wesentlichen die Bereitstellung und den Betrieb (Beschreibung des Betriebs). Sie wurde am (Datum) in das Handelsregister des Kantons (...) eingetragen (vgl. Beschwerdebeilage 5). Gleichentags wurde sie auch in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen (vgl. UID-Register, eingesehen am 30. Januar 2020).

A.b Mit öffentlich-beurkundetem Vermögensübertragungsvertrag vom (Datum) und Verfügung der Aufsichtsbehörde vom (Datum) übernahm die Steuerpflichtige die Aktiven und Passiven der B._____, einer privatrechtlichen Stiftung (nachfolgend: privatrechtliche Stiftung), die seit dem (Datum) im Handelsregister des Kantons (...) eingetragen gewesen war (vgl. Online-Auszug des Handelsregisters des Kantons [...], eingesehen am 30. Januar 2020).

Die privatrechtliche Stiftung bezweckte die Erstellung und den (Beschreibung des Betriebs).

A.c Art. (...) der Gemeindeordnung (...) lautet wie folgt:

(Gesetzestext)

Gemäss Handelsregistereintrag beträgt das von C._____ gewährte "Dotationskapital" Fr. (Betrag). Zu den von der privatrechtlichen Stiftung übernommenen Aktiven gehört auch das selbständige und dauernde Baurecht für (Objekt), für das die Steuerpflichtige C._____ als Grundeigentümerin einen jährlichen symbolischen Baurechtszins von Fr. (Betrag) zu bezahlen hat (vgl. [...]).

A.d Es ist vorgesehen, das (Objekt) nach Abschluss der Umbauarbeiten an die D._____, als Betriebsgesellschaft, und an die E._____, als Veranstalterin, zu vermieten. Da der Gebäudekomplex trotz dieser Mieteinnahmen ohne Zusatzeinnahmen auch inskünftig nicht kostendeckend bewirtschaftet werden könne, ist zudem beabsichtigt, dass C._____ die Deckungslücke von jährlich höchstens Fr. (Betrag) durch einen jährlichen Betriebsbeitrag finanziert (vgl. [...]).

B.

B.a Mit Schreiben vom 29. November 2017 gelangte die damalige Revisorin an die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV). Sie führte unter anderem aus, dass die Steuerpflichtige den jährlichen Betriebsbeitrag intern gegenüber der ESTV mit der Mehrwertsteuer abrechnen werde (sog. stille Versteuerung). Sinngemäss führte sie weiter aus, dass die Steuerpflichtige für die Mieterträge optieren werde. Weiter beantragte sie eine behördliche Auskunft, wonach die Vorsteuern auf den Investitionen für den Umbau von (Objekt) bis zu den geplanten Fr. (Betrag) zu 100% geltend gemacht werden können und keine Vorsteuerabzugskürzung vorzunehmen sei.

B.b Die ESTV kam in ihrem Antwortschreiben vom 18. Dezember 2017 zum Schluss, dass sowohl das "Dotationskapital" von Fr. (Betrag) wie auch die jährliche Einsparung aufgrund des reduzierten Baurechtszinses eine Subvention darstellen würden, was eine Vorsteuerabzugskürzung zur Folge habe.

B.c Die damalige Revisorin gelangte mit Schreiben vom 20. Dezember 2017 erneut an die ESTV und stellte sich unter Hinweis auf die MWST-Branchen-Info 19 "Gemeinwesen" (vgl. webbasierte Publikation, in der damals gültig gewesenen Fassung) auf den Standpunkt, dass es sich beim "Dotationskapital" wirtschaftlich betrachtet um Eigenkapital handle.

B.d Die ESTV hielt in ihrem Antwortschreiben vom 18. Januar 2018 an ihrer Auffassung fest.

B.e Mit Schreiben vom 14. Juni 2018 gelangte die heutige Rechtsvertreterin an die ESTV. Sie legte unter anderem ausführlich dar, weshalb der von C. _____ entrichtete Betrag von Fr. (Betrag) ihrer Ansicht nach keine Subvention sei. Ferner führte sie sinngemäss aus, dass im Umfang der Reduktion des jährlichen Baurechtszinses kein allgemeiner Betriebszuschuss gegeben sei, sondern eine objektbezogene Subvention. Es sei daher keine Vorsteuerabzugskürzung vorzunehmen. Für den Fall, dass die ESTV ihre Rechtauffassung nicht teile, verlangte die Rechtsvertreterin eine einlässlich begründete, anfechtbare Feststellungsverfügung.

C.

Dem Begehren der Rechtsvertreterin um Erlass einer Feststellungsverfügung kam die ESTV am 28. November 2018 nach und verfügte, dass das von C. _____ der Steuerpflichtigen bereitgestellte "Dotationskapital" im

Umfang von Fr. (Betrag) als Subvention zu qualifizieren sei und zu einer anteilmässigen Vorsteuerabzugskürzung führe (vgl. Verfügung vom 28. November 2018 Dispositiv Ziff. 1). Weiter verfügte sie, dass die Vergünstigung, welche aus dem symbolischen jährlichen Baurechtszins von Fr. (Betrag) für das der Steuerpflichtigen eingeräumte dauernde Baurecht resultiere, als eine Subvention zu qualifizieren sei, die zur Deckung eines Betriebsdefizits bestimmt sei. Diese Subvention führe ebenfalls zu einer anteilmässigen Vorsteuerabzugskürzung (vgl. Verfügung vom 28. November 2018 Dispositiv Ziff. 2).

D.

D.a Mit Einsprache vom 10. Januar 2019 gelangte die Steuerpflichtige an die ESTV mit dem Antrag, ihre Eingabe als sog. Sprungbeschwerde an das Bundesverwaltungsgericht zu übermitteln.

Weiter beantragt die Steuerpflichtige (nachfolgend auch: Beschwerdeführerin) sinngemäss, es sei festzustellen, dass das von C._____ ihr bereitgestellte "Dotationskapital" im Betrag von Fr. (Betrag) als Einlage zu betrachten sei und dieser Mittelzufluss infolgedessen zu keiner Vorsteuerabzugskürzung führe. Ferner beantragt sie festzustellen, dass die als Subvention geltende vergünstigte Einräumung des selbständigen und dauernden Baurechts für (Objekt), für welches sie der C._____ einen jährlichen Baurechtszins von Fr. (Betrag) bezahle, einem Tätigkeitsbereich zuzuordnen sei, für den keine Vorsteuer anfalle oder für den kein Anspruch auf Vorsteuerabzug bestehe. Infolgedessen habe eine Vorsteuerabzugskürzung zu unterbleiben.

Die Beschwerdeführerin begründet ihren formellen Antrag auf Überweisung ihrer "Sprungbeschwerde" dahingehend, dass die angefochtene Verfügung vom 28. November 2018 einlässlich begründet sei.

In materieller Hinsicht führt die Beschwerdeführerin zusammengefasst aus, dass sie ein Unternehmen betreibe und dass das "Dotationskapital" in mehrwertsteuerlicher Hinsicht als Einlage in ein Unternehmen zu betrachten sei, weil C._____ als Beitragszahlerin selber die Aufgabe gewählt habe, (Objekt) Instand zu setzen und umzubauen. Hierfür benütze sie jedoch die Beschwerdeführerin. Das "Dotationskapital" dürfe – anders als eine Subvention – nicht verbraucht werden. Sinngemäss führt die Beschwerdeführerin weiter aus, dass C._____ durch die Einsetzung der Stiftungsräte auf die Verwendung des zugewendeten Geldes Einfluss

nehme und auch die Aufsicht wahrnehme. Ferner werde das "Dotationskapital" im Anhang der Rechnung von C._____ als Beteiligung ausgewiesen. Schliesslich könne der Gemeinderat von C._____ die Beschwerdeführerin jederzeit auflösen und einen "Heimfall" herbeiführen.

Mit Bezug auf das vergünstigt zur Verfügung gestellte Baurecht argumentiert die Beschwerdeführerin, dass die Kosten für die Einräumung des fraglichen Baurechts nicht mit Vorsteuern belastet (gewesen) seien, weshalb kein allgemeiner Betriebszuschuss, sondern eine objektbezogene Subvention vorliege.

D.b Die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) überwies die Eingabe der Beschwerdeführerin am 25. Januar 2019 an das Bundesverwaltungsgericht.

E.

In der Vernehmlassung vom 7. März 2019 beantragt die Vorinstanz, die Beschwerde abzuweisen.

Nach Auffassung der Vorinstanz liegt eine Finanzhilfe vor, da es vorliegend nicht um die Instandsetzung und den Umbau von (Objekt) gehe, sondern um die Erfüllung des statutarischen Zwecks der Beschwerdeführerin, mithin um die Bereitstellung und den Betrieb von (Objekt), welches ohne die vorgängige Wiederherstellung mit dem erhaltenen Geld nicht möglich sei. Es handle sich um eine freiwillige Tätigkeit, zu welcher sich die Beschwerdeführerin weder vertraglich noch gesetzlich verpflichtet habe. Die Zahlung erfolge, weil die Beschwerdeführerin eine im öffentlichen Interesse liegende Aufgabe wahrnehme, welche C._____ erhalten wolle. Damit liege eine Verhaltensbindung vor, die ein wesentliches Merkmal einer Subvention sei. Es liege mithin kein Fall eines sog. Outsourcings vor.

Weiter führt die Vorinstanz aus, ohne das Baurecht könne die Beschwerdeführerin ihren Zweck nicht ausüben, weshalb bezüglich der Einsparung durch die Vergünstigung von einer den gesamten Betrieb unterstützenden Subvention auszugehen sei.

F.

Am 28. März 2019 reichte die Beschwerdeführerin eine unaufgeforderte Stellungnahme ein, in welcher sie ihre Rechtsauffassung nochmals bekräftigte.

G.

Die Vorinstanz äusserte sich nicht mehr zur Stellungnahme vom 28. März 2019.

Auf die vorstehenden und die weiteren Vorbringen der Verfahrensbeteiligten wird nachfolgend unter den Erwägungen insoweit eingegangen, als sie für den vorliegenden Entscheid wesentlich sind.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**1.**

1.1 Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 VGG Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG, sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt hier nicht vor und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde sachlich zuständig.

1.2 Angefochten ist die Verfügung der Vorinstanz 28. November 2018. Diese ist einlässlich begründet. Die dagegen erhobene Einsprache vom 10. Januar 2019 wurde – auf Antrag der Einsprecherin bzw. Beschwerdeführerin – als Sprungbeschwerde (nachfolgend: Beschwerde) im Sinne von Art. 83 Abs. 4 Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG, SR 641.20) an das Bundesverwaltungsgericht weitergeleitet. Letzteres ist somit für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde auch funktionell zuständig (vgl. statt vieler: Urteile des BVer A-5368/2018 vom 23. Juli 2019 E. 1.2, A-6966/2018 vom 24. Oktober 2019 E. 1.2, A-5044/2017 vom 23. November 2018 E. 1.2 f., A-3678/2016 vom 6. August 2018 E. 1.2.2 f.).

1.3 Anfechtungsobjekt ist eine sog. Feststellungsverfügung im Sinne von Art. 82 MWSTG. Die Beschwerdeführerin beantragt, die Aufhebung der angefochtenen Verfügung und die negative Feststellung, dass weder hinsichtlich des "Dotationskapitals" noch betreffend die Einsparung durch die Vergünstigung der Baurechtszinsen eine Vorsteuerabzugskürzung vorzunehmen sei. Die Beschwerdeführerin verlangt demnach mit ihrem Feststellungsbegehren nichts anderes als die Reformation einer Feststellung der Vorinstanz. Hierfür ist ihr Feststellungsinteresse zu bejahen, womit auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde vollumfänglich einzutreten ist (vgl. dazu Urteil des BVer 2C_364/2015 und 2C_425/2015

vom 3. Februar 2017 E. 2.4; Urteile des BVerG A-5273/2018 vom 17. Juli 2019 E. 1.2, A-7809/2010 vom 5. September 2011 E. 1.2).

1.4 Die Beschwerdeführerin ist zur Erhebung der vorliegenden Beschwerde berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG), hat diese unter Berücksichtigung der Gerichtsferien frist- und formgerecht eingereicht (Art. 22a Abs. 1 Bst. c VwVG in Verbindung mit 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) und den einverlangten Kostenvorschuss rechtzeitig geleistet (vgl. Art. 63 Abs. 4 VwVG in Verbindung mit Art. 21 Abs. 3 VwVG).

1.5 Auf die Beschwerde ist somit einzutreten.

2.

Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG).

3.

3.1 Die angefochtene Feststellungsverfügung datiert vom 28. November 2018. Sie bezieht sich in tatsächlicher Hinsicht auf einen Dauersachverhalt: Zum einen betrifft sie (Objekt), welcher von Mitte 2017 bis voraussichtlich Ende 2020 dauern wird. Zum andern bezieht sie sich auf den vergünstigten Baurechtszins, der seit der wirtschaftlichen Wirkung der Übertragung des Baurechts bis auf Weiteres zu bezahlen ist. Für die vorliegend zu beurteilenden Mehrwertsteuerfolgen ist grundsätzlich das im Zeitpunkt des Erlasses der angefochtenen Verfügung geltende Recht massgeblich, also das MWSTG in der am 28. November 2018 geltenden Fassung.

3.2

3.2.1 Der Mehrwertsteuer (Inlandsteuer) unterliegen nach Art. 18 Abs. 1 MWSTG Leistungen im Inland, die gegen Entgelt erbracht werden und für die keine Steuerausnahme besteht.

3.2.2 Gemäss Art. 3 Bst. c MWSTG ist eine Leistung die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts, auch wenn sie von Gesetzes wegen oder aufgrund behördlicher Anordnung erfolgt. Als Entgelt gelten nach Art. 3 Bst. f MWSTG Vermögenswerte, die der Empfänger oder die Empfängerin oder an seiner oder ihrer Stelle eine Drittperson für den Erhalt einer Leistung

aufwendet. Ein Austauschverhältnis setzt voraus, dass ein hinreichender Konnex (BGE 140 II 80 E. 2.1) bzw. eine innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Entgelt besteht, sodass das eine das andere Element auslöst (BGE 138 II 239 E. 3.2; 132 II 353 E. 4.1 ["rapport économique étroit"]; 126 II 443 E. 6a). In der Lehre ist umstritten, wessen Perspektive für die Beurteilung der inneren wirtschaftlichen Verknüpfung zwischen Leistung und Entgelt einzunehmen ist. Der überwiegende Teil der Autoren ist der Ansicht, dass massgeblich auf die Sicht des Leistungsempfängers abzustellen ist (siehe etwa BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 4 N. 7; BOSSART/CLAVADETSCHER, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, MWSTG/LTVA, 2015 [nachfolgend: MWST-Kommentar], Art. 18 N. 89; FISCHER/GROSJEAN, Der Leistungsbegriff, in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 78 S. 711 f.; PIERRE-MARIE GLAUSER, Subventions, dons et sponsoring, ASA 79 S. 7; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, 2009, S. 173; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, 1999, S. 231; a.M. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 3. Aufl. 2012 [nachfolgend: Handbuch-MWSTG], S. 266 f. N. 650 f.). Auch das Bundesgericht hat sich bereits in diese Richtung geäußert (Urteile des BGer 2C_100/2016 vom 9. August 2016 E. 3.2, 2C_928/2010 vom 28. Juni 2011 E. 3 in: ASA 80 S. 287, 2C_458/2009 vom 26. März 2010 E. 2.1.1; zum Ganzen: Urteil des BGer 2C_585/2017 vom 6. Februar 2019 E. 3.2).

3.2.3 Wie erwähnt spricht Art. 3 Bst. c MWSTG von einem verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wert. Das Element der Verbrauchsfähigkeit hängt mit dem Besteuerungsziel der Mehrwertsteuer zusammen, welches die private Einkommens- und Vermögensverwendung für Konsumzwecke anvisiert. Es sollen daher nur verbrauchsfähige Güter Inhalt einer Leistung sein können. Als nicht verbrauchsfähig gelten grundsätzlich Boden und Geld (vgl. BOSSART/CLAVADETSCHER, MWST-Kommentar, Art. 18 N. 62 mit weiteren Hinweisen). Ersterer Begriff betrifft jedoch einzig die Bodenfläche. Bauten sind demgegenüber verbrauchsfähig und können infolgedessen Gegenstand einer Leistung sein. Auch die Überlassung von Boden zur Nutzung ist letztlich stets zeitlich limitiert. Infolgedessen ist dessen Nutzung ebenfalls verbrauchsfähig und kann Gegenstand einer Leistung sein (vgl. BOSSART/CLAVADETSCHER, MWST-Kommentar, Art. 18 N. 67 ff.). Es wird aber nur die Nutzung an sich mehrwertsteuerlich erfasst. Die Bodenfläche als solche bleibt auch in einem derartigen Fall unberücksichtigt (vgl. BOSSART/CLAVADETSCHER, MWST-Kommentar, Art. 18 N. 71).

3.3

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

3.3.2 Die Überlassung von Grundstücken und Grundstücksteilen zum Gebrauch oder zur Nutzung ist eine nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 MWSTG ausgenommene Leistung. Für die Nutzung von Liegenschaften kann jedoch gestützt auf Art. 22 Abs. 1 MWSTG (in der seit 1. Januar 2018 geltenden Fassung) optiert werden, soweit sie nicht zu Wohnzwecken verwendet werden soll oder wird (Art. 22 Abs. 2 Bst. b MWSTG in der seit 1. Januar 2018 geltenden Fassung, wobei die Änderungen im vorliegenden Kontext ohne Belang sind).

3.3.3 Auch die Bestellung und Übertragung von dinglichen Rechten an Grundstücken stellt eine ausgenommene Leistung dar (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 20 MWSTG). Hierfür kann unter den gleichen Voraussetzungen wie bei der Überlassung von Grundstücken etc. optiert werden (Art. 22 Abs. 2 Bst. b MWSTG in der seit 1. Januar 2018 geltenden Fassung, wobei die Änderungen im vorliegenden Kontext ohne Belang sind).

3.3.4 Der Anteil des Entgelts, der bei der Veräusserung eines unbeweglichen Gegenstandes auf den Wert des Bodens entfällt, wird nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen (Art. 24 Abs. 6 Bst. c MWSTG).

Auf die in der Literatur umstrittene Frage, inwieweit die Übertragung von Boden ein ausserhalb der Mehrwertsteuer liegender Vorgang ist, und der auf den Boden entfallende Mittelfluss ein Nicht-Entgelt darstellt (vgl. hierzu BOSSART/CLAVADETSCHER, MWST-Kommentar, Art. 24 N. 96), ist vorliegend nicht weiter einzugehen, weil es im vorliegenden Kontext weder um die Mehrwertsteuerfolgen aus der Einräumung (Begründung) des Baurechts geht, noch um die Folgen aus dessen Übertragung auf die Beschwerdeführerin im Jahre 2016, noch um die laufende "Ausübung" des Baurechts. Ohnehin schliesst hier der Baurechtszins keine Mehrwertsteuer ein und ist insoweit mehrwertsteuerunbelastet. Im Blickpunkt sind vorliegend einzig die Mehrwertsteuerfolgen, die aus dem tiefen Baurechtszins, mithin dessen Vergünstigung resultieren. Die Vergünstigung ist in casu also unter dem einzig strittigen Aspekt einer mehrwertsteuerlichen Subvention oder Einlage relevant.

3.3.5 Leistungen zwischen Anstalten oder Stiftungen, die ausschliesslich von Gemeinwesen gegründet wurden, und den an der Gründung beteiligten Gemeinwesen und deren Organisationseinheiten sind von der Steuer ausgenommen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 28 Bst. c MWSTG).

Organisationseinheiten eines Gemeinwesens nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 28 MWSTG sind dessen Dienststellen, dessen privat- und öffentlich-rechtliche Gesellschaften, sofern weder andere Gemeinwesen noch andere Dritte daran beteiligt sind, sowie dessen Anstalten und Stiftungen, sofern das Gemeinwesen sie ohne Beteiligung anderer Gemeinwesen oder anderer Dritter gegründet hat (Art. 21 Abs. 6 MWSTG).

