



Abteilung I  
A-471/2021

## Urteil vom 27. Juni 2022

Besetzung

Richter Keita Mutombo (Vorsitz),  
Richter Jürg Steiger, Richterin Iris Widmer,  
Gerichtsschreiberin Monique Schnell Luchsinger.

Parteien

**A.** \_\_\_\_\_, Dienststelle **B.** \_\_\_\_\_,  
vertreten durch Diego Clavadetscher, Rechtsanwalt,  
Beschwerdeführerin,  
gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer; Subvention; Vorsteuerkürzung  
(Steuerperioden 2015 - 2017).

## Sachverhalt:

### A.

**A.a** Die «C. \_\_\_\_\_» ist eine multifunktionale Sportarena in (Ort). Sie umfasst ein (Sportanlagen) sowie eine «Mantelnutzung» mit (andere Anlagen).

Die A. \_\_\_\_\_ (Einwohnergemeinde A. \_\_\_\_\_, nachfolgend: A. \_\_\_\_\_) ist Eigentümerin des Landes, auf welchem die «C. \_\_\_\_\_» steht. Auf dem Grundstück wurde ein Baurecht errichtet, welches in zwei Miteigentumsanteile aufgeteilt wurde (seit 2019 Stockwerkeigentumsanteile). Der eine Miteigentumsanteil umfasst die besagten Stadien (samt Aussenfeld, «Place Publique» und Curlinghalle). Dieser Anteil steht der A. \_\_\_\_\_ zu. Der zweite Miteigentumsanteil umfasst die «Mantelnutzung». Dieser Miteigentumsanteil steht der D. \_\_\_\_\_ (vormals D. \_\_\_\_\_) zu. Letztere entrichtet der A. \_\_\_\_\_ hierfür einen Baurechtszins. Die eingangs erwähnten (Teil der Sportanlagen) liegen auf einem weiteren Grundstück, das der A. \_\_\_\_\_ gehört, sind jedoch ebenfalls Teil der «C. \_\_\_\_\_» (zusammen mit den [Sportanlagen] nachfolgend: «Sportanlagen»).

**A.b** Die A. \_\_\_\_\_ liess die «C. \_\_\_\_\_» in den Jahren 2012 bis 2015 durch die E. \_\_\_\_\_ erbauen. Die Baukosten für die Erstellung der Gebäude der «Mantelnutzung» wurden von der D. \_\_\_\_\_ getragen.

**A.c** Die «Sportanlagen» wurden am (Tag/Monat) 2015 vom Bauamt abgenommen und gleichentags in Betrieb genommen. Die A. \_\_\_\_\_ verpachtet die gesamten «Sportanlagen» seit (Tag/Monat) 2015 an die F. \_\_\_\_\_. Jene ist eine 100%-ige Tochtergesellschaft der A. \_\_\_\_\_. Die Pacht wird mit Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt.

**A.d** Am (Tag/Monat) 2015 meldete die A. \_\_\_\_\_ ihre Dienststelle «C. \_\_\_\_\_» im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) an. Gemäss Anmeldeformular begann die Tätigkeit am (Tag/Monat) 2015. Diese Dienststelle ist spezialfinanziert (vgl. dazu nachfolgend: E. 4.5.1). Sie rechnet effektiv und nach vereinbarten Entgelten ab.

### B.

**B.a** Am 22. und am 27. November 2018 führte die ESTV bei der Dienststelle «C. \_\_\_\_\_» eine Mehrwertsteuerkontrolle durch betreffend die Jahre 2015 bis 2017. Mit Einschätzungsmitteilung Nr. (Nummer) vom 14. Dezember 2018 (nachfolgend: EM) forderte die ESTV für die Steuerperioden

2015 bis 2017 (Zeit vom [Tag/Monat] 2015 bis 31. Dezember 2017) den Betrag von Fr. 5'541'682.- nebst Zins zu 4% seit 28. Februar 2018 (Spezialverfall) nach.

**B.b** Mit Stellungnahme vom 17. Januar 2019 bestritt die Dienststelle «C.\_\_\_\_\_» die Steuernachforderung und verlangte den Erlass einer einlässlich begründeten Verfügung.

**B.c** Nach weiterer Korrespondenz und mehreren Besprechungen zwischen der ESTV und der dannzumaligen Vertreterin der Dienststelle «C.\_\_\_\_\_» erhöhte die ESTV mit Verfügung vom 19. November 2019 die Steuernachforderung für die Steuerperioden 2015 bis 2017 (Zeit vom [Tag/Monat] 2015 bis 31. Dezember 2017, Abrechnungsperiode 3. Quartal 2015 bis 4. Quartal 2017) auf Fr. 5'703'924.- nebst Zins zu 4% seit 28. Februar 2018 (Spezialverfall).

#### **C.**

**C.a** Mit Schreiben vom 6. Januar 2020 erhob die Dienststelle «C.\_\_\_\_\_» durch ihre Vertreterin Einsprache gegen die Verfügung vom 19. November 2019. Die Dienststelle «C.\_\_\_\_\_» beantragte hierbei die Aufhebung der angefochtenen Verfügung und verlangte die Auszahlung eines Vorsteuerüberhangs in der Höhe von Fr. 4'798'929.33 zuzüglich Vergütungszinsen, wobei deren Höhe und Zinsenlauf von Amtes wegen festzusetzen seien.

**C.b** Mit Einspracheentscheid vom 16. Dezember 2020 wies die ESTV die Einsprache ab und erhöhte die Steuernachforderung für die Steuerperioden 2015 bis 2017 (Zeit vom [Tag/Monat] 2015 bis 31. Dezember 2017) auf Fr. 5'954'643.- zuzüglich Verzugszinsen von 4% seit 28. Februar 2018. Weiter erkannte sie, allfällige Zahlungen würden angerechnet.

Die Mehrwertsteuernachforderung resultierte im Wesentlichen daraus, dass die ESTV den von der Dienststelle «C.\_\_\_\_\_» geltend gemachten Vorsteuerabzug für das Jahr 2017 auf den Investitionen für den Bau der «Sportanlagen» massiv kürzte, da die Dienststelle «C.\_\_\_\_\_» für den Bau verschiedene Subventionen von der A.\_\_\_\_\_ erhalten hätte.

#### **D.**

**D.a** Mit Eingabe vom 1. Februar 2021 erhebt die Dienststelle «C.\_\_\_\_\_» (nachfolgend auch: Beschwerdeführerin) Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht und beantragt, den Einspracheentscheid vom 16. Dezember 2020 aufzuheben und die Steuerforderung für die Steuerperiode 2017

auf Fr. 4'943'572.33 zu ihren Gunsten festzusetzen, wobei ihr Auszahlungs- und Vergütungszinsenanspruch gerichtlich festzusetzen sei; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge.

Die Beschwerdeführerin begründet ihre Beschwerde zusammengefasst damit, dass sie den Bau der «Sportanlagen» nicht ausschliesslich mittels Subventionen finanziert habe. Die Vorinstanz habe insbesondere die Mittel von der A. \_\_\_\_\_ zu Unrecht als Subventionen betrachtet. Zwar sei ihr (der Beschwerdeführerin) ein Buchgewinn aus dem Landverkauf «G. \_\_\_\_\_» zugekommen, indessen handle es sich hierbei nicht um einen Geldzufluss. Zudem sei ihr (der Beschwerdeführerin) der Buchgewinn aus dem Landverkauf «H. \_\_\_\_\_» fälschlicherweise zugerechnet worden. Ohnehin wirke sich auch dieser Buchgewinn nur auf das Kontokorrentverhältnis zwischen ihr und der A. \_\_\_\_\_ aus und ziehe daher keine mehrwertsteuerlichen Konsequenzen nach sich. Auch die ihr (der Beschwerdeführerin) angerechnete Aufwertung betreffend das Baurecht stelle keinen Mittelzufluss dar. Alle drei Betreffnisse hätten ihr (der Beschwerdeführerin) vielmehr lediglich in der Form eines Darlehens bzw. Kontokorrentkredits zur Verfügung gestanden. Letztlich belaufe sich der Kredit der A. \_\_\_\_\_ für den Bau der «Sportanlagen» per Ende 2017 auf rund Fr. 54,8 Mio. Dieser Kredit sei zu verzinsen und zu amortisieren.

**D.b** Die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) beantragt in ihrer Vernehmlassung vom 22. März 2021 die vollumfängliche Abweisung der Beschwerde und Bestätigung des Einspracheentscheids vom 16. Dezember 2020.

**D.c** Mit Eingabe vom 26. April 2021 nimmt die Beschwerdeführerin zur Vernehmlassung der Vorinstanz nochmals unaufgefordert Stellung.

**D.d** Die Vorinstanz lässt sich hierauf nicht mehr vernehmen.

Auf die einzelnen Vorbringen der Parteien und die Akten ist nachfolgend unter den Erwägungen insoweit einzugehen, als sie für den vorliegenden Entscheid wesentlich sind.

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

### **1.**

**1.1** Angefochten ist der Einspracheentscheid der Vorinstanz vom 16. Dezember 2020 (vgl. Sachverhalt Bst. D.a). Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Der Einspracheentscheid vom 16. Dezember 2020 ist eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG, und eine Ausnahme gemäss Art. 32 VGG liegt nicht vor. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde sachlich und funktional 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 als Adressatin des angefochtenen Einspracheentscheids zur Beschwerdeführung berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die im Übrigen frist- und formgerecht (Art. 50 Abs. 1 i.V.m. Art. 22a Abs. 1 Bst. c und Art. 52 Abs. 1 VwVG) eingereichte Beschwerde ist demnach grundsätzlich einzutreten (vgl. aber nachfolgend: E. 4.10).

### **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 die Untersuchungsmaxime, wonach die entscheidende Behörde den rechtlich relevanten Sachverhalt von sich aus abklären und darüber ordnungsgemäss Beweis führen muss. Der Untersuchungsgrundsatz wird im Mehrwertsteuerverfahren indes dadurch relativiert, dass der steuerpflichtigen Person spezialgesetzlich statuierte Mitwirkungspflichten auferlegt werden (vgl. Art. 13 VwVG; BVGE 2009/60 E. 2.1.2). Dazu zählt namentlich das im Mehrwertsteuerrecht geltende Selbstveranlagungsprinzip (BGE 137 II 136 E. 6.2; Urteile des BGer 2C\_353/2013 vom 23. Oktober 2013 E. 3.3, 2C\_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.1; Urteile des BVGer A-2244/2020 vom 13. Januar 2022 E. 1.6, A-2430/2019 vom 29. Dezember 2020 E. 1.3.1).

**2.3** Des Weiteren gilt im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (BGE 130 II 482 E. 3.2). Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat (Urteil des BVGer A-1336/2020 vom 12. Oktober 2021 E. 1.7).

**2.4** Im Steuerrecht gilt grundsätzlich, dass die Steuerbehörde die (objektive) Beweislast für Tatsachen trägt, welche die Steuerpflicht als solche begründen oder die Steuerforderung erhöhen (steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen). Demgegenüber ist die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und steuermindernden Tatsachen beweisbelastet, das heisst für solche Tatsachen, welche eine Steuerbefreiung oder Steuerbegünstigung bewirken (anstelle vieler: Urteil des BGer 2C\_715/2013 vom 13. Januar 2014 E. 2.3.3; Urteile des BVGer A-2244/2020 vom 13. Januar 2022 E. 1.7, A-4326/2019 vom 22. Juni 2021 E. 1.7, A-6390/2016 und A-6393/2016 vom 14. September 2017 E. 1.4 m.w.Hw.).

**2.5** Die Beschwerdeinstanz entscheidet in der Sache selbst oder weist diese ausnahmsweise mit verbindlichen Weisungen an die Vorinstanz zurück (Art. 61 Abs. 1 VwVG). Bei der Wahl zwischen diesen beiden Entscheidarten steht dem Gericht ein weiter Ermessensspielraum zu (Urteil des BVGer A-5380/2020 vom 30. September 2021 E. 4.1).

**2.6** Gestützt auf den Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (vgl. Art. 62 Abs. 4 VwVG), welcher im Beschwerdeverfahren gilt, ist das Bundesverwaltungsgericht verpflichtet, auf den unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten festgestellten Sachverhalt die richtigen Rechtsnormen anzuwenden (statt vieler: BGE 131 II 200 E. 4.2). Dies bedeutet, dass das Bundesverwaltungsgericht eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer Begründung bestätigen kann, die von jener der Vorinstanz abweicht (sog. Motivsubstitution; vgl. BVGE 2007/41 E. 2; Urteile des BVGer A-2244/2020 vom 13. Januar 2022 E. 1.8, A-2566/2020 vom 11. November 2021 [angefochten vor BGer] E. 1.6, A-6966/2018 vom 24. Oktober 2019 E. 1.5 und A-3678/2016 vom 6. August 2018 E. 2.2; ANDRÉ MOSER et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 1.54).

## 2.7

**2.7.1** In Anwendung von Art. 65 Abs. 2 MWSTG ist die ESTV gehalten, alle Praxisfestlegungen ohne zeitlichen Verzug zu veröffentlichen. Die von den Verwaltungsbehörden veröffentlichten Broschüren, Kreisschreiben und Merkblätter stellen lediglich Verwaltungsverordnungen dar, das heisst generelle Dienstanweisungen, die sich an nachgeordnete Behörden oder Personen wenden und worin die Verwaltungen ihre Sichtweise darlegen. Sie dienen der Sicherstellung einer einheitlichen, gleichmässigen und sachrichtigen Praxis des Gesetzesvollzugs (BVGE 2010/33 E. 3.3.1, 2007/41 E. 4.1; Urteil des BVGer A-5017/2013 vom 15. Juli 2014 E. 3.1; MARTIN KOCHER, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015 [nachfolgend: MWST-Kommentar], Art. 65 N 31; MICHAEL BEUSCH, Was Kreisschreiben dürfen und was nicht, in: Der Schweizer Treuhänder 2005, S. 613 ff.). Als solche sind sie für die als eigentliche Adressaten figurierenden Verwaltungsbehörden verbindlich, wenn sie nicht klarerweise einen verfassungs- oder gesetzeswidrigen Inhalt aufweisen (MICHAEL BEUSCH, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl. 2017, Art. 102 N 15 ff.).

**2.7.2** Nicht verbindlich sind Verwaltungsverordnungen, welche keine von der gesetzlichen Ordnung abweichenden Bestimmungen enthalten dürfen, dagegen für die Justizbehörden, deren Aufgabe es ist, die Einhaltung von Verfassung und Gesetz im Einzelfall zu überprüfen (vgl. MOSER et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 2.173 f.). Die Gerichtsbehörden sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheidung allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen. Dies gilt umso mehr, als es nicht Aufgabe der Gerichte ist, als Zweitinterpreten des der Verwaltungsverordnung zugrunde liegenden Erlasses eigene Zweckmässigkeitsüberlegungen an die Stelle des Vollzugskonzepts der zuständigen Behörde zu setzen (vgl. BGE 126 II 275 E. 4c, 123 II 16 E. 7a; BVGE 2010/33 E. 3.3.1, 2007/41 E. 3.3). Von selbst versteht sich angesichts der herausragenden Bedeutung, welche dem Legalitätsprinzip im Schweizer Steuerrecht zukommt, dass eine Verwaltungsverordnung oder gar eine bloss nicht schriftlich festgehaltene Praxis unter keinen Umständen alleinige Grundlage für die wie auch immer ausgestaltete steuerliche Erfassung eines Sachverhalts darstellen kann

(vgl. BVGE 2010/33 E. 3.3.1, 2007/41 E. 4.1; vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-6253/2018 vom 10. Dezember 2019 E. 2.6).

### **3.**

**3.1** Der beschwerdegegenständliche Sachverhalt betrifft die Steuerperiode 2017. Die Erstellung der Baute dauerte von 2012 bis 2015. Die mehrwertsteuerliche Abrechnung der Baukosten erfolgte im 2017. Die Finanzierung der Baukosten erfolgte mit Mitteln aus den Jahren 2006 bis 2019. Strittig ist, inwieweit ein Teil dieser Mittel als Subventionen im mehrwertsteuerlichen Sinn zu betrachten ist und damit eine Kürzung des Vorsteuerabzugs in der Steuerperiode 2017 nach sich zieht.

Damit kommen das Mehrwertsteuergesetz vom 12. Juni 2009 (MWSTG, SR 641.20) und die dazugehörige Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, SR 641.201) zur Anwendung (Art. 112 Abs. 1 MWSTG e contrario). Massgebend sind dabei die in den zu beurteilenden Steuerperioden geltenden Fassungen des MWSTG (AS 2009 5203) und der MWSTV (AS 2009 6743).

Wird im Folgenden auch auf die Rechtsprechung zum früheren Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG; AS 2000 1300) verwiesen, liegt der Grund darin, dass diese im vorliegenden Fall auch für das MWSTG übernommen werden kann.

### **3.2**

**3.2.1** Der Mehrwertsteuer unterliegen u.a. durch steuerpflichtige Personen im Inland gegen Entgelt erbrachte Lieferungen von Gegenständen bzw. im Inland gegen Entgelt erbrachte Dienstleistungen, sofern diese Umsätze nicht ausdrücklich von der Steuer ausgenommen sind (Art. 18 Abs. 1 MWSTG). Als Lieferung gilt dabei insbesondere das Überlassen eines Gegenstandes zum Gebrauch oder zur Nutzung (Art. 3 Bst. d Ziff. 3 MWSTG).

**3.2.2** Von der Steuer ausgenommen ist gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 MWSTG die Überlassung von Grundstücken und Grundstücksteilen zum Gebrauch oder zur Nutzung. Soweit nicht nach Art. 22 Abs. 1 MWSTG für deren Versteuerung optiert wird, sind diese Leistungen nicht steuerbar (Art. 21 Abs. 1 MWSTG) und berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug (Art. 29 Abs. 1 MWSTG). Wird der Gegenstand vom Empfänger ausschliesslich für private Zwecke genutzt, kann nicht für die Versteuerung optiert werden (Art. 22 Abs. 2 Bst. b MWSTG).

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). Das Entgelt für den Verkauf des Bodens unterliegt somit nicht der Steuer.

Die Einnahmen aus der Einräumung eines Baurechts (Baurechtszinsen) sind nach der Praxis der ESTV vom Baurechtsgeber gleich wie der Wert des Bodens (beim Verkauf eines unbeweglichen Gegenstandes) zu behandeln (MWST-Branchen-Info 17 Liegenschaftsverwaltung / Vermietung und Verkauf von Immobilien [MBI 17] Ziff. 1.3 in der seit 16. April 2019 geltenden Fassung [ohne materielle Änderungen], [https://www.gate.estv.admin.ch/Mehrwertsteuer/MWST\\_Fachinformationen/Webbasierte\\_Publicationen/Webbasierte\\_Publicationen\\_MWST/MWST-Branchen-Infos/17\\_Liegenschaftsverwaltung/Vermietung\\_und\\_Verkauf\\_von\\_Immobilien](https://www.gate.estv.admin.ch/Mehrwertsteuer/MWST_Fachinformationen/Webbasierte_Publicationen/Webbasierte_Publicationen_MWST/MWST-Branchen-Infos/17_Liegenschaftsverwaltung/Vermietung_und_Verkauf_von_Immobilien), abgerufen am 28. März 2022).

**3.2.3** Von der Steuer ausgenommen sind auch Leistungen innerhalb des gleichen Gemeinwesens (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 28 MWSTG, in der bis 31. Dezember 2017 gültig gewesenen Fassung, AS 2009 5203).

Art. 21 Abs. 2 Ziff. 28 Bst. a MWSTG (in der seit 1. Januar 2018 geltenden Fassung, AS 2017 3575) nimmt Leistungen zwischen den Organisationseinheiten des gleichen Gemeinwesens von der Mehrwertsteuer aus.

Organisationseinheiten eines Gemeinwesens nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 28 MWSTG (AS 2017 3575) 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, in der seit 1. Januar 2018 geltenden Fassung, AS 2017 3575).

### **3.3**

**3.3.1** Nach Art. 10 Abs. 1 MWSTG ist steuerpflichtig, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betreibt und nicht nach Art. 10 Abs. 2 MWSTG von der Steuerpflicht befreit ist. Ein Unternehmen in diesem Sinne betreibt, wer eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbstständig ausübt und unter eigenem Namen nach aussen auf-

tritt. Von der Steuerpflicht ist – unter anderem – befreit, wer im Inland innerhalb eines Jahres weniger als Fr. 100'000.- Umsatz aus steuerbaren Leistungen erzielt (Art. 10 Abs. 2 Bst. a MWSTG).

**3.3.2** Steuersubjekte der Gemeinwesen sind die autonomen Dienststellen von Bund, Kantonen und Gemeinden und die übrigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts (Art. 12 Abs. 1 MWSTG). Gemäss Art. 12 Abs. 1 MWSTV richtet sich die Unterteilung eines Gemeinwesens in Dienststellen dabei nach der Gliederung des finanziellen Rechnungswesens (Finanzbuchhaltung), soweit dieses dem organisatorischen und funktionalen Aufbau des Gemeinwesens entspricht. Ein Steuersubjekt eines Gemeinwesens ist von der Steuerpflicht befreit, solange nicht mehr als Fr. 25'000.- Umsatz pro Jahr aus steuerbaren Leistungen an Nichtgemeinwesen stammen. Stammen mehr als Fr. 25'000.- des Umsatzes aus steuerbaren Leistungen an Nichtgemeinwesen, so bleibt es solange von der Steuerpflicht befreit, als sein Umsatz aus steuerbaren Leistungen an Nichtgemeinwesen und an andere Gemeinwesen Fr. 100'000.- im Jahr nicht übersteigt. Der Umsatz bemisst sich nach den vereinbarten Entgelten ohne die Steuer (Art. 12 Abs. 3 MWSTG).

### **3.4**

**3.4.1** Mangels Leistung – bzw. weil diesen Mittelflüssen die innere wirtschaftliche Verknüpfung mit einer mehrwertsteuerlichen Leistung fehlt (vgl. FELIX GEIGER, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: OFK], Art. 18 N 9) – gelten namentlich die in Art. 18 Abs. 2 Bst. a bis l MWSTG genannten Mittelflüsse nicht als Entgelt (sog. Nicht-Umsätze; vgl. auch Urteile des BVGer A-2566/2020 vom 11. November 2021 [angefochten vor BGer] E. 2.5, A-3014/2016 vom 18. November 2016 E. 2.2).

**3.4.2** 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 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV, SR 101) ausgerichtet werden (Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG; BGE 141 II 182 E. 3.5; Urteil des BVGer A-2566/2020 vom 11. November 2021 [angefochten vor BGer] E. 2.5.1).

### **3.4.3**

**3.4.3.1** Das Mehrwertsteuergesetz kennt keine Legaldefinition der Subvention oder der anderen öffentlich-rechtlichen Beiträge. Entsprechend dem

Gebot der Einheit der Rechtsordnung ist dafür grundsätzlich auf die Subventionsgesetzgebung zurückzugreifen (BGE 140 I 153 E. 2.5.4; Urteil des BGer 2C\_826/2016 vom 6. April 2018 E. 2.5; Urteile des BVGer A-2566/2020 vom 11. November 2021 [angefochten vor BGer] E. 2.5.1.1, A-460/2019 vom 9. März 2020 E. 4.2.1).

**3.4.3.2** Beim Begriff der Subvention bzw. des öffentlich-rechtlichen Beitrags im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG handelt es sich um einen wirtschaftlichen Begriff. Ob ein bestimmter Mittelfluss unter diesen Begriff fällt, ist im Einzelfall und unabhängig von der Bezeichnung des Mittelflusses zu entscheiden (Urteile des BGer 2C\_356/2020 vom 21. Oktober 2020 E. 5, 2C\_233/2019 vom 29. August 2019 E. 5.4 mit Hinweisen). Eine Subvention oder ein anderer öffentlich-rechtlicher Beitrag im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG kann auch dann vorliegen, wenn sich der Mittelfluss nicht auf das Subventionsgesetz stützt (Urteil des BGer 2C\_356/2020 vom 21. Oktober 2020 E. 5).

**3.4.3.3** Nach Art. 29 MWSTV 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 bis c vergleichbaren Mittelflüsse, die gestützt auf kantonales und kommunales Recht ausgerichtet werden.

**3.4.3.4** Subventionen und andere öffentlich-rechtliche Beiträge zeichnen sich im Wesentlichen dadurch aus, dass sie von Gemeinwesen ohne entsprechende marktwirtschaftliche Gegenleistung ausgerichtet werden. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zielt der Subventionsgeber mit der Gewährung der Subvention nicht auf die Herstellung eines bestimmten Zustandes ab, sondern er will damit beim Subventionsempfänger ein bestimmtes Verhalten hervorrufen oder unterstützen. Für die Subvention ist wesentlich, dass sich der Empfänger in einer Weise verhält und Aufgaben erfüllt, die dem mit der Subventionierung verfolgten öffentlichen

Zweck entsprechen und zur Verwirklichung dieses Zweckes geeignet erscheinen. Abgesehen von dieser Verhaltensbindung sind Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand jedoch «unentgeltlich», d.h. ein wirtschaftlich gleichwertiges Entgelt ist für sie nicht zu entrichten (BGE 140 I 153 E. 2.5.5, 126 II 443 E. 6c; Urteil des BGer 2C\_196/2012 vom 10. Dezember 2012 E. 2.3 [Universität Bern]; Urteil des BVGer A-2566/2020 vom 11. November 2021 [angefochten vor BGer] E. 2.5.1.2, GEIGER, OFK, Art. 18 N 11).

**3.4.3.5** Die Verwaltungspraxis hat diese – von der Rechtsprechung entwickelten – Kriterien in ihren Weisungen eingearbeitet. Gemäss Verwaltungspraxis liegt eine Subvention demnach vor, wenn folgende drei Bedingungen kumulativ erfüllt sind (MWST-Info 05 Subventionen und Spenden [nachfolgend: MI 05], Ziff. 1.1, publiziert am 22. Mai 2013 und geändert am 6. Juli 2013, nochmals geändert am 17. September 2019; [https://www.gate.estv.admin.ch/Mehrwertsteuer/MWST\\_Fachinformationen/Webbasierte Publikationen/Webbasierte Publikationen MWST/MWST-Infos/05 Subventionen und Spenden](https://www.gate.estv.admin.ch/Mehrwertsteuer/MWST_Fachinformationen/Webbasierte_Publikationen/Webbasierte_Publikationen_MWST/MWST-Infos/05_Subventionen_und_Spenden), abgerufen am 4. Februar 2022; vgl. auch Urteil des BVGer A-2566/2020 vom 11. November 2021 [angefochten vor BGer] E. 2.5.1.2):

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

**3.4.3.6** Nach der Praxis der ESTV gelten Beiträge des eigenen Gemeinwesens aus nicht zweckgebundenen Mitteln (allgemeiner Haushalt) an die Wasserversorgung, Abfallbeseitigung als Subventionen oder andere öffentlich-rechtliche Beiträge. Ebenso betrachtet die ESTV Beiträge des Gemeinwesens aus hoheitlichen, zweckgebundenen Gebühren / Abgaben

wie Feuerschutzbeiträge und Erschliessungsbeiträge an die Abwasserversorgung etc. als Subventionen bzw. andere öffentlich-rechtliche Beiträge (MWST-Branchen-Info 19 Gemeinwesen [MBI 19] Ziff. 5.2 Beispiele, publiziert am 7. Oktober 2013, [https://www.gate.estv.admin.ch/Mehrwertsteuer/MWST\\_Fachinformationen/Webbasierte\\_Publicationen/Webbasierte\\_Publicationen\\_MWST/MWST-Branchen-Infos/19\\_Gemeinwesen](https://www.gate.estv.admin.ch/Mehrwertsteuer/MWST_Fachinformationen/Webbasierte_Publicationen/Webbasierte_Publicationen_MWST/MWST-Branchen-Infos/19_Gemeinwesen), abgerufen am 28. März 2022).

### **3.4.4**

**3.4.4.1** Als Nicht-Entgelte gelten auch Einlagen in Unternehmen, insbesondere zinslose Darlehen, Sanierungsleistungen und Forderungsverzichte nach Art. 18 Abs. 2 Bst. e MWSTG. Der Begriff der «Einlage» ist sehr allgemein gehalten und damit umfassend zu verstehen (Urteile des BGer 2C\_891/2020 vom 5. Oktober 2021 E. 3.1.2, 2C\_356/2020 vom 21. Oktober 2020 E. 6.2; Urteil des BVGer A-2566/2020 vom 11. November 2021 [angefochten vor BGer] E. 2.5.2).

**3.4.4.2** Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung können «Einlagen in Unternehmen» auch zugunsten von Steuersubjekten der Gemeinwesen geleistet werden, zumal es sich bei Letzteren im mehrwertsteuerlichen Sinne um Betreiberinnen von Unternehmen handle (Urteil des BGer 2C\_356/2020 vom 21. Oktober 2020 E. 5; Urteil des BVGer A-2566/2020 vom 11. November 2021 [angefochten vor BGer] E. 2.5.3.1). Bei einem Mittelfluss eines Gemeinwesens zugunsten einer mehrwertsteuerpflichtigen Anstalt sei immerhin dann von einer Einlage in ein Unternehmen im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. e MWSTG auszugehen, wenn das Gemeinwesen für die Zuwendung eine Beteiligung erhalte, wobei diese auch bloss in wirtschaftlicher Form vorliegen könne (vgl. Urteil des BGer 2C\_356/2020 vom 21. Oktober 2020 E. 7.1). Demgegenüber sei der Mittelfluss eher als Subvention oder öffentlich-rechtlicher Beitrag im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG zu qualifizieren, wenn er bei der empfangenden öffentlich-rechtlichen Anstalt eine «Einnahme» und beim Gemeinwesen eine «Ausgabe» bilde.

Das Bundesverwaltungsgericht ergänzte diese Ausführungen in einem unlängst ergangenen Urteil dahingehend, dass der Beteiligte, welcher eine Einlage leiste, eine blossе Vermögensumschichtung vornehme (Urteil des BVGer A-2566/2020 vom 11. November 2021 [angefochten vor BGer] E. 3.3.1.2).

Weiter führte es aus, der seitens der Lehre und seitens der ESTV teilweise verwendete Begriff des «Muttermehrwertsteuerwesens» lege nahe, dass Dienststellen eines Gemeinwesens – mehrwertsteuerlich – wie Mitglieder einer Unternehmensgruppe zu behandeln seien, wobei als «Muttermehrwertsteuerwesen» wohl die Leitungsorgane oder die (u.U. nicht steuerpflichtige) Abteilung «Finanzen» fungieren. Dementsprechend könnten sich gestützt auf Art. 12 Abs. 2 MWSTG vereinzelte oder auch alle Dienststellen (auch solche, die für sich alleine nicht steuerpflichtig wären) zu einem einzigen Steuersubjekt zusammenschliessen (vgl. MBI 19 Ziff. 2.2.2). Mehrwertsteuerrechtlich seien die Dienststellen, die separat im Steuerregister eingetragen seien, zwar rechtlich unabhängig, zusammen mit den übrigen Dienststellen desselben Gemeinwesens würden sie jedoch eine wirtschaftliche Einheit bilden; analog einer Unternehmensgruppe (Urteil des BVGer A-2566/2020 vom 11. November 2021 [angefochten vor BGer] E. 3.3.2).

«Allgemeinrechtlich» bzw. ausserhalb des Mehrwertsteuerrechts seien die Dienststellen eines Gemeinwesens hingegen rechtlich unselbstständig bzw. «bloss» Teil von öffentlich-rechtlichen Körperschaften, womit sie nicht nur wirtschaftlich, sondern auch rechtlich eine Einheit bilden würden. Beteiligungsrechte an Dienststellen könne es demzufolge im formellen Sinne nicht geben (Urteil des BVGer A-2566/2020 vom 11. November 2021 [angefochten vor BGer] E. 3.3.2).

Hieraus folgerte das Bundesverwaltungsgericht, (1) dass unter Dienststellen desselben Gemeinwesens nicht formelle, aber wirtschaftliche Beteiligungsverhältnisse vorliegen und (2) dass Mittelflüsse zwischen Dienststellen desselben Gemeinwesens, die ohne entsprechende Gegenleistung im Sinne des MWSTG erfolgen, stets bloss Vermögenumschichtungen und keine Einnahmen bzw. Ausgaben darstellen würden. «Einnahmen» bzw. «Ausgaben» wären gegeben, wenn der Mittelfluss bei der Empfängerin zu einer Bereicherung und bei der zuwendenden Dienststelle zu einer Entreichung führen würde, was jedoch – wie dargelegt – nicht vorliegen könne, wenn die zuwendende Dienststelle an der Empfängerin wirtschaftlich beteiligt sei (Urteil des BVGer A-2566/2020 vom 11. November 2021 [angefochten vor BGer] E. 3.3.2). Damit bleibe kein Raum, um den zwischen dem «Muttermehrwertsteuerwesen» und der Beschwerdeführerin (in jenem Verfahren) erfolgten Mittelfluss, mit welchem das neue Gemeindehaus finanziert worden sei, auf Seiten der mittelsprechenden Dienststelle als «Ausgabe» und auf Seiten der empfangenden Dienststelle als «Einnahme» und damit als Subvention zu qualifizieren, welche im Sinne von Art. 33 Abs. 2 MWSTG eine Vorsteuerabzugskürzung nach sich ziehen würde (Urteil des

BVGer A-2566/2020 vom 11. November 2021 [angefochten vor BGer] E. 3.3.2).

**3.4.5** Das Bundesverwaltungsgericht hielt zudem unlängst fest, dass zumindest bzw. spätestens im Zuge einer Zuwendung im Rahmen eines Forderungsverzichts oder Sanierungsbeitrags eine Beteiligung am Unternehmen bestehen bzw. die Zuwendung zu einer Beteiligung führen müsse. Ohne eine (nachfolgende) Beteiligung am Unternehmen wäre eine Einlage nach Art. 18 Abs. 2 Bst. e MWSTG nicht von einer Spende nach Art. 18 Abs. 2 Bst. d MWSTG bzw. einer Subvention nach Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG zu unterscheiden (Urteil des BVGer A-2704/2020 vom 22. März 2022 E. 3.3.2).

### **3.5**

**3.5.1** Gemäss Art. 28 Abs. 1 und 4 (in der bis 31. Dezember 2017 gültig gewesenen Fassung, heute Abs. 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.

**3.5.2** Nach Art. 29 Abs. 1 MWSTG besteht kein Anspruch auf Vorsteuerabzug 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.

**3.5.3** Das Erzielen von Nicht-Entgelten wird im unternehmerischen Bereich als Bestandteil der unternehmerischen Tätigkeit beurteilt (vgl. REGINE SCHLUCKEBIER, OFK, Art. 10 N 50 ff.) und schränkt nach Art. 33 Abs. 1 MWSTG das Recht auf Vorsteuerabzug der steuerpflichtigen Person grundsätzlich nicht ein. Einzig dann, wenn eine steuerpflichtige Person Gelder im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. a bis c MWSTG erhält, hat sie nach Art. 33 Abs. 2 MWSTG ihren Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen (vgl. Urteile des BVGer A-2566/2020 vom 11. November 2021 [angefochten vor BGer] E. 2.8.3, A-3014/2016 vom 18. November 2016 E. 2.5).

**3.5.4** Spezialfinanzierte Dienststellen haben Anspruch auf den Vorsteuerabzug auf den sowohl in der Investitionsrechnung (nachfolgend: IR) als auch in der laufenden Rechnung (Erfolgsrechnung; nachfolgend: LR) angefallenen vorsteuerbelastete Ausgaben/Aufwendungen, soweit sie für unternehmerische Zwecke verwendet und durch Erträge aus steuerbaren Leistungen finanziert wurden (MBI 19 Ziff. 7.2.3).

Demgegenüber ist der Vorsteuerabzug laut Verwaltungspraxis namentlich ausgeschlossen, wenn entsprechende Aufwendungen vollumfänglich mit Subventionen von anderen Gemeinwesen beziehungsweise Quersubventionen innerhalb des eigenen Gemeinwesens finanziert werden (MBI 19 Ziff. 6.1.4 [heute: Ziff. 7.1.4], publiziert am 7. Oktober 2013, geändert am 13. Februar 2020).

Eine allfällig vorzunehmende Vorsteuerabzugskürzung kann laut Verwaltungspraxis nach der effektiven Methode oder bei spezialfinanzierten Dienststellen auch annäherungsweise ermittelt werden (vgl. Art. 80 MWSTG, MBI 19 Ziff. 6.2.5 [heute: 7.2.5], publiziert am 7. Oktober 2013, geändert am 27. Februar 2014, nochmals geändert am 28. Juli 2015).

### **3.6**

**3.6.1** Über die Steuer wird grundsätzlich vierteljährlich abgerechnet, wobei die steuerpflichtige Person gegenüber der ESTV innert 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode unaufgefordert in der vorgeschriebenen Form über die Steuer und die Vorsteuer abzurechnen hat (Art. 35 i.V.m. Art. 71 Abs. 1 MWSTG). Die Steuerforderung ist innert 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode durch die steuerpflichtige Person zu begleichen (Zahlungsfrist, Art. 86 Abs. 1 MWSTG). Bei verspäteter Zahlung ist ohne Mahnung und unabhängig vom Verschulden ein Verzugszins zu bezahlen (Art. 87 MWSTG).

**3.6.2** Der Verzugszinssatz im Mehrwertsteuerbereich beläuft sich gemäss der Verordnung des EFD vom 25. Juni 2021 über die Verzugs- und die Vergütungsinssätze auf Abgaben und Steuern (Zinssatzverordnung EFD, [SR 631.014]) ab dem 1. Januar 2012 auf 4 % (Art. 108 Bst. a MWSTG i.V.m. Art. 4 Abs. 1 Bst. a bis c Zinssatzverordnung EFD).

**3.6.3** Sind mehrere Abrechnungsperioden betroffen, wird der Verzugszins praxisgemäss ab dem mittleren Verfall erhoben ([zum MWSTG]: Urteile des BVGer A-2589/2020 vom 3. Mai 2021 E. 2.6 und A-5551/2019 vom 14. Januar 2021 E. 2.5.6). In einzelnen Fällen, zum Beispiel, wenn in einer Abrechnungsperiode besonders hohe Umsätze getätigt oder Vorsteuern geltend gemacht werden, führt dies zu einer zeitlichen Verschiebung des Verfalls. Die Steuerbehörde spricht diesfalls von einem Spezialverfall.

**3.6.4** Ergibt sich aus der Steuerabrechnung ein Überschuss zugunsten der steuerpflichtigen Person, so wird dieser ausbezahlt (Art. 88 Abs. 1 MWSTG). Erfolgt die Auszahlung des Überschusses nach Abs. 1 oder die

Rückerstattung nach Abs. 3 von Art. 88 MWSTG später als 60 Tage nach Eintreffen der Steuerabrechnung beziehungsweise der schriftlichen Geltendmachung des Anspruches bei der ESTV, so wird für die Zeit vom 61. Tag bis zur Auszahlung oder Rückerstattung ein Vergütungszins ausgerichtet (Art. 88 Abs. 4 MWSTG).

#### 4.

**4.1** Im vorliegenden Fall ist vorab festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin eine sog. spezialfinanzierte Dienststelle der A. \_\_\_\_\_ ist, die der MWST-Pflicht unterliegt (E. 3.3.2). Darin sind sich die Parteien einig.

Die Beschwerdeführerin vereinnahmt seit der Fertigstellung der «C. \_\_\_\_\_» Pachtzinsen aus der Verpachtung der «Sportanlagen». Sie hat hierfür optiert (E. 3.2.2). Die von der Beschwerdeführerin deklarierten und von der ESTV korrigierten steuerbaren Umsätze in den kontrollierten Steuerperioden 2015 bis 2017 sind unbestritten.

Der Beschwerdeführerin steht grundsätzlich ein Vorsteuerabzug (E. 3.5.1) zu. Auch darin stimmen die Parteien überein.

Die Höhe der über die Jahre getätigten Investitionen für den Bau der «Sportanlagen» im Betrag von Fr. 86'401'455.- ist sodann ebenfalls unbestritten. Ebenso unbestritten ist das zwischenzeitlich bereinigte Total der Vorsteuern auf den Baukosten für die «Sportanlagen» in der Höhe von Fr. 6'345'910.-.

Die Beschwerdeführerin hat sodann für den Bau der «Sportanlagen» über die Jahre vom Bund (BASPO) und vom Kanton (Name) (Sport-Toto) Subventionen in der Höhe von je Fr. 7 Mio. und im Jahre 2019 nochmals vom Kanton (Name) Fr. 3,417 Mio. erhalten. Diese Gelder sind unstreitig als Subventionen zu betrachten und führen zu einer Vorsteuerabzugskürzung (E. 3.5.3 f.).

Die A. \_\_\_\_\_ (nachfolgend: «Muttergemeinwesen») hat für die Finanzierung der Baukosten eine sog. Spezialfinanzierung errichtet (vgl. dazu: E. 4.5.1 f.), die sie der Beschwerdeführerin zugewiesen hat. Die Spezialfinanzierung wurde gemäss Konto 2281.2002 (Spezialfinanzierung «C. \_\_\_\_\_») mit dem Buchgewinn aus dem Verkauf zweier gemeindeeigener Liegenschaften (nachfolgend: Landverkauf «G. \_\_\_\_\_» und Landverkauf «H. \_\_\_\_\_») sowie dem Buchgewinn aus der Aktivierung des zum Bau der «C. \_\_\_\_\_» errichteten Baurechts (Anteil für «Mantelnutzung») alimentiert.

Der vom Bundesverwaltungsgericht zu beurteilende Streit betrifft einzig die in der Steuerperiode 2017 (Zeit vom 1. Januar 2017 bis 31. Dezember 2017) von der ESTV vorgenommene Vorsteuerkürzung. Die Parteien wenden hierbei eine Gesamtbetrachtung an, indem sie die gesamten Vorsteuern für den Bau der «Sportanlagen» und deren Kürzung in einer einzigen Steuerperiode abrechnen.

**4.2** Umstritten ist, ob das «Muttergemeinwesen» der Beschwerdeführerin Subventionen ausgerichtet hat. Dies betrifft zum einen den «Buchgewinn aus dem Landverkauf G.\_\_\_\_\_» in der Höhe von Fr. 14'623'963.- (aus dem Jahre 2006) und den «Buchgewinn aus dem Landverkauf H.\_\_\_\_\_» in der Höhe von Fr. 2'855'241.- (aus dem Jahre 2011) sowie zum anderen den «Landwert des Baurechtsanteils, der auf die D.\_\_\_\_\_ entfällt», im Betrag von Fr. 43,24 Mio. (im Jahre 2012), gesamthaft ausmachend Fr. 60'719'204.-.

**4.3** Die Beschwerdeführerin behauptet, der «Buchgewinn Landverkauf H.\_\_\_\_\_» sei ihr irrtümlich zugeschrieben worden. Ohnehin seien alle Beträge Teil eines Kontokorrentkredits des «Muttergemeinwesens» an sie (die Beschwerdeführerin) zur Finanzierung der Bauten. Letztlich seien ihr (der Beschwerdeführerin) keine Geldmittel zugeflossen. Selbst wenn, dann seien ihr diese Mittel von Seiten Dritter zugegangen.

Die Vorinstanz geht demgegenüber hinsichtlich der drei vorerwähnten Befehle von einer Subvention durch das «Muttergemeinwesen» aus, eventualiter von einer vorgezogenen Quersubventionierung des späteren Betriebs, der ihrer Ansicht nach defizitär sei.

#### **4.4**

**4.4.1** Steuersubjekte der Gemeinwesen sind die autonomen Dienststellen von Bund, Kantonen und Gemeinden (nachfolgend: Dienststellen) und die übrigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts. Die Unterteilung eines Gemeinwesens in Dienststellen richtet sich dabei nach der Gliederung des finanziellen Rechnungswesens (Finanzbuchhaltung), soweit dieses dem organisatorischen und funktionalen Aufbau des Gemeinwesens entspricht (E. 3.3.2). Mehrwertsteuerrechtlich handelt es sich bei den Dienststellen demnach um selbständige Träger von Rechten und Pflichten. Dies steht im Widerspruch zum «übrigen Recht», in welchem Dienststellen «bloss» Teil von öffentlich-rechtlichen Körperschaften – hier der politischen Gemeinde – und damit rechtlich unselbständig sind (Urteil des BVerfG A-2566/2020 vom 11. November 2021 [angefochten vor BVerfG] E. 3.2).

**4.4.2** Dieser Eigenschaft als selbständige Steuersubjekte entsprechend können auch Dienststellen, die demselben Gemeinwesen angehören, einander mehrwertsteuerliche *Leistungen* erbringen. Diese sind zwar grundsätzlich von der Steuer ausgenommen (E. 3.2.3), können aber mittels Option freiwillig versteuert werden. Im gleichen Sinne sind auch *Mittel*, die einer Dienststelle von Seiten einer anderen Dienststelle desselben Gemeinwesens zufließen (indem die Mittel z.B. umgebucht werden), mehrwertsteuerlich so zu beurteilen, wie dies der Eigenschaft von Dienststellen als mehrwertsteuerrechtlich selbstständige Trägerinnen von Rechten und Pflichten entspricht (vgl. Urteil des BVGer A-2566/2020 vom 11. November 2021 [angefochten vor BGer] E. 3.2). Mithin sind auch Mittel, die eingetragene Dienststellen vom selben Gemeinwesen erhalten, auch wenn dieses Gemeinwesen bzw. diese Dienststellen kein eigenes Mehrwertsteuersubjekt bildet, mehrwertsteuerlich so zu beurteilen, wie wenn sie zwischen unterschiedlichen Steuersubjekten erfolgt wären (vgl. E. 3.4.4.2).

**4.5** Vorliegend sind Mittel zu beurteilen, die das «Muttergemeinwesen» einer ihrer Dienststellen für eine Spezialfinanzierung überlassen hat. Diese Mittel wurden im Rahmen der Spezialfinanzierung für die Erstellung der «Sportanlagen» verwendet.

**4.5.1** Spezialfinanzierungen sind im Kanton (Name) in dessen Gemeindeverordnung definiert als zweckgebundene Mittel zur Erfüllung einer bestimmten öffentlichen Aufgabe (gesetzliche Grundlage). Sie bedürfen einer Grundlage, die entweder im übergeordneten Recht oder in einem Reglement der Gemeinde begründet ist (gesetzliche Grundlage). Für Spezialfinanzierungen bestehen spezielle Konten in der Bilanz und der Erfolgsrechnung der Gemeinde (vgl. gesetzliche Grundlage).

**4.5.2** Für die A. \_\_\_\_\_ hat der Stadtrat am (Tag/Monag) 2006 ein Reglement über die Spezialfinanzierung für die «C. \_\_\_\_\_» erlassen (gesetzliche Grundlage).

Art. 3 Bst. a des Reglements «C. \_\_\_\_\_» sieht vor, dass die Spezialfinanzierung mit dem Buchgewinn von Fr. 14 Mio. aus dem Landverkauf «G. \_\_\_\_\_» im (Ort) geäuft wird. Sodann wird die Spezialfinanzierung mit Mitteln geäuft, die der A. \_\_\_\_\_ im Zusammenhang mit der Veräusserung oder baurechtsweisen Überlassung von Land im (Ort) netto zufließen (Art. 3 Bst. b des Reglements «C. \_\_\_\_\_»). Die A. \_\_\_\_\_ weist den Vermögensbestand der Spezialfinanzierung in der Gemeinderechnung aus. Dieser wird nicht verzinst (Art. 5 des Reglements «C. \_\_\_\_\_»).

## 4.6

**4.6.1** Die ESTV hat die Buchungsabläufe für Gemeinwesen, insbesondere mit Spezialfinanzierung in ihrer MBI 19 näher umschrieben (vgl. daselbst Ziff. 7.2 ff.). Soweit die kantonalen bzw. kommunalen Buchungsabläufe von den dort umschriebenen Buchungsvorgängen abweichen, sind sie aus Gründen der Gleichbehandlung im Rahmen einer Hilfstabelle an die Abläufe der ESTV anzugleichen (MBI 19 Ziff. 7.2.2). Spezialfinanzierungen werden mehrwertsteuerlich nicht als von der Verwaltungs- und Bestandesrechnung unabhängige Zweckvermögen (Fonds), sondern als integrierter Bestandteil der Verwaltungsrechnung behandelt (MBI 19 Ziff. 7.2.1, publiziert am 7. Oktober 2013).

**4.6.2** Die Beschwerdeführerin führt zur Rechnungslegung sinngemäss aus, dass die A. \_\_\_\_\_ während des Zeitraums, in welchem sie Zahlungen für den Bau der «Sportanlagen» erhalten hat, mithin zwischen 2006 und 2019, erst ab 2017 die Buchungen in einer «Sonderrechnung» erfasst habe und im Abschluss 2020 zudem ein «Restatement» vorgenommen habe (vgl. Beschwerde vom 1. Februar 2021 Rz. 90 ff.).

**4.6.3** Grundsätzlich galten für die A. \_\_\_\_\_ bis Ende 2015 die Vorschriften des Harmonisierten Rechnungslegungsmodells 1 (HRM1) und ab 2016 diejenigen des Harmonisierten Rechnungslegungsmodells 2 (HRM2; vgl. auch [gesetzliche Grundlage]).

Für die mehrwertsteuerliche Qualifikation der «Zuwendungen» an die Beschwerdeführerin ist die effektive Verbuchung bei der Beschwerdeführerin jedoch insoweit sekundär, als die ESTV für die Spezialfinanzierung auf eine Hilfstabelle abstellt (vgl. E. 4.6.1). Diese Praxis der ESTV ist insoweit nicht zu beanstanden, als es – wie im hier zu beurteilenden Kontext – um die mehrwertsteuerliche Qualifikation einer bestimmten Transaktion geht.

Die effektive Verbuchung der Mittel über die IR oder die LR ist für den hier zu beurteilenden Fall ohne weitere Rechtsnachteile, zumal vorliegend lediglich drei bestimmte «Zuwendungen» im Streit liegen, mithin die Buchgewinne «G. \_\_\_\_\_» und «H. \_\_\_\_\_» sowie die Aufwertung des Miteigentumsanteils der D. \_\_\_\_\_, wobei sich die Parteien über das betragsliche Ausmass einig sind. Insoweit spielt es auch keine Rolle, ob die A. \_\_\_\_\_ die Finanzierung der Baukosten für die «Sportanlagen» nach den Regeln für Spezialfinanzierungen verbucht hat oder ob sie eine «Sonderrechnung» geführt hat, wie das seitens der Beschwerdeführerin ins Feld geführt wird und ab der Rechnungsperiode 2017 gehandhabt wird.

Technisch betrachtet geht es im vorliegenden Streit um einzelne Mittel, die für die Finanzierung von Baukosten für die «Sportanlagen» der «C.\_\_\_\_\_» bestimmt waren. Demzufolge steht technisch betrachtet eine Vorsteuerabzugskürzung in der IR zur Diskussion (E. 3.5.4). Dennoch ist für einzelne Aspekte, insbesondere die Zuweisung an die Beschwerdeführerin bzw. die Verwendung (Abschreibung), auf die Buchhaltung zurückzugreifen, wobei vorliegend auf das Konto 2281.2002 (Spezialfinanzierung «C.\_\_\_\_\_») abzustellen ist.

**4.7** In erster Linie ist bestritten und zu prüfen, ob der Beschwerdeführerin überhaupt Mittel zugeflossen sind. Denn lediglich, wenn Letzteres der Fall ist, kann überhaupt ein Nicht-Entgelt im Sinne von Art. 18 Abs. 2 MWSTG vorliegen (E. 3.4.2) und nur dann besteht allenfalls Raum für eine Vorsteuerabzugskürzung (E. 3.5.3).

In diesem Zusammenhang macht die Beschwerdeführerin sinngemäss geltend, ihr seien weder aufgrund des Buch- noch des Aufwertungsgewinnes noch aufgrund der Abschreibung Mittel zugeflossen. Sie habe vielmehr vom «Muttergemeinwesen» lediglich einen Vorschuss erhalten, den sie jedoch rückerstatten und verzinsen müsse.

**4.7.1** Das Bundesverwaltungsgericht hatte unlängst einen ähnlich gelagerten Fall zu beurteilen, bei welchem die Abteilung Liegenschaften einer Gemeinde, eine im Mehrwertsteuerregister eingetragene Dienststelle ohne Spezialfinanzierung, den Vorsteuerabzug auf Baukosten für den Neubau des Gemeindehauses geltend gemacht hatte. Die Gemeinde hatte die Erstellung des neuen Gemeindehauses mit allgemeinen Steuermitteln finanziert. Das Bundesverwaltungsgericht hat hierbei ausgeführt, dass Umbuchungen innerhalb des Gemeinwesens, insbesondere zwischen dessen mehrwertsteuerpflichtigen Dienststellen, in mehrwertsteuerlicher Hinsicht durchaus als von aussen zugeflossene Mittel zu betrachten seien, die einer mehrwertsteuerlichen Beurteilung bedürften. Mit anderen Worten handle es sich dabei nicht um eine «rein (steuersubjekt-)interne Umbuchung», die mehrwertsteuerlich nicht zu beachten wäre. Es bejahte daher das Vorliegen eines Mittelflusses (Urteil des BVGer A-2566/2020 vom 11. November 2021 [angefochten vor BGer] E. 3.2).

**4.7.2** Die Beschwerdeführerin wendet hierzu ein, Buch- und Aufwertungsgewinne seien rein buchungstechnische Vorgänge, denen kein Geldfluss zugrunde liege. Sie seien damit keine Mittelzuflüsse im Sinne der Mehrwertsteuer.

**4.7.3** Die vom Bundesverwaltungsgericht entwickelte Rechtsprechung zur Umbuchung innerhalb eines Gemeinwesens (E. 3.4.4.2 2. Absatz) muss erst Recht für spezialfinanzierte Dienststellen gelten.

Den hier strittigen Buchgewinnen und dem Aufwertungsgewinn liegen Umbuchungen innerhalb der Gemeinderechnung zugrunde, die im Rechnungskreis der Beschwerdeführerin vorgenommen und diesem auch technisch zuzurechnen sind. Sie sind überdies im Konto 2281.2202 (Spezialfinanzierung «C. \_\_\_\_\_») ersichtlich und haben dort jeweils zu einer Erhöhung der fraglichen Spezialfinanzierung und damit zu einer Erhöhung der Verpflichtung des «Muttermunicipalwesens» gegenüber dieser Spezialfinanzierung geführt.

Damit liegen nach der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts (E. 4.7.1) und entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin in mehrwertsteuerlicher Hinsicht auch mit Bezug auf die Buchgewinne «G. \_\_\_\_\_» und «H. \_\_\_\_\_» sowie dem «Aufwertungsgewinn» Mittelzuflüsse vor.

**4.7.4** Mit Bezug auf den Buchgewinn «H. \_\_\_\_\_» macht die Beschwerdeführerin geltend, dieser sei ihr irrtümlich zugerechnet worden. Weitere Anhaltspunkte, die auf einen entsprechenden Fehler schliessen lassen würden, macht sie jedoch nicht geltend. Soweit im Konto 2281.2002 ersichtlich, wurde der verbuchte Buchgewinn «H. \_\_\_\_\_» auch nicht storniert.

**4.7.5** Die Beschwerdeführerin reklamiert ferner, die besagten Mittel seien ihr von Dritter Seite zugewendet worden, nämlich von den Käufern dieser Grundstücke bzw. der Baurechtnehmerin D. \_\_\_\_\_.

Wie bereits ausgeführt ist die Beschwerdeführerin spezialfinanziert und erhält gemäss Art. 3 Bst. a des Reglements «C. \_\_\_\_\_» von ihrem «Muttermunicipalwesen» bestimmte Mittel zugewiesen. Das Reglement spricht ausdrücklich von Nettozuflüssen.

Ein Nettozufluss lässt sich schon rechnerisch nur nach erfolgter Gesamtbetrachtung bzw. Abrechnung ermitteln. Die von der Beschwerdeführerin angewendete Betrachtungsweise, wonach ihr die Liegenschaften wirtschaftlich gänzlich zugestanden hätten und die Mittel aus dem Verkauf letztlich vom Erwerber der Grundstücke – und damit von einem Dritten – stammen würden, widerspricht demzufolge dem Wortlaut des Reglements und der damit verbundenen Absichten, wonach ihr die Mittel von der A. \_\_\_\_\_ zufließen (vgl. Art. 3 des Reglements).

Auch mit Bezug auf den «Aufwertungsgewinn» aus dem Baurecht liegt kein Zufluss von Dritter Seite vor. Auch insoweit sah nämlich das vorerwähnte Reglement lediglich die Zuweisung des Nettogewinnes vor (vgl. daselbst Art. 2) und wären die der Beschwerdeführerin direkt zugerechneten Mittel vorerst an das «Muttergemeinwesen» abzuliefern gewesen und ihr erst hernach von diesem wieder überlassen worden. Damit wären der Beschwerdeführerin Mittel vom «Muttergemeinwesen», nicht aber von Dritten zugeflossen.

**4.7.6** Die Beschwerdeführerin macht des Weiteren geltend, sie müsse die ihr von der A. \_\_\_\_\_ («Muttergemeinwesen») zugewiesenen Mittel verzinsen und zurückerstatten, nämlich mittels der vereinnahmten Baurechtszinsen, dem Überschuss aus der Betriebsrechnung und den Veräusserungserlösen. Es bestehe insoweit zwischen ihr und dem «Muttergemeinwesen» ein Kontokorrentverhältnis. Mit anderen Worten seien ihr die Mittel (Veräusserungs- und Aufwertungsgewinn/e) nicht definitiv zugeflossen.

Soweit die Beschwerdeführerin aus diesem Grunde einen definitiven mehrwertsteuerlichen Mittelzufluss bestreitet, kann ihr ebenfalls nicht gefolgt werden.

(Gesetzliche Grundlage) sieht eine Zinspflicht für Verpflichtungen und Vorschüsse an eine Spezialfinanzierung vor. Indessen kann die Gemeinde – vorbehältlich besonderer kantonaler Bestimmungen – davon abweichen. Des Weiteren sieht (gesetzliche Grundlage) vor, dass Vorschüsse für Spezialfinanzierungen innert acht Jahren zurückzuerstatten seien. Das Reglement «C. \_\_\_\_\_» (E. 4.5.2) bezieht sich jedoch nicht auf solche Vorschüsse. Vielmehr ist dort ausdrücklich von der *Äufnung* der Spezialfinanzierung die Rede und dass der Vermögensbestand nicht zu verzinsen sei (vgl. Art. 5 zweiter Satz des Reglements). Eine Rückerstattungspflicht ist dem Reglement «C. \_\_\_\_\_» denn auch nicht zu entnehmen. Die Verbuchung erfolgte über das Konto 2281.2002 (HRM1, Passiv-Konto, Verpflichtung der Gemeinde gegenüber der Spezialfinanzierung). Es wurde also eine Verpflichtung der Gemeinde gegenüber der Spezialfinanzierung begründet.

Gleiches ergibt sich auch aus den nachfolgenden Überlegungen: Wie die Beschwerdeführerin selbst ausführt, hat eine Spezialfinanzierung ihr jährliches Ergebnis grundsätzlich auszugleichen. Infolgedessen muss sie ihre Gewinne jeweils dem «Muttergemeinwesen» abliefern, während Verluste durch das «Muttergemeinwesen» ausgeglichen werden. Diese Regelung

für Gewinne/Verluste aus der laufenden Rechnung bzw. aus dem Betrieb müsste im Falle der Zurechnung von Vermögenswerten grundsätzlich auch für damit erzielte Gewinne/Verluste Geltung haben. Dadurch, dass die Beschwerdeführerin im hier zu beurteilenden Fall die Veräusserungsgewinne aus dem Verkauf der Liegenschaften für den Bau ihrer «Sportanlagen» verwenden durfte und nicht abzuliefern hatte, sind ihr wiederum seitens des «Muttermiteinwesens» Mittel zugeflossen.

Untechnisch gesprochen hat die A. \_\_\_\_\_ die mit dem Verkauf der Liegenschaften realisierten Reserven der Spezialfinanzierung und damit der Beschwerdeführerin zugewiesen. Auch den «Aufwertungsgewinn» hat die A. \_\_\_\_\_ der Beschwerdeführerin zugewiesen. Insoweit ist der Vorgang mit einer Gewinnverwendung vergleichbar. Somit vermag die Beschwerdeführerin aus den vorstehenden Einwänden nichts zu ihren Gunsten abzuleiten.

Auf den Charakter eines definitiven Zuflusses lässt auch der Umstand schliessen, dass die Beschwerdeführerin diese Mittel letztlich zur Abschreibung verwendete (vgl. Konto 2281.2002 Spezialfinanzierung «C. \_\_\_\_\_ »).

**4.7.7** Im Sinne eines Zwischenergebnisses ergibt sich, dass der Beschwerdeführerin von ihrem «Muttermiteinwesen» in mehrwertsteuerlicher Hinsicht Mittel zugeflossen sind.

**4.8** Zu prüfen bleibt damit, ob diese Mittel als Einlage im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. e MWSTG oder als Subvention gemäss Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG zu qualifizieren sind.

**4.8.1** Die Vorinstanz führt im angefochtenen Entscheid vom 16. Dezember 2020 (daselbst S. 15) aus, durch die Abschreibung sei die Rechnung 2017 der Beschwerdeführerin entlastet worden. Müsste nämlich die Beschwerdeführerin – wie ein privates Unternehmen – die bereits abgeschriebenen Investitionen zunächst erst wieder erwirtschaften, könnte sie selbst bei einer Abschreibungsdauer von 40 Jahren mit den Pachtzinseinnahmen kein positives Ergebnis erwirtschaften. Die Baurechtszinsen dürften sodann für das Betriebsergebnis nicht berücksichtigt werden, weil diese auf das Baurecht entfallen würden und der Kompensation der Abschreibungen aus dem Baurecht zu dienen hätten. Sinngemäss argumentiert die Vorinstanz, dass der (Liegenschafts)betrieb der Beschwerdeführerin nicht selbsttragend sei und über die bereits erfolgte Abschreibung ein jährliches Defizit

aus dem Betrieb der Beschwerdeführerin vorab ausgeglichen worden sei. Die Vorinstanz antizipiert diesen Vorgang insoweit als Quersubventionierung.

**4.8.2** Die Beschwerdeführerin hält dem entgegen, dass Abschreibungen keine Mittelflüsse (gemeint sind wohl Geldflüsse, eingefügt durch das Bundesverwaltungsgericht) darstellen würden. Sie seien somit mehrwertsteuerlich nicht relevant. Aufgrund der jährlich vorzunehmenden Abschreibungen würden Investitionsprojekte in den Folgejahren jeweils den öffentlichen Haushalt belasten. Üblicherweise würden für die (erfolgswirksame) Finanzierung der Abschreibung Steuererträge verwendet. Im Fall der «C. \_\_\_\_\_» hätten jedoch gerade keine Steuererträge in Anspruch genommen werden sollen. Deshalb sei immer wieder betont worden, dass die Abschreibungen über die unternehmerischen Erträge (Verkauf von Liegenschaften und Erhalt von Baurechtszinsen) gegenfinanziert werden sollen. Dies sei der Grund dafür, weshalb man in der Erfolgsrechnung jeweils Aufwertungen vorgenommen und diese dann umgehend wieder abgeschrieben habe, was nach HRM1 zulässig gewesen sei.

**4.8.3** Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts (E. 3.4.4.1) ist der Begriff der Einlage in ein Unternehmen im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. e MWSTG weit auszulegen. Hierunter kann auch eine bloss wirtschaftliche Beteiligung fallen. Das Bundesgericht sieht eine Einlage namentlich dann als gegeben an, wenn die Zuwendung zu einer blossen Vermögensumschichtung führt. Führt der Mittelfluss demgegenüber beim Gemeinwesen zu einer «Ausgabe» und bei der Empfängerin zu einer «Einnahme», deute dies jedoch eher auf eine Subvention hin (E. 3.4.4.2; Urteil des BVGer A-2566/2020 vom 11. November 2021 [angefochten vor BGer] E. 3.3.1.2).

Die Beschwerdeführerin ist in mehrwertsteuerlicher Hinsicht als eigenständig zu betrachten (E. 3.3.2). Entscheidend für das Vorliegen einer Subvention ist jedoch, ob das «Muttergemeinwesen» eine «Ausgabe» getätigt hat (vgl. E. 3.4.4.2). Dies ist aus den nachfolgenden Gründen zu verneinen. Im vorerwähnten Reglement «C. \_\_\_\_\_» wurde ausdrücklich festgehalten, dass die Spezialfinanzierung in der Rechnung der A. \_\_\_\_\_ geführt werde (E. 4.5.2). Wie bereits erwähnt, hat die Spezialfinanzierung sodann ihr jährliches Ergebnis über das «Muttergemeinwesen» grundsätzlich auszugleichen (E. 4.7.6). «Allgemeinrechtlich» ist die Beschwerdeführerin nicht eigenständig. Infolgedessen ist das Verhältnis zwischen der A. \_\_\_\_\_ und der Spezialfinanzierung nicht als Drittverhältnis zu betrach-

ten. Vielmehr ist in mehrwertsteuerlicher Hinsicht eine wirtschaftliche Beteiligung gegeben (E. 3.4.4.2). Wirtschaftlich betrachtet sind die hier strittigen Mittelflüsse demzufolge als Einlagen im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. e MWSTG zu qualifizieren, zumal damit die «Sportanlagen» finanziert wurden, die für die Beschwerdeführerin Betriebsliegenschaften darstellen. Die durch die Vorinstanz diesbezüglich vorgenommene Vorsteuerabzugskürzung erfolgte demnach zu Unrecht. Insoweit ist die Verwaltungspraxis der Vorinstanz zu präzisieren bzw. korrigieren (E. 2.7 ff. und E. 3.5.4).

Daran vermag auch der Einwand der Vorinstanz nichts zu ändern, wonach der Betrieb der Beschwerdeführerin nicht hinreichend rentabel sei. Nach übereinstimmender Sachdarstellung der Parteien haben sich Spezialfinanzierungen grundsätzlich selber zu finanzieren. Das ist gemäss der Aufstellung der Beschwerdeführerin in der Steuerperiode 2017 bis 2019 sowie in ihrer Planrechnung der Fall (vgl. Beschwerde vom 1. Februar 2021 S. 31). Soweit die Vorinstanz für ihre Rentabilitätsüberlegungen auf fiktive bzw. höher auszufallende Abschreibungen abstellen wollte, wäre ihr nicht zu folgen, zumal die Angemessenheit der Pacht- und der Baurechtszinsen hier nicht strittig ist. Sollten die Einkünfte der Beschwerdeführerin nicht ausreichen, um die Bauten zu refinanzieren, wird sie die daraus allfällig entstehenden künftigen Verluste mit neuen Mitteln decken müssen. Diese sind dann einer eigenständigen mehrwertsteuerlichen Prüfung zu unterziehen.

**4.9** Zusammenfassend ergibt sich, dass sowohl die Veräusserungsgewinne als auch der Aufwertungsgewinn als der Beschwerdeführerin überlassene vermögenswerte Vorteile zu betrachten sind. In mehrwertsteuerlicher Hinsicht ist in der vorliegend zu beurteilenden Konstellation von einer Einlage im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. e MWSTG auszugehen. Infolgedessen hat die Vorinstanz diesbezüglich zu Unrecht den Vorsteuerabzug gekürzt. Die Beschwerde ist daher insoweit gutzuheissen.

**4.10** In quantitativer Hinsicht hat dies folgende Konsequenzen:

| Betreffnis                                                                                                        | in Fr.        | in %   |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|--------|
| Total Investitionen (inkl. MWST) gemäss bereinigter Liste (unbestritten)                                          | 86'401'445.00 | 100%   |
| Total «Subventionen» gemäss Aufstellung in der EM Nr. (Nummer) und der zusätzlichen Subvention des Kantons (Name) | 78'136'204.00 | 90.43% |

|                                                                              |                |        |
|------------------------------------------------------------------------------|----------------|--------|
| (bisher ausbezahlter Betrag von Fr. 3'417'000.-)                             |                |        |
| abzüglich Einlagen gemäss Art. 18 Abs. 2 Bst. e MWSTG gemäss Entscheid BVGer | -60'719'204.00 |        |
| Total Subventionen gemäss Entscheid BVGer                                    | 17'417'000.00  | 20.16% |
| Total Vorsteuer gemäss bereinigter Liste (unbestritten)                      | 6'345'910.00   |        |
| Kürzung infolge erhaltenen Subventionen                                      | -1'279'335.45  | 20.16% |
| Berechtigte Vorsteuern                                                       | 5'066'574.55   |        |

| MWST-Abrechnung                                | (Mt)/15-12/15    | 01/16-12/16       | 01/17-12/17       |
|------------------------------------------------|------------------|-------------------|-------------------|
| Deklarierte Umsatz und Bezugssteuer            | 43'732.00        | 100'920.00        | 119'065.00        |
| Korr. gem. Verfügung                           |                  |                   | 157.00            |
| <b>Total geschuldete Steuer</b>                | <b>43'732.00</b> | <b>100'920.00</b> | <b>119'222.00</b> |
| Deklariertes Vorsteuerabzug                    |                  |                   | -6'561'790.00     |
| Total berechtigter Vorsteuerabzug gemäss BVGer |                  |                   | -5'066'574.55     |
| Steuerforderung für kontrollierte Periode      | 43'732.00        | 100'920.00        | -4'947'352.55     |
| Steuerforderung total für 2015 – 2017          |                  |                   | -4'802'700.55     |

|                                                                              |   |   |                     |
|------------------------------------------------------------------------------|---|---|---------------------|
| Differenz dekl. Steuer und geschuldete Steuer für 2015 – 2017                | 0 | 0 | 1'495'372.45        |
| <b>Total Steuerkorrektur zu Gunsten der ESTV nebst dem gesetzlichen Zins</b> |   |   | <b>1'495'372.45</b> |

Die Beschwerdeführerin hat für die Steuerperiode 2017 einen Vorsteuerüberhang von Fr. 4'943'572.33 berechnet. Diese Berechnung basiert auf der Annahme der Beschwerdeführerin, dass die zusätzlichen Subventionen des Kantons (Name) Fr. 3'470'000.- betragen sollten. Die Berechnung des Bundesverwaltungsgerichts berücksichtigt vorliegend indes effektiv (am [Tag/Monat] 2019) ausbezahlte zusätzliche Subventionen des Kantons (Name) in der Höhe von lediglich Fr. 3'417'000.-. Dies ergibt – wie der vorstehenden Tabelle entnommen werden kann – für die entsprechende Periode einen Steuerguthaben von Fr. 4'947'352.55. Sollten später weitere Auszahlungen erfolgen, wären diese zusätzlich zu berücksichtigen.

Aufgrund des vorliegenden Urteils ergibt sich für die Steuerperioden 2015 bis 2017 insgesamt ein Vorsteuerüberhang, für welchen der Verfall zu berechnen und grundsätzlich Vergütungszinsen geschuldet sind (E. 3.6.4). Zu diesem Zweck ist die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen.

Die Beschwerdeführerin will sodann die bereits geleisteten Zahlungen berücksichtigt wissen. Darüber hat die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid – entgegen dem damaligen Antrag der Beschwerdeführerin im Rahmen des Einspracheverfahrens – nicht befunden. Insoweit ist auf die Beschwerde nicht einzutreten, zumal hinsichtlich der effektiven Zahlungen keine zuverlässigen Angaben vorliegen. Die Vorinstanz hat sodann einen Teil des Vorsteuerüberhangs offenbar bereits zurückerstattet. Bereits geleistete Zahlungen und Rückerstattungen sind jedoch im Rahmen der Tilgung zu berücksichtigen, allenfalls gegen belegmässigen Nachweis. Die Vorinstanz wird daher – nach Rückweisung der Sache – eine Schlussabrechnung vorzunehmen und die Vergütungszinsen zu berechnen haben.

**5.**

Abschliessend bleibt über die Verfahrenskosten und eine allfällige Parteientschädigung zu befinden.

**5.1** Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Beschwerdeführerin obsiegt nahezu vollumfänglich, selbst wenn die Tilgung nicht beurteilt wird. Entsprechend hat sie keine Verfahrenskosten zu tragen. Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 25'000.- ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten. Der Vorinstanz sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

**5.2** Entsprechend hat die Beschwerdeführerin Anspruch auf eine Parteientschädigung (Art. 64 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 7 Abs. 1 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Die Parteientschädigung ist aufgrund der eingereichten detaillierten Kostennote festzusetzen (Art. 14 VGKE). Bei Fehlen einer (detaillierten) Kostennote wird die Entschädigung aufgrund der Akten festgesetzt (Art. 14 Abs. 2 VGKE). Angesichts dieser klaren reglementarischen Grundlagen kann nach der Rechtsprechung namentlich bei anwaltlicher Vertretung auf eine Aufforderung zur Einreichung einer Kostennote verzichtet werden (vgl. zum Ganzen: Urteil des BGer 2C\_422/2011 vom 9. Januar 2012 E. 2; Urteile des BVGer A-2566/2020 vom 11. November 2021 [angefochten vor BGer] E. 4.2, A-2106/2018 vom 31. Dezember 2018 E. 6.2). Die Parteientschädigung ist vorliegend mangels Kostennote und angesichts des Streitwerts praxisgemäss auf Fr. 37'500.- festzusetzen.

### **Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen gutgeheissen, soweit darauf eingetreten wird.

**2.**

Der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 16. Dezember 2020 wird aufgehoben und das Steuerguthaben der Dienststelle «C.\_\_\_\_\_» für die Steuerperioden 2015 bis 2017 (Zeit vom [Tag/Monat] bis 31. Dezember 2017) auf Fr. 4'802'700.55 nebst gesetzlichen Vergütungszinsen festgesetzt.

**3.**

Die Sache wird zur Berechnung der Vergütungszinsen an die Vorinstanz zurückgewiesen. Allfällige Zahlungen werden angerechnet.

**4.**

Es werden keine Verfahrenskosten auferlegt. Der Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 25'000.- wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Entscheids zurückerstattet.

**5.**

Die Eidgenössische Steuerverwaltung wird zur Zahlung einer Parteientschädigung an die Beschwerdeführerin von Fr. 37'500.- verpflichtet.

**6.**

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

*(Die Rechtsmittelbelehrung befindet sich auf der nächsten Seite.)*

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Keita Mutombo

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: