



## **Urteil vom 2. Mai 2016**

---

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),  
Richterin Marie-Chantal May Canellas, Richter Daniel Riedo,  
Gerichtsschreiberin Susanne Raas.

---

Parteien

**X. \_\_\_\_\_ AG, ...**,  
vertreten durch PricewaterhouseCoopers AG, ...,  
Beschwerdeführerin,

gegen

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

---

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Quartal 2005 bis 4. Quartal 2009).

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

Die X. \_\_\_\_\_ AG, [...] (ehemals [...]); nachfolgend: Steuerpflichtige), ist seit dem 1. Januar 2001 als Gruppenträgerin der Mehrwertsteuergruppe «A. \_\_\_\_\_» im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV, nachfolgend auch: Vorinstanz) eingetragen. Sie ist Teil des B. \_\_\_\_\_-Konzerns, an dessen Spitze die C. \_\_\_\_\_ AG, [...] (nachfolgend: C. \_\_\_\_\_), steht, welche über kein Personal verfügt.

**B.**

Die Steuerpflichtige erbringt Dienstleistungen für die Holding sowie für die mit ihr verbundenen Unternehmen. Nur ein Teil der Leistungsempfänger ist Teil der Mehrwertsteuergruppe «A. \_\_\_\_\_». Auf Grundlage eines Management Service Agreements werden Projektkosten der entsprechenden Auftraggeberin (der Begünstigten) belastet sowie umfassende allgemeine Beratungsleistungen verrechnet. Die Leistungen für die Beteiligungsverwaltung werden der Holding in Rechnung gestellt.

**C.**

Im Zeitraum von August 2010 bis April 2011 fand bei der Steuerpflichtigen eine Mehrwertsteuerkontrolle über den Zeitraum vom 1. Quartal 2005 bis zum 4. Quartal 2009 (Zeitraum vom 1. Januar 2005 bis 31. Dezember 2009) statt. Die Kontrolle endete mit der «Einschätzungsmitteilung Nr. \*\*\*/Verfügung» vom 10. Juni 2011. Darin nahm die ESTV eine Steuerkorrektur zu ihren Gunsten in Höhe von Fr. 2'075'645.-- vor.

**D.**

Am 30. Juni 2011 erklärte die Steuerpflichtige, sie bezahle die Forderung ohne Anerkennung sowie unter Vorbehalt der Einsprache nur zum Zweck, den Zinsenlauf zu unterbrechen. Die Zahlung wurde gemäss E-Banking-Auszug zur Ausführung am 14. Juli 2011 in Auftrag gegeben.

**E.**

Gegen die zuvor (Bst. C) genannte «Einschätzungsmitteilung Nr. \*\*\*/Verfügung» erhob die Steuerpflichtige am 13. Juli 2011 «Einsprache» (nachfolgend wird diese Eingabe als Einsprache bezeichnet).

**F.**

Nachdem das Bundesgericht entschieden hatte, dass eine Einschätzungsmitteilung in der Regel keine einsprachefähige Verfügung sei (Urteil des

BGer 2C\_805/2013 vom 21. März 2014, publiziert in BGE 140 II 202 E. 5), erliess die ESTV am 22. April 2015 eine einsprachefähige Verfügung. Sie entschied, die Steuerpflichtige schulde für die Abrechnungsperioden 1. Quartal 2005 bis 4. Quartal 2009 (Zeit vom 1. Januar 2005 bis 31. Dezember 2009) zusätzlich zur Selbstdeklaration Mehrwertsteuern im Umfang von Fr. 1'941'393.-- zuzüglich Verzugszins von 5 % (bzw. ab dem 1. Januar 2010 4,5 %) seit dem 30. April 2008 (mittlerer Verfall). Ein entsprechender Anteil der am 12. Juli 2011 (bzw. 14. Juli 2011; vgl. Bst. D) geleisteten Zahlung sei zu Recht zur Tilgung dieses Betrages zuzüglich Verzugszinsen herangezogen worden.

### **G.**

Gegen diese Verfügung erhob die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) bei der ESTV am 22. Mai 2015 erneut Einsprache mit dem prozessualen Antrag, diese als Sprungbeschwerde an das Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten. Die ESTV kam dem am 27. Mai 2015 nach.

In materieller Hinsicht beantragt die Beschwerdeführerin, die Verfügung vom 22. April 2015 aufzuheben und die Steuerkorrektur für die Steuerperioden 2005 bis 2009 im Umfang von Fr. 1'941'393.-- um Fr. 1'502'420.-- auf Fr. 438'973.-- herabzusetzen. Demzufolge sei ihr der Betrag von Fr. 1'502'420.-- gutzuschreiben und zuzüglich Vergütungszins von 4.5 % (2011) bzw. 4 % (ab 1. Januar 2012) seit dem 14. Juli 2011 zurückzuerstaten. Im Eventualantrag 1 beantragt sie, die Herabsetzung der Steuerkorrektur um Fr. 1'001'193.-- auf Fr. 940'200.-- und im Eventualantrag 2 um Fr. 1'402'022.-- auf Fr. 539'372.--. Die Kosten- und Entschädigungsfolgen gingen zu Lasten der ESTV.

### **H.**

In ihrer Vernehmlassung vom 24 August 2015 beantragt die Vorinstanz, die Beschwerde im Umfang von Fr. 100'400.-- teilweise gutzuheissen und somit das Total der Steuerkorrekturen zugunsten der ESTV auf Fr. 1'840'933.-- herunterzusetzen, zuzüglich 5 % (bzw. ab 1. Januar 2014 4,5 %) Verzugszins seit dem 30. April 2008 (mittlerer Verfall). Im Übrigen sei die Beschwerde abzuweisen und die Verfügung der ESTV vom 22. April 2015 zu bestätigen.

**I.**

Die Beschwerdeführerin reichte am 12. Oktober 2015 eine Replik ein. Am 26. Oktober 2015 verzichtete die Vorinstanz auf die Einreichung einer Duplik.

Auf die weiteren Vorbringen in den Eingaben der Parteien wird – soweit sie entscheidungswesentlich sind – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

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

**1.1** Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt hier nicht vor. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Eingabe sachlich zuständig.

**1.2**

**1.2.1** Am 1. Januar 2010 sind das Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) und die Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, 641.201) in Kraft getreten. Das MWSTG löst das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300) ab. Die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften bleiben grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar (Art. 112 Abs. 1 MWSTG). Die Beurteilung des vorliegenden Sachverhalts richtet sich demnach, da die Steuerperioden vom 1. Januar 2005 bis zum 31. Dezember 2009 betroffen sind, nach dem aMWSTG sowie der dazugehörigen Verordnung vom 29. März 2000 (aMWSTGV, AS 2000 1347).

**1.2.2** Demgegenüber ist das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht im Sinn von Art. 113 Abs. 3 MWSTG grundsätzlich auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängigen Verfahren anwendbar (vgl. etwa Urteil des BGer 2C\_947/2014 vom 2. November 2015 E. 3.2; ausführlich: Urteil des BVGer A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3).

### 1.3

**1.3.1** Im Bereich der Mehrwertsteuer ist das Einspracheverfahren in Art. 83 MWSTG gesetzlich vorgesehen. Gegen Verfügungen der ESTV ist also (i.d.R.) zunächst Einsprache an die ESTV selbst zu erheben, bevor das Gericht angerufen wird. Eine Ausnahme hierzu bildet die sog. «Sprungbeschwerde»: Richtet sich die Einsprache gegen eine einlässlich begründete Verfügung der ESTV, so ist sie auf Antrag oder mit Zustimmung des Einsprechers als Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten (Art. 83 Abs. 4 MWSTG; vgl. zur Sprungbeschwerde: Urteile des BVGer A-3480/2015 vom 23. Juli 2015 E. 1.4.2 und 1.5, A-2650/2012 vom 10. August 2012 E. 2.1, A-1184/2012 vom 31. Mai 2012 E. 2 ff.).

**1.3.2** Im vorliegenden Fall ist kein Einspracheentscheid der ESTV ergangen. Die ESTV hat die Einsprache auf Antrag der Einsprecherin dem Bundesverwaltungsgericht als Sprungbeschwerde übermittelt. Die angefochtene Verfügung ist im Sinn der Rechtsprechung «einlässlich» begründet.

**1.3.3** Die Einsprache vom 22. Mai 2015 gegen die Verfügung der ESTV vom 22. April 2015 ist damit als Sprungbeschwerde entgegenzunehmen (nachfolgend wird diese Eingabe als Beschwerde bezeichnet). Das Bundesverwaltungsgericht ist damit auch in funktioneller Hinsicht zuständig.

**1.4** Das Verfahren vor diesem Gericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Die Beschwerdeführerin ist zur Erhebung der vorliegenden Beschwerde berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG), hat diese frist- und formgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) und den einverlangten Kostenvorschuss rechtzeitig geleistet (vgl. Art. 21 Abs. 3 VwVG).

### 1.5

**1.5.1** Anfechtungsobjekt im Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht bildet einzig der vorinstanzliche Entscheid (vorliegend die Verfügung vom 22. April 2015). Das Anfechtungsobjekt bildet den Rahmen, welcher den möglichen Umfang des Streitgegenstandes begrenzt (ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl., 2013, Rz. 2.7 mit Verweis auf BGE 133 II 35 E. 2). Streitgegenstand ist das Rechtsverhältnis, das Gegenstand der angefochtenen Verfügung bildet, soweit es im Streit liegt. Bezieht sich eine Beschwerde nur auf einen Teil des durch die Verfügung bestimmten Rechtsverhältnisses, gehören die nicht beanstandeten Teilaspekte des verfügungsweise festgelegten Rechtsverhältnisses zwar zum Anfechtungsobjekt, sie bilden

aber nicht Streitgegenstand (vgl. BGE 131 V 164 E. 2.1). Letzterer darf im Laufe des Beschwerdeverfahrens weder erweitert noch qualitativ verändert werden; er kann sich höchstens verengen und um nicht mehr streitige Punkte reduzieren, nicht aber ausweiten (BVGE 2010/19 E. 2.1). In der Verwaltungsverfügung festgelegte, aber aufgrund der Beschwerdebegehren nicht mehr streitige Fragen prüft das Gericht nur, wenn die nicht beanstandeten Punkte in einem engen Sachzusammenhang mit dem Streitgegenstand stehen (vgl. BGE 130 V 140 E. 2.1; zum Ganzen: MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 2.8 mit weiteren Hinweisen).

**1.5.2** Die ESTV stellt sich in ihrer Vernehmlassung vom 24. August 2015 auf den Standpunkt, die Beschwerdeführerin habe den Streitgegenstand in unzulässiger Weise ausgedehnt. Die Beschwerdeführerin habe weiter ihre Anträge in der Beschwerde anders priorisiert als in der Einsprache. Die ESTV stellt dann anhand einer Liste dar, um welche Beträge es ihrer Meinung nach bei den verschiedenen Anträgen in der Einsprache ging. Die aktuell noch streitigen Beträge seien nach ihrer Ansicht klar definiert. Zum Stichwort «Treu und Glauben» könne es höchstens noch um Fr. 1'517'432.-- gehen, zur Thematik «Nichtgewährung des Vorsteuerabzugs im Zusammenhang mit Sanierungsmassnahmen» stehe ein Maximalbetrag von Fr. 1'282'782.-- im Raum. Wichtig sei in diesem Zusammenhang die Chronologie der Fakten: Die Beschwerdeführerin habe mittels Schreiben vom 20. Juni 2011 ihre Zahlung vom 12. Juli 2011 angekündigt. Weil die Einsprache tags darauf verfasst worden sei, lägen hinsichtlich der von ihr explizit anerkannten Teilbeträge vorbehaltlose Zahlungen vor. Die nunmehr anerkannten Beträge lägen demgegenüber wieder tiefer.

Um zu beurteilen, ob der Streitgegenstand in unzulässiger Weise ausgedehnt wurde (E. 1.5.4), ist kurz der hier wesentliche Ablauf der Geschehnisse darzustellen (E. 1.5.3):

**1.5.3** Am 30. Juni 2011 erklärte die Beschwerdeführerin ausdrücklich, die Forderung ohne Anerkennung sowie unter Vorbehalt der Einsprache zu bezahlen (Sachverhalt Bst. D).