4.

4.1 Neben steuerbaren Leistungen, von der Steuer ausgenommenen Leistungen und steuerbefreiten Leistungen erwähnt das MWSTG in Art. 18 Abs. 2 MWSTG nunmehr auch den Begriff des sog. Nicht-Entgelts.

4.2 Wo Geld bezahlt wird, um ein bestimmtes Verhalten zu fördern, ohne dass zwischen den bezahlten Geldbeträgen und den angestrebten Wirkungen ein direkter Bezug besteht, fehlt es an einem mehrwertsteuerpflichtigen Leistungsverhältnis (BGE 141 II 182 E. 3.3 S. 188 mit weiteren Hinweisen). Zu den sog. Nicht-Entgelten zählen nach Art. 18 Abs. 2 MWSTG unter anderem *Subventionen* und andere öffentlich-rechtliche Beiträge, selbst wenn sie gestützt auf einen Leistungsauftrag oder eine Programmvereinbarung gemäss Art. 46 Abs. 2 BV ausgerichtet werden (Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG; BGE 141 II 182 E. 3.5).

4.2.1 Das Mehrwertsteuergesetz kennt keine eigene Definition der Subvention (Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG; zum früheren Recht vgl.: Art. 33 Abs. 6 Bst. b des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [aMWSTG, AS 2000 1300] und Art. 26 Abs. 6 Bst. b der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [MWSTV 1994; AS 1994 1464]). Nach Art. 29 der Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, SR 641.201; zum früheren Recht vgl.: Art. 8 der Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, AS 2000 1347) gelten als Subventionen oder andere öffentlich-rechtliche Beiträge namentlich die vom Gemeinwesen ausgerichteten:

a) Finanzhilfen im Sinne von Art. 3 Abs. 1 des Subventionsgesetzes vom 5. Oktober 1990 (SuG, SR 616.1);

- b) Abgeltungen im Sinne von Art. 3 Abs. 2 Bst. a SuG, sofern kein Leistungsverhältnis vorliegt;
- c) Forschungsbeiträge, sofern dem Gemeinwesen kein Exklusivrecht auf die Resultate der Forschung zusteht;
- d) mit den Buchstaben a – c vergleichbaren Mittelflüsse, die gestützt auf kantonales und kommunales Recht ausgerichtet werden.

4.2.2 Mit der Subvention zielt die öffentliche Hand auf ein bestimmtes *Verhalten*, das im öffentlichen Interesse liegt, während es (zumindest in erster Linie) nicht darum geht, einen bestimmten *Zustand* herbeizuführen (Urteile des BGer 2C_105/2008 vom 25. Juni 2008 E. 3.2, 2A.273/2004 vom 1. September 2005 E. 2.2 ["Gassenzimmer"], in: ASA 76 S. 248, RDAF 2006 II S. 61; BGE 126 II 443 E. 6c [Behindertenheim]; GILG STÖRI, Verhaltenssteuerung durch Subventionen, 1992, S. 49). Auch die Bau- und Betriebsbeiträge gemäss Art. 73 des Bundesgesetzes vom 19. Juni 1959 über die Invalidenversicherung (IVG, SR 831.20, in der Fassung vom 21. März 2003) fallen unter die Finanzhilfen im Sinne von Art. 3 Abs. 1 SuG (vgl. hierzu auch: Urteil des BGer 9C_153/2007 vom 15. November 2007 E. 1, nicht publ. in: BGE 133 V 598; BGE 130 V 177 E. 5.2 [IVG]; ferner BGE 122 V 189 E. 4a [AHVG]). Deshalb sind solche Beiträge auch Mehrwertsteuerlich als Subvention zu betrachten (BGE 126 II 443 E. 7) und gelten sie als "unentgeltlich" (Urteile des BGer 2C_196/2012 vom 10. Dezember 2012 E. 2.3 [Universität Bern], 2A.197/2005 vom 28. Dezember 2005 E. 4.1 [Suva], in: ASA 78 S. 325; zum Ganzen: BGE 140 I 153 E. 2.5.5, siehe auch Urteil des BGer 2C_323/2019 vom 20. September 2019 E. 5.3).

4.3

4.3.1 Als Nicht-Entgelte gelten auch *Einlagen in Unternehmen* (hervorgehoben durch das Bundesverwaltungsgericht), insbesondere zinslose Darlehen, Sanierungsleistungen und Forderungsverzichte nach Art. 18 Abs. 2 Bst. e MWSTG.

4.3.2 Der Begriff der "Einlage" ist sehr allgemein gehalten und damit umfassend zu verstehen.

4.3.3 Aus dem in Art. 18 Abs. 2 Bst. e MWSTG verwendeten Begriff "Unternehmen", der im Mehrwertsteuerrecht sehr weit gefasst ist, ergibt sich weiter, dass es auf die Rechtsform der Empfängerin der Beiträge nicht ankommt.

4.3.4 Die Botschaft vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer (BBl 2008 6885 ff.) hält hierzu fest: Einlagen in Unternehmen sind weit zu verstehen. Darunter fallen zum Beispiel Gesellschafterbeiträge, also insbesondere *Kapitaleinlagen* (Hervorhebung durch das Bundesverwaltungsgericht), Aufgelder, Zuschüsse und Beiträge à-fonds-perdu, Forderungsverzichte im Zusammenhang mit Darlehen, Zinsverzichte und Zinsreduktionen auf gewährten Darlehen und die Einräumung von Baurechten ohne oder mit reduziertem Baurechtszins, die von direkt beteiligten Gesellschaftern an Gesellschaften geleistet werden. Darunter können aber auch Einlagen in Einzelfirmen und Personengesellschaften sowie Beiträge an übrige Gesellschaftsformen fallen. Bereits aus der Definition des Leistungsbegriffs geht hervor, dass diese Einlagen nicht der MWST unterliegen können. Nicht darunterfallen aber Beiträge Dritter, die nicht am Unternehmen beteiligt sind. Hierbei kann es sich um Spenden oder Subventionen handeln (dieselbst S. 6960).

Gemäss der in der Botschaft wiedergegebenen Auffassung ist bei sog. Kapitaleinlagen ein *Beteiligungsverhältnis* Voraussetzung. Ob hierbei eine zivilrechtliche oder wirtschaftliche Betrachtungsweise anzuwenden ist, lässt sich der Botschaft jedoch nicht eindeutig entnehmen.

In BGE 132 II 353 hatte das Bundesgericht – allerdings noch unter dem aMWSTG – offengelassen, ob eine Kapitaleinlage vom direkten Anteilseigner stammen müsse, oder ob auch Beiträge von indirekt Verbundenen (z.B. Schwestergesellschaften, Tochtergesellschaften, Grossmuttergesellschaften oder anderen Nahestehenden oder gar Dritten) als Kapitaleinlagen betrachtet werden könnten (dieselbst E. 5.1). Es hatte jedoch ausgeführt, dass es der Gesellschaft freistehe, ob sie sich über eigene Mittel oder über Darlehen ihres direkten Aktionärs finanzieren wolle. Aus mehrwertsteuerlicher Sicht seien beide Finanzierungsformen gleichwertig (dieselbst E. 6.3).

GLAUSER/PILLONEL wollen auch Beiträge der Vereinsmitglieder an einen Verein oder des Stifters an eine Stiftung als Kapitaleinlagen betrachten (GLAUSER/PILLONEL, MWST-Kommentar, Art. 18 N. 220).

Vor diesem Hintergrund kann im Einzelfall ein Beteiligungsverhältnis auch dann bejaht werden, wenn eine rein wirtschaftliche Beherrschung gegeben ist, zumindest wenn der Einfluss auf das Unternehmen mit einem Beteiligungsverhältnis vergleichbar ist. Diese Auffassung deckt sich auch mit dem weitgefassten Begriff der "Einlage".

4.3.5 Das Bundesgericht hatte mit Bezug auf Kapitaleinlagen noch unter dem aMWSTG ausgeführt, "lorsqu'une collectivité publique est membre d'une société commerciale et qu'elle procède à une attribution en faveur de celle-ci, la question est de savoir si, en droit de la TVA, cette attribution doit être considérée comme une subvention ou comme un apport. [...] la collectivité agit en principe d'abord dans l'intérêt public et non comme un particulier qui attend essentiellement un retour sur investissement. La rentabilité de la société bénéficiaire peut ainsi être un indice, mais n'est pas déterminante pour la qualification de l'attribution [...] elle peut consentir une attribution sans attendre de retour, c'est-à-dire sous la forme d'une subvention, à une société dont l'activité est en principe rentable mais qui traverse des difficultés passagères. [...] (Urteil des BGer 2C_647/2007 vom 7. Mai 2008 E. 3.3).

Das Bundesgericht ging demzufolge davon aus, dass ein Gemeinwesen – selbst wenn es an einer Gesellschaft formell beteiligt ist – grundsätzlich im öffentlichen Interesse Zahlungen leiste und nicht wie eine Privatperson handle, die eine *Rendite* erzielen wolle. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts kann selbst bei einer Beteiligung an einer Gesellschaft, welche eine Rendite erwirtschaftet, die Zahlung eines Gemeinwesens eine Subvention darstellen. Das Bundesgericht bestätigte damit grundsätzlich die zuvor von BAUMGARTNER (S. E. 4.3.6) erarbeitete These, ohne diese jedoch vollständig zu übernehmen.

4.3.6 BAUMGARTNER hatte dargelegt, dass bei Kapitaleinlagen die Zahlung oder der geldwerte Vorteil erfolge, um eine Beteiligung am künftigen Gewinn zu erwerben. Der Beteiligte nehme die Zahlung oder den geldwerten Vorteil in der Absicht vor, das eingesetzte Kapital zu mehren (IVO P. BAUMGARTNER, Kapitaleinlagen, Subventionen und andere Zuschüsse im Mehrwertsteuerrecht, in: IFF Forum für Steuerrecht, 2003, S. 258 ff. [nachfolgend: Baumgartner-IFF], S. 266).

Soweit die öffentliche Hand an einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft beteiligt sei und Zuschüsse leiste, war nach BAUMGARTNER unter dem vorrevidierten Recht zu untersuchen, ob sie diese in ihrer Eigenschaft als Beteiligte oder zur Verfolgung öffentlicher Zwecke erbracht habe. Handelte das Gemeinwesen aus dem Beteiligungsverhältnis heraus, so sei eine Gleichstellung mit den anderen Beteiligten angebracht, sonst sei von einer Subvention auszugehen. Die ESTV sei bisher praxisgemäss von der natürlichen Vermutung ausgegangen, dass Zuschüsse der öffentlichen Hand stets Subventionen darstellen, habe aber dem Steuerpflichtigen die

Möglichkeit des Gegenbeweises offengelassen (BAUMGARTNER, Baumgartner-IFF, S. 267 mit Hinweis auf das Merkblatt Nr. 23 vom 1. Juli 2003).

5.

5.1 Nach Art. 10 Abs. 1 MWSTG ist steuerpflichtig, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betreibt. Ein Unternehmen betreibt wer: a. eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbstständig ausübt [...]; und b. unter eigenem Namen nach aussen auftritt (vgl. Art. 10 Abs. 1^{bis} MWSTG). Wer kein Unternehmen betreibt, ist nicht steuerpflichtig und kann im Grundsatz auch keine Vorsteuer abziehen (Art. 28 Abs. 1 MWSTG e contrario; BGE 141 II 199 E. 4.1; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, Handbuch-MWSTG, S. 617 N. 1673).

5.2 Allerdings ist nach ausdrücklichem Gesetzeswortlaut die Gewinnabsicht keine Voraussetzung für ein Unternehmen (Art. 10 Abs. 1 MWSTG). Auch nicht gewinnstrebige, ehrenamtlich geführte oder gemeinnützige Institutionen können mehrwertsteuerpflichtig sein (Art. 10 Abs. 2 Bst. c MWSTG). Auch für sie ist zwar nach dem klaren Gesetzeswortlaut vorausgesetzt, dass sie eine auf die Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete Tätigkeit ausüben, doch braucht das erzielte Entgelt nicht kostendeckend zu sein (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, Handbuch-MWSTG, S. 207 f. N. 465 ff.; RALPH IMSTEPF, Der mehrwertsteuerliche Unternehmensbegriff im EU-Recht, in: Jusletter vom 30. April 2012, N. 21; SCHAUFROTH/ROMANG, in: mwst.com, Clavadetscher/Glausser/Schafroth [Red.], 2000, Art 21 N. 27; REGINE SCHLUCKEBIER, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, 2012, Art. 10 N. 45). Eine unternehmerische Tätigkeit kann nicht schon deswegen verneint werden, weil die Finanzierung teilweise aus anderen Quellen als aus Entgelten erfolgt (BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010 [nachfolgend: Alt-Neu], § 3 N. 23, § 3 N. 51, § 7 N. 49; zum Ganzen: BGE 141 II 199 E. 5.3).

6.

6.1 Die Steuerpflichtige Person kann im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit die von ihr auf Eingangsleistungen bezahlten Vorsteuern abziehen, sofern die weiteren Voraussetzungen hierfür erfüllt sind und keine Ausnahme nach Art. 29 und Art. 33 MWSTG vorliegt (vgl. Art. 28 Abs. 1 und Abs. 3 MWSTG). Andernfalls sind die Vorsteuerabzüge zu kürzen.

6.2 Bei Verwendung von vorsteuerbelasteten Aufwendungen "im Rahmen" einer unternehmerischen Tätigkeit besteht ein Anspruch auf Abzug der Vorsteuern. Der Wortlaut "im Rahmen" (Art. 28 Abs. 1 MWSTG) gibt vor, dass die Aufwendung in einem objektiven Zusammenhang mit der unternehmerischen Tätigkeit zu stehen hat (vgl. SCHLUCKEBIER, in: MWSTG-Kommentar, Art. 10 N. 60). Entsprechend können für sämtliche Aufwendungen, welche im Rahmen dieser unternehmerischen Tätigkeiten erfolgt sind, gemäss Art. 28 ff. MWSTG die Vorsteuern abgezogen werden (Urteil des BVGer A-5534/2013 vom 5. November 2014 E.2.5.4). Ein Vorsteuerabzug kann jedoch nur geltend gemacht werden, wenn für die Steuerpflichtige eine wirtschaftliche Belastung aufgrund einer Steuerüberwälzung entstanden ist. Wer keine Vorsteuer bezahlt hat, kann hierfür auch keinen Abzug machen (vgl. Art. 28 Abs. 4 MWSTG; BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, Alt-Neu, § 7 N. 11 und 12; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-2599/2015 vom 19. Oktober 2015 E. 3.2.1).

6.3 Mittelflüsse, die nicht als Entgelte gelten (Art. 18 Abs. 2 MWSTG), führen zu keiner Vorsteuerabzugskürzung, es sei denn, es handle sich um Nicht-Entgelte im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. a – c MWSTG (vgl. Art. 33 MWSTG).

6.4 Erhält die steuerpflichtige Person also *Subventionen* oder andere öffentlich-rechtliche Beiträge, hat sie ihren Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen (vgl. Art. 33 Abs. 2 MWSTG in Verbindung mit Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG). Eine Vorsteuerabzugskürzung ist jedoch nur dann vorzunehmen, wenn im Zusammenhang mit der von der Subvention unterstützten Tätigkeit überhaupt Vorsteuern anfallen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen. Subventionen, die beispielsweise im Zusammenhang mit dem nicht unternehmerischen Bereich der steuerpflichtigen Person stehen, führen zu keiner Vorsteuerabzugskürzung (BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, Alt-Neu, § 7 N. 126).

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

Vorsteuer im Verhältnis zwischen ihr und dem Gesamtumsatz ohne Mehrwertsteuer zu kürzen (vgl. Art. 75 Abs. 3 MWSTV).

6.6 Nach der Rechtsprechung zum aMWSTG 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 (zum Ganzen: Urteil des BVGer A-2599/2015 vom 19. Oktober 2015 E. 3.2.2).

7.

7.1 Im vorliegenden Fall hat C._____ die Beschwerdeführerin mit einem "Dotationskapital" von Fr. (Betrag) alimentiert. Die Beschwerdeführerin hat sodann im Rahmen einer Vermögensübertragung von einer privatrechtlichen Stiftung einen im Baurecht erstellten Gebäudekomplex übernommen. Dieses Baurecht ist als selbständiges und dauerndes Recht ausgestaltet und als Grundstück (mit eigenem Grundbuchblatt) im Grundbuch eingetragen. Die Beschwerdeführerin entrichtet C._____ hierfür jährlich einen symbolischen Baurechtszins. Das "Dotationskapital" ist für die Instandstellung und den Umbau des Gebäudekomplexes bestimmt.

7.2 Offenkundig betrieb ihre Vorgängerin und sodann die Beschwerdeführerin bis zum Umbau des von ihr im Baurecht gehaltenen Gebäudekomplexes ein mehrwertsteuerpflichtiges Unternehmen (vgl. Beschwerde S. 6; MWST-Ergänzungsabrechnung Nr. 288'415 vom 4. Juli 2001). Nach dem Umbau des Gebäudekomplexes wird sie einen Teil an eine Betreibergesellschaft und einen weiteren Teil desselben an eine Veranstalterin vermieten, welche diesen jeweils geschäftlich nutzen werden. Die Beschwerdeführerin wird für die künftige Vermietungstätigkeit für die Steuerpflicht optieren (Beschwerde S. 6). Damit betreibt die Beschwerdeführerin auch inskünftig ein Unternehmen im Sinne von Art. 10 MWSTG (vgl. E. 5).

7.3 Ebenso offenkundig handelt es sich beim "Dotationskapital" und der Vergünstigung des Baurechtszinses um Beiträge in Form von Geldmitteln bzw. in anderer Form, die von einem Gemeinwesen ausgerichtet werden. Diese Beiträge basieren auf einer öffentlich-rechtlichen Grundlage (vgl. [...]). Die Parteien gehen zudem übereinstimmend davon aus, dass zwischen C._____ und der Beschwerdeführerin mit Blick auf die Einräumung des "Dotationskapitals" und des vergünstigten Baurechtszinses kein

mehrwertsteuerpflichtiger Leistungsaustausch, sondern sog. Nicht-Entgelte im Sinne von Art. 18 MWSTG vorliegt bzw. vorliegen. Dem ist an dieser Stelle nichts hinzuzufügen.

7.4 Strittig ist jedoch, ob diese Nicht-Entgelte als Subventionen oder andere Entgelte im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG oder als Einlagen in ein Unternehmen, insbesondere als Kapitaleinlagen im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. e MWSTG zu betrachten sind.

7.5 Strittig ist ferner, ob und inwieweit die Beschwerdeführerin eine Vorsteuerabzugskürzung vorzunehmen hat. Handelt es sich in mehrwertsteuerlicher Hinsicht um Subventionen und dergleichen gemäss Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG (E. 4.2), so sind die Vorsteuern zu kürzen oder entfallen gänzlich (E. 6.4). Ferner ist die Methode der Kürzung umstritten.

8.

8.1 Die Vorinstanz betrachtet das "Dotationskapital" – anders als die Beschwerdeführerin – nicht als eine Einlage im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. e MWSTG. Sie verweist hierzu auf die Rechtsprechung des Bundesgerichts, wonach sich ein Gemeinwesen in erster Linie im öffentlichen Interesse an einer Unternehmung beteilige und nicht um damit eine Rendite zu erzielen. Die Rentabilität einer Gesellschaft sei aber nur ein Indiz (vgl. E. 4.3.5).

8.2 In einem ersten Schritt ist daher zu prüfen, ob mit dem "Dotationskapital" im Rahmen eines Beteiligungsverhältnisses eine Kapitaleinlage getätigt wurde (vgl. E. 8.4.3). Gegebenenfalls ist zu prüfen, ob damit eine Rendite erzielt werden soll (E. 8.4.4). Soweit eine Kapitaleinlage zu verneinen ist, bleibt zu prüfen, ob das "Dotationskapital" mehrwertsteuerlich als eine Subvention oder ein anderer öffentlich-rechtlicher Beitrag zu betrachten ist (E. 8.4.8).

8.3 Die Beschwerdeführerin hat die Rechtsform einer öffentlich-rechtlichen Anstalt mit eigener Rechtspersönlichkeit (Sachverhalt A.a).

Die öffentlich-rechtliche *Anstalt* ist eine Verwaltungseinheit, zu der ein Bestand von Personen und Sachen durch Rechtssatz technisch und organisatorisch zusammengefasst ist und die für eine bestimmte Verwaltungsaufgabe dauernd den Anstaltsbenützern zur Verfügung steht (ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl. 2016 [nachfolgend: AVR], S. 369 N. 1659).

Selbständige öffentlich-rechtliche Anstalten sind Anstalten, die mit einer eigenen Rechtspersönlichkeit ausgestaltet sind. Es handelt sich um juristische Personen des öffentlichen Rechts im Sinne von Art. 52 Abs. 2 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210), die selber Träger von Rechten und Pflichten sind. Sie verfügen über ein eigenes Vermögen und haften für ihre Verbindlichkeiten. Die öffentlich-rechtliche Anstalt beruht auf öffentlich-rechtlicher Grundlage. Dies bedeutet allerdings nicht, dass sie stets und in allen Belangen dem öffentlichen Recht untersteht (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, AVR, S. 370 N. 1664). Nicht ausgeschlossen ist auch, dass vom Gesetz zum Teil eine subsidiäre Staatshaftung vorgesehen ist (vgl. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, AVR, S. 283 N. 1320 f.).

Die Anstalt wird bei der Gründung üblicherweise vom Gemeinwesen als Träger der Anstalt (auch Muttergemeinwesen genannt; vgl. BGE 105 Ib 348 E. 4b) mit einem "Dotationskapital" ausgestattet. Dieses bildet zusammen mit allfälligen Reserven die Eigenkapitalbasis (vgl. STEFAN VOGEL, Einheit der Verwaltung – Verwaltungseinheiten, Zürich/Basel/Genf 2008, S. 287 f.; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-6142/2012 vom 4. Februar 2014 E. 6.1).

8.4

8.4.1 Im vorliegenden Fall wurde die Beschwerdeführerin durch einen gesetzlichen Akt "gegründet". Insoweit ist die Beschwerdeführerin als eine von einem Gemeinwesen gegründete öffentlich-rechtliche Anstalt zu betrachten. Sie ist auch mehrwertsteuerlich ein Gemeinwesen (vgl. E. 3.3.5).

8.4.2 Indessen stellen die als "Dotationskapital" zur Verfügung gestellten Mittel kein Entgelt für eine von der Beschwerdeführerin gegenüber C._____ erbrachte Leistung dar. Damit liegen keine von der Mehrwertsteuer ausgenommenen Leistungen im Streit (vgl. E. 3.3.5).

8.4.3 C._____ übt über die Beschwerdeführerin eine wesentliche Kontrollfunktion aus. Das "Dotationskapital" wird gemäss (...) nach dem Baufortschritt geleistet, womit auch die unter diesem Titel gesprochenen Mittel kontrolliert zufließen. Das "Dotationskapital" wird zudem im Beteiligungsspiegel von C._____ ausgewiesen. Insoweit kann daher ein wirtschaftliches Beteiligungsverhältnis zwischen C._____ und der Beschwerdeführerin durchaus bejaht werden (vgl. E. 4.3.4). Solches schliesst im Übrigen auch Art. 21 Abs. 6 MWSTG nicht aus.

8.4.4 Gleich wie bei einer Beteiligung an einer privat-rechtlichen Gesellschaft ist indes auch bei einer wirtschaftlichen Beteiligung an einem anderen Gemeinwesen grundsätzlich davon auszugehen, dass das zahlende Gemeinwesen im öffentlichen Interesse handelt (vgl. E. 4.3.5). In mehrwertsteuerlicher Hinsicht ist infolgedessen mit Bezug auf die als "Dotationskapital" zur Verfügung gestellten Mittel – trotz einem wirtschaftlichen Beteiligungsverhältnis – keine Kapitaleinlage gegeben. Dies muss um so mehr gelten, als hierfür Steuergelder verwendet werden und für die Bereitstellung der Mittel die Zustimmung der Stimmbürger eingeholt wird, wie das im vorliegenden Fall geschehen ist (vgl. [...]).

8.4.5 Das "Dotationskapital" ist sodann zweckgebunden, nämlich zur Instandstellung und zum Umbau des von der Beschwerdeführerin im Baurecht gehaltenen Gebäudekomplexes. Dieser Gebäudekomplex und der damit verbundene (Betrieb) sind nach (...) von grosser wirtschaftlicher und kultureller Bedeutung für C._____. Das hierfür gesprochene "Dotationskapital" wird daher unter diesem Blickwinkel in erster Linie im öffentlichen Interesse geleistet. Dieser Umstand wird noch dadurch verstärkt, dass die Beschwerdeführerin schon von Gesetzes wegen nicht gewinnorientiert ist (vgl. Sachverhalt A.c).

8.4.6 Demzufolge ist mit Bezug auf das "Dotationskapital" eine Kapitaleinlage im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. e MWSTG zu verneinen.

8.4.7 Daran vermag der Einwand der Beschwerdeführerin nichts zu ändern, wonach es primär das Interesse von C._____ selbst sei, ein (Objekt) zu betreiben und die Beschwerdeführerin bloss das Mittel sei, um dieses Interesse von C._____ zu verwirklichen. Würde nämlich dieser Argumentation gefolgt, so wäre ein Leistungsverhältnis (z.B. im Rahmen eines Outsourcings) zwischen zwei Gemeinwesen zu prüfen.

8.4.8 Des Weiteren sind die übrigen Voraussetzungen für eine Subvention im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG erfüllt, da ein Mittelfluss ohne Gegenleistung zwischen zwei Gemeinwesen vorliegt. Dieser Mittelfluss beruht zudem auf einer öffentlichen Grundlage und erfolgt im öffentlichen Interesse (vgl. E. 4.2).

9.

9.1 Zu prüfen ist, ob das zu einem reduzierten jährlichen Baurechtszins eingeräumte Baurecht, mithin die jährliche Einsparung des Baurechtszinses eine mehrwertsteuerliche Subvention darstellt.

9.2 Nachdem in der Botschaft die Ansicht vertreten wird, dass ein vergünstigter Baurechtszins allenfalls als Kapitaleinlage betrachtet werden kann (vgl. E. 4.3.4), ist klarzustellen, dass diese Ansicht für die hier zu beurteilende Konstellation nicht einschlägig ist. Dazu Folgendes:

Bei einer solchen Konstellation ist nämlich zusätzlich zu berücksichtigen, wem die Funktion des Baurechtsgebers zukommt. Dazu äussert sich die Botschaft nicht.

Für den Fall, dass ein Gemeinwesen als Baurechtsgeber fungiert, geht die ESTV in Ziff. 1.2 ihrer MWST-Info 05 "Subventionen und Spenden" (webbasierte Publikation, in der seit 1. Januar 2020 geltenden Fassung, welche jedoch in diesem Punkt gegenüber der früheren Version keine inhaltliche Änderung erfahren hat) davon aus, dass die Einräumung von Baurechten ohne oder mit reduziertem Baurechtszins eine Subvention sei (vgl. hierzu auch: Urteil des BGer 2C_233/2019 vom 29. August 2019 E. 8).

Diese Praxis ist für den hier zu beurteilenden Fall nicht zu beanstanden, ist doch die Vergünstigung des Baurechtszinses in der vorliegenden Konstellation nicht im Beteiligungsverhältnis begründet. Gleich wie bei der Bereitstellung des "Dotationskapitals" erfolgt die Reduktion des Baurechtszinses im Bestreben, den (Betrieb) zu fördern, weil dessen kulturelle und gesellschaftliche Bedeutung im öffentlichen Interesse liegt. Auch mit Bezug auf die mit dem (Betrieb) verbundenen allgemeinen wirtschaftsfördernden Auswirkungen ist ein öffentliches Interesse gegeben. Selbstredend soll mit der Reduktion des Baurechtszinses kein renditeabwerfendes Investment gefördert werden. Damit steht auch mit Bezug auf die Vergünstigung des Baurechtszinses eine Kapitaleinlage im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. e MWSTG ausser Frage.

9.3 Indessen sind vorliegend die Voraussetzungen für eine Subvention im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG erfüllt, wobei offenbleiben kann, ob es sich um eine Subvention im engeren Sinn oder um einen anderen öffentlich-rechtlichen Beitrag im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG handelt (vgl. E. 4.2).

10.

Schliesslich ist noch auf die Frage der Vorsteuerabzugskürzung einzugehen.

10.1 Nachdem es sich beim "Dotationskapital" um eine Subvention im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG handelt, ist gemäss Art. 33 Abs. 2 MWSTG der Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen (E. 6.4).

Mit Bezug auf die Subvention in Form des "Dotationskapitals" wendet die Vorinstanz Art. 75 Abs. 2 MWSTV an (vgl. E. 6.5). Dies führt in der vorliegenden Konstellation dazu, dass die auf den Instandstellungs- und Umbaukosten anfallende Vorsteuer nicht geltend gemacht werden kann. Darin stimmen die Parteien zu Recht überein.

10.2

10.2.1 Mit Bezug auf die Subvention in Form der Vergünstigung des Baurechtszinses geht die Vorinstanz von einer Defizitübernahme aus und bringt Art. 75 Abs. 3 MWSTV zur Anwendung. Demgegenüber stellt sich die Beschwerdeführerin sinngemäss auf den Standpunkt, dass in Anwendung von Art. 75 Abs. 1 MWSTV keine Vorsteuerabzugskürzung vorzunehmen sei, weil diese Subvention den Baurechtszins selbst betreffe, welcher mehrwertsteuerunbelastet sei. Mit anderen Worten macht die Beschwerdeführerin geltend, dass durch die Subvention ein Aufwand vermindert werde, auf dem keine Vorsteuern angefallen seien.

10.2.2 Soweit die Beschwerdeführerin damit geltend machen wollte, dass die "Ausübung" des Baurechts einen eigenständigen Tätigkeitsbereich im Sinne von Art. 75 Abs. 1 MWSTV bilde, kann ihr nicht gefolgt werden. Das Baurecht verschafft ihr vorliegend lediglich das Eigentum an einem Gebäudekomplex. Das Halten und Instandhalten von Immobilien zum eigenen Gebrauch ist keine Geschäftstätigkeit im Sinne der Mehrwertsteuer. Die Beschwerdeführerin behauptet denn auch nichts Derartiges.

10.2.3 Die Geschäftstätigkeit der Beschwerdeführerin besteht vielmehr im Betrieb eines (Betrieb), welche Tätigkeit sie jedoch nicht selbst besorgt. Damit beschränkt sich die Geschäftstätigkeit der Beschwerdeführerin letztlich auf das Bereitstellen des Gebäudekomplexes bzw. dessen Vermietung. Der zu entrichtende Baurechtszins steht daher im Zusammenhang mit der Vermietungstätigkeit der Beschwerdeführerin. Indessen geht es vorliegend nicht um den Baurechtszins an sich, sondern um die Vergünstigung.

Aufgrund der gesamten Umstände (Entschuldung der früheren Stiftung, Umsetzung eines Finanzierungskonzepts für die dringend anstehenden Renovationsarbeiten), insbesondere aber aufgrund der Absicht einer nachhaltigen Bewirtschaftung des (Betrieb) sowie aufgrund des ebenfalls gesprochenen – hier nicht strittigen – jährlichen Betriebsbeitrages ist davon auszugehen, dass die in Form eines vergünstigten Baurechtszinses gewährte mehrwertsteuerliche Subvention, das jährliche Betriebsdefizit verringern soll.

Selbst wenn die Subvention mit der Vermietungstätigkeit allein zusammenhängen würde, so würde sich nichts ändern, da und soweit die Vermietungstätigkeit die alleinige Geschäftstätigkeit der Beschwerdeführerin ausmacht.

Infolgedessen ist korrekt, wenn die Vorinstanz die Vorsteuern nach Art. 75 Abs. 3 MWSTV zu kürzen verlangt.

10.2.4 Ergänzend ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin auf dem Baurechtszins keine Vorsteuern entrichtet. Es ist jedoch naheliegend, dass im Zusammenhang mit der aktuell ruhenden und später wiederaufzunehmenden Vermietungstätigkeit noch weitere vorsteuerbelastete Aufwände angefallen sind bzw. anfallen werden; z.B. Beratungskosten, Kosten für die Rechtsvertretung etc. Damit stehen neben dem mehrwertsteuerunbelasteten Baurechtszins noch weitere vorsteuerbelastete Aufwände im Raum. Die Anwendung von Art. 75 Abs. 3 MWSTV ist daher – entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin – auch aus diesem Grund rechtmässig.

11.

Zusammenfassend ergibt sich, dass die angefochtene Verfügung vom 28. November 2018 vollumfänglich zu bestätigen ist. Die Beschwerde ist demzufolge abzuweisen.

12.

12.1 Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten, die auf Fr. 5'000.- festzusetzen sind, der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungsfolgen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE; SR 173.320.2]). Der einbezahlte Kostenvorschuss in derselben Höhe ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

12.2 Der Beschwerdeführerin ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG; Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 5'000.- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der Kostenvorschuss in gleicher Höhe wird für die Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

3.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an:

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

(Für die die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.)

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Daniel Riedo

Monique Schnell Luchsinger

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG). Die Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Händen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 BGG). Die Rechtsschrift 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: