



Abteilung I  
A-3835/2023

## Urteil vom 15. Mai 2024

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),  
Richter Pierre-Emmanuel Ruedin,  
Richterin Annie Rochat Pauchard,  
Gerichtsschreiber Roger Gisclon.

Parteien

**A. \_\_\_\_\_ AG,**  
vertreten durch  
Von Graffenried AG Treuhand,  
Beschwerdeführerin,

gegen

**Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,**  
Hauptabteilung Mehrwertsteuer,  
Vorinstanz.

Gegenstand

MWST (Wiedererwägung bzw. Widerruf/Zeitpunkt der Vorsteuerkorrektur); Steuerperioden 2014 bis 2018.

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

Die A. \_\_\_\_\_ AG (nachfolgend: Steuerpflichtige) ist seit dem 1. Januar 1995 im Register der Steuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Sie bezweckt als Kernaufgabe Dienstleistungen im öffentlichen Verkehr. In diesem Zusammenhang kann sie u.a. Grundstücke und Anlagen erwerben, verwalten und veräussern.

**B.**

Die ESTV führte bei der Steuerpflichtigen ab 14. Oktober 2019 sowie ab 20. Januar 2020 eine externe Kontrolle über die Steuerperioden 2013 bis 2018 durch. Während der Kontrolle fand ein regelmässiger und intensiver Informationsaustausch zwischen den Aussendienstmitarbeitern der ESTV und den Vertretern der Steuerpflichtigen statt, wobei nebst der Klärung von Fragen zu konkreten Sachverhalten auch die von den Aussendienstmitarbeitern der ESTV gemachten Feststellungen besprochen wurden.

**C.**

Am 15. November 2020 sandte der zuständige Aussendienstmitarbeiter der Steuerpflichtigen das Kontrollergebnis betreffend die Steuerperioden 2014 bis 2018 zu, woraufhin diese mit Eingabe vom 9. Dezember 2020 ausführte, dass sie die gemäss Kontrollergebnis vom 15. November 2020 vorgenommene Steuerkorrektur von CHF 2'253'998 unter Vorbehalt bezahle, was am 23. Dezember 2020 auch erfolgt ist.

**D.**

Betreffend die Steuerperiode 2013 wurde der Steuerpflichtigen am 24. November 2020 die Einschätzungsmittelung (EM) Nr. (...) mit einer Steuernachforderung von CHF 2'053'935 ausgestellt. Auch diesen Betrag bezahlte die Steuerpflichtige gemäss Schreiben vom 9. Dezember 2020 unter Vorbehalt. Die Steuernachforderung erfolgte aufgrund einer Vorsteuerkorrektur bei einem Bauprojekt.

**E.**

Im Rahmen einer gemeinsamen Besprechung vom 21. Januar 2021 legte die ESTV der Steuerpflichtigen mit Bezug auf den Zeitpunkt der Vornahme der Vorsteuerkorrektur bei Bauten dar, dass die definitive Vorsteuerkorrektur richtigerweise per 2014 berechnet worden sei, jedoch zu Unrecht in der EM Nr. (...) vom 24. November 2020 betreffend die Steuerperiode 2013 enthalten sei, weshalb diese grundsätzlich aus dieser (i.e. der EM Nr. [...])

herauszunehmen und in die (noch zu erstellende) EM betreffend die Steuerperioden 2014 bis 2018 übertragen werden müsse.

**F.**

Entgegen den Darlegungen anlässlich der Besprechung vom Januar 2021 hat die ESTV am 12. März 2021 die EM Nr. (...) für die Steuerperioden 2014 bis 2018 ohne die Vorsteuerkorrektur betreffend das Bauprojekt erlassen. Die Vorsteuerkorrektur verblieb in der EM Nr. (...) betreffend die Steuerperiode 2013. Der Erlass der EM Nr. (betreffend die Steuerperioden 2014 bis 2018) mit einer Steuernachforderung von nunmehr CHF 2'365'231 erfolgte ohne Vorbehalt, dass diese fehlerhaft sei und die Vorsteuerkorrektur betreffend das Bauprojekt zu einem späteren Zeitpunkt noch in diese EM zu integrieren sei.

**G.**

Am 16. April 2021 überwies die Steuerpflichtige der ESTV den Betrag von CHF 111'233, als Differenz zwischen der mit Kontrollergebnis vom 15. November 2020 festgesetzten Steuernachforderung von CHF 2'253'998 sowie der mit EM Nr. (...) festgesetzten Steuernachforderung von CHF 2'365'231. Auch diese Zahlung erfolgte gemäss Schreiben der Steuerpflichtigen vom 14. April 2021 unter Vorbehalt.

**H.**

Nachdem die Steuerpflichtige der ESTV mit E-Mail vom 11. März 2021 mitteilte, dass sie nach nochmaliger Analyse des Bauprojekts auf eine Schlussabrechnung datierend vom 30. November 2012 des Totalunternehmers gestossen sei und um eine Besprechung ihrer Erkenntnisse ersuchte, teilte die ESTV ihr im Hinblick auf den Zeitpunkt der Berechnung und Deklaration der definitiven Vorsteuerkorrektur mit E-Mail vom 18. Juni 2021 nochmals mit, dass das Bauprojekt zwar 2012 abgeschlossen worden sei, die definitive Bauabrechnung hingegen erst 2014 vorgelegen habe, weshalb richtigerweise auch die Berechnung sowie die Deklaration der Differenz zwischen der effektiven und der bisher provisorisch vorgenommenen Vorsteuerkorrektur in der Steuerperiode 2014 zu erfolgen habe.

Im Rahmen der E-Mail vom 18. Juni 2021 führte die ESTV weiter aus, im Moment sei die definitive Vorsteuerkorrektur, obwohl sie richtigerweise per 2014 berechnet worden sei, in der EM 2013 enthalten, weshalb sie grundsätzlich aus dieser herauszunehmen und in die EM, in welcher die Steuerperiode 2014 enthalten sei, zu übertragen sei. Dies könne sie – die ESTV – indes nur vornehmen, so lange die beiden EM nicht rechtskräftig seien.

Betragsmässig ändere sich nichts, einzig der Verzugszins sei nicht mehr ab dem Verfall der EM 2013, sondern ab dem mittleren Verfall der zweiten EM geschuldet. Daher stelle sich aus Sicht von ihr – der ESTV – die Frage, ob aus ihrer Sicht – i.e. aus derjenigen der Steuerpflichtigen – die Möglichkeit bestehe, auf die Neuerstellung der beiden EM zu verzichten, sofern sie – die ESTV – den Verzugszins, wie dargelegt, neu berechne.

**I.**

Mit E-Mail vom 19. Oktober 2021 entgegnete die Steuerpflichtige der E-Mail der ESTV vom 18. Juni 2021, dass sie – die Steuerpflichtige – die EM bisher nicht schriftlich anerkannt und mit Vorbehalt bezahlt habe. Diese Vorbehalte werde sie – die Steuerpflichtige – nicht zurückziehen und sie werde die EM auch nicht schriftlich anerkennen. Sie – die Steuerpflichtige – bitte deshalb die ESTV um die Zustellung einlässlich begründeter Verfügungen, damit sie die vorgenommenen Nachbelastungen allenfalls begründet anfechten könne.

**J.**

Die ESTV teilte der Steuerpflichtigen mit Schreiben vom 7. Februar 2022 mit, dass im vorliegenden Verfahren bisher weder eine sachbezogene Bestreitung noch eine sachbezogene Begründung vorliege und es seien auch keine entsprechenden Beweismittel eingereicht worden. Sie ersuche daher die Steuerpflichtige ihr mitzuteilen, was sie an der EM Nr. (betreffend die Steuerperioden 2014 bis 2018) konkret bestreite bzw. weshalb sie damit nicht einverstanden sei und dies entsprechend zu begründen und die erforderlichen Belege dazu bis am 7. März 2022 einzureichen.

**K.**

Mit Schreiben vom 7. März 2022 nahm die Steuerpflichtige dazu Stellung und legte dar, dass Einschätzungsmittelungen kein Anfechtungsobjekt darstellen würden und erst eine begründete Verfügung der ESTV von ihr – der Steuerpflichtigen – angefochten werden könne. Zudem sei das Ersuchen einer steuerpflichtigen Person um Erlass einer Verfügung an keine Bedingungen und keine Begründung geknüpft. Nichtsdestotrotz teilte die Steuerpflichtige der ESTV mit, zu welchen Punkten der EM Nr. (...) sie eine einlässliche Begründung wünsche.

**L.**

Mit Schreiben vom 25. Mai 2022 anerkannte die Steuerpflichtige schliesslich die EM Nr. (...) vom 12. März 2021 (Steuerperioden 2014 bis 2018) ausdrücklich und ohne Vorbehalt. Betreffend die EM Nr. (...) vom

24. November 2020 für die Steuerperiode 2013 führte sie sodann aus, diesbezüglich erwarte sie – die Steuerpflichtige – nach wie vor eine einlässlich begründete Verfügung zur Thematik, in welchem Zeitpunkt die Vorsteuerkorrekturen vorzunehmen seien.

#### **M.**

Mit Schreiben vom 11. August 2022 hielt die ESTV vorab fest, dass mit der vorbehaltlosen Anerkennung der EM Nr. (...) vom 12. März 2021 (Steuerperioden 2014 bis 2018) seitens der Steuerpflichtigen die entsprechenden Steuerforderungen in Rechtskraft erwachsen seien. Weiter hielt die ESTV fest, dass sie ihr – i.e. der Steuerpflichtigen – im Rahmen der gemeinsamen Besprechung vom 21. Januar 2021 mit Bezug auf den Zeitpunkt der Vornahme der Vorsteuerkorrektur dargelegt habe, dass die definitive Vorsteuerkorrektur richtigerweise in der Steuerperiode 2014 vorzunehmen gewesen wäre und daher zu Unrecht in der EM Nr. (...) vom 24. November 2020 (Steuerperiode 2013) enthalten sei, weshalb diese Vorsteuerkorrektur in die EM Nr. (...) vom 12. März 2021 (Steuerperioden 2014 bis 2018) integriert werden müsse.

Sie – so die ESTV weiter – werde dies gestützt auf die Rechtsprechung des Bundesgerichts im Rahmen einer Wiedererwägung wegen offensichtlichen Veranlagungsfehlern korrigieren und die definitive Vorsteuerkorrektur wiedererwägungsweise in die EM Nr. (...) vom 12. März 2021 (Steuerperioden 2014 bis 2018) übertragen.

#### **N.**

Mit Schreiben vom 30. August 2022 teilte die Steuerpflichtige der ESTV mit, dass sie eine Wiedererwägung als unzulässig erachte.

#### **O.**

In der Folge erliess die ESTV am 17. November 2022 zwei Verfügungen. In diesem Zusammenhang korrigierte sie die in der EM Nr. (...) vom 24. November 2020 betreffend die Steuerperiode 2013 enthaltene definitive Vorsteuerkorrektur betreffend das Bauprojekt in Höhe von CHF 2'053'935 und fügte diese wiedererwägungsweise in die Verfügung betreffend die Steuerperioden 2014 bis 2018 bzw. in die Steuerforderung der Steuerperiode 2014 ein. Darüber hinaus korrigierte die ESTV im Rahmen der Verfügung vom 17. November 2022 betreffend die Steuerperioden 2014 bis 2018 die seitens der Steuerpflichtigen deklarierte Umsatz- und Bezugssteuer. So wurden für die Steuerperioden 2014, 2015 und 2016 jeweils CHF 34'363, CHF 30'955 und CHF 22'231 Umsatz- und Bezugssteuer nachbelastet. Für

die Steuerperioden 2017 und 2018 schrieb die ESTV der Steuerpflichtigen demgegenüber Umsatz- und Bezugssteuer in den Beträgen von CHF 6'403 bzw. CHF 128'628 gut. Dementsprechend setzte die ESTV ihre Steuernachforderung gegenüber der Steuerpflichtigen für die Steuerperioden 2014 bis 2018 neu auf CHF 4'371'685 Mehrwertsteuer fest.

**P.**

Die Verfügung betreffend die Steuerperiode 2013 wurde von der Steuerpflichtigen nicht angefochten. Gegen die Verfügung, mit der die rechtskräftige EM Nr. (...) betreffend die Steuerperioden 2014 bis 2018 in Wiedererwägung gezogen wurde, erhob die Steuerpflichtige indes mit Eingabe vom 3. Januar 2023 Einsprache. Darin machte sie im Wesentlichen geltend, dass die Voraussetzungen für einen Widerruf nicht gegeben seien und dass im Übrigen die Vorsteuerkorrektur im Zeitpunkt vorzunehmen sei, in welchem im geringeren Ausmass als vorgesehen für die Vermietung der Immobilie optiert werde. Dies sei dann der Fall, wenn die Nutzung der Liegenschaft bekannt sei (also 2013) und nicht, wann die letzte Rechnung der Bauaufwendungen eintreffe.

**Q.**

Die ESTV hat die Einsprache vom 3. Januar 2023 mit Einspracheentscheid vom 9. Juni 2023 abgewiesen. Darin bestätigte sie – die ESTV – ihre Steuernachforderung gegenüber der Steuerpflichtigen für die Steuerperioden 2014 bis 2018 in Höhe von CHF 4'371'685 Mehrwertsteuer. Zudem hielt die ESTV in Dispositiv-Ziffer 1 fest, dass die Verfügung vom 17. November 2022 mangels Anfechtung betreffend die Steuerperiode 2014 im Umfang von CHF 324'555, betreffend die Steuerperiode 2015 im Umfang von CHF 669'382, betreffend die Steuerperiode 2016 im Umfang von CHF 198'877, betreffend die Steuerperiode 2017 im Umfang von CHF 754'087 und betreffend die Steuerperiode 2018 im Umfang von CHF 370'848 in Rechtskraft erwachsen sei.

**R.**

Mit Eingabe vom 7. Juli 2023 erhob die Steuerpflichtige (fortan: Beschwerdeführerin) beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde gegen den Einspracheentscheid der ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) vom 9. Juni 2023. Sie stellt die folgenden Rechtsbegehren:

1. Der Einspracheentscheid der ESTV vom 9. Juni 2023 sei aufzuheben.

2. Es sei festzustellen, dass die Einschätzungsmitteilung Nr. (...) vom 12. März 2021 betreffend die Steuerperioden 2014 bis 2018 am 25. Mai 2022 durch vorbehaltlose Anerkennung in Rechtskraft erwachsen sei.
3. Der Beschwerdeführerin sei der am 23. Dezember 2020 unter Vorbehalt bezahlte Betrag von CHF 2'053'935 zuzüglich Vergütungszins von 4 % seit 23. Dezember 2020 zurückzuzahlen.
4. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der ESTV.

#### Eventualiter

1. Der Einspracheentscheid der ESTV vom 9. Juni 2023 sei aufzuheben.
2. Die Steuerforderung sei für die Steuerperiode  
2014 auf CHF 33'330'325  
2015 auf CHF 60'569'635  
2016 auf CHF 88'824'966  
2017 auf CHF 89'145'630  
2018 auf CHF 80'779'268 festzusetzen.
3. Der Beschwerdeführerin sei der unter Vorbehalt am 23. Dezember 2020 bezahlte Betrag von CHF 2'053'935 zuzüglich Vergütungszins von 4 % seit 23. Dezember 2020 zurückzuzahlen.
4. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der ESTV.

Vorab hält die Beschwerdeführerin im Rahmen ihrer Begründung fest, dass – entgegen den Ausführungen im Einspracheentscheid – keine Teile der Verfügung vom 17. November 2022 nicht bestritten worden seien, womit keine Teile der Verfügung vom 17. November 2022 in Rechtskraft erwachsen seien. Auch der Einspracheentscheid vom 9. Juni 2023 werde im Hauptantrag vollumfänglich angefochten und es werde die ersatzlose Aufhebung des Einspracheentscheids beantragt.

Weiter führt die Beschwerdeführerin im Rahmen ihres Hauptantrages im Wesentlichen aus, die Voraussetzungen für den Widerruf der in Rechtskraft erwachsenen EM Nr. (...) seien vorliegend nicht gegeben gewesen.

Den Eventualantrag begründet die Beschwerdeführerin im Wesentlichen damit, dass die gesetzlichen Bestimmungen betreffend den Zeitpunkt der Vornahme der Vorsteuerkorrektur aufgrund eines Eigenverbrauchs klar seien. Massgebend sei der Zeitpunkt, in dem die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug weggefallen seien (mit Verweis auf Art. 31 des Mehrwertsteuergesetzes vom 12. Juni 2009 [MWSTG, SR 641.20]). Es werde also auf die Nutzung der bezogenen Leistungen und den Zeitpunkt der Nutzungsänderung abgestellt und nicht auf den Zeitpunkt, wann diese Leistungen in Rechnung gestellt worden seien. Daraus schliesst die Beschwerdeführerin, dass die Vorsteuerkorrektur betreffend das Bauprojekt – wie von ihr deklariert – in der Steuerperiode 2013 hätte vorgenommen werden müssen.

### **S.**

Mit Vernehmlassung vom 24. August 2023 stellt die ESTV die folgenden Rechtsbegehren:

1. Auf die Beschwerde sei im Hauptantrag betreffend die Steuerperiode 2014 im Umfang von CHF 324'555, betreffend die Steuerperiode 2015 im Umfang von CHF 669'382, betreffend die Steuerperiode 2016 im Umfang von CHF 198'877, betreffend die Steuerperiode 2017 im Umfang von CHF 754'087 und betreffend die Steuerperiode 2018 im Umfang von CHF 370'848 (gesamthaft: CHF 2'317'750) nicht einzutreten. Im Übrigen sei die Beschwerde unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin vollumfänglich abzuweisen und der Einspracheentscheid der ESTV vom 9. Juni 2023 vollumfänglich zu bestätigen.
2. Auf die Beschwerde sei im Eventualantrag mit Bezug auf die Steuerperioden 2015, 2016, 2017 und 2018 mangels materieller Beschwerde nicht einzutreten, im Übrigen sei die Beschwerde unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin vollumfänglich abzuweisen und der Einspracheentscheid der ESTV vom 9. Juni 2023 vollumfänglich zu bestätigen.

**S.a** Vorab befasst sich die ESTV im Rahmen ihrer Begründung mit dem Streitgegenstand und führt hinsichtlich des Hauptantrags im Wesentlichen aus, die Beschwerdeführerin habe bereits mit ihrer Einsprache den Streitgegenstand eingeengt, weshalb die ESTV zu Recht im Einspracheentscheid festgehalten habe, dass und welcher Teil der Verfügung (und damit der Steuernachforderung) mangels Anfechtung rechtskräftig geworden sei. Die in Rechtskraft erwachsenen Steuernachforderungen von gesamthaft

CHF 2'317'750 seien demnach nicht mehr Gegenstand (Streitgegenstand) des vorliegenden Beschwerdeverfahrens, weshalb auf die Beschwerde diesbezüglich nicht einzutreten sei.

Weiter führt die ESTV hinsichtlich des Eventualantrags aus, indem die Beschwerdeführerin in Ziff. 2 des Eventualantrages für die Steuerforderungen betreffend die Steuerperioden 2015 bis 2018 die gleichen Beträge festzusetzen beantrage, wie die ESTV sie in Ziff. 4 des Einspracheentscheides vom 9. Juni 2023 für diese Steuerperioden als Steuerforderung festgesetzt und die daraus resultierenden Steuernachforderungen in Ziff. 1 des Einspracheentscheides als rechtskräftig verfügt habe, fehle es der Beschwerdeführerin mit Bezug auf diese Steuerperioden an der materiellen Beschwer bzw. am Rechtsschutzinteresse an der Aufhebung oder Abänderung des angefochtenen Einspracheentscheides. Auf die Beschwerde sei demzufolge in diesem Umfang nicht einzutreten.

**S.b** In materieller Hinsicht führt die ESTV im Wesentlichen aus, der Widerruf der fehlerhaften Verfügung bzw. vorliegend der EM Nr. (...) vom 12. März 2021 sei zu Recht erfolgt. Hinsichtlich des Bauprojektes bzw. der in diesem Zusammenhang vorzunehmenden Vorsteuerkorrektur stellt sich die ESTV (nach wie vor) auf den Standpunkt, dass diese in derjenigen Abrechnungs- bzw. Steuerperiode zu ermitteln sei, in welcher die letzten Rechnungen zur Erstellung des Baus eingegangen (bzw. bezahlt bei der Abrechnung nach der Methode der vereinnahmten Entgelte) seien, i.e. in der Steuerperiode 2014.

**T.**

Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten in den Rechtsschriften und auf die Akten wird – soweit dies für den Entscheid wesentlich ist – im Rahmen der folgenden 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 Sinne von

Art. 33 VGG. Die Beschwerde richtet sich gegen einen Einspracheentscheid der Vorinstanz und somit eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig.

**1.2** Das Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Die Beschwerdeführerin ist als Adressatin des angefochtenen Entscheids, mit welchem ihre Begehren abgewiesen wurden, grundsätzlich zur vorliegenden Beschwerde legitimiert (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist demnach – unter Vorbehalt des in E. 1.3.1 bis E. 1.3.4 Ausgeführten – einzutreten.

### **1.3**

**1.3.1** Die Beschwerdeberechtigung setzt u.a. voraus, dass die Beschwerdeführerin durch die angefochtene Verfügung besonders berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung hat (Art. 48 Abs. 1 Bst. b und c VwVG). Fehlt bei Beschwerdeeinreichung die Beschwerdelegitimation oder wird sie in Zweifelsfällen nicht substantiiert dargelegt, ist auf eine Beschwerde nicht einzutreten (BGE 134 II 45 E. 2.2.3; MARANTELLI-SONANINI/HUBER, in: Waldmann/Krauskopf [Hrsg.], Praxis-kommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 3. Aufl. 2023, Art. 48 N. 7). Das schutzwürdige Interesse an der Aufhebung oder Änderung der angefochtenen Verfügung kann rechtlicher oder auch bloss tatsächlicher Natur sein und braucht nicht mit dem Interesse übereinzustimmen, das durch die als verletzt bezeichnete Norm geschützt wird. Schutzwürdig ist das Interesse, wenn der Beschwerdeführer aus einer allfälligen Aufhebung oder Änderung des angefochtenen Entscheids einen praktischen Nutzen ziehen bzw. einen materiellen oder ideellen Nachteil vermeiden kann, den dieser Entscheid nach sich ziehen würde. Insofern muss die tatsächliche oder rechtliche Situation des Beschwerdeführers durch den Ausgang des Verfahrens in relevanter Weise unmittelbar beeinflusst werden können (BGE 140 II 214 E. 2.1; Urteile des BVGer A-2396/2022 vom 13. September 2023 E. 1.2.1; A-6695/2017 vom 23. April 2018 E. 1.3.1; MARANTELLI/HUBER, a.a.O., Art. 48 N. 10).

Da die Beschwerde grundsätzlich reformatorischer Art ist (vgl. Art. 61 Abs. 1 VwVG), muss, wo möglich und sinnvoll, ein Antrag in der Sache selbst – und nicht ein blosser Aufhebungsantrag – gestellt werden (BGE

137 II 313 E. 1.3; ZIBUNG/HOFSTETTER, in: Waldmann/Krauskopf [Hrsg.], Praxiskommentar VwVG, 3. Aufl. 2023, Art. 49 N. 51).

**1.3.2** Feststellungsbegehren sind subsidiär zu Leistungsbegehren und nur zulässig, wenn daran ein schutzwürdiges Feststellungsinteresse besteht. Zudem kann ein Feststellungsantrag nicht abstrakte, theoretische Rechtsfragen zum Gegenstand haben, sondern nur konkrete Rechte oder Pflichten (BGE 141 II 113 E. 1.7 m.w.H.; Urteil des BGer 2C\_109/2021 vom 28. Juni 2021 E. 1.2 m.w.H.; Urteile des BVGer A-2396/2022 vom 13. September 2023 E. 1.2.2; A-1909/2021 vom 31. August 2022 E. 1.2.3).

**1.3.3** Gegenstand des Beschwerdeverfahrens kann nur sein, was Gegenstand des vorinstanzlichen Verfahrens war oder nach richtiger Gesetzesauslegung hätte sein sollen. Was Streitgegenstand ist, bestimmt sich nach dem angefochtenen Entscheid und den Parteibegehren (BGE 142 I 155 E. 4.4.2, 136 II 457 E. 4.2, 133 II 35 E. 2; statt vieler: Urteil des BVGer A-6248/2018 vom 8. Januar 2020 E. 1.3). Das Anfechtungsobjekt bildet den Rahmen, welcher den möglichen Umfang des Streitgegenstandes begrenzt (BGE 133 II 35 E. 2). Letzterer darf im Laufe des Beschwerdeverfahrens eingeschränkt, jedoch nicht erweitert oder qualitativ verändert werden (vgl. BGE 131 II 200 E. 3.2; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1954/2022 vom 16. Februar 2023 E. 1.2.1).

Unklare Rechtsbegehren wird die Beschwerdeinstanz grundsätzlich unter Zuhilfenahme der Begründung auslegen (vgl. BGE 137 II 313 E. 1.3; Urteil des BGer 2C\_974/2014 vom 27. April 2015 E. 1.2; ZIBUNG/HOFSTETTER, a.a.O., Art. 49 N. 51).

#### **1.3.4**

**1.3.4.1** Im Rahmen des Hauptantrages verlangt die Beschwerdeführerin im Wesentlichen die Aufhebung des angefochtenen Einspracheentscheides und die Feststellung, dass die Einschätzungsmitteilung Nr. (...) vom 12. März 2021 betreffend die Steuerperioden 2014 bis 2018 am 25. Mai 2022 durch vorbehaltlose Anerkennung in Rechtskraft erwachsen sei.

Aus der Beschwerdebegründung, die hier zur Interpretation des Rechtsbegehrens herangezogen werden muss (E. 1.3.3), ergibt sich, dass die Beschwerdeführerin ihren Hauptantrag damit begründet, dass die EM Nr. (...) vom 12. März 2021 seitens der ESTV nicht hätte widerrufen werden dürfen.

Mit anderen Worten stellt sich die Beschwerdeführerin (implizit) auf den Standpunkt, dass an der Steuernachforderung, wie sie im Rahmen der

EM Nr. (...) vom 12. März 2021 ermittelt wurde, festgehalten werden soll. Die Steuernachforderung für die Steuerperioden 2014 bis 2018 soll demnach nicht – wie im angefochtenen Einspracheentscheid sowie in der Verfügung vom 17. November 2022 festgehalten – CHF 4'371'685 betragen, sondern CHF 2'365'231 (vgl. Sachverhalt Bst. F und G). Das heisst, die im Rahmen der Verfügung vom 17. November 2022 miteinbezogene Vorsteuerkorrektur für das Bauprojekt sowie die umsatz- und bezugssteuerseitigen Anpassungen (vgl. Sachverhalt Bst. O) sollen nicht in die Steuernachforderung einfließen. Die mit dem angefochtenen Einspracheentscheid festgehaltene Steuernachforderung im Betrag von CHF 4'371'685 soll demnach um CHF 2'006'454 auf CHF 2'365'231 reduziert werden.

Die im Rahmen der Einsprache vom 3. Januar 2023 vorgetragene Begründung war im Wesentlichen dieselbe, womit sich auch der angefochtene Einspracheentscheid (betreffend den Hauptantrag) nur mit der Zulässigkeit des Widerrufs befasst. Der Streitgegenstand (betreffend den Hauptantrag) beschränkt sich somit auf die Frage der Zulässigkeit des Widerrufs und die damit verbundene, um CHF 2'006'454 erhöhte Steuernachforderung. In diesem Umfang ist auf die Beschwerde (den Hauptantrag betreffend) einzutreten.

Nicht einzutreten ist indes auf das beschwerdeseitig gestellte Feststellungsbegehren, zumal hier ein Leistungsbegehren zu stellen gewesen wäre (E. 1.3.2).

**1.3.4.2** Im Rahmen des Eventualantrages verlangt die Beschwerdeführerin im Wesentlichen, dass der angefochtene Einspracheentscheid aufzuheben sei und dass die Steuerforderungen wie in Sachverhalt Bst. R aufgeführt festzusetzen seien. Bei den Steuerforderungen, wie sie die Beschwerdeführerin festgesetzt haben möchte, fällt auf, dass sie zum einen die Steuerforderung 2014 um die Vorsteuerkorrektur betreffend das Bauprojekt in Höhe von CHF 2'053'935 korrigiert haben will. Zum anderen sollen nach dem Eventualantrag der Beschwerdeführerin die Steuerforderungen auch hinsichtlich der bereits im Rahmen der Verfügung vom 17. November 2022 erfolgten (und mit dem angefochtenen Einspracheentscheid bestätigten) umsatz- und bezugssteuerseitigen Aufrechnungen betreffend die Steuerperioden 2014 bis 2016 korrigiert werden, i.e. um CHF 34'363 für die Steuerperiode 2014, CHF 30'955 für die Steuerperiode 2015 und CHF 22'231 für die Steuerperiode 2016 (vgl. Sachverhalt Bst. O). An den bereits im Rahmen der Verfügung vom 17. November 2022 erfolgten umsatz- und bezugssteuerseitigen Gutschriften in Höhe von CHF 6'403 (2017) und

CHF 128'628 (2018) möchte die Beschwerdeführerin indes festhalten. Im Ergebnis beantragt die Beschwerdeführerin somit im Rahmen ihres Eventualbegehrens eine Reduktion der mit dem angefochtenen Einspracheentscheid festgesetzten Steuerforderung für die Steuerperioden 2014 bis 2018 um CHF 2'141'484. Die mit dem angefochtenen Einspracheentscheid festgehaltene Steuernachforderung im Betrag von CHF 4'371'685 soll demnach um CHF 2'141'484 auf CHF 2'230'201 reduziert werden.

Hieraus folgt, dass die für die Steuerperioden 2017 und 2018 beantragten Festsetzungen der Steuerforderungen somit – wie die ESTV vorbringt – tatsächlich den Steuerforderungen entsprechen, wie sie die ESTV mit dem angefochtenen Einspracheentscheid (und zuvor mit Verfügung vom 17. November 2022) festgesetzt hat. Insofern fehlt es der Beschwerdeführerin diesbezüglich an der materiellen Beschwer bzw. am Rechtsschutzinteresse, womit auf die Beschwerde (den Eventualantrag betreffend) insoweit nicht einzutreten ist. Hinsichtlich der Anträge für die Steuerperioden 2015 und 2016 besteht jedoch – entgegen der Ansicht der ESTV – sehr wohl eine materielle Beschwer bzw. ein Rechtsschutzinteresse, zumal die Beschwerdeführerin die mit dem angefochtenen Einspracheentscheid festgesetzten Steuerforderungen um CHF 30'955 (2015) bzw. CHF 22'231 (2016) reduziert haben will.

Indes hat die Beschwerdeführerin die genannten umsatz- und bezugssteuerseitigen Aufrechnungen in Höhe von CHF 34'363 (2014), CHF 30'955 (2015) und CHF 22'231 (2016) weder in der Begründung zur vorliegenden Beschwerde noch in der Einsprache vom 3. Januar 2023 mit einem Wort erwähnt, womit sich auch die ESTV im Rahmen des angefochtenen Einspracheentscheids nicht mit den genannten Aufrechnungen befasst hat, zumal sie schlicht nicht Streitgegenstand waren (vgl. dazu E. 1.3.3 bzw. BGE 137 II 313 E. 1.3, wonach die Begründung zur Interpretation des Rechtsbegehrens beigezogen werden kann). Demzufolge erweitert die Beschwerdeführerin mit ihren Rechtsbegehren betreffend die umsatz- und bezugssteuerseitigen Aufrechnungen in Höhe von CHF 34'363 (2014), CHF 30'955 (2015) und CHF 22'231 (2016) den Streitgegenstand, womit auf die Beschwerde (den Eventualantrag betreffend) auch insoweit nicht einzutreten ist.

Der Streitgegenstand beschränkt sich somit in diesem Punkt darauf, ob die definitive Vorsteuerkorrektur betreffend das Bauprojekt in der Steuerperiode 2013 oder 2014 zu erfolgen hat und ob demzufolge die

Steuerforderung 2014 um CHF 2'053'935 zu reduzieren ist. In diesem Umfang ist auf die Beschwerde (den Eventualantrag betreffend) einzutreten.

**1.4** Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid 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.**

### **2.1**

**2.1.1** Der Widerruf einer Verfügung bedeutet, dass die verfügende oder allenfalls eine übergeordnete Behörde eine – meist formell rechtskräftige – ursprünglich oder nachträglich fehlerhafte Verfügung von Amtes wegen ändert. Die Behörden widerrufen eine Verfügung, wenn dem Interesse an der richtigen Anwendung des objektiven Rechts der Vorrang vor den Interessen der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes zukommt. Die widerrufende Behörde hat die Anforderungen an ein korrektes Verwaltungsverfahren einzuhalten und muss den Betroffenen insb. das rechtliche Gehör gewähren, bevor sie eine Verfügung widerruft (Urteil des BVer A-6543/2018 vom 24. März 2020 E. 7.2.1; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Aufl. 2020, Rz. 1215 ff.; TSCHANNEN/MÜLLER/KERN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl. 2022, § 31 Rz. 840 ff.).

**2.1.2** Der Widerruf von Verfügungen wird vereinzelt gesetzlich geregelt. Das vorliegend relevante MWSTG regelt zwar in Art. 85 die Revision, die Erläuterung und die Berichtigung insoweit, als dass sie pauschal auf das VwVG und die dortigen Art. 66-69 verweist, was dem Grundsatz der Anwendbarkeit des VwVG gemäss Art. 81 Abs. 1 MWSTG entspricht. Der Widerruf ist indes weder im MWSTG noch im VwVG geregelt (vgl. ANNETTE GUCKELBERGER, Der Widerruf von Verfügungen im schweizerischen Verwaltungsrecht, ZBI 2007, S. 293 ff., insbesondere S. 297, wonach bei Erlass des VwVG der Bundesgesetzgeber von der Aufnahme einer allgemeinen Bestimmung über den Widerruf von Verfügungen abgesehen habe. Er habe es der Rechtspraxis überlassen wollen, geeignete Massstäbe für die Abänderung von Verfügungen zu entwickeln). Liegt keine gesetzliche Regelung vor, wie im Falle der hier relevanten MWSTG und VwVG, muss die Widerrufbarkeit aufgrund allgemeiner Kriterien beurteilt werden: Es ist eine Interessenabwägung zwischen dem Interesse an der richtigen Anwendung des objektiven Rechts einerseits und dem Interesse an der

Rechtssicherheit bzw. dem Vertrauensschutz andererseits vorzunehmen. Das Interesse an der richtigen Anwendung des objektiven Rechts spricht für die Möglichkeit des Widerrufs einer fehlerhaften Verfügung; die Rechtssicherheit und der Vertrauensschutz sprechen gegen einen Widerruf (anstatt vieler: BGE 137 I 69 E. 2.3; Urteil des BVerG A-6543/2018 vom 24. März 2020 E. 7.2.2; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 1226 f.; TSCHANNEN/MÜLLER/KERN, a.a.O., § 31 Rz. 868 ff.).

Dem Postulat der Rechtssicherheit kommt in der Regel dann der Vorrang zu, wenn durch die frühere Verfügung ein subjektives Recht begründet worden oder die Verfügung in einem Verfahren ergangen ist, in welchem die sich gegenüberstehenden Interessen allseitig zu prüfen und gegeneinander abzuwägen waren, oder wenn der Private von einer ihm durch die fragliche Verfügung eingeräumten Befugnis bereits Gebrauch gemacht hat. Diese Regel gilt allerdings nicht absolut; ein Widerruf kann auch in einem der drei genannten Fälle in Frage kommen, wenn er durch ein besonders gewichtiges öffentliches Interesse geboten ist (BGE 137 I 69 E. 2.3; Urteil des BVerG 1C\_573/2014 vom 29. April 2015 E. 2.2). Auch andere Gesichtspunkte des Vertrauensschutzes (tatsächliches Vertrauen, Kausalität etc.) sind für die Beurteilung der Zulässigkeit eines Widerrufs einschlägig: Wer z.B. von Anfang an die Unrichtigkeit der Verfügung erkannt hat, kann dem Widerruf kaum etwas entgegensetzen (vgl. zum Ganzen: HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 1228 ff.). Vorausgesetzt ist somit, dass die Person, die sich auf den Vertrauensschutz beruft, berechtigterweise auf diese Grundlage vertrauen durfte und gestützt darauf z.B. nachteilige Dispositionen getroffen hat, die sie nicht mehr rückgängig machen kann (BGE 137 I 69 E. 2.5.1).

Bei rechtskräftigen Steuerveranlagungen lässt die bundesgerichtliche Rechtsprechung ausnahmsweise eine nachträgliche Abänderung zuungunsten des Steuerpflichtigen auch bei Fehlen von Revisionsgründen zu, wenn der Fehler auf ein offensichtliches Versehen der Steuerbehörde zurückzuführen ist und vom Steuerpflichtigen ohne weiteres erkannt wurde (Urteil des BVerG 2C\_765/2010 vom 20. September 2011 E. 4.1).

**2.2** Die vorliegend zu beurteilende Sache betrifft die Steuerperioden 2014 bis 2018. Somit ist in casu das MWSTG (mitsamt der zugehörigen Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 [MWSTV, SR 641.201]) in den in den Jahren 2014 bis 2018 gültigen Fassungen massgebend, worauf nachfolgend – wo nicht anders vermerkt – referenziert wird. Soweit im Folgenden auf die Rechtsprechung zum früheren Bundesgesetz vom

2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG; AS 2000 1300) verwiesen wird, liegt der Grund darin, dass diese im vorliegenden Fall auch für das MWSTG übernommen werden kann.

**2.2.1** Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Nettoallphasensteuer (auch als Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug bzw. Mehrwertsteuer bezeichnet; Art. 1 Abs. 1 MWSTG; Art. 130 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]). Die Steuer wird auf den im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen (Inlandsteuer), auf den Bezug von Leistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland durch Empfänger und Empfängerinnen im Inland (Bezugssteuer) und auf Einfuhren von Gegenständen (Einfuhrsteuer) erhoben (Art. 1 Abs. 2 MWSTG). Die Erhebung erfolgt nach den Grundsätzen der Wettbewerbsneutralität, der Wirtschaftlichkeit der Entrichtung und der Erhebung und der Überwälzbarkeit (Art. 1 Abs. 3 MWSTG).

**2.2.2** Der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität verlangt, dass ein modernes Verbrauchssteuersystem wie die Mehrwertsteuer nach Möglichkeit in seinen Auswirkungen neutral sein muss. Das heisst, es darf den Wettbewerb zwischen den Unternehmen nicht beeinträchtigen. Die Mehrwertsteuer muss deshalb umfassend sein und alle Waren und Dienstleistungen im Inland gleichmässig erfassen. Andererseits muss vermieden werden, dass eine Steuerkumulation entsteht, weil die Waren und Dienstleistungen auf allen Stufen der Produktion und Verteilung und bei der Einfuhr besteuert werden. Diesem Zweck dient der Vorsteuerabzug. Damit wird die Wettbewerbsneutralität der Mehrwertsteuer dem Grundsatz nach verwirklicht, das heisst es wird sichergestellt, dass die Endbelastung beim Konsumenten immer gleich hoch ist, unabhängig davon, auf welchem Weg die Ware oder Dienstleistung zu ihm gelangt (vgl. BGE 149 II 43 E. 3.1.1, 138 II 251 E. 2.3.4, 124 II 193 E. 8a m.H.; Urteile des BVerger A-2567/2020 vom 3. März 2022 E. 2.2.2, A-1763/2020 vom 22. September 2021 E. 5.5.1.2; vgl. FELIX GEIGER, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, Schweizerisches Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer mit den Ausführungserlassen sowie Erlasse zum Zollwesen, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: MWSTG Kommentar], Art. 1 N. 29).

**2.2.3** Gemäss Art. 18 Abs. 1 MWSTG unterliegen die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen der Inlandsteuer; sie sind steuerbar, soweit dieses Gesetz keine Ausnahme vorsieht.

**2.2.4** Nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 20 und 21 MWSTG ist die Übertragung und die Bestellung von dinglichen Rechten an Grundstücken sowie die Überlassung von Grundstücken und Grundstücksteilen zum Gebrauch oder zur Nutzung von der Steuer ausgenommen.

**2.2.5** Gemäss Art. 22 Abs. 1 MWSTG kann die steuerpflichtige Person unter Vorbehalt von Absatz 2 durch offenen Ausweis der Steuer jede von der Steuer ausgenommene Leistung versteuern (Option); die Option ist ausgeschlossen für (Art. 22 Abs. 2 MWSTG):

- a. Leistungen nach Art. 21 Abs. 2 Ziffern 18, 19 und 23;
- b. Leistungen nach Art. 21 Abs. 2 Ziffern 20 und 21, wenn der Gegenstand vom Empfänger oder von der Empfängerin ausschliesslich für private Zwecke genutzt wird.

**2.2.6** Die steuerpflichtige Person kann im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit, unter Vorbehalt der Art. 29 und 33 MWSTG, die in Art. 28 Abs. 1 MWSTG genannten Vorsteuern abziehen, wenn sie nachweist, dass sie die Vorsteuer bezahlt hat (Art. 28 Abs. 1 und 3 MWSTG).

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

**2.2.8** Verwendet die steuerpflichtige Person Gegenstände, Teile davon oder Dienstleistungen auch ausserhalb ihrer unternehmerischen Tätigkeit oder innerhalb ihrer unternehmerischen Tätigkeit sowohl für Leistungen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für Leistungen, die vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind, so hat sie den Vorsteuerabzug nach dem Verhältnis der Verwendung zu korrigieren (Art. 30 Abs. 1 MWSTG).

**2.2.9** Fallen die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs nachträglich weg (Eigenverbrauch), so ist der Vorsteuerabzug in demjenigen Zeitpunkt zu korrigieren, in welchem die Voraussetzungen hierfür weggefallen sind. Die früher in Abzug gebrachte Vorsteuer, einschliesslich ihrer als Einlageentsteuerung korrigierten Anteile, muss zurückerstattet werden (Art. 31 Abs. 1 MWSTG). Eigenverbrauch liegt namentlich vor, wenn die steuerpflichtige Person aus ihrem Unternehmen Gegenstände oder Dienstleistungen dauernd oder vorübergehend entnimmt, sofern sie beim Bezug oder der Einlage des Ganzen oder seiner Bestandteile einen Vorsteuerabzug

vorgenommen hat (...) und die sie für eine unternehmerische Tätigkeit verwendet, die nach Artikel 29 Absatz 1 nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt (Art. 31 Abs. 2 Bst. b MWSTG).

Wurde der Gegenstand oder die Dienstleistung in der Zeit zwischen dem Empfang der Leistung und dem Wegfall der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug in Gebrauch genommen, so ist der Vorsteuerabzug im Umfang des Zeitwerts des Gegenstandes oder der Dienstleistung zu korrigieren. Zur Ermittlung des Zeitwertes wird der Vorsteuerbetrag linear für jedes abgelaufene Jahr bei beweglichen Gegenständen und bei Dienstleistungen um einen Fünftel, bei unbeweglichen Gegenständen um einen Zwanzigstel reduziert. Die buchmässige Behandlung ist nicht von Bedeutung. Der Bundesrat kann in begründeten Fällen Abweichungen von den Abschreibungsvorschriften festlegen (Art. 31 Abs. 3 MWSTG).

Der Vorsteuerabzug ist auf nicht in Gebrauch genommenen Gegenständen und Dienstleistungen vollumfänglich zu korrigieren (Art. 69 Abs. 1 MWSTV). Fallen die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs nur teilweise weg, so ist die Korrektur im Ausmass der nicht mehr zum Vorsteuerabzug berechtigenden Nutzung vorzunehmen (Art. 69 Abs. 4 MWSTV).

Zu berechnen ist der Zeitwert (vgl. Art. 31 Abs. 3 MWSTG) auf der Grundlage des Anschaffungspreises, bei Immobilien ohne Wert des Bodens, sowie der wertvermehrenden Aufwendungen. Nicht zu berücksichtigen sind die werterhaltenden Aufwendungen. Werterhaltende Aufwendungen sind solche, die lediglich dazu dienen, den Wert eines Gegenstands sowie seine Funktionsfähigkeit zu erhalten, namentlich Service-, Unterhalts-, Betriebs-, Reparatur- und Instandstellungskosten (Art. 70 Abs. 1 MWSTV).

**2.2.10** Gemäss Art. 40 Abs. 1 MWSTG entsteht der Anspruch auf Vorsteuerabzug im Falle der Abrechnung nach vereinbarten Entgelten im Zeitpunkt des Empfangs der Rechnung. Im Falle der Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten entsteht der Anspruch auf Vorsteuerabzug im Zeitpunkt der Bezahlung (Art. 40 Abs. 2 MWSTG). Wird das von der steuerpflichtigen Person aufgewendete Entgelt korrigiert, so ist gemäss Art. 41 Abs. 2 MWSTG im Zeitpunkt, in dem die Korrektur verbucht oder das korrigierte Entgelt bezahlt wird, eine Anpassung des Vorsteuerabzuges vorzunehmen.

**2.2.11** Hinsichtlich der Erstellung eines Bauwerks und den damit (evtl.) verbundenen Vorsteuerabzügen bzw. Vorsteuerkorrekturen hat die ESTV im

Rahmen der MWST-Branchen-Info 17 (MBI 17) in Ziffer 4.1 unter anderem Folgendes festgehalten:

Erstellt eine steuerpflichtige Person ein Bauwerk für den Verkauf, die Vermietung oder für ihre unternehmerische Verwendung, berechtigen die Bezüge der betreffenden Gegenstände und Dienstleistungen im Hinblick auf (obligatorisch oder wegen Option) steuerbare Leistungen bereits während der Planungs- und Bauphase zum Vorsteuerabzug.

Wird das Bauwerk teilweise auch für eine nicht unternehmerische Tätigkeit (z. B. bei einer Einzelunternehmung für private Zwecke) geplant, ist der Vorsteuerabzug auf den direkt zuordenbaren Aufwendungen von vornherein ausgeschlossen. Auf den nicht direkt zuordenbaren Aufwendungen ist der Vorsteuerabzug nach betrieblich objektiven Kriterien mit einem Schlüssel (z. B. Fläche, Rauminhalt oder andere sachgerechte Berechnungen) zu ermitteln.

Optiert die steuerpflichtige Person in der Folge in geringerem Ausmass als sie zuvor den Vorsteuerabzug geltend gemacht hat, muss sie die zu viel geltend gemachten Vorsteuern für die betreffenden Steuerperioden vollumfänglich (ohne Abschreibung; Art. 69 Abs. 1 MWSTV) rückgängig machen, da die vorsteuerbelasteten Gegenstände und Dienstleistungen als noch nicht in Gebrauch genommen gelten. Auf den zu viel geltend gemachten Vorsteuern ist jedoch kein Verzugszins geschuldet.

### **3.**

Vorab ist in der vorliegenden Sache streitig und zu prüfen, ob die Vorinstanz die EM Nr. (...) vom 12. März 2021 zurecht widerrufen hat, um in der Folge die Vorsteuerkorrektur betreffend das Bauprojekt in Höhe von CHF 2'053'935 wiedererwägungsweise in die Verfügung betreffend die Steuerperioden 2014 bis 2018 einzufügen.

#### **3.1**

**3.1.1** Die Beschwerdeführerin führt zur Begründung ihres Standpunktes, wonach der Widerruf zu Unrecht erfolgt sei, im Wesentlichen aus, da Steueranordnungen in einem Verfahren ergehen würden, in dem der Sachverhalt besonders eingehend untersucht werde und das Steuerrechtsverhältnis ähnlich einem Urteil für einen zeitlich abgeschlossenen und einmaligen Sachverhalt geregelt werde, würden die Steueranordnungen nach Eintritt der Rechtskraft grundsätzlich als unabänderlich gelten. Auf einer Anordnungsentscheidung könne daher nur ausnahmsweise

zurückgekommen werden, wenn ein gesetzlicher Revisionsgrund erfüllt sei (mit Verweis auf BGE 121 II 273 E. 1a/bb). Bei rechtskräftigen Steuerveranlagungen lasse die bundesgerichtliche Rechtsprechung ausnahmsweise eine nachträgliche Abänderung zuungunsten des Steuerpflichtigen auch bei Fehlen von Revisionsgründen zu, wenn der Fehler auf ein offensichtliches Versehen der Steuerbehörde zurückzuführen sei und vom Steuerpflichtigen ohne weiteres erkannt worden sei (mit Verweis auf das Urteil des Bundesgerichts 2C\_765/2010 vom 20. September 2011 E. 3.2 und 4.1).

**3.1.2** Auch wenn die rechtskräftig gewordene Einschätzungsmitteilung nicht eine Verfügung sei, so die Beschwerdeführerin weiter, müssten für deren Widerruf dieselben Voraussetzungen gelten, wie für eine in Rechtskraft erwachsene Verfügung. Diese Voraussetzungen seien vorliegend indes nicht gegeben. Denn der Erlass der EM Nr. (...) beruhe nicht auf einem offensichtlichen Versehen der ESTV, sondern sei in Kenntnis aller Fakten erfolgt. Dass sich die Abteilungen der ESTV nicht einig seien, in welcher Steuerperiode die Vorsteuerkorrektur wegen gemischter Verwendung zu erfolgen habe, dürfe sich nicht zu Lasten von ihr – der Beschwerdeführerin – auswirken. Mit dem Erlass der EM Nr. (...) vom 12. März 2021 habe die für den Abschluss von MWST-Kontrollen zuständige Abteilung Externe Prüfung ihren Entscheid kundgetan. Sie – die Beschwerdeführerin – habe diesen Entscheid akzeptiert und die EM Nr. (...) ausdrücklich anerkannt. Überdies sei die ESTV bei ihrer angeblichen Durchsetzung der richtigen Anwendung des objektiven Rechts auf halben Weg stehen geblieben. So habe die ESTV die bereits von ihr – der Beschwerdeführerin – für die Steuerperiode 2013 vorgenommene Vorsteuerkorrektur betreffend das Bauprojekt korrigiert, aber nicht in die Steuerperiode 2014 verschoben. Mit der Verfügung vom 17. November 2022 und dem Einspracheentscheid vom 9. Juni 2023 habe die ESTV nun die Situation geschaffen, dass die Vorsteuerkorrektur infolge gemischter Verwendung betreffend das Bauprojekt nun teilweise in der Steuerperiode 2013 und teilweise in der Steuerperiode 2014 vorgenommen worden sei, was offensichtlich falsch sei. Der ESTV sei es nicht ansatzweise gelungen das angeblich vorhandene überwiegende öffentliche Interesse an der Anwendung des angeblich korrekten Rechts nachzuweisen. Da der Widerruf einer in Rechtskraft erwachsenen Steuerfestsetzung nicht die Regel, sondern eine seltene Ausnahme sein soll, seien an das öffentliche Interesse hohe Anforderungen zu stellen.

## **3.2**

**3.2.1** Die ESTV bringt hierzu im Rahmen ihrer Vernehmlassung vorab vor, entgegen den Ausführungen der Beschwerdeführerin liege tatsächlich ein auf einem offensichtlichen Versehen beruhender Fehler der ESTV vor, indem die definitive Vorsteuerkorrektur in der falschen Steuerperiode und damit auch in der falschen Einschätzungsmitteilung enthalten gewesen sei. Dieser Fehler sei für die Beschwerdeführerin auch ohne weiteres erkennbar gewesen, sei sie doch noch im Januar 2021 im Rahmen der Besprechung darüber informiert worden, dass die definitive Vorsteuerkorrektur fälschlicherweise in der Steuerperiode 2013 anstatt richtigerweise in der Steuerperiode 2014 vorgenommen worden sei, weshalb sie sich letztlich auch nicht auf ihr Vertrauen in die Rechtsbeständigkeit der EM Nr. (...) betreffend die Steuerperioden 2014 bis 2018 berufen könne.

Weiter bleibe mit Bezug auf den Vorwurf, dass die Uneinigkeit ihrer Abteilungen (i.e. denjenigen der ESTV), in welcher Steuerperiode die Vorsteuerkorrektur wegen gemischter Verwendung zu erfolgen habe, sich nicht zu Lasten der Beschwerdeführerin auswirken dürfe, festzuhalten, dass keine Uneinigkeit zwischen ihrer Abteilung Externe Prüfung und ihrer Abteilung Recht vorliege, sondern ein Fehler gemacht worden sei.

**3.2.2** Die ESTV fährt fort, eine Verfügung könne grundsätzlich nur widerrufen werden, wenn das Interesse an der richtigen Durchführung des objektiven Rechts demjenigen an der Rechtssicherheit bzw. am Vertrauensschutz vorgehe. Dasselbe gelte als Voraussetzung des Widerrufs einer Einschätzungsmitteilung.

Das Interesse an der richtigen Durchführung des objektiven Rechts bestehe vorliegend darin, dass die durch die Beschwerdeführerin nicht korrekt und nicht im richtigen Zeitpunkt vorgenommene definitive Vorsteuerkorrektur einerseits berichtigt und andererseits der richtigen Steuerperiode zugewiesen werde. Der Verzicht auf die wiedererwägungsweise Berichtigung würde dazu führen, dass das Vorgehen der Beschwerdeführerin die definitive Vorsteuerkorrektur gänzlich ausschliessen würde. Mithin diene die Wiedererwägung der Durchsetzung der Korrektur des Vorsteuerabzugs und damit der Herstellung des vom Gesetz vorgesehenen korrekten Zustands.

Auf der anderen Seite bestehe das Interesse an der Rechtssicherheit bzw. am Vertrauensschutz vorliegend im Schutz des Vertrauens der Beschwerdeführerin in die Rechtsbeständigkeit der in formelle Rechtskraft

erwachsenen EM Nr. (...) (Steuerperioden 2014 bis 2018), wobei die formelle Rechtskraft durch die schriftliche Anerkennung vom 25. Mai 2022 seitens der Beschwerdeführerin herbeigeführt worden sei. Diese Anerkennung sei zeitlich nach der wiederholten Bestreitung der fraglichen EM durch die Beschwerdeführerin und nach der Ankündigung der Korrektur durch die ESTV erfolgt. Das Interesse am Vertrauensschutz könne zum Vornherein nur dann berücksichtigt werden, wenn dessen Voraussetzungen auch erfüllt seien. Das Vertrauensinteresse bemesse sich dabei in der Regel nach der erfolgten Vertrauensbetätigung; ihre Bedeutung lasse sich erschliessen durch den Nachteil, der dem Bürger im Falle des Vertrauensbruchs drohe (u.a. mit Verweis auf BGE 137 I 69 E. 2.6.2). Als Faustregel gelte dabei, dass das in einen Verwaltungsakt gesetzte Vertrauen erst mit der Vertrauensbetätigung (also wenn sich das Vertrauen bereits in Dispositionen niedergeschlagen habe) schutzwürdig sei. Die Vertrauensbetätigung sei somit ein Gradmesser für das Vertrauensinteresse und bezeichne eine Art Schwelle, ab welcher reale Aussicht auf Schutz bestehe. Ferner gelte es mit Bezug auf den Vertrauensschutz zu beachten, dass demjenigen der gute Glaube fehle, der die Fehlerhaftigkeit des Verwaltungsaktes kenne. Wer nämlich die Fehlerhaftigkeit der Verfügung erkannt habe oder hätte erkennen müssen, könne nicht in guten Treuen vom dauerhaften Bestand der Verfügung ausgehen und könne sich daher auch nicht auf den Vertrauensschutz berufen.

Vorliegend – so die ESTV weiter – mangle es der Beschwerdeführerin bereits am guten Glauben, da ihr die Fehlerhaftigkeit der EM (...) durch die ESTV aufgezeigt und wiederholt mitgeteilt worden sei. Damit habe die Beschwerdeführerin sehr wohl um die Fehlerhaftigkeit der EM Nr. (...) gewusst, deren Rechtskraft sie nach erfolgter Instruktion durch die ESTV zum Erlass der angebehrten einlässlich begründeten Verfügung am 25. Mai 2022 mittels schriftlicher Anerkennung herbeigeführt habe. Damit sei es der Beschwerdeführerin verwehrt, sich auf den guten Glauben und den Vertrauensschutz zu berufen. Weiter habe die Beschwerdeführerin die Rechtskraft mittels der schriftlichen Anerkennung selber und bewusst herbeigeführt, ohne dass sie gestützt darauf Dispositionen getroffen habe bzw. habe treffen müssen, in welchen sich die Rechtskraft niedergeschlagen hätte. Damit fehle es auch an der erfolgten Vertrauensbetätigung, die nicht mehr rückgängig zu machen sei. Da es der Beschwerdeführerin sowohl an der Vertrauensbetätigung als auch am guten Glauben fehle, seien vorliegend die Voraussetzungen des Vertrauensschutzes nicht erfüllt, womit auch kein schützenswertes Interesse an der Rechtssicherheit bzw. dem Vertrauensschutz gegeben sei. Das (öffentliche) Interesse an der richtigen,

fehlerfreien und rechtsgleichen Anwendung des objektiven Rechts überwiege folglich gegenüber der Rechtssicherheit bzw. dem Vertrauen in den Bestand bzw. in die Rechtsbeständigkeit der EM Nr. (...) betreffend die Steuerperioden 2014 bis 2018.

**3.3** Im Folgenden ist somit zu klären, ob vorliegend das Interesse an der richtigen Anwendung des objektiven Rechts oder das Interesse an Rechtssicherheit/Vertrauensschutz überwiegt (vgl. E. 2.1). Hierzu ist vorfrageweise zu prüfen, ob mit der wiedererwägungsweisen Zuordnung der definitiven Vorsteuerkorrektur betreffend das Bauprojekt zur Steuerperiode 2014 tatsächlich das objektive Recht richtig angewendet wurde. Sollte dies verneint werden bzw. sollte die ursprüngliche Lösung (Belassen der Vorsteuerkorrektur in der Steuerperiode 2013, wie die Beschwerdeführerin argumentiert) der richtigen Anwendung des objektiven Rechts entsprechen, wären die Voraussetzungen für einen Widerruf der EM Nr. (...) und die wiedererwägungsweise Integration der Vorsteuerkorrektur in die Steuerperiode 2014 von vornherein nicht gegeben.

### **3.4**

**3.4.1** Die Beschwerdeführerin führt zur Begründung ihres Standpunktes, wonach die definitive Vorsteuerkorrektur betreffend das Bauprojekt in Höhe von CHF 2'053'935 in die Steuerperiode 2013 gehört, im Wesentlichen aus, nach Ansicht der ESTV sei zur Bestimmung des Zeitpunkts der Vornahme der Vorsteuerkorrektur der Erhalt der letzten Rechnungen für das Bauprojekt massgebend.

Die von der ESTV geltend gemachte Praxis lasse sich indes – so die Beschwerdeführerin weiter – in keiner Publikation finden und widerspreche sogar der in der Ziffer 4.1 der MBI 17 veröffentlichten Praxis, welche von der ESTV sonst erfahrungsgemäss angewendet werde. Die vorliegend von der ESTV vertretene Auffassung dürfte auf einem Irrtum beruhen. Die ESTV verwechsle den vorliegenden Sachverhalt mit einer objektbezogenen Subvention und der dabei notwendigen Vorsteuerkürzung. Bei objektbezogenen Subventionen werde für die Vorsteuerkürzung auf die Investitionssumme für das Objekt abgestellt, weshalb eine korrekte Berechnung erst möglich sei, wenn sämtliche Aufwendungen bekannt seien. Vorliegend gehe es aber nicht um eine solche Vorsteuerkürzung, sondern um eine Vorsteuerkorrektur aufgrund der Verwendung der Immobilie und zur Feststellung der Verwendung seien die Aufwendungen nicht relevant.

Die Beschwerdeführerin fährt damit fort, dass die gesetzlichen Bestimmungen betreffend den Zeitpunkt der Vornahme der Vorsteuerkorrektur aufgrund eines Eigenverbrauchs klar seien. Massgebend sei der Zeitpunkt, in dem die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug weggefallen seien (mit Verweis auf Art. 31 MWSTG). Es werde also auf die Nutzung der bezogenen Leistungen und den Zeitpunkt der Nutzungsänderung abgestellt und nicht auf den Zeitpunkt, wann diese Leistungen in Rechnung gestellt worden seien. Auch aus der effektiv in Ziffer 4.1 der MBI 17 publizierten Praxis ergebe sich nichts anderes, insbesondere werde auch dort kein konkreter Zeitpunkt erwähnt. Dort werde festgehalten, dass die während des Baus abgezogenen Vorsteuern korrigiert werden müssten, wenn nicht im ursprünglich vorgesehenen Umfang für die Vermietung optiert werde. Damit sei klar, dass die Korrektur (spätestens) in dem Zeitpunkt zu erfolgen habe, in welchem Einnahmen aus den nicht optierten Mietverträgen erzielt würden. Vorliegend sei das Bauprojekt Ende 2012 vollendet und schrittweise bezogen worden. Die Schlussabrechnung des TU habe sie – die Beschwerdeführerin – auch Ende 2012 erhalten und gestützt darauf im 2013 die interne Projektabrechnung erstellt. Dabei sei die künftige Nutzung klar gewesen, weshalb die Beschwerdeführerin mit der internen Projektabrechnung auch die vorzunehmende Korrektur der auf den Baukosten abgezogenen Vorsteuer anhand des m<sup>3</sup>-Schlüssels ermittelt und dementsprechend in einer Quartalsabrechnung der Steuerperiode 2013 deklariert habe.

**3.4.2** Die ESTV sei zudem – so die Beschwerdeführerin weiter – bei ihrer Argumentation betreffend den Zeitpunkt, in welchem die Vorsteuerkorrektur vorzunehmen sei, nicht konsequent. Die anlässlich der Kontrolle berechnete Steuernachforderung sei nur eine Korrektur der durch sie – die Beschwerdeführerin – selber vorgenommenen Korrektur des Vorsteuerabzugs. Denn sie – die Beschwerdeführerin – habe die Korrektur der Vorsteuern in der Steuerperiode 2013 selber vorgenommen. Anlässlich der Kontrolle der Steuerperiode 2013 seien die Aussendienstmitarbeiter zum Schluss gekommen, dass die von ihr aufgrund des mit dem Rauminhalt (m<sup>3</sup>) ermittelten Schlüssels vorgenommene Vorsteuerkorrektur nicht ausreichend sei und der Korrekturschlüssel zu gewichten sei. Die zusätzliche Korrektur sei in derselben Steuerperiode vorgenommen worden, wie die ursprüngliche Korrektur durch sie – die Beschwerdeführerin – selber. Wenn aber der richtige Zeitpunkt der Vorsteuerkorrektur, wie von der ESTV behauptet, in der Steuerperiode 2014 liege, dann hätte die ESTV nicht nur die in der EM (betreffend 2013) enthaltene, durch die ESTV vorgenommene zusätzliche Vorsteuerkorrektur, sondern auch die von ihr – der

Beschwerdeführerin – in der Quartalsdeklaration 2013 vorgenommene Vorsteuerkorrektur gutschreiben müssen und in der EM (betreffend 2014) bzw. mit der Verfügung vom 17. November 2022 in der Steuerperiode 2014 wieder belasten müssen. Mit dem Vorgehen der ESTV sei nun die Vorsteuerkorrektur für das Bauprojekt auf die Steuerperioden 2013 und 2014 verteilt, womit vollends unklar sei, in welcher Steuerperiode die Vorsteuerkorrektur richtigerweise vorzunehmen gewesen wäre.

Weiter sei auch zu beachten, dass die Nachtragsrechnungen keinerlei Einfluss auf die Berechnung des Korrekturschlüssels hätten. Der Korrekturschlüssel für die Vorsteuerkorrektur erfolge aufgrund der Nutzung des Gebäudes und unabhängig von den Baukosten. Schliesslich sei auch zu beachten, dass die im 2014 gestellten Nachtragsrechnungen nicht einmal 0.3 Promille der in der Schlussabrechnung des TU abgerechneten Bausumme betreffen. Wäre wirklich der Zeitpunkt der letzten Rechnungstellung massgebend, dann wäre dem Missbrauch Tür und Tor geöffnet. Steuerpflichtige, die einen Neubau erstellen würden, könnten so den Zeitpunkt der Vorsteuerkorrektur ganz einfach um mehrere Steuerperioden hinausschieben.

### **3.5**

**3.5.1** Betreffend den Zeitpunkt der Vorsteuerkorrektur im Zusammenhang mit Bauprojekten verweist die ESTV zunächst auf die Darlegungen in ihrem Einspracheentscheid vom 9. Juni 2023. Mit Blick auf die Ziffer 4.1 der MBI 17 hielt sie darin fest, dass bei Bauprojekten, bei welchen im Nachhinein in geringerem Ausmass optiert werde, als ursprünglich geplant, die Vorsteuern rückgängig zu machen seien und zwar analog einer Nutzungsänderung. Die Praxis der ESTV äussere sich zwar nicht dazu, wie die Korrektur im Detail vorzunehmen sei oder explizit zum Zeitpunkt, in welchem diese Korrektur zu verbuchen sei. Dies sei jedoch nicht entscheidend, ergebe sich beides doch aus Gesetz und Verordnung. Hinsichtlich des massgebenden Zeitpunkts sei grundsätzlich ebenfalls auf die Art. 30 - 32 MWSTG i.V.m. Art. 68 - 74 MWSTV abzustellen, jedoch mit der Präzisierung, dass Art. 41 Abs. 2 MWSTG analog heranzuziehen sei, welcher bestimme, dass der Vorsteuerabzug anzupassen sei, wenn das von der steuerpflichtigen Person aufgewendete Entgelt (nachträglich) korrigiert werde, und zwar im Zeitpunkt, in dem die Korrektur verbucht oder das korrigierte Entgelt bezahlt werde. Diese Korrektur erfolge dabei nicht rückwirkend, sondern ex nunc, d.h. ab dem Zeitpunkt der Verwirklichung der Entgeltänderung.

**3.5.2** Weiter bringt die ESTV im Rahmen ihrer Vernehmlassung im Wesentlichen vor, dass sich grosse (Neu-)Bauprojekte naturgemäss über Jahre hinziehen könnten, so dass – sofern nicht zum Vornherein feststehe, dass die Bauten ausschliesslich für private Zwecke verwendet würden – das Verhältnis der gemischten Verwendung bis zum Zeitpunkt der tatsächlichen Nutzung nur geschätzt und nicht definitiv festgestellt werden könne. Umso mehr sei es gerade bei Abschluss eines solchen (wie vorliegend) langjährigen Bauprojektes erforderlich, die während der Bauphase provisorisch zugelassenen Vorsteuerabzüge in der Folge anhand der tatsächlichen Verhältnisse zu überprüfen und wo notwendig anzupassen und definitiv zu bestimmen. Diese bei Abschluss der fraglichen Bauphase erfolgende definitive Vorsteuerkorrektur entspreche somit einer ersten nachgelagerten Korrektur der mit Bezug auf das betreffende Bauprojekt bisher provisorisch geltend gemachten Vorsteuern und müsse entsprechend auf einer korrekten Grundlage beruhen und den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen. Dies könne erst erfolgen, wenn auch alle das fragliche Bauprojekt bzw. den ursprünglichen Bauauftrag (inkl. Garantierarbeiten oder Behebung von Baumängeln) betreffenden Rechnungen (folgerichtig auch die Letzten) mitberücksichtigt würden, damit sämtliche für die definitive Vorsteuerkorrektur erforderlichen Informationen vorhanden seien, um die tatsächlichen Verhältnisse zu überprüfen und wo notwendig anzupassen (sog. definitive Bauabrechnung). Dies habe denn auch nichts mit einer angeblich nicht angewendeten Praxis der ESTV zu tun, sondern ergebe sich vielmehr bereits aus der richtigen und korrekten Anwendung der gesetzlichen Bestimmungen sowie der Praxis.

Die korrekte Vorsteuerquote – so die ESTV weiter – und damit der korrekte zulässige Vorsteuerabzug setze für die Berechnung der definitiven Vorsteuerkorrektur aufgrund der ersten Ingebrauchnahme zwingend voraus, dass sämtliche mit dem Bau im Zusammenhang stehenden Aufwände berücksichtigt würden. Denn dieses so festgestellte Vorsteuerverhältnis bilde die Grundlage für spätere Nutzungsänderungen. Dass diese Grundlage als Ausgangspunkt künftiger Änderungen korrekt und auf der richtigen Basis ermittelt sein müsse, verstehe sich von selbst und entspreche denn auch Vorgaben von Art. 30 – 32 MWSTG i.V.m. Art. 68 – 74 MWSTV. Nur wenn der definitive «Ausgangswert» bzw. Anschaffungspreis korrekt ermittelt worden sei, sei sichergestellt, dass die nächste Nutzungsänderung gestützt auf die richtigen Werte berechnet werde.

Sodann hält die ESTV fest, da erfahrungsgemäss nicht sämtliche die Erstellung des Baus betreffenden Rechnungen bereits vor der ersten

Ingebrauchnahme (mit Verweis auf Ziff. 4.1 der MBI 17) vorliegen würden, könne die tatsächliche Ermittlung der korrekten Vorsteuerkorrektur gar nicht in diesem Zeitpunkt ermittelt werden. Deshalb sei hilfsweise in analoger Anwendung Art. 41 Abs. 2 MWSTG heranzuziehen und die definitive Vorsteuerkorrektur in derjenigen Abrechnungs- bzw. Steuerperiode zu ermitteln, in welcher die letzten Rechnungen zur Erstellung des Baus eingegangen (bzw. bezahlt bei der Abrechnung nach der Methode der vereinnahmten Entgelte) seien.

Bei ihrer Argumentation, die Vorsteuerkorrektur sei im Zeitpunkt vorzunehmen, in welchem die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs wegfallen würden, lasse die Beschwerdeführerin ausser Acht, dass bei dieser Vorgehensweise die später vorsteuerbelasteten Aufwände, welche im Zusammenhang mit der Erstellung des Baus entstanden seien, aber erst nach der ersten Ingebrauchnahme in Rechnung gestellt worden seien, zwar zu den Anlagekosten gehören würden, jedoch nicht in die Vorsteuerkorrektur einfließen würden, was zu einem falschen Ausgangswert für zukünftige Nutzungsänderungen führen würde. Von einer korrekten Ermittlung der definitiven Vorsteuerkorrektur könne damit nicht mehr die Rede sein.

Sodann stehe entgegen den Ausführungen der Beschwerdeführerin, wonach die künftige Nutzung des fraglichen Bauprojektes klar gewesen sei, fest, dass sie im Zeitpunkt des Baubeginns nicht mit Sicherheit habe wissen können, in welchem Umfang sie schlussendlich tatsächlich eine steuerbare bzw. für die Versteuerung optierte Nutzung aufweisen würde. Gerade bei mehrjährigen Bauten könnten selbst bereits für die Zukunft abgeschlossene Mietverträge vor Bauabschluss wieder wegfallen. Noch weniger als das tatsächliche Nutzungsverhältnis im Zeitpunkt der ersten Ingebrauchnahme könne die Beschwerdeführerin die effektiv angefallenen Baukosten im Voraus kennen, welche für eine die betreffende Bauphase abschliessende definitive Vorsteuerkorrektur unabdingbar bekannt sein müssten und – wie bereits ausgeführt – erst mit den letzten Rechnungen in der Steuerperiode 2014 effektiv festgestanden hätten.

Was schliesslich den Einwand der Beschwerdeführerin anbelange, wonach die Nachtragsrechnungen keinerlei Einfluss auf die Berechnung des Korrekturschlüssels hätten und der Korrekturschlüssel für die Vorsteuerkorrektur aufgrund der Nutzung des Gebäudes und unabhängig von den Baukosten erfolge, sei ihr mit aller Deutlichkeit zu widersprechen. Abgesehen davon, dass es keine Rolle spiele, welche Leistungen zuletzt in Rechnung gestellt würden, da sämtliche zu den Anlagekosten gehören würden, seien

der Beschwerdeführerin die tatsächlichen Rechnungen entgegen zu halten. Anders als von ihr behauptet, seien ihr allein in der Steuerperiode 2014 noch über CHF 180'000 in Rechnung gestellt worden. Selbst wenn man davon die ohne MWST fakturierten Beträge in Abzug bringe, blieben über CHF 130'000 übrig.

Die Behauptung der Beschwerdeführerin, die ESTV habe den vorliegenden Sachverhalt mit einer objektbezogenen Subvention verwechselt, sei falsch. Nur die Systematik sei dieselbe, denn auch bei einer Vorsteuerkürzung im Zusammenhang mit Subventionen bei Bauprojekten sei erst im Moment der definitiven Bauabrechnung bekannt, wie hoch der effektive Kürzungsschlüssel aufgrund der erhaltenen Subventionen ausfalle (mit Verweis auf MWST-Branchen-Info 19 «Gemeinwesen», Teil C Anhang, Ziff. 1.7 Beispiel 7).

Betreffend den Vorwurf der Beschwerdeführerin, die ESTV sei bei ihrer Argumentation betreffend den Zeitpunkt, in welchem die Vorsteuerkorrektur vorzunehmen sei, nicht konsequent, entgegnet die ESTV: Bei dieser Argumentation übersehe die Beschwerdeführerin offensichtlich, dass gemäss Praxis der ESTV während der Planungs- und Bauphase «laufend» Vorsteuern geltend gemacht werden könnten, jedoch gleichzeitig bei gemischt genutzten Gebäuden ebenso «laufend» eine Vorsteuerkorrektur vorzunehmen sei, bevor im Rahmen der effektiven Ingebrauchnahme die definitive Vorsteuerkorrektur zu berechnen sei. Die von ihr – der Beschwerdeführerin – in der Steuerperiode 2013 vorgenommene Vorsteuerkorrektur sei noch im Rahmen der Bauphase, da einzelne in der Steuerperiode 2014 ausgestellte Rechnungen, wie die Beschwerdeführerin selber zugestehe, aus Garantiebegleitung stammten, was implizit beweise, dass zuvor (und damit auch noch 2013) noch Garantiewerke ausgeführt, d.h. Bauarbeiten vorgenommen worden seien. Damit erweise sich die Behauptung der Beschwerdeführerin, die ESTV sei inkonsequent vorgegangen, als falsch.

### **3.6**

**3.6.1** Aus den Ausführungen der Parteien folgt somit im Wesentlichen, dass nach Ansicht der Beschwerdeführerin die definitive Vorsteuerkorrektur in der Steuerperiode 2013 vorzunehmen sei, zumal in dieser Steuerperiode das tatsächliche Nutzungsverhältnis des Bauprojekts (erstmalig) bekannt gewesen sei. Die ESTV hingegen, stellt für die definitive Vorsteuerkorrektur auf den Eingang der letzten Bauabrechnungen ab, womit diese in der Steuerperiode 2014 zu erfolgen habe. In tatsächlicher Hinsicht unbestritten erscheint indes erstens, dass in der Steuerperiode

2014 sämtliche Bauabrechnungen eingegangen waren, i.e. der definitive Anschaffungspreis in diesem Zeitpunkt bekannt war, und zweitens, dass das tatsächliche Nutzungsverhältnis (im Rahmen der ersten Verwendung) der Immobilie bereits in der Steuerperiode 2013 bekannt war. Darauf wird im Folgenden abgestellt. Zu klären bleibt, ob für die definitive Vorsteuerkorrektur auf den Zeitpunkt der (definitiven) ersten Verwendung oder auf den Zeitpunkt des Vorliegens sämtlicher Anlagekosten, i.e. der definitiven Bauabrechnung, abzustellen ist.

**3.6.2** Zurecht unbestritten ist, dass die Beschwerdeführerin im Sinne von Ziffer 4.1 der MBI 17 bzw. im Sinne von Art. 28 Abs. 1 und 3 i.V.m. Art. 30 Abs. 1 und Art. 40 Abs. 1 und 2 MWSTG bereits während der Bauphase im Umfang der geplanten zum Vorsteuerabzug berechtigenden Verwendung den Vorsteuerabzug (provisorisch) geltend machen durfte (E. 2.2.6 ff.).

Fallen die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs nachträglich weg (Eigenverbrauch), indem die Beschwerdeführerin bspw. in geringerem Ausmass für die Versteuerung der Mietumsätze optiert als ursprünglich geplant, so sind die zu viel geltend gemachten Vorsteuern für die betreffenden Steuerperioden vollumfänglich zu korrigieren, da die vorsteuerbelasteten Gegenstände und Dienstleistungen zurecht als noch nicht in Gebrauch genommen gelten (Art. 31 Abs. 1 MWSTG; Art. 69 Abs. 1 MWSTV; MBI 17, Ziff. 4.1). Was den Zeitpunkt der Vorsteuerkorrektur anbelangt, äussert sich die MBI 17 nicht. In Art. 31 Abs. 1 MWSTG ist indes festgehalten, dass der Vorsteuerabzug in demjenigen Zeitpunkt zu korrigieren ist, in welchem die Voraussetzungen hierfür weggefallen sind.

Die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug sind im Wesentlichen, dass eine steuerpflichtige Person im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit Vorsteuern bezahlt hat und die den besagten Vorsteuern zugrunde liegenden Gegenstände und Dienstleistungen in der Folge tatsächlich für eine unternehmerische, zum Vorsteuerabzug berechtigende Tätigkeit verwendet (Art. 28 Abs. 1 und 3 i.V.m. Art. 30 Abs. 1 MWSTG). Dies geht auch aus Art. 31 Abs. 2 MWSTG hervor, welcher verschiedene Beispiele anführt, in welchen die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nicht oder nicht mehr gegeben sind und somit Eigenverbrauch vorliegt. Namentlich für den vorliegenden Fall gilt, dass die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug weggefallen und somit Eigenverbrauch gegeben ist, wenn die Beschwerdeführerin aus ihrem Unternehmen Gegenstände oder Dienstleistungen dauernd oder vorübergehend entnimmt und sie für eine

unternehmerische Tätigkeit verwendet, die nach Art. 29 Abs. 1 MWSTG nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt (vgl. Art. 31 Abs. 2 Bst. b MWSTG), wie die nicht optierte oder nicht optierbare Vermietung von Immobilien (E. 2.2.4 ff.). Zur Bestimmung des massgebenden Zeitpunkts für die definitive Vorsteuerkorrektur bzw. den Eigenverbrauch im vorliegenden Fall ist demnach laut Art. 31 Abs. 1 und 2 MWSTG auf die Verwendung des Bauprojekts abzustellen. Sobald die tatsächliche Verwendung des Bauprojekts im Rahmen der ersten Ingebrauchnahme feststeht, steht auch fest, in welchem prozentualen Umfang der Vorsteuerabzug definitiv gewährt werden kann bzw. wie der Vorsteuerschlüssel ausfällt. In diesem Zeitpunkt ist die definitive Vorsteuerkorrektur vorzunehmen, vorliegend also in der Steuerperiode 2013.

### **3.6.3**

**3.6.3.1** Die ESTV bringt hiergegen, wie in E. 3.5 dargelegt, u.a. vor, erst wenn alle das Bauprojekt betreffenden Rechnungen vorliegen würden, könne die definitive Vorsteuerkorrektur erfolgen.

Dem ist zu entgegnen, dass der Schlüssel für die Vorsteuerkorrektur feststeht, sobald die tatsächliche Verwendung feststeht. Ab diesem Zeitpunkt ist die definitive Vorsteuerkorrektur bzw. die Abrechnung des Eigenverbrauchs möglich und auch gesetzlich vorgesehen. Für Rechnungen, die später eingehen, gilt in der Folge von Beginn weg der definitive Korrekturschlüssel. Die Vornahme einer ersten «provisorischen» Vorsteuerkorrektur und einer anschliessenden «definitiven» Vorsteuerkorrektur entfällt diesbezüglich.

**3.6.3.2** Weiter argumentiert die ESTV im Wesentlichen damit, dass sämtliche mit dem Bau im Zusammenhang stehenden Aufwände berücksichtigt werden müssten, weil dies Grundlage für spätere Nutzungsänderungen sei. Nur wenn der definitive «Ausgangswert» bzw. Anschaffungspreis korrekt ermittelt worden sei, sei sichergestellt, dass die nächste Nutzungsänderung gestützt auf die richtigen Werte berechnet werde. Die gesamten Anlagekosten müssten deshalb zwingend auch die Grundlage für die Berechnung der definitiven Vorsteuerkorrektur sein.

Diesbezüglich ist der ESTV insofern zuzustimmen, als dass sehr wohl die gesamten Anlagekosten für die Berechnung späterer Nutzungsänderungen relevant sind. Diese Anlagekosten können indes auch anderweitig ermittelt werden. Es ergibt sich weder aus den gesetzlichen Grundlagen noch aus der publizierten Praxis der ESTV, dass die definitive

Vorsteuerkorrektur erst bei Vorliegen sämtlicher Anlagekosten vorzunehmen ist, auch wenn der Schlüssel für die Vorsteuerkorrektur längst feststeht. Wie bereits ausgeführt, ergibt sich aus Art. 31 Abs. 1 und Abs. 2 Bst. b MWSTG, dass die definitive Vorsteuerkorrektur bzw. der Eigenverbrauch in demjenigen Zeitpunkt abzurechnen ist, in welchem die tatsächliche Verwendung des Bauprojekts im Rahmen der ersten Ingebrauchnahme feststeht.

**3.6.4** In diesem Sinne diene der Widerruf der EM Nr. (...) und die wiedererwägungsweise Integration der Vorsteuerkorrektur für das Bauprojekt in die Steuerperiode 2014 nicht der richtigen Anwendung des objektiven Rechts. Vielmehr hätte die definitive Vorsteuerkorrektur im Betrag von CHF 2'053'935 in der EM Nr. (...) betreffend die Steuerperiode 2013 belassen werden sollen. Damit waren die Voraussetzungen für einen Widerruf der EM Nr. (...) (betreffend die Steuerperioden 2014 bis 2018) von vornherein nicht gegeben (E. 3.3). Die in formelle Rechtskraft erwachsene EM Nr. (...) wurde demnach zu Unrecht widerrufen.

**3.7** Nach dem Gesagten ist die Beschwerde gutzuheissen, soweit darauf einzutreten ist (E. 1.3.4). Die Steuerforderungen für die Steuerperioden 2014 bis 2018 sind im Sinne der EM Nr. (...) festzusetzen. Die mit dem angefochtenen Einspracheentscheid der ESTV vom 9. Juni 2023 festgehaltene Steuernachforderung im Betrag von CHF 4'371'685 ist demnach um CHF 2'006'454 auf CHF 2'365'231 zu reduzieren (vgl. dazu auch E. 1.3.4.1). Zur Festsetzung des Beginns des Zinsenlaufs der hierauf geschuldeten Vergütungszinsen (Art. 88 MWSTG) bzw. zur Vornahme einer entsprechenden Zinsabrechnung ist die Sache an die ESTV zurückzuweisen.

Da die Beschwerde demnach im Hauptpunkt gutzuheissen ist, erübrigt es sich auf den Eventualantrag einzugehen, welcher nur relevant gewesen wäre, wenn der Widerruf der EM Nr. (...) als rechtens befunden worden wäre.

#### **4.**

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

**4.1** Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Beschwerdeführerin obsiegt im Ergebnis vollumfänglich. Entsprechend hat sie keine Verfahrenskosten zu tragen. Der geleistete Kostenvorschuss von

CHF 23'500 ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten. Der Vorinstanz sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

**4.2** 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). Die Parteientschädigung ist vorliegend mangels Kostennote und unter Berücksichtigung des Streitgegenstandes und des mutmasslichen Aufwandes der Vertretung auf CHF 15'000 festzusetzen.

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

## **Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird gutgeheissen, soweit darauf eingetreten wird.

**2.**

Die Steuerforderungen für die Steuerperioden 2014 bis 2018 werden im Sinne der EM Nr. (...) festgesetzt. Die mit dem angefochtenen Einspracheentscheid der ESTV vom 9. Juni 2023 festgehaltene Steuernachforderung im Betrag von CHF 4'371'685 wird demnach um CHF 2'006'454 auf CHF 2'365'231 reduziert.

**3.**

Zur Festsetzung des Beginns des Zinsenlaufs der auf dem zurückzuerstattenden Betrag geschuldeten Vergütungszinsen bzw. zur Vornahme einer entsprechenden Zinsabrechnung wird die Sache an die ESTV zurückgewiesen.

**4.**

Es werden keine Verfahrenskosten auferlegt. Der Kostenvorschuss in der Höhe von CHF 23'500 wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Entscheids zurückerstattet.

**5.**

Die ESTV wird zur Zahlung einer Parteientschädigung an die Beschwerdeführerin in Höhe von CHF 15'000 verpflichtet.

**6.**

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

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

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Jürg Steiger

Roger Gisclon

**Rechtsmittelbelehrung:**

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG). Die Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Händen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 BGG). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand:

Zustellung erfolgt an:

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