In ihrer Einsprache vom 13. Juli 2011 (Sachverhalt Bst. E) stellte die Beschwerdeführerin zunächst sinngemäss den Antrag, es sei festzustellen, dass die Einschätzungsmitteilung Nr. \*\*\* vom 10. Juni 2011 nichtig sei, weshalb ihr eine Gutschrift im Umfang von Fr. 2'075'645.-- auszustellen sei. Im Eventualantrag 1 verlangte sie sinngemäss, die Nachbelastung im Umfang vom Fr. 1'417'034.-- zu reduzieren und ihr eine entsprechende

Gutschrift auszustellen. Im Eventualantrag 2 verlangte sie sinngemäss, die Nachbelastung im Umfang von Fr. 1'517'432.-- zu reduzieren und ihr eine entsprechende Gutschrift auszustellen. Den Hauptantrag begründete sie mit näher bezeichneten Mängeln der Einschätzungsmitteilung. Im Eventualantrag 1 bezog sie sich auf eine (angebliche) Einigung vom 11./31. Januar 2011, den Eventualantrag 2 begründete sie damit, für die im Zusammenhang mit der Sanierung stehenden Projekte seien die Vorsteuern zum Abzug zuzulassen; zudem seien beim Projekt D.\_\_\_\_\_ bereits gekürzte Vorsteuern von der ESTV nochmals abgezogen worden.

Mit Verfügung vom 22. April 2015 setzte die ESTV ihre Forderung nicht mehr auf Fr. 2'075'645.--, sondern nur noch auf Fr. 1'941'393.-- fest. Einerseits ergab sich eine Reduktion, weil die ESTV den Vorsteuerabzug für die Projekte E.\_\_\_\_\_ und F.\_\_\_\_\_ im Kontrollergebnis vom 4. Mai 2011 zwar akzeptiert, dann aber in der Einschätzungsmitteilung gemäss ihren Ausführungen wohl aufgrund eines schlichten Versehens wieder aufgerechnet hatte. Damit war die Steuerforderung für das Jahr 2008 um Fr. 105'459.-- und für das Jahr 2009 um Fr. 32'328.-- zu reduzieren. Von Amtes wegen korrigierte sie auch die Vorsteuerabzugskürzung für das Projekt G.\_\_\_\_\_, was die Steuerforderung für das Jahr 2008 weiter um Fr. 5'779.-- und für das Jahr 2009 um Fr. 13'061.-- reduzierte. Dagegen kürzte sie die Vorsteuerabzüge für das Projekt D.\_\_\_\_\_ für das Jahr 2008 um Fr. 22'376.50, wobei sie ausführt, diese Vorsteuerabzüge seien von der Steuerpflichtigen anerkanntermassen irrtümlich geltend gemacht worden.

Der Hauptantrag der Beschwerde lautet nun auf Herabsetzung der Steuerkorrektur um Fr. 1'502'420.-- und Ausstellung einer Gutschrift in diesem Umfang zuzüglich Vergütungszins, der Eventualantrag 1 auf Herabsetzung um Fr. 1'001'193.-- und Ausstellung einer Gutschrift in diesem Umfang zuzüglich Vergütungszins, der Eventualantrag 2 auf Herabsetzung um Fr. 1'402'022.-- und Ausstellung einer Gutschrift in diesem Umfang zuzüglich Vergütungszins.

#### **1.5.4**

**1.5.4.1** Die Beschwerdeführerin hat, im Gegensatz zur Behauptung der Vorinstanz, keine vorbehaltlose Zahlung geleistet. Inwiefern der Umstand, dass sie in ihren Eventualanträgen der Einsprache nur einen Teilbetrag bestritt, dazu geführt haben soll, dass ein Teil der Zahlung vorbehaltlos erfolgt wäre, ist nicht ersichtlich. Mit dem Hauptantrag in der Einsprache wurde die Gutschrift des gesamten Betrages verlangt. Die Beschwerdeführerin

hat also die gesamte Zahlung unter Vorbehalt geleistet und insbesondere auch keinen Teilbetrag anerkannt.

Damit könnte es grundsätzlich sein Bewenden haben. Die divergierenden Ausführungen der Parteien zu den konkreten Beträgen gebieten aber – auch wegen der quantitativen Aspekte der von der Vorinstanz beantragten teilweisen Gutheissung (Sachverhalt Bst. H) – eine Klarstellung der Höhe der im Streit liegenden Mehrwertsteuern bzw. Vorsteuerabzüge.

**1.5.4.2** Die ESTV schreibt in der Vernehmlassung, es könne zum Stichwort «Treu und Glauben» höchstens noch um Fr. 1'517'432.-- gehen. Der Hauptantrag der Beschwerdeführerin lautet auf Gutschrift von Fr. 1'502'420.-- und umfasst also nicht einmal diesen Betrag, weshalb auch unter diesem Gesichtspunkt nicht ersichtlich ist, warum es sich um eine Ausdehnung des Streitgegenstands handeln sollte. Zwar hält die ESTV auch fest, zur Thematik «Nichtgewährung des Vorsteuerabzugs im Zusammenhang mit Sanierungsmassnahmen» stehe ein Maximalbetrag von Fr. 1'282'782.-- im Raum, doch übersieht sie dabei, dass die Beschwerdeführerin ihre Begründung im Rahmen der Beschwerde ändern darf. Dass die ESTV je nach Begründung (Treu und Glauben oder Sanierungsmassnahmen) von unterschiedlichen anerkannten Beträgen ausgeht, zeigt im Übrigen deutlich, dass die Höhe der Beträge unklar ist und daher keine Beträge vorbehaltlos (auch nicht implizit mittels der Anträge in der Einsprache) anerkannt worden sein können.

**1.5.4.3** Dennoch kann hier festgehalten werden, dass vorliegend nur die (nicht) akzeptierten Vorsteuerabzüge, die (angeblich) mit der Sanierung im Zusammenhang stehen, angefochten werden. Dies ergibt sich eindeutig aus den Begründungen der Parteien. Nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens sind Nachforderungen der ESTV aufgrund anderer Korrekturen. Gemäss der Aktenlage sind diese Nachforderungen von beiden Parteien nicht bestritten. Der Umfang der Nachforderung wird von der Beschwerdeführerin in der Beschwerde denn auch nur teilweise bestritten. Sofern es um die Höhe der Nachforderungen in Bezug auf die (angeblich) mit der Sanierung im Zusammenhang stehenden Vorsteuern bzw. die Zulässigkeit des Abzugs dieser Vorsteuern geht, kann – wie gesehen (E. 1.5.4.2) – nicht gesagt werden, die Beschwerdeführerin habe diese Höhe teilweise anerkannt.

**1.5.4.4** Damit ist auf eine weitere Unklarheit einzugehen. Die ESTV macht geltend, auf S. 19 der Beschwerde würden die Projekte F.\_\_\_\_\_,



E.\_\_\_\_\_ und G.\_\_\_\_\_ einzeln aufgeführt, obwohl die entsprechenden Vorsteuerbeträge in der Teilgutheissung der Einsprache bereits berücksichtigt seien. Dass diese Beträge bereits berücksichtigt wurden, ergibt sich aber auch aus der genannten Tabelle der Beschwerdeführerin. Dort sind die entsprechenden Zahlen nämlich schwarz geschrieben, was bedeutet, dass sie nicht zu den noch zu korrigierenden rot geschriebenen Zahlen gehören. Die Beschwerdeführerin listet diese Zahlen also nur der Vollständigkeit halber auf und übernimmt diesbezüglich lediglich die Tabelle der ESTV in deren Verfügung vom 22. April 2015 S. 17.

Die Ausführungen der ESTV, in den Tabellen auf S. 19 der Beschwerde würde in der Zeile «Korrektur D.\_\_\_\_\_ doppelte Aufrechnung» für 2009 der Betrag von Fr. 78'023.-- separat geltend gemacht, obwohl er schon in der ersten Tabelle auf derselben Seite enthalten sei, sind hingegen korrekt. Tatsächlich wurde bereits in der oberen Tabelle für das Projekt D.\_\_\_\_\_ der doppelte Betrag eingesetzt. Damit macht die Beschwerdeführerin die Vorsteuerabzugskorrektur, die sie in Bezug auf das Projekt D.\_\_\_\_\_ im 4. Quartal 2009 gemacht hatte, rückgängig. In der unteren Tabelle wurden die Zahlen aus der oberen Tabelle übernommen und nun die Zahlen für das Projekt D.\_\_\_\_\_ ein weiteres Mal geltend gemacht. Da die Beschwerdeführerin bereits in der oberen Tabelle ihre Vorsteuerabzugskorrektur rückgängig gemacht hat, kann sie dies in der unteren Tabelle nicht ein weiteres Mal tun. Wollte sie geltend machen, sie müsse zusätzlich die Aufrechnung der ESTV korrigieren, ist ihr entgegenzuhalten, dass diese Aufrechnung – genau wie alle anderen Aufrechnungen der ESTV auch – ohnehin in der obenstehenden Tabelle enthalten ist. Bei den Fr. 22'376.50, welche die ESTV in der angefochtenen Verfügung vom 22. April 2015 aufgrund eines Missverständnisses ein weiteres Mal abzog, verhält es sich so, dass diese in der obenstehenden Tabelle zwar nur einmal aufgerechnet wurden. Allerdings werden sie in der untenstehenden Tabelle dann ein weiteres Mal abgezogen, ohne dass die Aufrechnung durch die ESTV (die in deren Tabelle auf S. 17 der angefochtenen Verfügung enthalten ist) in dieser Tabelle der Beschwerdeführerin Eingang gefunden hätte.

**1.5.4.5** Auch folgende Überlegung führt zum Ergebnis, dass der Streitgegenstand nicht in unzulässiger Weise ausgedehnt wurde:

Der Beilage 1a/1b zur Einschätzungsmitteilung (Beschwerdebeilage [BB] 2) ist eine Tabelle beigefügt, in der die verschiedenen Projekte der Beschwerdeführerin aufgezählt sind. Zählt man den Aufwand der heute noch umstrittenen Projekte zusammen und multipliziert man diesen mit

dem Steuersatz von 7,6 %, der dem geltend gemachten Vorsteuerabzug entspricht, erhält man als Ergebnis den Betrag von Fr. 1'301'622.--. Davon zieht die Beschwerdeführerin im Eventualantrag 2 offenbar die Vorsteuern für das Projekt D. \_\_\_\_\_ ab (insg. Fr. 100'400.--), weil diese gemäss Vereinbarung nicht geltend gemacht werden könnten. Rechnet man nun den Betrag von Fr. 100'400.-- hinzu, für den die ESTV anerkennt, dass er für das Projekt D. \_\_\_\_\_ zu viel aufgerechnet wurde (dazu unten E. 1.8.1), erhält man wieder den zuvor genannten Betrag von Fr. 1'301'622.--. Allerdings erhöht die Beschwerdeführerin dann diesen Betrag ein weiteres Mal um Fr. 100'400.--, was Fr. 1'402'022.-- ergibt. Dieser Betrag entspricht dem Eventualantrag 2, wobei diese Berechnung nach Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts nicht korrekt ist (vgl. E. 1.5.4.5, wonach diese Beträge im Umfang von insg. Fr. 100'400.-- von der Beschwerdeführerin zu viel aufgerechnet wurden, was analog auch für die Tabellen auf S. 33 f. der Beschwerde zum Eventualantrag 2 gilt). Für den Hauptantrag rechnet die Beschwerdeführerin die Vorsteuern für das Projekt D. \_\_\_\_\_ wieder hinzu, weil sie der Auffassung ist, auch diese könne sie zurückfordern. So erhält man einen Betrag von Fr. 1'502'422.--, was genau dem Hauptantrag der Beschwerdeführerin entspricht. Der verlangte Betrag gemäss Eventualantrag 1 liegt bei Fr. 1'001'193.-- und damit gar noch tiefer.

Bei der Frage des Streitgegenstandes kann es im Übrigen nicht darum gehen, ob Beträge korrekt berechnet wurden.

**1.5.4.6** Nichts zur Sache tut schliesslich der Umstand, dass die Beschwerdeführerin ihre Priorisierung der Anträge in der Beschwerde gegenüber jenen in der Einsprache geändert hat. Abgesehen davon, dass dieses Vorgehen der Beschwerdeführerin ohnehin frei steht, ist dies – wie die Beschwerdeführerin zu Recht vorbringt – der Tatsache geschuldet, dass die ESTV die Einschätzungsmittteilung im Nachgang zum Urteil des Bundesgerichts 2C\_805/2013 vom 21. März 2014 (= BGE 140 II 202) E. 5.6 nicht mehr als Verfügung ansah, womit dem ursprünglichen Hauptantrag der Beschwerdeführerin auf Feststellung der Nichtigkeit nicht mehr die ursprüngliche Bedeutung zukam.

**1.5.5** Damit ist festzuhalten, dass keine unzulässige Ausdehnung des Streitgegenstands vorliegt.

**1.6** Auf die Sprungbeschwerde ist demnach vollumfänglich einzutreten.

## **1.7**

**1.7.1** In der Replik erwähnt die Beschwerdeführerin, dass ihr der Kontrollbericht der ESTV vom 10. Juni 2011 nie ausgehändigt worden sei, und wirft die Frage auf, ob dadurch ihr rechtliches Gehör verletzt worden sei.

**1.7.2** Eine damit verbundene allfällige Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]) könnte aber praxisgemäss ausnahmsweise als geheilt gelten (vgl. auch zum Folgenden [bzw. hinsichtlich der Voraussetzungen der Heilung] anstelle vieler: BGE 137 I 195 E. 2.3.2, 133 I 201 E. 2.2; Urteil des BVGer A-820/2014 vom 21. Oktober 2014 E. 2.1.2). Denn die in Frage stehende Gehörsverletzung wiegt nicht schwer. Überdies hatte die Beschwerdeführerin vor dem Bundesverwaltungsgericht, das den Sachverhalt wie auch die Rechtslage frei überprüfen kann (Art. 81 Abs. 2 und 3 MWSTG, Art. 12 ff. VwVG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 MWSTG, Art. 62 Abs. 4 VwVG), Gelegenheit, Einsicht in die vollständigen Akten zu nehmen und sich dazu zu äussern. Überdies musste der Beschwerdeführerin spätestens nach Beizug eines Rechtsvertreters klar sein, dass ein Kontrollbericht vorliegen musste. Dass sie Einsicht in diesen Bericht verlangt hätte, ist aber nicht aktenkundig.

## **1.8**

**1.8.1** Die ESTV beantragt in ihrer Vernehmlassung vom 24. August 2015, die Beschwerde im Umfang von Fr. 100'400.-- teilweise gutzuheissen. Da sich dieser Antrag insoweit mit jenem der Beschwerdeführerin deckt und den Akten nichts zu entnehmen ist, was diesem Antrag entgegenstehen würde, sondern im Gegenteil die Beträge von Fr. 78'023.-- und Fr. 22'377.-- tatsächlich als von der ESTV doppelt geltend gemacht erscheinen (E. 1.5.4.4 f.), ist die Beschwerde aufgrund übereinstimmender Anträge im Umfang von Fr. 100'400.-- gutzuheissen.

**1.8.2** Damit ist – nach einer Übersicht über die anwendbaren rechtlichen Regelungen (E. 2) – über die weiteren Anträge der Beschwerdeführerin zu befinden (E. 3 ff.).

## **2.**

**2.1** Der Mehrwertsteuer unterliegen unter anderem die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen (Art. 5 Bst. a und b aMWSTG). Sie sind steuerbar, soweit das Gesetz keine Ausnahme vorsieht (vgl. Art. 18 f. aMWSTG).

## 2.2

**2.2.1** Gemäss Art. 5 aMWSTG unterliegen – abgesehen von der Steuer auf dem Eigenverbrauch – nur die gegen Entgelt erbrachten Lieferungen und Dienstleistungen der Mehrwertsteuer. Damit ein steuerbarer Umsatz vorliegt, ist ein Austausch von Leistungen notwendig. Die Leistung, welche der Unternehmer erbringt, ist entweder eine Lieferung oder eine Dienstleistung. Die Gegenleistung besteht im Entgelt. Nach Art. 33 Abs. 1 aMWSTG wird die Steuer vom Entgelt berechnet. Zwischen Leistung und Gegenleistung muss zudem eine innere wirtschaftliche Verknüpfung gegeben sein in dem Sinn, dass die Leistung eine Gegenleistung auslöst (BGE 138 II 239 E. 3.2 mit Hinweisen, Urteil des BGer 2C\_487/2011 vom 13. Februar 2013 E. 2.4). Als im mehrwertsteuerlichen Sinn «gegen Entgelt» erbracht, gilt eine Lieferung oder Dienstleistung, wenn sie im Austausch mit einer Gegenleistung erfolgt (sog. «Leistungsaustausch» oder «Leistungsverhältnis»; vgl. dazu: Urteile des BVGer A-2464/2015 vom 11. November 2015 E. 2.2.1, A-7311/2014 vom 22. September 2015 E. 2.2). Ob ein Leistungsverhältnis vorliegt, wird aus Sicht des Empfängers der steuerbaren Leistung beurteilt (BVGE 2009/34 E. 2.2.1; Urteil des BVGer A-4388/2014 vom 26. November 2015 E. 2.1.2)

**2.2.2** Die mehrwertsteuerliche Qualifikation von Vorgängen hat nicht in erster Linie aus einer zivil- bzw. vertragsrechtlichen Sicht, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (sog. wirtschaftliche Betrachtungsweise). Die zivil- bzw. vertragsrechtliche Sicht ist demnach nicht entscheidend, hat aber immerhin Indizwirkung (BVGE 2007/23 E. 2.3.2 mit Hinweisen; Urteil des BVGer A-5567/2015 vom 20. Januar 2016 E. 2.1.2, A-975/2015 und A-987/2015 vom 17. Dezember 2015 E. 2.2.2, A-4388/2014 vom 26. November 2015 E. 2.1.3; vgl. – wohl noch weitergehend – Urteil des BGer 2C\_487/2011 vom 13. Februar 2013 E. 2.8 mit Hinweisen). Auch die buchhalterische Erfassung von Leistungen kann nach konstanter Rechtsprechung lediglich ein Indiz für eine mehrwertsteuerrechtliche Qualifikation sein, vermag jedoch die wirtschaftliche Realität nicht zu ändern (Urteile des BVGer A-2464/2015 vom 11. November 2015 E. 2.2.3, A-6898/2014 vom 21. Mai 2015 E. 2.4 mit Hinweisen).

## 2.3

**2.3.1** Verwendet die steuerpflichtige Person Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen, so kann sie in ihrer Steuerabrechnung die auf den Eingangsleistungen lastende Steuer als Vorsteuer abziehen (Art. 38 Abs. 1 und 2 aMWSTG; zu den Voraussetzungen: Urteil des BVGer A-5061/2014 vom 26. Oktober 2015 E. 5.1). Als im Sinn von

Art. 38 Abs. 2 aMWSTG verwendet hat eine Eingangsleistung dann zu gelten, wenn sie in steuerbare Ausgangsleistungen einfließt. Trifft dies nicht zu, liegt mit Bezug auf diese Eingangsleistung Endverbrauch beim Steuerpflichtigen vor (vgl. BGE 132 II 353 E. 10; vgl. DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, 1999, S. 141 f.; PASCAL ROCHAT, Les «exonérations» dans le système de la TVA suisse, 2002, S. 42 ff.).

**2.3.2** Für die (Nicht-)Berechtigung zum Vorsteuerabzug des Leistungserbringers ist grundsätzlich irrelevant, ob der Leistungsempfänger die Leistung privat oder geschäftlich verwendet (vgl. Urteil des BGER 2C\_451/2013 vom 7. Januar 2014 [in 141 II 199 nicht publizierte] E. 6.2, Urteil des BVGer A-3256/2014 vom 11. August 2015 E. 2.5.1). Denn Endverbrauch ist nicht zwingend privat. Auch steuerpflichtige Unternehmen können ein Nebeneinander von unternehmerischer und nichtunternehmerischer Betätigung aufweisen (sog. «Verbrauch in der Unternehmenssphäre»; statt vieler: BGE 123 II 295 E. 7a). Von der Steuer ausgenommene Umsätze, Nichtumsätze und Umsätze aus hoheitlicher Gewalt berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug (Art. 38 Abs. 4 aMWSTG; Urteil des BVGer A-6828/2013 vom 8. Juli 2015 E. 3.3.2).

**2.3.3** Nichts daran zu ändern vermag, dass Voraussetzung für eine zu einer Vorsteuerabzugskorrektur nach Art. 30 Abs. 1 (des neuen) MWSTG führende nicht-unternehmerische Tätigkeit einer juristischen Person mit unternehmerischer Tätigkeit nach der Rechtsprechung ist, dass sich der Unternehmens- und der Nicht-Unternehmensbereich klar und eindeutig voneinander trennen lassen. Die mit dem neuen Recht vorgenommene Änderung des Vorsteuerabzugssystems dürfe nämlich – so die Rechtsprechung – namentlich nicht dazu führen, dass mit einer restriktiven Umschreibung des unternehmerischen Bereichs bzw. einer weitgehenden Annahme nicht-unternehmerischer Bereiche im Ergebnis die altrechtliche Lage wiederhergestellt werde, nach welcher der Vorsteuerabzug einzig bei steuerbaren Leistungen zulässig gewesen sei (Urteil des Bundesgerichts 2C\_781/2014 vom 19. April 2015, nicht in BGE 141 II 199, aber in Archiv für schweizerisches Abgaberecht [ASA] 84 S. 401 ff. publizierte, E. 6.2; Urteil des BVGer A-1382/2015 vom 11. August 2015 E. 5.3). Daraus folgt gerade, dass unter dem alten, hier anwendbaren Recht eine solche klare Trennung nicht verlangt wurde.

## 2.4

**2.4.1** Art. 38 Abs. 1 und 2 aMWSTG schreiben vor, dass der Mehrwertsteuerpflichtige die Eingangsleistung für steuerbare Lieferungen und Dienstleistungen verwendet, damit ein Vorsteuerabzug in Frage kommt. Sie verlangen mit anderen Worten einen objektiven wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen den steuerbaren Eingangs- und Ausgangsleistungen. Auf Grund des Gesetzeswortlautes und der Materialien ist eine Verknüpfung bzw. ein Zusammenhang zwischen den steuerbaren Eingangs- und Ausgangsumsätzen zwingend erforderlich, wobei neben der unmittelbaren Verwendung der Eingangsleistung für den Ausgangsumsatz auch eine mittelbare Verwendung genügt, bei welcher die Eingangsleistung nur indirekt in den Ausgangsumsatz einfließt (BGE 123 II 295 E. 6a; Urteil des BGer 2A.175/2002 vom 23. Dezember 2002 E. 5.2; Urteil des BVer A-4917/2013 vom 23. Oktober 2014 E. 5.2.1). Nicht genügend ist demnach letztlich eine lediglich für die Zukunft beabsichtigte Verwendung, weil das schweizerische Recht – zumindest in der vorliegend interessierenden Fassung – den Vorsteuerabzug an die tatsächliche (und nicht die beabsichtigte) Verwendung der Eingangsleistung für steuerbare Umsätze knüpft und nicht nur an die Unternehmenseigenschaft (Urteil des BGer 2A.348/2004 vom 1. Dezember 2004 E. 3.3.2; vgl. dazu ausführlich RIEDO, a.a.O., S. 257 ff.).

Es besteht kein Raum, um etwa Fehlmassnahmen, Vorbereitungshandlungen, Untergang oder Diebstahl der bezogenen Gegenstände und ähnliche Vorgänge, die – letztlich – wirtschaftlich in keine steuerbaren Handlungen einfließen, zum Vorsteuerabzug zu berechtigen. Dies gilt selbst dann, wenn der Steuerpflichtige ursprünglich beabsichtigte, die entsprechenden Vorbezüge für Zwecke zu verwenden, die den Abzug der Vorsteuer zulassen (RIEDO, a.a.O., S. 260; vgl. ROCHAT, a.a.O., S. 44).

**2.4.2** Damit verstösst die schweizerische Gesetzgebung nicht gegen den Grundsatz der Steuerneutralität der Mehrwertsteuer, weil diese in der Schweiz bewusst nur innerhalb der Unternehmenskette, das heisst, sofern Leistungen für steuerbare Zwecke verwendet werden, sichergestellt werden soll. Verschiedene Autoren vertreten zwar diesbezüglich eine andere Meinung. Diese geht dahin, dass zwischen sachlichem und zeitlichem Verwendungskonnex der Eingangs- und Ausgangsumsätze zu unterscheiden sei und dass in sachlicher Hinsicht auch eine beabsichtigte Verwendung genüge und in zeitlicher Hinsicht Unmittelbarkeit zwischen Eingangs- und Ausgangsleistung nicht gegeben sein müsse (so IVO P. BAUMGARTNER, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2000

[nachfolgend: mwst.com], Art. 38 MWSTG N. 44: ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 2. Aufl. 2003, Rz. 1395). Diese Lehrmeinungen sind aber auf Grund des Wortlautes, der Materialien sowie Sinn und Zweck der Bestimmungen (vgl. insb. auch Art. 42 aMWSTG) abzulehnen (BGE 132 II 353 E. 8.3, 8.4 und 10; Urteile des BGer 2A.348/2004 vom 1. Dezember 2004 E. 3.3.2 und 2A.349/2004 vom 1. Dezember 2004 E. 4.3.2; Urteile des BVGer A-6198/2009 vom 22. Juli 2010 E. 2.5, A-1479/2006 vom 10. September 2008 E. 2.2.1 je mit zahlreichen Hinweisen).

## 2.5

**2.5.1** Die in Art. 18 aMWSTG aufgeführten Steuerausnahmen gelten als sog. «unechte» Steuerbefreiungen. Wer solche Umsätze tätigt, ist grundsätzlich nicht zum Abzug der auf den Eingangsleistungen lastenden Vorsteuern berechtigt (Art. 17 aMWSTG). Dies bedeutet, dass derjenige, welcher den Umsatz erbringt, infolge der fehlenden Vorsteuerabzugsmöglichkeit mit der Steuer auf den Eingangsleistungen belastet bleibt oder diese verdeckt auf die Leistungsempfänger überwälzt (sog. *taxe occulte*; PASCAL MOLLARD, *La TVA suisse et la problématique des exonérations*, in: ASA 63, S. 443 ff., 454; ROCHAT, a.a.O., S. 53). Auch wenn insbesondere die ältere Rechtsprechung davon ausging, dass aufgrund der Systemwidrigkeit der in Art. 18 aMWSTG genannten Steuerausnahmen diese «eher restriktiv» bzw. zumindest nicht extensiv auszulegen seien (BGE 139 II 346 E. 7.3.1, 124 II 372 E. 6a, BGE 124 II 193 E. 5e; Urteile des BGer 2C\_628/2013 vom 27. November 2013 E. 2.2.1, 2A.305/2002 vom 6. Januar 2003 E. 3.2), sind diese Ausnahmebestimmungen (wie andere Rechtsnormen auch) aber weder extensiv noch restriktiv, sondern nach ihrem Sinn und Zweck «richtig» auszulegen. Immerhin ist festzuhalten, dass Steuerausnahmen unter teleologischen und systematischen Gesichtspunkten bei einer allgemeinen Verbrauchssteuer wie der Mehrwertsteuer ganz grundsätzlich problematisch sind (statt vieler: 138 II 251 E. 2.3.3; BVGE 2010/33 E. 3.1.2; Urteile des BVGer A-3112/2015 vom 22. Oktober 2015 E. 3.3.1, A-1204/2012 vom 14. Februar 2013 E. 3.1; SCHALLER/SUDAN/SCHUENER/HUGUENOT [Hrsg.], *TVA annotée*, 2005, S. 105; [zum neuen MWSTG] MICHAEL BEUSCH, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer*, 2015 [nachfolgend: *MWSTG-Kommentar 2015*], Auslegung N. 27 f.).

**2.5.2** Die im aMWSTG aufgeführten sog. unechten Steuerbefreiungen gelten nach ständiger Rechtsprechung grundsätzlich, das heisst unter Vorbehalt einer abweichenden gesetzlichen Regelung, nur für diejenigen Leistungen, die direkt an die Endverbraucher erbracht werden. Steuerausnahmen nach Art. 18 aMWSTG sind also grundsätzlich auf die Stufe des Endverbrauchs beschränkt (zum Verbrauch in der Unternehmenssphäre: E. 2.3.1 f.). Entsprechend sind die Geschäfte, welche der Steuerbefreiung vorausgehen, die sog. «Vorumsätze», nicht unecht steuerbefreit (Art. 17 aMWSTG; zur «Vorumsatztheorie»: BGE 124 II 193 E. 5e; Urteil des BGer 2C\_434/2010 vom 17. Juni 2010 E. 2.3.1; Urteile des BVGer A-2464/2015 vom 11. November 2015 E. 2.3.3, ausführlich: A-1470/2006 vom 5. Februar 2009 E. 3.4.2).

## **2.6**

**2.6.1** Gemäss Art. 18 Ziff. 19 Bst. e erstem Teilsatz aMWSTG sind die Umsätze (Kassa- und Termingeschäfte) – einschliesslich Vermittlung – von Wertpapieren, Wertrechten und Derivaten sowie von Anteilen an Gesellschaften und anderen Vereinigungen im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs von der Steuer ausgenommen. Bei solchen Ausnahmen besteht kein Recht auf Vorsteuerabzug (PASCAL MOLLARD, in: mwst.com, Art. 17 N. 3 und N. 8; zuvor E. 2.5.1). Nichts anderes ergibt sich auch aus Ziff. 2.4 der Praxismitteilung der ESTV «Praxisänderung ab 1. Januar 2005». Dort wird nämlich festgehalten, dass Aufwendungen im Zusammenhang mit Kreditgewährungen, Zinsen und Umsätzen aus dem Handel mit Wertpapieren weiterhin nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen (dazu auch unten E. 2.7). Steuerbar sind jedoch die Verwahrung und die Verwaltung von Wertpapieren, Wertrechten und Derivaten sowie von Anteilen (namentlich Depotgeschäft) einschliesslich Treuhandanlagen (Art. 18 Ziff. 19 Bst. e zweiter Teilsatz aMWSTG).

**2.6.2** Sinn dieser Vorschrift ist, den Wertpapierhandel, der regelmässig anderen Abgaben unterliegt, von der Mehrwertsteuer zu entlasten, um eine Kumulation dieser Steuern zu verhindern (JEAN-MARC RIVIER/ANNIE ROCHAT PAUCHARD, Droit fiscal suisse, la taxe sur la valeur ajoutée, 2000, S. 59; ROCHAT, a.a.O., S. 84 f., der sich auf S. 101 kritisch zu diesem Grund äussert). So unterliegt der Umsatz von in- und ausländischen Urkunden, darunter Aktien, in vielen Fällen der Stempelabgabe (Art. 1 Abs. 1 Bst. b Ziff. 2 und Art. 13 Abs. 2 Bst. a Ziff. 2 und Bst. b des Bundesgesetzes vom 27. Juni 1973 über die Stempelabgaben [StG, SR 641.10]). Gegenstand dieser sog. Umsatzabgabe ist die entgeltliche Übertragung von



Eigentum an diesen Urkunden, allerdings nur, sofern eine der Vertragsparteien oder einer der Vermittler Effekthändler nach Art. 13 Abs. 3 StG ist (Art. 13 Abs. 1 StG).

Weiter werden Zweckmässigkeitsgründe für die unechte Befreiung im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs sowie im Versicherungssektor geltend gemacht. So sei es schwierig, die Besteuerungsgrundlage und den Mehrwert dieser Leistungen festzustellen (MOLLARD, in: ASA, a.a.O., S. 460; kritisch dazu allerdings RIEDO, a.a.O., S. 60 und ROCHAT, S. 86, insb. FN 347 und S. 101 f.).

Ein weiterer Sinn dieser Ausnahmegesetzgebung kann darin gesehen werden, dass Geschäfte im Bereich des Geld- und Kapitalmarktes keinen privaten Verbrauch darstellen, sondern einen solchen lediglich vorbereiten. Bei Finanztransaktionen handelt es sich demnach nur um eine Modifikation des wirtschaftlichen Vermögens. Einkommen wird zwar gebraucht, aber eben nicht verbraucht, weil es in ein anderes Verbrauchsgut umgetauscht wird (ROCHAT, a.a.O., S. 81 mit Hinweisen). RIEDO (a.a.O., S. 60 f.) hält dazu fest, insofern es um die Vermeidung von Steuerkumulation gehe, sei die Befreiung gerechtfertigt. Dies treffe auch dort zu, wo es sich um bloße Umschichtungen von Vermögen handle wie Umsätze von Forderungen, Wertpapieren, Zahlungsmitteln, Gesellschaftsanteilen etc., die keinen eigentlichen Verbrauch darstellten. Es sei gerechtfertigt, derartige Vorgänge aus dem Belastungsbereich der Mehrwertsteuer auszuklammern und allenfalls durch besondere Verkehrssteuern zu erfassen. Diese Befreiungen erfolgten also, weil eine Besteuerung unter Verbrauchsteueraspekten wenig sinnvoll erscheine. Allerdings führt er an, grundsätzlich sinnwidrig sei es, die nichtbesteuerungswürdigen Vorgänge über das Instrumentarium der unechten Befreiung indirekt mit Vorsteuern zu belasten.

**2.6.3** Wie erwähnt (E. 2.5.1) können bei unecht befreiten Umsätzen die Vorsteuern nicht abgezogen werden. Eine Ausnahme besteht dann, wenn für diese Lieferungen, Einfuhren und Dienstleistungen nach Art. 26 aMWSTG optiert wurde (Art. 17 aMWSTG). Allerdings sieht Art. 26 Abs. 1 aMWSTG für Leistungen nach Art. 18 Ziff. 19 aMWSTG gerade keine Optionsmöglichkeit vor. Diese Leistungen sind demnach immer und ausnahmslos unecht von der Mehrwertsteuer befreit, weshalb ein Vorsteuerabzug bezüglich solcher Umsätze ausgeschlossen bleibt.

**2.6.4** Ein sogenannter «Share Deal», also die Übertragung sämtlicher Aktien eines Unternehmens, fällt unter Art. 18 Ziff. 19 Bst. e aMWSTG und

unterliegt damit nicht der Mehrwertsteuer. Dieser Artikel gilt nicht nur für den Wertschriftenhandel im Banken- und Börsenbereich, sondern auch im Bereich der Restrukturierungen (vgl. NICOLAS MERLINO/DOMINIQUE MORAND, *Fusions, acquisitions et restructurations d'entreprises*, 2009, S. 449, 456, 463, 470). Auch ist unerheblich, wer eine solche Leistung erbringt. Nur die Art der Leistung ist entscheidend (PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, *Traité TVA*, 2009, Kap. 2 N. 501 und 507; RIVIER/ROCHAT PAUCHARD, a.a.O., S. 47; PHILIP ROBINSON/CRISTINA OBERHEID, in: *mwst.com*, Art. 18 Ziff. 19 N. 6 f.; zum gleichlautenden Artikel im neuen MWSTG: HARUN CAN/THOMAS PATT/MICHAEL NIETLISPACH, in: *MWSTG-Kommentar 2015*, Art. 21 N. 212; vgl. auch Urteil des BGer 2C\_1002/2014 vom 28. Mai 2015, in dem es um Direktinvestitionen in Teakbäume ging). Allerdings könnte der Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben vom 28. August 1996 zur Parlamentarischen Initiative Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (Dettling) (BBl 1996 V 713) S. 750, so verstanden werden, dass Art. 18 Ziff. 19 aMWSTG (im Entwurf Art. 17 Ziff. 16) nur auf eigentliche Bankdienstleistungen anwendbar sei. Dort heisst es: «Ziffer 16 nimmt, entsprechend den Regelungen, welche auch die Mitgliedstaaten der EU kennen, die meisten Umsätze im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs, die angestammten oder sog. klassischen Bankdienstleistungen, von der Steuer aus.» Auch aus dieser Stelle ergibt sich jedoch nicht, dass mit Art. 18 Ziff. 19 aMWSTG ausschliesslich solche Leistungen ausgenommen werden, die von Bankinstituten oder Finanzdienstleistern erbracht würden.

**2.6.5** Nichts daran zu ändern vermag der Umstand, dass Art. 29 Abs. 2 (des neuen) MWSTG einen Anspruch auf Vorsteuerabzug im Rahmen der zum Vorsteuerabzug berechtigenden unternehmerischen Tätigkeit für das Erwerben, Halten und Veräussern von Beteiligungen sowie für Umstrukturierungen im Sinn von Art. 19 oder 61 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) vorsieht. Gemäss Abs. 3 dieses Artikels sind unter Beteiligungen Anteile am Kapital anderer Unternehmen zu verstehen, die mit der Absicht dauernder Anlage gehalten werden und einen massgeblichen Einfluss vermitteln, wobei Anteile von mindestens 10 % am Kapital als Beteiligung gelten. Art. 9 MWSTV stellt klar, dass dieses Erwerben, Halten und Veräussern eine unternehmerische Tätigkeit im Sinn von Art. 10 Abs. 1 MWSTG darstelle. Eine solche Regelung war unter dem alten, hier anwendbaren Gesetz gerade nicht vorhanden, weshalb aus dem heute anwendbaren Recht keine Schlüsse für die hier massgebliche alte Regelung gezogen werden können.

**2.6.6** Anders sieht es aus, wenn nicht die Aktien, sondern die Aktiven und Passiven übertragen werden («Asset Deal»). Eine solche Transaktion unterliegt – sofern die übrigen Voraussetzungen gegeben sind – der Mehrwertsteuer (MERLINO/MORAND, a.a.O., S. 424, 431, 436, 443).

## 2.7

**2.7.1** Am 1. Januar 2005 traten Praxisänderungen der ESTV, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, in Kraft (ESTV, Praxisänderungen ab 1. Januar 2005). Unter dem Titel «2.4 Vorsteuerabzug auf Gründungskosten u.ä.» wird Folgendes ausgeführt:

«Auf den Gründungskosten, wie Auslagen für die öffentliche Beurkundung der Beschlüsse der konstituierenden Generalversammlung, den Eintrag ins Handelsregister, die Organisation (Marktanalysen, Werbefeldzüge u.a.) war der Vorsteuerabzug bisher nicht vorgesehen.

Neu sind die Gründungskosten zum Vorsteuerabzug (auch im Rahmen der Einlageentsteuerung) zugelassen, wenn sie im Rahmen der steuerbaren Geschäftstätigkeit anfallen und zudem in der Buchhaltung verbucht werden. Dasselbe gilt auch für Steuerbetreffnisse auf

- Kosten bei Kapitalerhöhungen/Fremdkapitalbeschaffung (z.B. Anleiheobligationen);
- Kosten im Zusammenhang mit Sanierungsfällen im Sinne von MB Nr. 23;
- Stilllegungs- und Liquidationskosten.

[...]

Weiterhin nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Aufwendungen im Zusammenhang mit Kreditgewährungen, Zinsen und Umsätzen aus dem Handel mit Wertpapieren.

[...]

Betroffen von dieser Änderung sind Ziff. 7.2 SB Nr. 05 und Ziff. 1.2.2.2 SB Nr. 06.»

Für den vorliegenden Fall sind die Sanierungsfälle genauer anzuschauen.

**2.7.2** Die Praxisänderung bezieht sich auf Sanierungsfälle im Sinn des Merkblatts [MB] Nr. 23 betreffend Gesellschafterbeiträge, Beiträge Dritter und Beiträge im Sanierungsfall (in der überarbeiteten Neuauflage per 1. Juli 2003, gültig bis zum 31. Dezember 2009). Nach der Definition des Sanierungsfalls und der Sanierungsmassnahme werden im MB 23 Gesell-

schafterbeiträge im Sanierungsfall (Ziff. 3.2) und Beiträge Dritter im Sanierungsfall (Ziff. 3.3) genannt, sowie Ausführungen zur Gruppenbesteuerung (Ziff. 3.4) gemacht. Zu beachten ist, dass unter den Ziff. 3.2, 3.3.1 und 3.3.2 darauf hingewiesen wird, nicht abziehbar seien die Vorsteuern derjenigen Aufwendungen, die in direktem Zusammenhang mit der Sanierung stünden (z.B. der Beizug eines Notars oder eines Beraters). Dazu wird auf die Spezialbroschüre (SB) Nr. 06 «Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung», Ausgabe 2000, Ziff. 1.2.2.2, hingewiesen. Bei dieser zuletzt genannten Ziffer handelt es sich um jene, die durch die Praxisänderungen vom 1. Januar 2005 angepasst wurde (E. 2.7.1). Wie bereits zuvor festgehalten, wurde neu in gewissen Fällen eine Vorsteuerabzugsberechtigung vorgesehen. Die SB 06 hält allerdings auch noch in ihrer ab dem 1. Januar 2008 bis zum 31. Dezember 2009 geltenden (und somit für den vorliegenden Fall massgebenden) Fassung – bei der die genannten Praxisänderungen bereits berücksichtigt wurden – fest, dass kein Anspruch auf Vorsteuerabzug für Aufwendungen besteht, die im Zusammenhang mit Kreditgewährungen, Zinsen und Umsätzen aus dem Handel mit Wertpapieren stehen. Für weitere Ausführungen verweist Ziff. 1.2.2.2 diesbezüglich auf Ziff. 1.2.2.3 dieser SB.

Dort steht, dass die «Gewährung von Krediten und die Verwaltung von Krediten durch die Kreditgeber sowie die Umsätze, einschliesslich die Vermittlung, von Wertpapieren usw. [...] von der MWST ausgenommen [sind] (Art. 18 Ziff. 19 Bst. a und e MWSTG). Auf Aufwendungen in diesem Zusammenhang besteht kein Anspruch auf Vorsteuerabzug. Viele steuerpflichtige Personen weisen solche Einnahmen auf, selbst wenn sie nicht im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs tätig sind.» Anschliessend nennt die ESTV vereinfachte Methoden, wie solche Unternehmen ihren Vorsteuerabzug kürzen können.

**2.7.3** Sanierungsmassnahmen im Sinn von «Nichtumsätzen» bestehen dann, wenn die Finanzierungen, die Beiträge oder die Schuldverzicht von Teilhabern oder Dritten einzig mit dem Ziel getätigt werden, die Gesellschaft zu sanieren und ihre Existenz und die dauerhafte Wiederherstellung des Eigenkapitals zu garantieren und nicht im Hinblick auf eine konkrete Gegenleistung (Urteil des BVGer A-6182/2012 vom 27. August 2013 E. 3.4.2 mit Hinweisen). Beim Wertschriftenhandel gibt es hingegen eine Gegenleistung, weshalb er auch aus diesem Grund nicht zu den so verstandenen Sanierungsmassnahmen zu zählen ist.

**2.7.4** Insgesamt lässt sich also festhalten, dass beim Wertschriftenhandel auch dann kein Vorsteuerabzug zugelassen wird, wenn er im Rahmen von Sanierungen getätigt wurde. Für die Frage, ob ein Sachverhalt wie ein Wertschriftenhandel im Sinn von Art. 18 Ziff. 19 Bst. e aMWSTG zu behandeln ist, spielt damit keine Rolle, ob er im Rahmen von Sanierungsmassnahmen stattgefunden hat oder nicht.

**2.8** Gemäss Art. 22 Abs. 1 aMWSTG werden juristische Personen, Personengesellschaften sowie natürliche Personen mit Sitz oder Betriebsstätte in der Schweiz, welche eng miteinander verbunden sind, auf Antrag gemeinsam als ein einziger Steuerpflichtiger behandelt. Diese sog. Gruppenbesteuerung bewirkt gemäss Art. 22 Abs. 1 und 2 aMWSTG, dass die zusammengeschlossenen Unternehmen als eine steuerpflichtige Person gelten. Steuersubjekt ist damit die gesamte Unternehmensgruppe und nicht etwa (nur) der Gruppenträger. Sämtliche Umsätze, welche die Mitglieder an Dritte erbringen, werden der Gruppe zugerechnet. Umsätze zwischen den Mitgliedern, sog. Innenumsätze, werden nicht besteuert (zum Ganzen: BGE 139 II 460 E. 2.4, 125 II 326 E. 9a/aa; Urteile des BGer 2C\_124/2009 vom 10. März 2010 E. 2.2, in: ASA 79 S. 580 und in: Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 67/2011 II S. 168, 2C\_642/2007 vom 3. März 2008 E. 3.2 in: ASA 77 S. 267; Urteile des BVGer A-1558/2006 vom 3. Dezember 2009 E. 9.2, A-1662/2006 vom 14. Januar 2009 E. 5.3; Urteil der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 6. Oktober 2003 in: Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 68.57 E. 4).

## **2.9**

**2.9.1** Nach dem in Art. 9 BV verankerten Grundsatz von Treu und Glauben kann eine (selbst unrichtige) Auskunft, welche eine Behörde dem Bürger erteilt, unter gewissen Umständen Rechtswirkungen entfalten. Voraussetzung dafür ist, dass a) die Auskunft vorbehaltlos erteilt wurde, b) die Auskunft sich auf eine konkrete, den betroffenen Bürger berührende Angelegenheit bezieht, c) die Amtsstelle, welche die Auskunft erteilte, hierfür zuständig war oder der Bürger sie aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte, d) der Bürger die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne Weiteres erkennen konnte, e) der Bürger im Vertrauen hierauf nicht ohne Nachteil rückgängig zu machende Dispositionen traf, f) die Rechtslage zur Zeit der Verwirklichung noch die Gleiche wie im Zeitpunkt der Auskunftserteilung ist, sowie g) das Interesse an der richtigen Durchsetzung des objektiven Rechts dasjenige des Vertrauensschutzes nicht überwiegt (BGE 137 II 182 E. 3.6.2; Urteile des BVGer A-4546/2014 vom 29. Oktober 2014

E. 7.3.2, A-5449/2007 vom 10. Januar 2008 E. 2.1 mit zahlreichen Hinweisen; PIERRE TSCHANNEN/ULRICH ZIMMERLI/MARKUS MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl. 2014, § 22 Rz. 15 f.; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl. 2016, Rz. 667 ff.; ausführlich zum sog. Steuerruling: Urteile des BVGer A-2347/2014 vom 29. September 2015 E. 3, A-6982/2013 vom 24. Juni 2015 E. 3 und 4 je mit zahlreichen Hinweisen).

**2.9.2** Eine Auskunft betrifft die Gegenwart und macht eine Aussage über den Ist-Zustand. Demgegenüber bezieht sich eine Zusicherung auf die Zukunft und äussert sich zu einem (künftigen) Sollzustand; die Behörde gibt ein Versprechen für die Zukunft ab. Betreffend Vertrauensschutz gelten für Zusicherungen grundsätzlich die gleichen Voraussetzungen wie für Auskünfte (Urteile des BGer 8C\_721/2013 vom 4. März 2014 E. 4.4, 8C\_616/2013 vom 28. Januar 2014 E. 3.2.1; Urteil des BVGer A-4546/2014 vom 29. Oktober 2014 E. 7.3.2; ferner zum Ganzen TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, a.a.O., § 22 Rz. 19).

### 3.

Im vorliegenden Verfahren geht es um die Frage, ob gewisse von der Beschwerdeführerin geltend gemachte Vorsteuern von ihr in Abzug gebracht werden können. Umstritten ist, ob die Vorsteuern im Rahmen von Mehrwertsteuerpflichtigen Leistungen angefallen sind und die entsprechenden Abzüge deshalb zu Recht geltend gemacht werden können. Unklar ist dabei unter anderem, ob Verkäufe von Konzerngesellschaften des B. \_\_\_\_\_-Konzerns im Rahmen von Sanierungsmassnahmen getätigt wurden, und ob – bejahendenfalls – dieser Umstand einen Einfluss auf die rechtliche Würdigung haben kann. Schliesslich wird zu beurteilen sein, ob Vorsteuerabzüge auch dann geltend gemacht werden können, wenn die Geschäfte, bei deren Vorbereitung die Vorsteuern entstanden sind, gar nicht getätigt wurden und daher die Kosten für die Vorbereitungshandlungen mangels Zustandekommen des Geschäfts nicht weiterverrechnet werden konnten.

Zuerst werden nachfolgend die Parteistandpunkte zusammengefasst (E. 3.1 und 3.2). Dann wird auf den Vertrauensschutz eingegangen. In diesem Zusammenhang wird zu klären sein, welchen Einfluss zwei Schreiben verschiedener Hauptabteilungen der ESTV auf das vorliegende Verfahren haben (E. 4). Anschliessend wird konkret auf diejenigen Projekte der Beschwerdeführerin einzugehen sein, bei denen die Frage nach der Möglichkeit des Vorsteuerabzugs zu beantworten sein wird (E. 5).

**3.1** In sachverhaltlicher Hinsicht ist nicht bestritten, dass der Konzern im Zuge der Finanzkrise in finanzielle Schwierigkeiten geraten war. Nachfolgend wird erst die Sicht der Beschwerdeführerin auf Sachverhalt und deren rechtliche Einordnung dargestellt, bevor jene der Vorinstanz folgt (E. 3.2).

**3.1.1** Die Beschwerdeführerin führt aus, es sei in den Jahren 2007 bis 2009 alles versucht worden, eine allfällige Überschuldung oder Zahlungsunfähigkeit des Konzerns dadurch abzuwenden, dass einige Geschäftssparten bzw. Unternehmensteile verkauft worden seien, bzw. versucht worden sei, solche Verkäufe zu tätigen. Dass einige Verkäufe nicht zustande gekommen seien, habe vor allem daran gelegen, dass die gebotenen Veräußerungspreise zu tief gewesen seien und dadurch das finanzielle Problem des Konzerns nicht hätte gelöst werden können. Bei diesen versuchten oder tatsächlich getätigten Verkäufen von Unternehmensteilen im Rahmen der Sanierung seien hohe Vorsteuerbeträge angefallen. Die Aktivitäten im Zusammenhang mit diesen Verkäufen seien von ihr (der Beschwerdeführerin) koordiniert und sämtliche Leistungen von Dritten an sie (die Beschwerdeführerin) fakturiert worden. Die ihr dadurch entstandenen Kosten hätten die Bemessungsgrundlagen für die Projektkosten gebildet, welche als Managementdienstleistungen an die Gesellschaften des Konzerns fakturiert worden seien oder hätten fakturiert werden sollen. Die angelaufenen Kosten nicht verwirklichter Projekte seien bei der Beschwerdeführerin erfasst worden. Diese wären, wäre der Verkauf zustande gekommen, aufgrund von Vereinbarungen zusammen mit dem Kaufpreis aus ertragssteuerlichen Gründen zwischen den Verkäufern bzw. Konzerngesellschaften aufgeteilt worden. Es sei geplant gewesen, einen Grossteil der bei der Beschwerdeführerin angefallenen Kosten an Unternehmen ausserhalb der MWST-Gruppe der Beschwerdeführerin zu verrechnen. Aus Sicht der Ertragssteuer sei es deshalb nicht vertretbar gewesen, die erbrachten Managementleistungen in Zusammenhang mit nicht zustande gekommenen Projekten mit den potentiellen Verkäufern innerhalb des Konzerns abzurechnen. Daher sei entschieden worden, alle Kosten der C.\_\_\_\_\_ zu belasten, da diese im Rahmen der Sanierung des Gesamtkonzerns das Projekt initiiert hatte. Wären die Projekte realisiert worden, hätte die Beschwerdeführerin den Vorsteuerabzug geltend machen können. Bei anderen nicht realisierten Geschäftsfällen sei ein Vorsteuerabzug gewährt worden. Die Beschwerdeführerin habe Leistungen bezogen, um sie in zum Vorsteuerabzug berechtigende Ausgangsumsätze umzuwandeln. Dass dies aufgrund widriger Umstände nicht möglich gewesen sei, könne ihr bei der Frage der Zulässigkeit des Vorsteuerabzuges nicht negativ angerechnet

werden. Es habe somit ein klar beweisbarer und unmittelbarer Zusammenhang zwischen den Vorsteuern und den Ausgangsumsätzen bestanden. Der Vorsteuerabzug sei jeweils im Umfang zu kürzen, der dem Kaufpreisanteil der C.\_\_\_\_\_ entspreche.

**3.1.2** Die Reorganisierungsmassnahmen seien nötig gewesen, damit schliesslich [im Jahr] 2010 mit allen involvierten Parteien (insbesondere den Banken) eine Vereinbarung bezüglich eines Sanierungspaketes habe abgeschlossen werden können. Erst vor diesem Hintergrund habe es der Verwaltungsrat verantworten können, die Bilanz per 31. Dezember 2009 nach Fortführungswerten zu genehmigen. Die Revisionsstelle habe in ihrer Bestätigung des Abschlusses 2009 darauf hingewiesen, dass die Bewertung zu Fortführungswerten darauf basiere, dass das vereinbarte Sanierungspaket erfolgreich durchgeführt werde. Die zeitnahe Sanierung bzw. Refinanzierung sei für den Fortbestand des Unternehmens somit unabdingbar gewesen. Andernfalls hätte die Bilanz per 31. Dezember 2009 zu Liquidationswerten ausgewiesen werden müssen, was voraussichtlich zu einer Unterbilanz von mehr als Fr. [...] geführt hätte.

Die Sanierungsmassnahmen hätten zu einer nachhaltigen Sanierung des Konzerns geführt.

**3.1.3** Bei den Beteiligungsverkäufen sei es nicht um Beteiligungsrechtshandel gegangen, sondern um Sanierung. Die Beschwerdeführerin habe somit im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit gehandelt. Diese Handlungen seien also keine klassischen Bankdienstleistungen, die von der Steuer ausgenommen seien. Die Praxis der ESTV, Art. 18 Ziff. 19 Bst. e aMWSTG auch auf Beteiligungsverkäufe ausserhalb der klassischen Bankdienstleistungen auszudehnen, so beispielsweise auf Beratungsleistungen (Due Diligence), die im Zusammenhang mit dem Verkauf von Anteilen an Gesellschaften stünden, sei in der Lehre umstritten. Beteiligungsverkäufe innerhalb eines Konzerns seien nicht gesetzlich geregelt gewesen, das neue Recht lasse auf solchen Beteiligungsverkäufen den vollen Vorsteuerabzug zu.

**3.1.4** Die Beschwerdeführerin bringt weiter vor, es lägen keine Umsätze aus dem Handel mit Wertpapieren vor, die gemäss der Praxis der ESTV nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten. Sie hält dafür, bei einem Share Deal handle es sich nicht um einen Handel mit Wertpapieren. Bei Sanierungsmassnahmen innerhalb eines Konzerns, bei denen Anteile an Gesellschaften oder Vermögensteile verkauft würden, könne nicht von Handel die



Rede sein. Die geplanten und durchgeführten Share Deals seien von den Verkäufern innerhalb des Konzerns nicht als Halter von Beteiligungen, sondern im Rahmen der steuerbaren Tätigkeit des Konzerns getätigt worden. Beteiligungsrechtshandel werde von Unternehmen betrieben, die klassische Bankdienstleistungen anböten und/oder deren Zweck lediglich darin bestehe, mit dem Handel von Wertpapieren Gewinn zu erzielen, nicht aber von Konzernen im Rahmen von Sanierungen. Die Kosten seien in Zusammenhang mit der Sanierung des Konzerns im Rahmen der steuerbaren Geschäftstätigkeit angefallen, da es durch die Sanierung darum gegangen sei, die Eigenkapitalbasis der Gruppe erheblich zu stärken und eine nachhaltige, langfristig tragfähige Kapitalstruktur zu schaffen. Die Sanierungsmassnahmen hätten darauf abgezielt, eine Mehrwert generierende Tätigkeit des Konzerns zur Erzielung steuerbarer Umsätze zu erzielen.

**3.1.5** Die Urteile 2A.348/2004, A-1538/2006 und A-6198/2009 seien nicht präjudiziell, da es in diesen Urteilen nicht um Sanierungsleistungen gegangen sei. Im Urteil des Bundesgerichts seien zudem die Leistungen unentgeltlich erfolgt, womit keine entgeltlichen Ausgangsumsätze vorgelegen hätten. Vorliegend zielten die Sanierungsmassnahmen hingegen insbesondere darauf ab, eine Mehrwert generierende Tätigkeit nach den Gesetzen des Marktes zu erzielen, die es der MWST-Gruppe ermöglicht habe, steuerbare Umsätze zu erzielen. Die Massnahmen hätten zu einer nachhaltigen Sanierung geführt. Dies gelte auch für Projekte, die schliesslich nicht realisiert worden seien. Unter «normalen» Umständen wären diese Projekte nicht durchgeführt worden.

**3.1.6** Die mehrwertsteuerliche Qualifikation von unternehmerischen Vorgängen habe nach wirtschaftlichen Kriterien zu erfolgen. Aufgrund einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise hätten die Unternehmensverkäufe die gleiche Funktion gehabt, wie die Forderungsverzichte (die zu keiner Vorsteuerabzugskürzung geführt hätten), nämlich – kurz gesagt – den Konzern zu sanieren.

**3.1.7** Schliesslich macht die Beschwerdeführerin geltend, ihr Vertrauen in Auskünfte der ESTV sei zu schützen. Der Grundsatz von Treu und Glauben werde sonst verletzt. Bei diesem Vorbringen geht es einerseits um eine «Zusicherung», welche die ESTV, Hauptabteilung Mehrwertsteuer (HA MWST), am 31. Januar 2011 auf Anfrage der Beschwerdeführerin vom 11. Januar 2011 gemacht haben soll, und andererseits um eine Auskunft, die die ESTV, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer,

Stempelabgaben (HA DVS), der Beschwerdeführerin am 18. Mai 2010 erteilte.

### **3.2**

**3.2.1** Die Vorinstanz weist zunächst darauf hin, würden Leistungen nicht für einen geschäftlich begründeten Zweck bzw. nicht für einen steuerbaren Ausgangsumsatz verwendet, finde Endverbrauch statt und der Vorsteuerabzug sei zu verweigern.

**3.2.2** Mit Verweis auf ein Urteil des Bundesverwaltungsgerichts erklärt sie weiter, auch wenn sich durch neu erworbene Beteiligungen Vorteile ergäben und unter Umständen Mehrumsätze resultierten, sei dies für die Zuordnung der vorsteuerbelasteten Eingangsleistungen unbeachtlich. Es liege mehrwertsteuerlich weder eine unmittelbare noch mittelbare Verwendung vor. Das Gleiche gelte betreffend die von der Beschwerdeführerin vorgebrachten strategischen und kommerziellen Vorteile bzw. die Ausnutzung von Synergiepotential. Daraus leitet die ESTV ab, Due Diligence-Aufwendungen berechtigten selbst dann nicht zum Vorsteuerabzug, wenn es tatsächlich zum Kauf des geprüften Unternehmens kommen sollte.

**3.2.3** Die ESTV macht geltend, die neue Vorsteuerabzugsmöglichkeit gemäss der Praxisänderung sei auf Fälle beschränkt, in denen Gründungskosten im Rahmen der «steuerbaren Tätigkeit» anfielen. Dasselbe gelte für Steuerbeträgnisse auf jenen Kosten, die im Zusammenhang mit Sanierungsfällen im Sinn von MB 23 anfielen. Unter den Vorbemerkungen zum Merkblatt sei ausdrücklich erwähnt, dass sich von vornherein weitere Abklärungen in Bezug auf diejenigen Vorsteuern erübrigten, die im Zusammenhang mit von der Steuer ausgenommenen Umsätzen anfielen oder die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten. Beteiligungsverkäufe, welche zweifelsohne zu den von der Steuer ausgenommenen Umsätzen zu zählen seien, fielen also per se nicht unter die von der Beschwerdeführerin herangezogene Praxisänderungsbestimmung. Es sei auch gar nicht möglich, eine klare gesetzliche Bestimmung, hier Art. 38 Abs. 4 aMWSTG, über eine schlichte Praxisänderung ausser Kraft zu setzen.

Die ESTV zieht sinngemäss den Schluss, Vorsteuern für bloss geplante Projekte und solche für effektiv realisierte Share Deals könnten nicht abgezogen werden.

**3.2.4** Was die Sanierungsmassnahmen betrifft, geht die ESTV davon aus, dass zwar Sanierungsmassnahmen getroffen wurden, jedoch kein Sanierungsfall im Sinn von MB 23 vorgelegen habe. Der Sanierungsfall werde für mehrwertsteuerliche Belange von der ESTV eigenständig definiert. Die Unterbilanz, die Voraussetzung für einen Sanierungsfall sei, sei von der Beschwerdeführerin nicht nachgewiesen worden und auch nicht offensichtlich erkennbar gewesen. Im Übrigen handle es sich bei Due Diligence-Leistungen um von der Steuer ausgenommene Umsätze, womit das Merkblatt gar nicht anwendbar sei.

**3.2.5** Weiter bringt die ESTV vor, die Beschwerdeführerin mache sogar dort Vorsteuern geltend, wo die Weiterfakturierung eine reine Hypothese sei. Die ESTV führt aus, «fallengelassene» Projekte seien nicht realisierte Planungen, bei denen kein Anrecht auf Vorsteuerabzug bestehe, zumal bei derartigen Fällen bloss die beabsichtigte, mögliche Verwendung für die Zukunft Grund der Auslagen gewesen sei.

**3.2.6** Betreffend Einigung stellt sich die ESTV auf den Standpunkt, eine solche sei nicht erzielt worden. Zudem sei die Auskunft unrichtig gewesen. Schliesslich habe die Beschwerdeführerin aufgrund dieser Auskunft keine nachteiligen Dispositionen treffen können.

#### **4.**

Hier ist zuerst auf den Schutz von Treu und Glauben einzugehen, bevor die noch umstrittenen Projektkosten mehrwertsteuerrechtlich zu würdigen sind (E. 5).

**4.1** Vorab ist auf die Zusicherung, welche die HA MWST der Beschwerdeführerin gemacht haben soll, einzugehen.

**4.1.1** Zunächst ist festzuhalten, dass zwischen den Parteien nie eine vorbehaltlose Einigung zustande kam. Bereits die Beschwerdeführerin hatte nämlich in ihrer Anfrage vom 11. Januar 2011, in der auf ein Telefongespräch vom Vortrag Bezug genommen wurde, festgehalten: «Unter dem Vorbehalt einer Gesamteinigung können wir uns dieser Einigung anschliessen.» In der Anfrage der Beschwerdeführerin an die HA MWST ging es um die Vorsteuerabzugsberechtigung für verschiedene Projekte der Beschwerdeführerin. Demnach wären die Projekte H.\_\_\_\_\_, I.\_\_\_\_\_, J.\_\_\_\_\_, K.\_\_\_\_\_, L.\_\_\_\_\_ und M.\_\_\_\_\_ zum Vorsteuerabzug zugelassen worden, die Projekte E.\_\_\_\_\_, F.\_\_\_\_\_ und D.\_\_\_\_\_

hingegen nicht. Die HA MWST antwortete darauf: «Wie telefonisch vereinbart, können wir Ihnen die untenstehende Aussage bejahen. Dies jedoch vorbehältlich einer Gesamteinigung [...]». Die besagte Gesamteinigung kam nicht zustande, wobei hier unerheblich ist, warum dies nicht geschah.

Der Vollständigkeit halber ist festzuhalten, dass bei den Projekten E.\_\_\_\_\_ und F.\_\_\_\_\_ mittlerweile von der ESTV der Vorsteuerabzug nach entsprechenden Hinweisen der Beschwerdeführerin zugelassen wurde und diese im vorliegenden Verfahren nicht mehr zu beurteilen sind.

**4.1.2** Selbst wenn man davon ausginge, dass eine solche Einigung zustande gekommen wäre, würde der Vertrauensschutz zumindest daran scheitern, dass die Beschwerdeführerin aufgrund der Auskunft keine nachteiligen Dispositionen getroffen hat (E. 2.9.1). Die Beschwerdeführerin macht zwar geltend, sie hätte ohne die Auskunft andere Vorkehrungen getroffen, beispielsweise Kosten direkt an die ausländischen Verkäufer fakturiert sowie alle Managementleistungen in Zusammenhang mit den Verkaufsbemühungen fakturiert, um die *taxe occulte* zu reduzieren, und sie hätte direkt rechtliche Beratung in Anspruch genommen. Die Projekte waren zu diesem Zeitpunkt aber schon abgeschlossen und die Mehrwertsteuerkontrolle bereits durchgeführt, so dass nur schwer vorstellbar ist, wie die Beschwerdeführerin noch nachträglich hätte Rechnungen ausstellen können, die von der ESTV zu berücksichtigen gewesen wären. Auch war die Einigung mit den Geldgebern zu diesem Zeitpunkt bereits geschlossen (Einigung insbesondere mit den Banken [im Jahr] 2010 [E. 3.1.2], Anfrage an die ESTV am 11. Januar 2011). Auch aus diesem Grund wäre es schwierig gewesen, Änderungen welcher Art auch immer vorzunehmen. Vor allem kann bei diesem zeitlichen Ablauf ausgeschlossen werden, dass die Anfrage bei der ESTV und deren Auskunft einen Einfluss auf die Einigung mit den Banken hatte. Beim Beizug eines Rechtsvertreters hätte es ohnehin nur darum gehen können, den Sachverhalt, der sich bereits verwirklicht hatte, juristisch neu zu beurteilen. Eine juristische Neuurteilung ist jedoch auch noch im vorliegenden Verfahren möglich, weshalb der Beschwerdeführerin durch einen allenfalls späteren Beizug eines Rechtsvertreters ohnehin kein nicht wiedergutzumachender Schaden entstanden ist. Damit ist – neben dem Umstand, dass mit der ESTV keine vorbehaltlose Einigung zustande kam (E. 4.1.1) – mindestens eine weitere Voraussetzung für die erfolgreiche Geltendmachung von Treu und Glauben – nämlich die Vornahme nicht ohne Nachteil rückgängig zu machender Dispositionen – nicht erfüllt.

**4.1.3** Zur Auskunft der HA DVS ist festzuhalten, dass diese für die HA MWST nicht bindend ist. Im Schreiben der damaligen Vertretung der Beschwerdeführerin vom 19. April 2010 (deren steuerrechtliche Würdigung betreffend Emissions- und Umsatzabgabe sowie Verrechnungssteuer am 18. Mai 2010 durch die HA DVS genehmigt wurde) ging es um die Themen Verkauf der eigenen Aktien an die Finanzgläubiger, Kapitalherabsetzung, ordentliche Kapitalerhöhung, weitere Kapitalerhöhung durch Ausgabe zusätzlicher neuer Aktien an die Finanzgläubiger, bedingte Kapitalerhöhung und Forderungsverzicht durch Finanzgläubiger. Der Verkauf von Unternehmensteilen oder ganzen Unternehmen war demnach ohnehin nicht Gegenstand der Anfrage.

**4.2** Zusammenfassend ist festzuhalten, dass durch eine Abweichung vom im E-Mail-Austausch Vorgesehenen kein Verstoss gegen Treu und Glauben vorliegt, weil keine Vertrauensgrundlage gegeben ist.

## 5.

Nachfolgend werden jene Projekte, bei denen im vorliegenden Verfahren noch streitig ist, ob ein Vorsteuerabzug zulässig ist, in einer Tabelle kurz dargestellt.

Name	Share-Deal oder Asset-Deal	zustande gekommen
H._____	Share	nein
I._____ und J._____	Asset	nein
K._____	Share	nein
L._____	Share	ja
M._____	Share	nein
D._____	Share	ja

**5.1** Der Tabelle ist zu entnehmen, dass sich die noch streitigen Projekte in drei Gruppen aufteilen lassen:

- Verkauf nicht zustande gekommen, Asset Deal:  
I.\_\_\_\_\_ und J.\_\_\_\_\_;
- Verkauf nicht zustande gekommen, Share Deal:  
H.\_\_\_\_\_, K.\_\_\_\_\_ und M.\_\_\_\_\_;
- Verkauf zustande gekommen, Share Deal:  
L.\_\_\_\_\_ und D.\_\_\_\_\_.

## 5.2

**5.2.1** Bei jenen Projekten, bei denen der Verkauf nicht zustande gekommen ist, ist der Vorsteuerabzug nicht zuzulassen. Mangels einer Ausgangsleistung, kann die Vorsteuer der Eingangsleistung nach dem auf den vorliegenden Fall anwendbaren aMWSTG nicht abgezogen werden. Insofern handelt es sich mehrwertsteuerrechtlich gesehen um Endverbrauch (E. 2.3.1 f.). Ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Eingangs- und der Ausgangsleistung kann nicht gegeben sein, da es keine Ausgangsleistung gibt (E. 2.4). Eine nur geplante Verwendung genügt damit letztlich nicht, selbst wenn diese über ein rein hypothetisches Stadium hinausgegangen ist und schon recht konkrete Formen angenommen hat, wie dies bei der Beschwerdeführerin der Fall gewesen zu sein scheint. Dabei spielt es keine Rolle, dass die Massnahmen im Rahmen einer Sanierung ergriffen wurden. Das MB 23 ändert vorliegend daran nichts. Es erwähnt diesen Fall gar nicht (vgl. E. 2.7.2). Zudem könnte – wie die ESTV zu Recht anmerkt – eine gesetzliche Regelung nicht durch ein Merkblatt ausser Kraft gesetzt werden. Das Bundesverwaltungsgericht hat im vorliegenden Fall keine Veranlassung, von der höchstrichterlichen Rechtsprechung (E. 2.4.2) abzuweichen. Es ist daher nicht auf die Begriffsdefinition des Sanierungsfalls und der Sanierungsmassnahme im MB 23 einzugehen.

Damit kann die Beschwerdeführerin für sämtliche Projekte, bei denen der Verkauf schliesslich nicht zustande kam, schon aus diesem Grund keinen Vorsteuerabzug geltend machen. Dies gilt für die Projekte I.\_\_\_\_\_, J.\_\_\_\_\_, H.\_\_\_\_\_, K.\_\_\_\_\_ und M.\_\_\_\_\_.

**5.2.2** Die beiden Projekte, bei welchen ein Verkauf zustande kam, wurden durch die Muttergesellschaft, die C.\_\_\_\_\_, vollzogen. Bei der Weiterfakturierung der Auslagen der Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang an die Muttergesellschaft handelt es sich um einen Innenumsatz der Mehrwertsteuergruppe, gehören doch beide Gesellschaften (die C.\_\_\_\_\_ und die Beschwerdeführerin) derselben Mehrwertsteuergruppe an. Dieser Innenumsatz wird mehrwertsteuerlich nicht berücksichtigt (E. 2.8).

Die Muttergesellschaft verkaufte im Rahmen der Projekte jeweils Konzerngesellschaften (die nicht der Mehrwertsteuergruppe angehörten) an Dritte. Dazu wurde ein Share Deal abgeschlossen. Wie zuvor gesehen, gehören Share Deals (zumindest unter dem hier anwendbaren aMWSTG) zu den unecht befreiten Leistungen. Damit sind die Vorsteuern, die im Rahmen eines solchen Verkaufs angefallen sind, nicht abziehbar (E. 2.6.3 f.). Folg-

lich sind vorliegend die Vorsteuern, die bei der Beschwerdeführerin angefallen sind, nicht abziehbar. Der Vollständigkeit halber sei nochmals erwähnt, dass die Weiterfakturierung von der Beschwerdeführerin an die Muttergesellschaft ausser Acht zu bleiben hat.

Damit sind die Vorsteuern auch für die verbleibenden Projekte L. \_\_\_\_\_ und D. \_\_\_\_\_ nicht abziehbar. Das soeben Ausgeführte würde überdies auch für die Projekte H. \_\_\_\_\_, K. \_\_\_\_\_ und M. \_\_\_\_\_ gelten, die nicht zustande gekommen sind, weshalb bei ihnen schon aus diesem Grund ein Vorsteuerabzug nicht möglich war (E. 5.2.1).

Wiederum keine Rolle spielt, dass die Verkäufe im Rahmen einer Sanierung des Konzerns stattfanden (E. 2.7.3 f.).

**5.3** Was die Beschwerdeführerin dagegen vorbringt, überzeugt nicht.

**5.3.1** Sie macht geltend, der objektive wirtschaftliche Zusammenhang in Bezug auf die vorsteuerbelasteten Aufwendungen in der Sanierungsphase habe darin bestanden, die Eigenkapitalbasis der Gruppe erheblich zu stärken und eine nachhaltige, langfristig tragfähige Kapitalstruktur zu schaffen. Die Sanierungsmassnahmen hätten darauf abgezielt, eine Mehrwert generierende Tätigkeit des Konzerns nach den Gesetzen des Marktes zur Erzielung steuerbarer Umsätze zu ermöglichen, was auch gelungen sei.

Die Schaffung einer Eigenkapitalbasis stellt aber weder eine Lieferung noch eine Dienstleistung dar. Es mangelt bereits am Leistungsaustausch (E. 2.2.1). Bezeichnenderweise erklärt die Beschwerdeführerin denn auch nicht, womit der Zusammenhang bestehen soll. Es ist somit weniger von einem Zusammenhang als von einem Ziel auszugehen, das mit der Reorganisation erreicht werden sollte.

**5.3.2** Die Beschwerdeführerin ist der Auffassung, die mehrwertsteuerliche Qualifikation von unternehmerischen Vorgängen habe nach wirtschaftlichen Kriterien zu erfolgen. Aufgrund einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise hätten die Unternehmensverkäufe die gleiche Funktion gehabt, wie die Forderungsverzichte (die zu keiner Vorsteuerabzugskürzung geführt hätten), nämlich – kurz gesagt – den Konzern zu sanieren.

Allerdings scheidet dieses Vorbringen der Beschwerdeführerin daran, dass nicht einfach darauf abgestellt werden darf, welcher Zweck mit einer Tätigkeit angestrebt wird. Auch unecht befreite Leistungen zielen in der Regel darauf ab, Gewinn zu erzielen. Dennoch berechtigen sie – im Gegensatz

zu anderen Leistungen, die demselben Zweck dienen und die nicht unecht befreit sind – in der Regel nicht zum Vorsteuerabzug (E. 2.5.1).

Wirtschaftlich betrachtet führten die mit der Mehrwertsteuer belasteten Vorleistungen zu Wertschriftenverkäufen. Bei einem Share Deal handelt es sich um Handel mit Wertschriften (E. 2.6.4). Bei einem solchen ist der Vorsteuerabzug ausgeschlossen (E. 2.6.3).

**5.3.3** Auch wenn die Beschwerdeführerin ausführt, bei Sanierungsmaßnahmen innerhalb eines Konzerns, bei denen Anteile an Gesellschaften oder Vermögensteile verkauft würden, könne nicht von «Handel» die Rede sein, ändert dies nichts daran, dass die Wertpapiere verkauft wurden. Es wurden demnach Umsätze mit dem Verkauf von Wertpapieren erzielt. Die Erzielung solcher Umsätze ist nach Art. 18 Ziff. 19 Bst. e aMWSTG gerade von der Steuer ausgenommen (E. 2.6.1). Wie gesehen, rechtfertigt allein der Umstand, dass eine Sanierung vorgenommen wurde, es nicht, sämtliche Vorsteuern als abzugsfähig zu deklarieren (vgl. E. 2.7.2 und 2.7.4). Beim Wertschriftenhandel handelt es sich aber gerade nicht um eine solche Tätigkeit und bei nicht zustande gekommenen Verkäufen liegt – wie gesehen – gar keine Ausgangsleistung vor (E. 5.2.1 und 2.4).

**5.3.4** Daran ändert auch nichts, dass der Sinn dieser unechten Steuerbefreiung ist, die Kumulation der Mehrwertsteuer mit anderen Steuern, insbesondere der Stempelabgabe zu vermeiden (E. 2.5.2 und 2.6.2). Ob eine bestimmte Transaktion tatsächlich der Stempelabgabe unterliegt oder nicht, ist dabei irrelevant, sonst hätte der Gesetzgeber diesen Umstand im Gesetz festsetzen müssen. Damit ist für den vorliegenden Fall auch nicht zu prüfen, ob die (zustande gekommenen) Verkäufe von Wertschriften der Stempelabgabe unterliegen würden.

**5.3.5** Die Beschwerdeführerin bringt vor, die bezogenen Leistungen seien mittelbar für steuerbare Ausgangsleistungen verwendet worden. Die während der Sanierungsphase und heute erzielten steuerbaren Leistungen, wären ohne die vorgenommenen Investitionen im Zusammenhang mit den Sanierungsmaßnahmen nie erzielt worden.

Ob Letzterem so ist, kann hier ebenfalls offengelassen werden. Nicht zustande gekommene Verkäufe haben jedenfalls nichts dazu beigetragen, es sei denn, man wolle sich auf den Standpunkt stellen, der Nichtverkauf sei gerade für die neuen Leistungen ursächlich gewesen, womit dann aber



wiederum die Vorbereitungshandlungen für den Kauf nicht notwendig gewesen wären und mit den neuen Leistungen nicht im Zusammenhang stünden. Dererlei bringt die Beschwerdeführerin jedoch zu Recht nicht vor.

Weiter ändert der von der Beschwerdeführerin genannte Umstand nichts daran, dass Wertschriftenhandel, zu dem auch Share Deals im Rahmen von Sanierungsmassnahmen gehören (E. 2.6.4 und 2.7.4), nun einmal von der Mehrwertsteuer unecht befreit sind (E. 2.5.1, 2.6.1 und 2.6.3). Damit nützt dieses Argument der Beschwerdeführerin nichts. Es wird ja in der Lehre gerade als problematisch angesehen, dass unechte Steuerbefreiungen zu einer Steuerkumulation führen können, wenn sie nicht am Ende der Umsatzkette stehen (vgl. E. 2.3.1 und 2.6.2). Selbst wenn man also einen mehrwertsteuerlich relevanten Zusammenhang zwischen den Verkäufen und den heute getätigten steuerbaren Leistungen sehen wollte, änderte dies nichts daran, dass die Vorsteuern nicht abgezogen werden können.

**5.3.6** Die Beschwerdeführerin ist zudem der Meinung, die Vorsteuern seien im Rahmen ihrer steuerbaren Tätigkeit, nämlich der Sanierung des Konzerns, angefallen und daher abzugsfähig.

Die Beschwerdeführerin übersieht hier, dass ausgenommene Umsätze eben nicht als im Rahmen der steuerbaren Tätigkeit erbracht gelten, weil sie gerade nicht steuerbar sind (E. 2.5 i.V.m. E. 2.3.1 f.). Der konkrete Leistungsaustausch ist hier zu beachten und nicht die allgemeine Tätigkeit der Beschwerdeführerin. Mit diesem Argument vermag die Beschwerdeführerin nichts am bisherigen Ergebnis zu ändern.

**5.3.7** Nicht zu prüfen ist hier, ob die Beschwerdeführerin – wie sie dies geltend macht – bei den nicht zustande gekommenen Projekten die Vorsteuern hätte abziehen können, wenn sie die Kosten den ausländischen Gesellschaften bzw. Gesellschaften, die nicht Mitglied der Mehrwertsteuergruppe sind, weiterverrechnet hätte. Zu beurteilen ist nur der vorliegende Fall und nicht eine andere, ebenfalls mögliche Konstellation oder theoretische Fragen (vgl. Urteil des BGer 2C\_1174/2014 vom 24. September 2015 E. 3). Vorliegend wurden die Kosten gerade nicht weiterverrechnet.

**5.3.8** In BGE 132 II 353 E. 6.2, den die Beschwerdeführerin nennt, hat das Bundesgericht mit Bezug auf die Praxisänderung der ESTV festgehalten, die ESTV akzeptiere den Vorsteuerabzug bei Sanierungsmassnahmen, allerdings bezog es sich dabei nur auf Einlagen von Aktionären und wiederholte daraufhin, dass gemäss der Praxisänderung (E. 2.7.1) die Vorsteuern

auf Kosten bei Kapitalerhöhungen, bei Fremdkapitalbeschaffung und im Zusammenhang mit Sanierungsfällen von der Gesellschaft, der die Einlagen zugutekommen, abgezogen werden könnten. Von nur geplanten Massnahmen ist hier nirgends die Rede. Auch werden Verkäufe von Anteilen an Unternehmen nirgends genannt. Aus diesem BGE kann die Beschwerdeführerin damit nichts zu ihren Gunsten ableiten.

**5.3.9** Schliesslich ist auch nicht relevant, wie die ESTV die Vorsteuern bei anderen Projekten behandelte. Vorliegend geht es nur um die Beurteilung der genannten Projekte (zum Vertrauensschutz siehe insb. E. 4.1.2). Dass allenfalls die Voraussetzungen einer Gleichbehandlung im Unrecht gegeben wären, macht die Beschwerdeführerin zurecht nicht geltend.

**5.3.10** Das Urteil des Bundesgerichts 2A.348/2004 vom 1. Dezember 2004 enthält in E. 3.2 grundsätzliche Ausführungen zum Vorsteuerabzug. Diese beanspruchen unabhängig vom konkreten Sachverhalt Geltung und erweisen sich unter diesem Aspekt – entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin – als präjudiziell. Gleiches gilt für die Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1538/2006 vom 28. Mai 2008 und A-6198/2009 vom 22. Juli 2010. Fragen liesse sich höchstens, ob der Umstand, dass es vorliegend um Tätigkeiten im Rahmen von Sanierungsmassnahmen geht, diese Grundsätze als nicht anwendbar erscheinen lässt. Dies wurde jedoch zuvor bereits verneint (E. 5.3).

**5.3.11** Die Beschwerdeführerin rügt, die Vorinstanz habe gegen den von Referenten des Instituts für Finanzwirtschaft und Finanzrecht an der Universität St. Gallen (IFF) erarbeiteten «Verhaltenskodex für Steuerbehörden, Steuerzahler und Steuerberater» (abrufbar auf [www.estv.admin.ch](http://www.estv.admin.ch) > Allgemein > Grundlagenpapiere, zuletzt eingesehen am 2. Mai 2016) verstossen, indem sie ihr (der Beschwerdeführerin) unter anderem «Feilschen» vorgeworfen habe, obwohl sie nur ihre Rechte wahrhaben wollen, wobei die ESTV auch reine Behauptungen aufstelle. Darauf ist nicht weiter einzugehen. Dieser Verhaltenskodex wird zwar von der ESTV begrüsst, ist aber kein direkt anwendbares Regelwerk. Zudem beschränkt sich die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang auf den Hinweis, der (angebliche) Verstoß gegen den genannten Verhaltenskodex sei der Rechtsfindung nicht dienlich.

**6.**

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde im Umfang von Fr. 100'400.--, zusätzlich des gesetzlich geschuldeten Vergütungszinses (Art. 48 Abs. 4 Satz 1 aMWSTG und Art. 88 Abs. 4 MWSTG) gutzuheissen (E. 1.8.1), im Übrigen aber abzuweisen. Die Vorinstanz macht zwar geltend, die vor Bundesverwaltungsgericht neu eingereichte BB 43 der Beschwerdeführerin habe sie zum Antrag auf teilweise Gutheissung veranlasst. Allerdings verweist die Beschwerdeführerin zur Begründung nur teilweise auf BB 43 (irrtümlich als Beilage 41 bezeichnet), vor allem aber auf BB 42, die sich bereits in BB 36 zur Einsprache befand. Dass der Betrag von Fr. 78'022.85 in der Abrechnung zum 4. Quartal 2009 im Rahmen der Vorsteuerabzugskorrektur von der Beschwerdeführerin wieder von der zurückverlangten Vorsteuer abgezogen wurde, ergibt sich grundsätzlich aus BB 36, auch wenn die BB 43, aus der sich der «Restbetrag» der Vorsteuerabzugskürzung ergibt, verdeutlicht, wie sich die gesamte Vorsteuerabzugskürzung zusammensetzt. Zudem wäre es der ESTV möglich gewesen, bei der Beschwerdeführerin nachzufragen, wie sich dieser Betrag zusammensetzt. Dass sie dies getan hätte, ist nicht aktenkundig. Schliesslich kann der Beschwerdeführerin nicht entgegengehalten werden, dass die ESTV ihre Ausführungen in der Einsprache zum Betrag von Fr. 22'376.50 missverstand. Art. 63 Abs. 3 VwVG ist daher nicht anwendbar.

Ausgangsgemäss hat die unterliegende Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten von Fr. 30'000.-- zu 9/10 und damit im Umfang von Fr. 27'000.-- zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG; vgl. Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Dieser Betrag wird dem einbezahlten Kostenvorschuss entnommen. Der Restbetrag von Fr. 3'000.-- ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückzuerstatten. Die Vorinstanz wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung von Fr. 4'500.-- zu bezahlen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG und Art. 7 Abs. 1 VGKE sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

*(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)*

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:****1.**

Die Beschwerde wird im Umfang von Fr. 100'400.-- (zuzüglich gesetzlich geschuldeter Vergütungszinsen) gutgeheissen. Im Übrigen wird sie abgewiesen.

**2.**

Die von der Beschwerdeführerin zu tragenden Verfahrenskosten werden auf Fr. 27'000.-- festgesetzt. Dieser Betrag wird dem von der Beschwerdeführerin einbezahlten Kostenvorschuss in Gesamthöhe von Fr. 30'000.-- entnommen. Der Restbetrag von Fr. 3'000.-- wird ihr nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

**3.**

Die Vorinstanz wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung von Fr. 4'500.-- zu entrichten.

**4.**

Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Michael Beusch

Susanne Raas

**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 Rechtschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: