



Abteilung I
A-5126/2020

Urteil vom 1. September 2021

Besetzung

Richter Keita Mutombo (Vorsitz),
Richter Jürg Steiger, Richter Raphaël Gani,
Gerichtsschreiberin Monique Schnell Luchsinger.

Parteien

MWST-Gruppe A. _____,
vertreten durch BDO AG,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

MWST; Vorsteuerabzugskorrektur / Einlageentsteuerung
(1. Quartal 2015 bis 4. Quartal 2016).

Sachverhalt:**A.**

A.a Die Mehrwertsteuergruppe A._____ (nachfolgend: MWST-Gruppe A._____) ist seit dem (Datum) im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) eingetragen. Sie besteht aus B._____ (nachfolgend: B._____), welche als Gruppenvertreterin der MWST-Gruppe KKL fungiert. Weiteres Mitglied ist die C._____ (nachfolgend: C._____. Die C._____ ist Eigentümerin des im Baurecht erstellten Gebäudes (nachfolgend: C._____-Gebäude) in (Ort) und hält (Anteil) der Aktien der B._____, welche den B._____-Betrieb (nachfolgend: B._____-Betrieb) betreibt.

A.b Die C._____ ist für die Bewirtschaftung des C._____-Gebäudes und dessen Instandsetzung verantwortlich und hat ihre Tochtergesellschaft B._____ mit den Wartungs- und Instandsetzungsaufgaben betraut.

B.

B.a Die C._____ war vom (Tag/Monat) 1998 bis zum (Tag/Monat) 2003 im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen eingetragen.

B.b Die D._____ richtet der C._____ seit jeher verschiedene Beiträge aus. Diese Beiträge waren vorerst für den Bau des C._____-Gebäudes bestimmt. Später wurden sie als jährliche Beiträge ausgerichtet. Die mehrwertsteuerliche Qualifikation der laufenden Beiträge wurde in der Vergangenheit mehrfach geändert und führte schliesslich zur Entlassung der C._____ aus der Mehrwertsteuerpflicht (Tag/Monat) 2003.

B.c Die C._____ hatte während der Dauer der Eintragung im Mehrwertsteuerregister Vorsteuerabzüge auf Bauleistungen für das C._____-Gebäude geltend gemacht, mithin die Vorsteuern auf den Baukosten für die Erstellung des C._____-Gebäudes zurückgefordert.

B.d Anlässlich der Entlassung aus der Steuerpflicht wurden die Bauleistungen eigenverbrauchsbesteuert. Mit anderen Worten, es wurden die zuvor geltend gemachten Vorsteuerabzüge im Rahmen der Eigenverbrauchsbesteuerung «nachgefordert». Die Vorsteuerabzüge auf den Bauleistungen wurden hierbei in einem ersten Schritt im Umfang von 83.26% gekürzt, weil die C._____ Subventionen für den Bau des C._____-Gebäudes erhalten hatte. In einem zweiten Schritt erfolgte eine weitere Korrektur im Umfang von 10.36% bzw. 10.33% des Vorsteueranspruchs wegen gemischter Verwendung.

C.

C.a Vom (Tag/Monat) 2011 bis (Tag/Monat) 2014 war die C._____ erneut im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen eingetragen. Wie eingangs erwähnt ist die C._____ seit dem (Datum) Mitglied der MWST-Gruppe A._____.

C.b Anlass für die rückwirkende Wiedereintragung per (Tag/Monat) 2011 war, dass die ESTV bei der B._____ im Jahre 2011 eine Mehrwertsteuerkontrolle durchgeführt hatte.

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

Mit öffentlich beurkundetem Baurechtsvertrag vom (Tag/Monat) 1996 hatte die D._____ der C._____ ein selbstständiges und dauerndes Baurecht eingeräumt und die C._____ ermächtigt, auf dem Baurechtsgrundstück das C._____ -Gebäude mit der dafür erforderlichen Infrastruktur zu erstellen.

Im Hinblick darauf, dass die C._____ mit der Erstellung und dem Betrieb des neuen B._____ -Betrieb in (Ort) eine Aufgabe im öffentlichen Interesse wahrnimmt, verzichtete die D._____ auf die Entrichtung eines Baurechtszinses.

Die C._____ hatte sich anlässlich der Einräumung des Baurechts ferner auch obligatorisch verpflichtet, der D._____ und (von dieser bezeichneten) Dritten die (Räumlichkeiten) an einer bestimmten Anzahl von Tagen zur Verfügung zu stellen. Dafür sollte die D._____ der C._____ einen jährlichen Betrag bezahlen. Dem Baurechtsvertrag entsprechend erliess der (Legislative) von D._____ am (Tag/Monat) 1997 ein (Reglement).

Am (Tag/Monat) 2001 schlossen die C._____ und die B._____ einen Pachtvertrag ab. In der Folge blieb die B._____ die Pacht weitgehend schuldig.

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

Anlässlich der besagten MWST-Kontrolle bei der B._____ (im Jahr 2011) war die ESTV zum Schluss gekommen, dass die C._____ der

D._____ eine Dienstleistung erbringe, indem sie ihr die (Räumlichkeiten) zur Verfügung stelle. Folgerichtig seien die entrichteten Beträge im Zusammenhang mit der Nutzung des B._____-Betriebes durch die Stadt (und durch von ihr bezeichnete Dritte) ein Dienstleistungsentgelt. Entsprechend erbringe auch die B._____ der C._____ eine Dienstleistung, wenn die B._____ die Nutzung der (Räumlichkeiten) durch D._____ bzw. die Dritten dulde. Des Weiteren habe die C._____ der B._____ eine Spende zukommen lassen, indem sie auf den Pachtzins verzichtet habe. Dies ziehe eine Vorsteuerabzugskürzung nach sich.

C.c Auf Anweisung der ESTV hin wurde die C._____ per (Tag/Monat) 2011 bzw. per (Tag/Monat) 2007 wieder ins MWST-Register eingetragen.

C.d Später (zwischen dem [Tag/Monat] 2012 und [Tag/Monat] 2015) reichte die C._____ die MWST-Abrechnungen für die Jahre 2011 bis 2014 ein, wobei sie per (Tag/Monat) 2011 auf den vormaligen Baukosten für die Erstellung des C._____-Gebäudes die Einlageentsteuerung geltend machte. Hierbei sowie bei den weiteren MWST-Abrechnungen kalkulierte sie Vorsteuerabzugskürzungen infolge des Erhalts von Subventionen.

C.e Der Streit wurde schliesslich durch das Bundesverwaltungsgericht mit den beiden Urteilen (Quelle) dahingehend entschieden, dass sich D._____ ein zeitweiliges Nutzungsrecht an den (Räumlichkeiten) vorbehalten habe, weshalb insoweit kein Leistungsverhältnis vorliege (Zitat).

Ferner stellte das Bundesverwaltungsgericht fest, dass die C._____ der B._____ eine unentgeltliche Leistung unter Nahestehenden erbringe, soweit sie der Letzteren das Gebäude kostenlos zur Verfügung stelle (Zitat).

C.f In Anlehnung an diese beiden Urteile kam die ESTV zum Schluss, dass mit Bezug auf die Nutzung des C._____-Gebäudes durch D._____ kein Leistungsverhältnis bestehe. Infolgedessen seien die von D._____ im Zusammenhang mit der Nutzung an C._____ entrichteten Beträge als Subventionen zu betrachten (Schreiben der ESTV vom 7. Juni 2016).

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

C.g Im Rahmen eines Meinungsaustauschs mit der ESTV reichte die damalige Vertreterin unter anderem die MWST-Korrekturabrechnungen der C._____ bzw. der B._____ für die Abrechnungsperioden vom 1. Quartal 2011 bis 2. Quartal 2016 ein.

D.

D.a Nach weiterer Korrespondenz zwischen der ESTV und der damaligen Vertreterin über diverse Punkte führte die ESTV im August 2017 auch bei der C._____ eine Mehrwertsteuerkontrolle durch über den Zeitraum vom 1. Januar 2011 bis 31. Dezember 2014. Gleichzeitig unterzog sie auch die MWST-Gruppe A._____ für den Zeitraum vom 1. Januar 2015 bis 31. Dezember 2016 einer Mehrwertsteuerkontrolle.

D.b Mit Einschätzungsmitteilung (Nummer) vom 10. November 2017 forderte die ESTV von der C._____ für die Steuerperioden 2011 bis 2014 Mehrwertsteuern im Betrag von Fr. 1'368'542.- nach (Zitat).

D.c Mit Einschätzungsmitteilung (Nummer), ebenfalls vom 10. November 2017, ermittelte die ESTV gegenüber der MWST-Gruppe A._____ einen Rückerstattungsanspruch im Betrag von Fr. 121'239.-. Dieser Rückerstattungsanspruch resultierte aus Korrekturen im Rahmen der Einlageentsteuerung (infolge Nutzungsänderung) per (Tag/Monat) 2015 beim Gruppenmitglied C._____ zum einen auf den Investitionen für den Bau des C._____ -Gebäudes und zum anderen im Zusammenhang mit einer späteren Dachsanierung. Des Weiteren hatte die MWST-Gruppe A._____ irrtümlicherweise auch Unkostenbeiträge der B._____ abgerechnet, welche jedoch Gruppeninnerumsätze waren und daher nicht der Steuer unterlagen.

E.

E.a Am 9. Januar 2018 erstattete die ESTV der C._____ Fr. 307'939.29. Es handelte sich hierbei um die Auszahlung des Vorsteuerguthabens gemäss der Einschätzungsmitteilung (Nummer) sowie um die Rückvergütung von unter Vorbehalt bezahlten Mehrwertsteuern (Steuerperioden 2011 – 2014; Zitat).

E.b Mit Zahlung vom 28. März 2018 in der Höhe von Fr. 144'399.17 erstattete die ESTV der MWST-Gruppe A._____ unter anderem den mit der Einschätzungsmitteilung (Nummer) festgestellten Rückerstattungsanspruch von Fr. 121'239.- (Steuerperioden 2015 und 2016).

F.

F.a Nach weiterer umfangreicher Korrespondenz bestätigte die ESTV mit Verfügung vom 25. September 2018 die Steuernachforderung für die Steuerperioden 2011 bis 2014 (Zeitraum vom 1. Januar 2011 bis 31. Dezember 2014) gegenüber der C. _____ in der Höhe von Fr. 1'368'542.-. Ferner sprach sie Letzterer einen Vergütungszins zu.

F.b Ebenfalls am 25. September 2018 setzte die ESTV die Mehrwertsteuerforderung gegenüber der MWST-Gruppe A. _____ für die Steuerperioden 2015 und 2016 (Zeitraum vom 1. Januar 2015 bis 31. Dezember 2016) gemäss besagter Einschätzungsmitteilung (Nummer), d.h. auf Fr. 1'093'276.- und Fr. 1'225'406.- fest und bestätigte den Rückerstattungsanspruch von Fr. 121'239.- ohne Vergütungszins.

G.

G.a Am 25. Oktober 2018 liess die C. _____ bei der ESTV gegen die Verfügung vom 25. September 2018 betreffend die Steuerperioden 2011 bis 2014 Einsprache erheben.

G.b Die MWST-Gruppe A. _____ erhob gegen die Verfügung vom 25. September 2018 betreffend die Steuerperioden 2015 und 2016 ebenfalls am 25. Oktober 2018 Einsprache. In der Folge nahm die ESTV hierzu weitere Abklärungen vor.

H.

H.a Mit Einspracheentscheid vom 17. Dezember 2019 erhöhte die ESTV die gegenüber der C. _____ für die Steuerperioden 2011 bis 2014 nachgeforderte Mehrwertsteuer auf Fr. 1'384'542.-. Des Weiteren korrigierte sie den Vergütungszins.

H.b Der Einspracheentscheid betreffend die MWST-Gruppe A. _____ und die Steuerperioden 2015 und 2016 erging am 14. September 2020. Hierbei wies die ESTV die Einsprache der MWST-Gruppe A. _____ vom 25. Oktober 2018 ab und bestätigte sowohl die Mehrwertsteuerforderung für die fraglichen Steuerperioden sowie auch den Rückerstattungsanspruch ohne Vergütungszins.

I.

I.a Mit Beschwerde vom 31. Januar 2020 gelangte die C. _____ an das Bundesverwaltungsgericht (Verfahren [Nummer]) und beantragte im Wesentlichen, den Einspracheentscheid vom 17. Dezember 2019 betreffend

die Steuerperioden 2011 bis 2014 unter Kosten- und Entschädigungsfolgen aufzuheben und die Steuernachforderung neu festzusetzen.

I.b Mit Urteil (Quelle) wies das Bundesverwaltungsgericht die Beschwerde der C._____ betreffend die Steuerperioden 2011 bis 2014 ab.

J.

J.a Die MWST-Gruppe A._____ (nachfolgend einfachheitshalber: Beschwerdeführerin) erhebt gegen den Einspracheentscheid vom 14. September 2020 betreffend die Steuerperioden 2015 und 2016 mit Eingabe vom 14. Oktober 2020 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht.

Sie beantragt, den Einspracheentscheid vom 14. September 2020 aufzuheben, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Des Weiteren seien die Vorsteuerberichtigungsquoten der Jahre 2015 und 2016 für die gemischte Verwendung auf den kumulierten Erträgen der Gruppenmitglieder zu berechnen und die Vorsteuer für das Jahr 2015 auf Fr. 183'691.33 und für das Jahr 2016 auf Fr. 159'704.95 zu berichtigen. Eventualiter sei eine objektmässige Kürzung vorzunehmen. Schliesslich sei die Vorsteuerberichtigung für die Einlageentsteuerung per (Tag/Monat) 2015 ohne Spenden und Schadenersatz zu bemessen und auf Fr. 151'234.19 (Investitionen 1993 bis 2003) festzusetzen.

Die Beschwerdeführerin führt aus, die C._____ und die B._____ seien wirtschaftlich betrachtet ein Gesamtunternehmen. Auch D._____ betrachte den B._____ -Betrieb als eine Subventionseinheit. Es würden somit beide Unternehmen von den von D._____ ausgerichteten Subventionen profitieren, wenngleich D._____ formell nur C._____ Subventionen ausrichte. Die von D._____ ausgerichteten Subventionen seien zweckgebunden und seien zum Unterhalt der Gebäude, Anlagen, Einrichtungen und der Umgebung sowie zum Schuldendienst zu verwenden. Ferner würden sie auch den Pachtzinsausfall kompensieren, welcher C._____ dadurch entstehe, dass sich D._____ am B._____ -Betrieb Nutzungsrechte vorbehalten habe. Davon profitiere auch die B._____. Wie die Subventionen unter den Gruppengesellschaften effektiv alloziert werden, spiele daher keine Rolle. Es liege gesamthaft ein einziger Tätigkeitsbereich vor. Auch mit Bezug auf die Vorsteuerberichtigung sei daher eine Gesamtbetrachtung anzuwenden. Die Vorsteuerberichtigung solle somit auf einem einzigen Umsatzschlüssel berechnet werden, wobei die erhaltenen Subventionen gesamthaft ins Verhältnis zu setzen seien zu den gesamten Aussenumsätzen.

Zum Eventualstandpunkt führt die Beschwerdeführerin aus, D._____richte C._____ Subventionen aus, die für die Instandsetzung des C._____ -Gebäudes bestimmt seien. Entsprechend seien die Vorsteuern objektivmässig zu kürzen. Anders als vom Bundesverwaltungsgericht im mit Urteil (Quelle) beurteilten Fall, liege hier eine auf einen bestimmten Zweck beschränkte Subvention in Form einer Geldzahlung vor. Bei Gutheissung des Eventualstandpunktes sei der vorliegende Fall zur Neuberechnung an die ESTV zurückzuweisen.

Schliesslich bringt die Beschwerdeführerin mit Bezug auf die Einlageentsteuerung vor, dass das Bundesverwaltungsgericht in seinem Urteil A-1382/2015 vom 11. August 2015 zwar die rückwirkende Anwendung der neuen Regelung verneint habe, wonach Spenden keine Vorsteuerkürzungen mehr nach sich ziehen würden, aufgrund gewichtiger Kritik in der Literatur rechtfertige es sich jedoch, hinsichtlich dieser Frage eine Neubeurteilung vorzunehmen. Infolgedessen sei eine Einlageentsteuerung im Betrag von Fr. 151'234.19 vorzunehmen.

J.b Die ESTV (nachfolgend: Vorinstanz) beantragt vernehmlassungsweise am 11. Dezember 2020 die kostenfällige Abweisung der Beschwerde, wobei sie im Wesentlichen auf ihre Ausführungen im angefochtenen Entscheid verweist.

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

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt hier nicht vor. Die angefochtene Verfügung stellt eine solche im Sinne von Art. 5 VwVG dar. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 Bst. d VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG).

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

1.3 Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 VwVG sowie Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist somit einzutreten.

2.

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

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

3.

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

Der vorliegend zu beurteilende Sachverhalt untersteht – soweit er die Mehrwertsteuerforderung und den Vorsteueranspruch für die Zeit vom 1. Januar 2015 bis 31. Dezember 2016 betrifft – grundsätzlich dem am 1. Januar 2010 in Kraft getretenen MWSTG sowie der dazugehörigen MWSTV. Dies gilt grundsätzlich auch mit Bezug auf die per (Tag/Monat) 2015 vorgenommene Einlageentsteuerung. Letztere bezieht sich jedoch teilweise auf Vorsteuern, die in den 90er Jahren beim Bau des C. _____-Gebäudes angefallen und per (Tag/Monat) 2003 mittels Eigenverbrauch wiederum korrigiert worden sind (vgl. dazu nachfolgend: E. 3.4.4.1 f. und E. 4.2.3). Daneben werden aber auch Vorsteuern einlageentsteuert, die in den Jahren 2011 bis 2021 im Rahmen der Dachsanierung und damit unter dem «neuen Recht» entstanden sind. Die Einlageentsteuerung betreffend

die Vorsteuern auf der Dachsanierung unterliegt einzig dem «neuen Regime».

3.2 Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer; Art. 130 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]; Art. 1 Abs. 1 MWSTG). Der Mehrwertsteuer unterliegen unter anderem die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen, soweit dieses Gesetz keine Ausnahme vorsieht (Inlandsteuer; Art. 1 Abs. 2 Bst. a und Art. 18 Abs. 1 MWSTG). Die Erhebung erfolgt unter anderem nach dem Grundsatz der Wettbewerbsneutralität (Art. 1 Abs. 3 Bst. a MWSTG; siehe auch: Art. 21 Abs. 5 MWSTG; BVGE 2008/63 E. 4.4.2.1; ausführlich: Urteil des BVGer A-5786/2018 vom 27. Mai 2020 E. 2.2.2 m.Hw. [teilweise bestätigt durch Urteil des BGer 2C_562/2020 vom 21. Mai 2021]).

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

3.4

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

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

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

3.4.4 Sind die Voraussetzungen des Vorsteuerabzuges zum Zeitpunkt des Leistungsempfanges nicht gegeben, treten sie jedoch später ein, kann der Vorsteuerabzug gemäss Art. 32 MWSTG bei Eintritt der Voraussetzungen nachgeholt werden (Einlageentsteuerung; TOBIAS FELIX ROHNER, Der nachträgliche Vorsteuerabzug [Einlageentsteuerung] im schweizerischen MWSTG und nach der 6. MwSt.-Richtlinie der EU, 2007, S. 109 f.; vgl. dazu

auch: DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, 1999, S. 273 ff.). Gemäss Art. 32 Abs. 1 MWSTG müssen dafür die Kriterien des Vorsteuerabzugsrechts (Art. 28 ff. MWSTG) erfüllt sein; gegebenenfalls kann der Vorsteuerabzug in derjenigen Abrechnungsperiode vorgenommen werden, in der die Voraussetzungen hierfür eingetreten sind (Urteile des BVGer A-4090/2016 vom 22. Dezember 2016 E. 6.1, A-1382/2015 vom 11. August 2015 E. 8.1.1 [Entscheid bestätigt durch das BGer mit Urteil 2C_773/2016 vom 17. September 2015]).

Die Einlageentsteuerung gemäss Art. 32 Abs. 1 MWSTG setzt eine Nutzungsänderung voraus, sei es beim Eintritt in die Steuerpflicht oder später. Es tritt also eine Veränderung bei der Verwendung von Gegenständen oder Dienstleistungen ein, die noch gar nicht oder nicht vollständig entsteuert sind (PHILIP ROBINSON, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015 [nachfolgend: MWSTG-Kommentar], Art. 32 N 10). Dienstleistungen dürfen allerdings nicht bereits verbraucht oder nicht mehr nutzbar sein (vgl. MWST-Info 10 Nutzungsänderungen [MI 10; webbasierte Fassung, eingesehen am 31. Mai 2021], Ziff. 3.3.3).

3.4.4.1 Nach Art. 113 Abs. 2 MWSTG gelten die Bestimmungen über die Einlageentsteuerung nach Art. 32 MWSTG auch für Leistungen, für die vor dem Inkrafttreten des MWSTG (also vor dem 1. Januar 2010) kein Anspruch auf Vorsteuerabzug gegeben war. Sog. Eingangsleistungen, welche vor Inkrafttreten des MWSTG bezogen worden sind und für welche kein Vorsteuerabzugsrecht bestand, können demnach zum Vorsteuerabzug unter dem neuem Recht berechtigen, falls die Voraussetzungen für die Einlageentsteuerung erfüllt sind (vgl. BGE 142 II 488 E. 2.3.7; Urteile des BVGer A-4090/2016 vom 22. Dezember 2016 E. 6.2, A-1382/2015 vom 11. August 2015 E. 8.1.2 [Entscheid bestätigt durch das BGer mit Urteil 2C_773/2016 vom 17. September 2015], A-5534/2013 vom 5. November 2014 E. 2.6; BAUMGARTNER et al., Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 13 N 12).

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

Das Bundesverwaltungsgericht hat mit rechtskräftigem Urteil A-1382/2015 vom 11. August 2015 (bestätigt durch Urteil des BGer 2C_773/2015 vom 17. September 2015) und ausführlicher Begründung (vgl. daselbst E. 9.6.2.2 f.) Art. 165 Bst. a MWSTV als gesetzeskonform betrachtet und festgehalten, dass das MWSTG für die in dieser Verordnungsvorschrift genannten Fälle (gemäss Art. 113 Abs. 2 MWSTG e contrario) keine Einlage-entsteuerung vorsieht.

Mit Urteil A-642/2020 vom 5. Januar 2021 hielt das Bundesverwaltungsgericht an der bisherigen Rechtsprechung fest (daselbst E. 4.2.4).

3.4.5

3.4.5.1 Verwendet der Steuerpflichtige Gegenstände, Teile davon oder Dienstleistungen innerhalb seiner unternehmerischen Tätigkeit sowohl für Leistungen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für Leistungen, die vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind, muss er den Vorsteuerabzug nach dem Verhältnis der Verwendung korrigieren (vgl. Art. 30 Abs. 1 MWSTG; *Vorsteuerabzugskorrektur*). Eine detaillierte Regelung zum Vorgehen bei der entsprechenden Korrektur lässt sich dem Gesetz nicht entnehmen (vgl. Urteile des BVGer A-2740/2018 vom 15. April 2019 E. 4.1, A-5757/2015 vom 19. Februar 2016 E. 3.4.3; BÉATRICE BLUM, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], Kommentar MWSTG, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: OFK-MWSTG], Art. 30 N 9; CAMENZIND et al., Handbuch zum Mehrwertsteuersteuergesetz [MWSTG], 3. Aufl. 2012 [nachfolgend: Handbuch], Rz. 1737). Die annäherungsweise Ermittlung der massgebenden Faktoren muss jedoch jedenfalls sachgerecht erfolgen (vgl. Art. 68 Abs. 1 MWSTV sowie Urteil des BGer 2C_264/2014 vom 17. August 2015 E. 2.2.5). Als sachgerecht erachtet wird «jede Anwendung einer oder mehrerer Methoden, die den Grundsatz der Erhebungswirtschaftlichkeit berücksichtigt, betriebswirtschaftlich nachvollziehbar ist und die Vorsteuern nach Massgabe der Verwendung für eine bestimmte Tätigkeit zuteilt» (Art. 68 Abs. 2 MWSTV; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-6253/2018 vom 10. Dezember 2019 E. 2.4.2).

3.4.5.2 Die Korrektur des Vorsteuerabzuges kann gemäss Art. 65 MWSTV berechnet werden nach dem effektiven Verwendungszweck (Bst. a der Bestimmung), anhand von Pauschalmethoden mit von der ESTV festgelegten

Pauschalen (Bst. b der Bestimmung) oder gestützt auf eigene Berechnungen (Bst. c der Bestimmung).

3.4.5.3 Bei der *effektiven Methode* (Art. 65 Bst. a MWSTV) wird die Korrektur entsprechend dem Verhältnis der effektiven Verwendung vorgenommen. Die ESTV versteht hierunter gemäss ihrer Praxis namentlich die sogenannte 3-Topf-Methode. Demnach werden die Vorsteuern soweit wie möglich direkt zugeordnet; die nicht direkt zuordenbaren Aufwendungen werden nach betrieblich motivierten Schlüsseln umgelegt. Als Aufteilungsschlüssel kommen beispielsweise Umsätze oder Quadrat- bzw. Kubikmeter bei Liegenschaften in Frage (MWST-Info 09 Vorsteuerabzug und Vorsteuerabzugskorrekturen [nachfolgend: MI 09; webbasierte Fassung, eingesehen am 31. Mai 2021], Ziff. 4.2 und 4.5.1; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-6253/2018 vom 10. Dezember 2019 E. 2.4.2.1).

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

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

Stützt die steuerpflichtige Person die Korrektur des Vorsteuerabzugs auf eigene Berechnungen, so muss sie die Sachverhalte, die ihren Berechnungen zugrunde liegen, umfassend belegen sowie eine Plausibilitätsprüfung durchführen (Art. 67 MWSTV).

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

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

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

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

3.5

3.5.1 Bei antragsgemäss bewilligter Gruppenbesteuerung bilden die beteiligten Gruppenmitglieder nach Art. 13 Abs. 1 Satz 1 MWSTG ein einziges Steuersubjekt (vgl. Urteil des BVGer A-5757/2015 vom 19. Februar 2016 E. 3.5).

3.5.2 Weil bei einer Mehrwertsteuergruppe nicht das einzelne Mitglied, sondern die Mehrwertsteuergruppe als solche das Steuersubjekt bildet, begründen Leistungsbeziehungen zwischen den einzelnen Mitgliedern als sog. Innenumsätze keine mehrwertsteuerlichen Leistungsverhältnisse. Auch hinsichtlich der Vorsteuerabzugsberechtigung gelten sämtliche an der Gruppenbesteuerung beteiligten Mitglieder zusammen als ein Steuersubjekt.

Die Gruppenbesteuerung hat den positiven Effekt, dass die aus der Besteuerung der konzerninternen Leistungen allenfalls entstehende «taxe occulte» vermieden werden kann. Daneben dient die Gruppenbesteuerung aber auch der Vereinfachung der administrativen Abläufe und demzufolge

auch der Entrichtungs- und der Erhebungswirtschaftlichkeit (Urteil des BGer 2C_962/2018 vom 29. Januar 2020 E. 3 und 4.3).

3.5.3 Der Anspruch auf Vorsteuerabzug der Gruppe auf Lieferungen und Dienstleistungen ist grundsätzlich aus Sicht jedes einzelnen Gruppenmitglieds zu beurteilen (vgl. hierzu auch: Art. 21 Abs. 2 MWSTV) und zwar aufgrund der selbst gegenüber Dritten (Nicht-Gruppenmitgliedern) erbrachten Aussenleistungen (SUSANNE GANTENBEIN, MWSTG-Kommentar, Art. 13 N 34). Im Zusammenhang mit Gruppeninnumsätzen richtet sich der Vorsteuerabzug der Gruppe auf Lieferungen und Dienstleistungen der leistungserbringenden Gesellschaft grundsätzlich nach dem Leistungsaussenverhältnis der leistungsempfangenden Gesellschaft. Gruppeninterne Transaktionen an Mitglieder mit keinem oder nur beschränktem Recht auf Vorsteuerabzug haben somit eine Rückwirkung auf das Vorsteuerabzugsrecht des gruppeninternen Leistungserbringers (MWST-Info 03 Gruppenbesteuerung [nachfolgend: MI 03], Ziff. 8.3 f. [webbasierte Fassung, eingesehen am 31. Mai 2021]; MI 09, Ziff. 8; SONJA BOSSART MEIER/DIEGO CLAVADETSCHER, OFK-MWSTG, Art. 13 N 59; GANTENBEIN, MWSTG-Kommentar, Art. 13 N 34). Soweit Vorsteuern aus Leistungsbezügen von Dritten anfallen, kann auf diesen Eingangsleistungen mit der Gruppenbesteuerung kein höherer Vorsteuerabzug erreicht werden. Es ist insbesondere nicht möglich, durch eine Konzentration aller Einkäufe bei einer Gesellschaft mit hohem Vorsteuerabzug einen Steuervorteil für die Gruppe zu erzielen (CAMENZIND et al., Handbuch, Rz. 1758).

3.5.4 Nutzungsänderungen im Zusammenhang mit der Gruppenbesteuerung werden ebenfalls aus der Sicht des einzelnen Gruppenmitglieds beurteilt. Bei einer Übertragung innerhalb einer Mehrwertsteuergruppe und gleichzeitiger Änderung des Verwendungszwecks, wird die Änderung beim leistenden Gruppenmitglied berücksichtigt, während spätere Änderungen hingegen bei der übernehmenden Gesellschaft erfolgen. Entscheidet sich eine Mehrwertsteuergruppe für die annäherungsweise Ermittlung bei partiellen Nutzungsänderungen, ist diese grundsätzlich von sämtlichen Gruppenmitgliedern anzuwenden (MI 10 Ziff. 5).

3.6 Die Veranlagung und Entrichtung der Inlandsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip. Der Steuerpflichtige stellt dabei eigenständig fest, ob er die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht (Art. 10 und 66 MWSTG) erfüllt, ermittelt die Steuerforderung selber (Art. 71 MWSTG) und begleicht diese innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode (Art. 86 Abs. 1 MWSTG). Das Selbstveranlagungsprinzip bedeutet

somit, dass der Leistungserbringer selbst für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht bzw. -forderung verantwortlich ist (vgl. BGE 140 II 202 E. 5.4; Urteile des BVGer A-1418/2018 vom 24. April 2019 E. 2.2, A-2788/2018 vom 27. September 2018 E. 2.6, A-3574/2013 vom 18. November 2014 E. 6.5; nichts daran ändert, dass neuere deutschsprachige Bundesgerichtsentscheide von «modifizierter Selbstveranlagung» sprechen [BGE 144 I 340 E. 2.2.1, m.Hw.]; Urteil des BVGer A-4610/2019 vom 11. März 2020 E. 2.1.2).

4.

4.1 Im vorliegenden Fall ist die Korrektur, vorab die Einlageentsteuerung per (Tag/Monat) 2015 und die Kürzung des Vorsteuerabzugs in den Steuerperioden 2015 und 2016 unter dem Regime der Gruppenbesteuerung strittig.

4.2

4.2.1 Die Vorinstanz korrigierte – unter anderem – die aus der Einlageentsteuerung zu berücksichtigenden Vorsteuern in der Einschätzungsmitteilung (Nummer) vom 10. November 2017 für die Errichtung des C._____-Gebäudes und für die Dachsanierung. Mit Bezug auf die Einlageentsteuerung von Vorsteuern, die bei der Errichtung des C._____-Gebäudes angefallen waren, korrigierte die ESTV die Vorsteuern in einem ersten Schritt wegen vereinnahmter Subventionen und Spenden um 83.26% und bereinigte den Restwert altersbedingt. In einem zweiten Schritt korrigierte sie die Vorsteueransprüche aufgrund der zwischen 2011 und 2015 veränderten Nutzung bzw. Erhöhung der Vorsteuerabzugsquote von 5.66% auf 14.7%, sodass noch ein Vorsteuerbetrag von Fr. 39'286.- verblieb (vgl. Beilage 3 zur Einschätzungsmitteilung [Nummer] vom 10. November 2017). Mit Bezug auf die Einlageentsteuerung für die Vorsteuern, die im Rahmen der Dachsanierung in den Jahren 2011 bis 2014 angefallen sind, bereinigte die ESTV die Vorsteueransprüche in einem ersten Schritt altersbedingt. In einem weiteren Schritt korrigierte sie die Vorsteuern um die Differenz zwischen der Vorsteuerabzugsquote für das jeweilige Jahr und der Vorsteuerabzugsquote für 2015. Der im Rahmen der Einlageentsteuerung für die Dachsanierung berechnete Vorsteuerabzug belief sich auf total Fr. 43'458.- (vgl. Beilage 4 zur Einschätzungsmitteilung [Nummer] vom 10. November 2017).

In der Folge bestätigte die Vorinstanz beide Beträge sowohl in der Verfügung vom 25. September 2018 als auch im Einspracheentscheid vom 14. September 2020.

4.2.2 Die Beschwerdeführerin verlangt sinngemäss vor Bundesverwaltungsgericht, dass die bis zum 31. Dezember 2003 angefallenen Baukosten lediglich um 65.20% zu kürzen seien (Beschwerde vom 14. Oktober 2020, S. 37). Sie begründet dies im Wesentlichen damit, dass sie für den Bau des C._____-Gebäudes neben Subventionen auch Spenden erhalten habe. Diese seien im Jahre 2003 nach dem damals anwendbaren Recht bei der Berechnung der Kürzungsquote zu berücksichtigen gewesen. Demgegenüber seien sie im Jahre 2011 und damit auch im Jahre 2015 nicht mehr zu berücksichtigen, weil nach dem im Jahre 2011 und dem im Jahre 2015 geltenden Recht Spenden keine Vorsteuerabzugskürzung mehr nach sich ziehen würden. Art. 165 MWSTV, der für altrechtliche Spenden weiterhin die Vorsteuerabzugskürzung vorsehe, entbehre einer gesetzlichen Grundlage und führe zu einer Ungleichbehandlung. Im Urteil des BVGer A-1382/2015 vom 11. August 2015 habe das Bundesverwaltungsgericht eine zu enge wörtliche Auslegung vorgenommen, welche von der Literatur mit gewichtigen Gegenargumenten kritisiert werde. Die Beschwerdeführerin verweist hierzu auf den Kommentar zum Mehrwertsteuergesetz (RALPH IMSTEPF, MWSTG-Kommentar, Art. 113 N 15 ff.). Dies müsse auch bei einem Wiedereintritt in die Steuerpflicht bzw. Wechsel zur Gruppenbesteuerung gelten, wie er bei ihr (der Beschwerdeführerin) vorliege.

4.2.3 Strittig ist somit die Kürzung der einlageentsteuerten Vorsteuern auf den Baukosten des C._____-Gebäudes, soweit sie mit Spendengeldern finanziert worden sind.

Das Bundesverwaltungsgericht sieht trotz der von der Beschwerdeführerin geäusserten Kritik an seiner im Urteil A-1382/2015 vom 11. August 2015 geäusserten und mit Urteil A-642/2019 vom 5. Januar 2021 erneut bestätigten Auffassung keinen überzeugenden Grund, von seiner bisherigen Rechtsprechung abzuweichen. Im Übrigen hat sich das Bundesverwaltungsgericht im von der Beschwerdeführerin zitierten Urteil aus dem Jahre 2015 im Wesentlichen bereits mit der von der Beschwerdeführerin angeführten Lehrmeinung und sinngemäss mit ihrer Argumentation auseinandergesetzt. Darauf ist zu verweisen (siehe ebendort E. 9.6.2.2 f.).

Demzufolge ist mit der Vorinstanz bei der Einlageentsteuerung per (Tag/Monat) 2015 in einem ersten Schritt eine Kürzung von 83.26% vorzunehmen (wegen objektbezogener Subventionen und Spenden für den Bau des C._____-Gebäudes), welche alsdann altersbedingt zu bereinigen sind.

4.3

4.3.1 Die Vorinstanz ermittelte die Vorsteuerabzugsquote für die Jahre 2015 und 2016 pro Gruppenmitglied (siehe Beilage 1 zur Einschätzungsmitteilung [Nummer] vom 10. November 2017, auch zum Folgenden). Sie errechnete hierbei in einem ersten Schritt die Quote des einzelnen Gruppenmitglieds anhand der steuerbaren Aussenumsätze im Verhältnis zu den erhaltenen Subventionen und der gesamten Aussenumsätze. Die von D._____ ausgerichteten Subventionen rechnete die Vorinstanz C._____ zu. In einem zweiten Schritt setzte sie die gesamten Aussenumsätze ins Verhältnis zum Gesamtumsatz des Gruppenmitglieds. Daraus ergab sich eine Vorsteuerabzugsquote aufgrund der Aussenumsätze des Gruppenmitglieds. Zu dieser addierte sie die Vorsteuerabzugsquote aufgrund der Innenumsätze. Letztere bestimmte sie anhand des Verhältnisses der Innenumsätze am Gesamtumsatz des Gruppenmitglieds, unter Berücksichtigung der Vorsteuerabzugsquote des anderen Gruppenmitglieds. Zu beachten war hierbei, dass beide Gruppenmitglieder einander gegenseitig Leistungen erbracht hatten.

4.3.2 Die Beschwerdeführerin wendet sich gegen den von der Vorinstanz verwendeten Schlüssel für die Vorsteuerabzugskorrektur wegen gemischter Verwendung bzw. -kürzung wegen laufender Subventionen. Sie verlangt in diesem Zusammenhang im Wesentlichen, dass ein Umsatzschlüssel verwendet werde, der aufgrund der konsolidierten Aussenumsätze aller Gruppenmitglieder ermittelt werde. Mit anderen Worten soll statt für jedes Gruppenmitglied eine eigene Vorsteuerabzugsquote, nur eine einzige Quote für die ganze MWST-Gruppe berechnet werden.

Die Beschwerdeführerin führt in diesem Zusammenhang sinngemäss aus, die von der ESTV in der MI 09 Ziff. 8 vorgesehene Methode der Vorsteuerabzugskorrektur, wonach jedes Gruppenmitglied aufgrund der von ihm selbst gegenüber Dritten ausserhalb der Mehrwertsteuergruppe erbrachten Aussenleistungen seine eigene Vorsteuerabzugsquote bzw. Vorsteuerkorrektur ermittle, könne für den «Normalfall» einer Gruppenbesteuerung durchaus als sachgerechte Lösung betrachtet werden. Im vorliegenden Fall führe diese Methode jedoch zu keiner sachgerechten Vorsteuerabzugskorrektur. Im hier zu beurteilenden Fall erhalte formell nur eine der beiden Gesellschaften Subventionen. Diese Subventionen kämen jedoch wirtschaftlich betrachtet beiden Gesellschaften zu Gute. Beide Gesellschaften würden wirtschaftlich und organisatorisch voneinander abhängen. Die Subventionen würden auch die Pachtzinsen umfassen, die B._____ nicht mehr zu tragen habe. Die beiden Gesellschaften würden auch unter

einem einheitlichen Aussenauftritt operieren. Art. 13 MWSTG bezwecke die mehrwertsteuerliche Gleichstellung einer Konzernstruktur mit einer Stammhausstruktur. Auch D._____ betrachte letztlich die beiden Gesellschaften als Subventionseinheit. Daher sei im hier zu beurteilenden Fall die MWST-Gruppe für die Zwecke der Vorsteuerabzugskorrektur bzw. -abzugskürzung als Gesamtunternehmen zu betrachten und ein einziger Umsatzschlüssel anzuwenden, bei welchem die Subventionen ins Verhältnis zu den gesamten steuerbaren Aussenumsätzen gesetzt werden. Diese Lösung entspreche der vormaligen Pauschalmethode 3, welche im Merkblatt Nr. 1 zur Gruppenbesteuerung (Ausgabe 10/1994) zum Ausdruck gebracht worden sei. Auch in der MI 09 Ziff. 4.5.2 sei diese Lösung vorgesehen.

4.3.3 Die Vorinstanz hält dagegen, dass die an das Gruppenmitglied C._____ ausgerichteten Subventionen einem bestimmten Tätigkeitsbereich der C._____ zuzurechnen seien, weshalb die Kürzung nach Art. 75 Abs. 2 MWSTV zu erfolgen habe. Da C._____ nur über einen einzigen Tätigkeitsbereich verfüge, führe dies im Ergebnis zu einer Kürzung gemäss Art. 75 Abs. 3 MWSTV. Damit werde die Beschwerdeführerin gleich behandelt wie eine steuerpflichtige Person, die aus einem einzigen Unternehmensträger bestehe und sowohl über einen subventionierten als auch über einen nicht subventionierten Tätigkeitsbereich verfüge. Die Argumentation der Beschwerdeführerin führe demgegenüber zu einem Verstoss gegen Art. 33 Abs. 2 MWSTG bzw. Art. 75 MWSTV, wonach nur diejenigen (im Rahmen der unternehmerischen zum Vorsteuerabzug berechtigenden Tätigkeit angefallenen) Vorsteuern zu kürzen seien, welche tatsächlich mit Subventionen finanziert werden. Umgekehrt sei eine Vorsteuerabzugskürzung beim Bezug von nicht subventionierten Eingangsleistungen von vornherein nicht in Betracht zu ziehen. Ausserdem wäre – würde der Argumentation der Beschwerdeführerin gefolgt – die Unterscheidung zwischen Vorsteuerabzugskürzungen nach Art. 75 Abs. 2 MWSTV und nach Art. 75 Abs. 3 MWSTV obsolet. Im Falle einer Gruppenbesteuerung profitiere bei der Anwendung von Art. 75 Abs. 2 MWSTV nicht nur der subventionierte Tätigkeitsbereich bzw. das subventionierte Gruppenmitglied, sondern letztlich stets die gesamte MWST-Gruppe.

4.3.4

4.3.4.1 Vorliegend geht es – wie in der im Parallelfall (Nummer) beurteilten Konstellation – um eine kombinierte Vorsteuerabzugskorrektur und Vorsteuerabzugskürzung.

Die MWST-Gruppe besteht im hier zu beurteilenden Fall aus zwei Mitgliedern, die sich unter anderem auch gegenseitig Leistungen erbringen. Während C._____ ohne Gruppenbesteuerung eine hohe Vorsteuerkorrektur bzw. -kürzung hinzunehmen hätte, würde B._____ der volle Vorsteuerabzug zustehen. Die Gruppenbesteuerung führt nach der Berechnung der Vorinstanz zu einer Erhöhung der Vorsteuerabzugsquote für C._____ (auf 14.7% pro 2015 und auf 13.6% pro 2016), während sie für B._____ zu einer Reduktion (auf 93.2% pro 2015 und auf 92.2% pro 2016) führt. Die Betrachtungsweise der Beschwerdeführerin führt im Vergleich zur Ausgangslage vor der Gruppenbesteuerung grundsätzlich ebenfalls zu einer Erhöhung der Vorsteuerabzugsquote für C._____ (auf 81.06% pro 2015 und auf 80.43% pro 2016) und zu einer Reduktion für B._____ (auf die gleichen Quoten). Im vorliegenden Fall führt die Berechnungsweise der Beschwerdeführerin jedoch zu einer massiv höheren Vorsteuerabzugsquote für C._____ und letztlich zu einem betragsmässig höheren Vorsteuerabzug, obschon C._____ in den Jahren 2015 und 2016 weniger vorsteuerbelastete Leistungen bezog als B._____.

4.3.4.2 In einem ersten Schritt ist nachfolgend auf die allgemeinen Aspekte zur Frage der Gesamtbetrachtung einzugehen.

Die MWST-Gruppe besteht vorliegend aus einer Stiftung und einer Aktiengesellschaft und damit aus zwei rechtlich eigenständigen Rechtssubjekten. Ein zivilrechtlich eigenständiges Rechtssubjekt gilt auch im Bereich der Mehrwertsteuer als eigener Unternehmensträger (CLAUDIO FISCHER, MWSTG-Kommentar, Art. 10 N 68). Dieser Grundsatz wird im grenzüberschreitenden Verkehr durch das Dual-Entity-Prinzip (FISCHER, MWSTG-Kommentar, Art. 10 N 70) oder im Falle einer Steuerumgehung durchbrochen. Für beides fehlt es vorliegend jedoch an Anhaltspunkten. Der Unternehmensträger kann selber ein eigenes Unternehmen betreiben oder zusammen mit einem weiteren Unternehmensträger. Im hier zu beurteilenden Fall ist davon auszugehen, dass C._____ und B._____ je ein eigenes Unternehmen betreiben.

Wäre von einem gemeinsamen Aussenauftritt auszugehen – wie das die Beschwerdeführerin geltend macht –, so wäre zu prüfen, ob die beiden Unternehmensträger, nämlich C._____ und B._____ in mehrwertsteuerlicher Hinsicht – neben ihren bisherigen Unternehmen – zusätzlich ein gemeinsames (Sub)unternehmen betreiben. Davon geht jedoch auch die Beschwerdeführerin nicht aus, denn diesfalls würde sich die Steuerpflicht des gemeinsamen (Sub)unternehmens nach Art. 10

MWSTG beurteilen und wäre das Verhältnis zwischen den drei Unternehmen gesondert zu betrachten (wie es z.B. bei Unkostengemeinschaften von Anwälten der Fall wäre; zur Einheit des Unternehmens vgl. auch: Urteil des BGer 2C_345/2020 vom 14. April 2021 E. 7.1). Eine Gruppenbesteuerung wäre diesfalls obsolet.

Nach der Auffassung der Beschwerdeführerin bildet die MWST-Gruppe nach Art. 13 MWSTG ein einziges Steuersubjekt, weshalb eine Gesamtbeurteilung zumindest für die Vorsteuer durch die Bestimmung gedeckt sei. Die Beschwerdeführerin lässt hierbei jedoch ausser Acht, dass nach Art. 21 Abs. 2 MWSTV jeder Unternehmensträger eigenständig zu betrachten bleibt (E. 3.5.3). Eine Zusammenrechnung ist insoweit ausgeschlossen. Damit steht im Einklang, dass mit Art. 13 MWSTG eine spezielle Norm für die Gruppenbesteuerung geschaffen wurde, welche sich gerade durch die separate Betrachtung der einzelnen Gruppenmitglieder auszeichnet und sich dadurch von der allgemeinen Regelung gemäss Art. 10 MWSTG unterscheidet.

Die Beschwerdeführerin hält weiter dafür, dass Art. 13 MWSTG die Gleichstellung einer Konzernstruktur mit einer Stammhausstruktur bezwecke. Nach ihrer Darstellung werden bei den Stammhäusern intern von Abteilung zu Abteilung erbrachte Leistungen nicht besteuert und es falle so zwischen den Abteilungen auch keine Vorsteuer an. Bei den Stammhäusern komme es dann – und hierbei lediglich mit Bezug auf die Eingangsleistungen – zu einer Korrektur, wenn eine Abteilung eine steuerbare Leistung an eine andere Abteilung erbringe, welche diese Leistung dann für eine von der MWST ausgenommene Ausgangsleistung des Unternehmens verwende. Bei Konzernen erleide aber die die Leistung empfangende Gesellschaft stets eine definitive Kostenbelastung, weil ihr aufgrund der von der MWST ausgenommenen Ausgangsleistung kein Vorsteuerabzugsrecht zustehe.

Diese Überlegungen der Beschwerdeführerin sind insoweit zutreffend als sie den Fokus darauflegen, wofür die vorsteuerbelasteten Leistungen verwendet werden. Sie lassen aber unbeachtet, dass im hier zu beurteilenden Fall auch Subventionen vereinnahmt wurden, denen in der vorliegenden Konstellation rechnerisch grundsätzlich die gleiche Wirkung zukommt wie den von der Steuer ausgenommenen Aussenumsätzen. Mit anderen Worten liegt rechnerisch die gleiche Situation vor, wie bei der von der Beschwerdeführerin angerufenen «Stammhausstruktur», bei welcher steuerausgenommene Aussenleistungen erbracht werden, und ist eine

Vorsteuerabzugskorrektur bzw. eine -kürzung vorzunehmen. Eine Zusammenrechnung der Umsätze würde die aufgrund der erhaltenen Subventionen vorzunehmende Vorsteuerabzugskürzung verwässern.

4.3.4.3 Im nächsten Schritt ist auf die Vorsteuerabzugskorrektur wegen gemischter Verwendung einzugehen.

Die Beschwerdeführerin will die Korrektur letztlich gestützt auf eigene Berechnungen vornehmen (vgl. E. 3.4.5.5). Sie hat hierbei den Sachverhalt umfassend dargelegt und mit zahlreichen Dokumenten belegt (E. 3.4.5.5). Ihre Berechnungen finden sich in Rz. 78, Rz. 99 und ansatzweise in Rz. 101 der Beschwerdeschrift vom 14. Oktober 2020. Uneins sind sich die Parteien jedoch über die Frage, ob die gewählte Methode der Zusammenrechnung aller Aussenumsätze auch sachgerecht ist.

Beide Gruppenmitglieder bezwecken gemäss Handelsregisterauszug den B._____-Betrieb, indessen beschränkt sich C._____- faktisch auf die Instandsetzung und -haltung sowie die Vermietung des C._____-Gebäudes, wobei sie die Instandhaltung an B._____- ausgelagert hat. Demgegenüber betreibt die B._____- den B._____-Betrieb.

Die Beschwerdeführerin hat mit ihrer Struktur, mithin einer separaten Gesellschaft für die Immobilie und einer weiteren Gesellschaft für das Management des B._____-Betriebs, eine unternehmerische Entscheidung für eine getrennte Behandlung dieser Unternehmen und Betriebe getroffen. Es liegen somit verschiedene Unternehmungen bzw. Betriebe vor, nämlich auf Stufe der Muttergesellschaft ein Immobilienbetrieb und auf Stufe der Tochtergesellschaft der B._____-Betrieb.

Im Rahmen des Immobilienbetriebs der C._____- sind verschiedene Tätigkeiten denkbar. Allerdings handelt es sich bei der Instandsetzung und -haltung nicht um eine geschäftliche Tätigkeit der C._____- an sich, weil diese Leistungen die eigene Liegenschaft betreffen. Mithin liegt insoweit eine Vorleistung vor, welche die Vermietungstätigkeit der C._____- erst ermöglicht.

Im Rahmen des B._____-Betriebs der B._____- sind ebenfalls verschiedene Tätigkeiten denkbar. Schon naturgemäss unterscheiden sich diese Tätigkeiten grundlegend von jenen eines Immobilienbetriebes. Demgegenüber erbringt B._____- zusätzlich die Instandhaltungs- bzw. Wartungsarbeiten gegenüber C._____- im Rahmen eines Auftragsverhältnisses und stellen diese Arbeiten bei ihr somit eine geschäftliche Tätigkeit dar.

Die vorsteuerbelasteten Leistungen der beiden Gesellschaften, sind daher schon naturgemäss verschiedenen Tätigkeitsbereichen zuzuordnen, es sind daher verschiedene Töpfe gegeben (vgl. E. 3.4.5.3). Infolgedessen ist entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin von einer konsolidierten Umsatzbetrachtung abzusehen.

4.3.4.4 Auf die Frage nach der Vorsteuerabzugskürzung wegen des Erhalts von Subventionen ist im nächsten Schritt einzugehen.

Die Vorinstanz nimmt eine Vorsteuerabzugskürzung nach Art. 75 Abs. 2 MWSTV vor. Ihrer Ansicht nach übt die C. _____ nur eine geschäftliche Tätigkeit aus, weshalb die Subventionen letztlich ihrem gesamten Betrieb zu Gute komme und damit im Ergebnis zu einer Kürzung nach Art. 75 Abs. 3 MWSTV führe. Mit der Kürzung gemäss Art. 75 Abs. 2 MWSTV werde die Beschwerdeführerin gleich behandelt wie eine steuerpflichtige Person, welche aus einem einzigen Unternehmensträger bestehe und sowohl über einen subventionierten als auch über einen nicht subventionierten Tätigkeitsbereich verfüge.

Die Beschwerdeführerin will jedoch die Vorsteuern – wie bereits bei der Vorsteuerabzugskorrektur wegen gemischter Verwendung (E. 4.3.4.3) – ebenfalls aufgrund einer Gesamtbetrachtung kürzen, zumal die D. _____ C. _____ und B. _____ als Subventionseinheit betrachten würde.

Das Bundesverwaltungsgericht sieht aus folgenden Überlegungen eine Vorsteuerabzugskürzung nach Art. 75 Abs. 2 MWSTV (i.S. der «2. Fallkonstellation», E. 3.4.6) als sachgerecht an: C. _____ bewirtschaftet im Wesentlichen ihr eigenes Gebäude. Der B. _____-Betrieb wird durch B. _____ besorgt. Damit unterscheiden sich die geschäftlichen Tätigkeitsbereiche der beiden Gruppenmitglieder grundlegend. Im Bereich der von C. _____ an B. _____ ausgelagerten Tätigkeiten scheint auf den ersten Blick eine Gemeinsamkeit vorzuliegen. Auf den Zweiten Blick ist dies jedoch auch hier nicht der Fall. Aus der Sicht der C. _____ stellt die Instandhaltung des C. _____-Gebäudes – wie erwähnt – eine Grundlage für die Vermietungstätigkeit und damit quasi eine «Eigenleistung» dar, während B. _____ das Gebäude nicht für sich selbst Instand hält, sondern für C. _____ und damit im Rahmen ihrer Geschäftstätigkeit mit «Kunden» tätig ist. Der B. _____-Betrieb wird – soweit ersichtlich – von B. _____ im eigenen Interesse besorgt.

Es ist in dieser Konstellation nicht ersichtlich, dass die von B._____ bezogenen vorsteuerbelasteten Leistungen nicht nur für deren eigenen geschäftlichen Tätigkeiten, sondern ebenso für diejenigen der C._____ verwendet werden. Umgekehrt ist auch nicht ersichtlich, dass die von C._____ bezogenen vorsteuerbelasteten Leistungen nicht nur für die eigenen geschäftlichen Tätigkeiten Letzterer, sondern ebenso für diejenigen der B._____ verwendet werden. Analoge Überlegung gelten auch für die Finanzierung dieser Tätigkeitsbereiche mittels Subventionen.

Die von D._____ in den Jahren 2015 und 2016 ausgerichteten Subventionen werden gemäss Subventionsvertrag vom 1. Januar 2008 ausdrücklich C._____ ausgerichtet. Gemäss diesem Subventionsvertrag sind sie jedoch nicht nur für die Instandsetzung und die Instandhaltung des C._____ -Gebäudes bestimmt, sondern sie enthalten auch einen jährlichen Betriebsbeitrag zur Erreichung der im Leitbild des B._____ -Betriebes verfolgten Ziele. Letzterer Subventionsanteil stellt für die C._____ wirtschaftlich betrachtet ein Ertragsersatz dar. Insoweit wird mit den vorliegenden Subventionen nicht nur die Immobilie der C._____ finanziert, sondern auch die eingeschränkte Vermietung dieser Immobilie durch die C._____. Es ist daher sachlich gerechtfertigt, die Subventionen allein C._____ zuzurechnen und die Vorsteuerabzugskürzung gemäss Art. 75 Abs. 2 MWSTV vorzunehmen. Eine Gesamtbetrachtung – wie sie die Beschwerdeführerin anstrebt – ist unter diesem Gesichtspunkt nicht angezeigt.

4.4

4.4.1 Die Beschwerdeführerin beantragt eventualiter, dass die von ihr jährlich vereinnahmten Subventionen als objektbezogen zu betrachten seien. Entsprechend unterscheidet die Beschwerdeführerin zwischen Aufwendungen und Investitionen für das C._____ -Gebäude und den allgemeinen Kosten. Für Erstere ist ihrer Ansicht nach der Vorsteuerabzug vollumfänglich zu verweigern. Für Letztere hat die Kürzung nach ihrer Auffassung gemäss einem Umsatzschlüssel zu erfolgen, den sie jedoch wiederum abweichend von der Vorinstanz kalkuliert.

4.4.2 Das Bundesverwaltungsgericht hält hierzu fest, dass die Tätigkeit der Beschwerdeführerin vorab in der Bewirtschaftung ihrer einzigen Immobilie, dem C._____ -Gebäude, besteht. Sie verfügt damit über einen Immobilienbetrieb. Damit einhergehend erzielt die Beschwerdeführerin einen angenommenen Umsatz aus der Überlassung des C._____ -Gebäudes an ihre Tochterunternehmung in der Höhe von Fr. 500'000.-. Diese Einkünfte

aus der Vermietung sind ohne Weiteres dem Immobilienbetrieb zuzurechnen. Ferner erzielt die Beschwerdeführerin jährlich einen ausgenommenen Umsatz aus der Überlassung der (Beschrieb) im Betrag von Fr. 300'000.- sowie in den Jahren 2015 bis 2016 steuerbare Umsätze, welche in den Akten unter der Bezeichnung (Bezeichnung) geführt werden. Auch diese Umsätze sind dem Immobilienbetrieb zuzurechnen (vgl. hierzu auch: Urteil des BVGer A-460/2019 vom 9. März 2020 E. 10.2.3 [insoweit bestätigt durch Urteil des BGer 2C_356/2020 vom 21. Oktober 2020 E. 10, insbesondere E. 10.2]).

Die von D._____ ausgerichteten Subventionen sind nach einlässlicher Darlegung der Vorinstanz und – wie vorstehend ausgeführt – nicht nur für die Instandsetzung bzw. -haltung des C._____ -Gebäudes bestimmt, sondern enthalten auch einen Ertragsersatzanteil. Demzufolge kann mit Bezug auf die laufenden Beiträge der D._____ etc. nicht von objektbezogenen Subventionen ausgegangen werden, sondern liegen vielmehr Subventionen vor, die einerseits dem Objekt zuzurechnen sind, andererseits aber auch zur Deckung von Mindereinnahmen aus der Immobilienbewirtschaftung durch die Beschwerdeführerin dienen. Eine objektmässige Kürzung der Vorsteuern ist damit ausgeschlossen.

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

5.

Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten, die auf CHF 5'000.- festzusetzen sind, der unterliegenden Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 2 und 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der geleistete Kostenvorschuss in gleicher Höhe ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

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

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

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

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

4.

Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Keita Mutombo

Monique Schnell Luchsinger

(Die Rechtsmittelbelehrung befindet sich auf der nächsten Seite.)

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: