

BGer 2C_368/2022 vom 16. Dezember 2022

Bundesgericht, 2022-12-16, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_368_2022

FR: TF 2C_368/2022 du 16 décembre 2022

IT: TF 2C_368/2022 del 16 dicembre 2022

Erwägungen

E. 1.1

Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. a, Art. 89 Abs. 1 und Art. 100 Abs. 1 BGG) sind grundsätzlich gegeben.

E. 1.2

Näherer Erörterung bedarf das Anfechtungsobjekt. Die Vorinstanz hat sich im angefochtenen Entscheid mit je eigener Begründung zu den Steuerperioden 2011, 2012, 2013, 2014 und 2015 ausgesprochen (Sachverhalt, lit. C.a). Die Beschwerde richtet sich einzig gegen die vorinstanzlichen Erwägungen zur Steuerperiode 2012 (Sachverhalt, lit. D.a). Hierzu hatte die Vorinstanz erwogen, mit der Unterinstanz sei von einer öffentlich-rechtlichen Subvention auszugehen, die Sache sei aber (einzig noch) zur neuen Berechnung der Vorsteuerkürzung an die ESTV zurückzuweisen. Mit Blick darauf hat der Rückweisungsentscheid in prozessualer Hinsicht als Endentscheid im Sinne von Art. 90 BGG zu gelten (BGE 145 III 42 E. 2.1; 144 V 280 E. 1.2; ausführlich Urteil 2C_1014/2021 vom 6. Januar 2022 E. 2.3.3). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

E. 1.3.1

Die ESTV hat im bundesgerichtlichen Verfahren ihre Steuerforderung zur Steuerperiode 2012 von ursprünglich Fr. 747'910.-- auf zunächst Fr. 619'544.-- (Sachverhalt, lit. D.b) und schliesslich auf Fr. 619'359.-- herabgesetzt (Sachverhalt, lit. D.c). Dies ist zulässig und hat - entgegen dem, was die Steuerpflichtige in ihrer Replik vom 27. Juni 2022 ausführt - mit einer Anschlussbeschwerde nichts zu tun. Eine solche wäre unzulässig (BGE 145 V 57 E. 10.2; 138 V 106 E. 2.1; 134 III 332 E. 2.5; Urteile 2C_880/2020 vom 15. Juni 2021 E. 2.1; 2C_806/2019 / 2C_807/2019 vom 8. Juni 2020 E. 1.4). Die ESTV hat dem Bundesgericht freilich keine Anschlussbeschwerde, sondern eine Beschwerdeantwort zukommen lassen. In deren Rahmen kann sie, abgesehen vom Nichteintreten auf die Beschwerde, nicht mehr und nichts anderes als die ganze oder teilweise Abweisung der Beschwerde beantragen (Urteil 9C_665/2019 vom 25. Mai 2020 E. 2.3).

E. 1.3.2

Alsdann ergibt sich aus Art. 107 Abs. 1 BGG, dass das Bundesgericht über die Anträge der Parteien nicht hinausgehen darf (zur Dispositionsmaxime im Abgaberecht namentlich Urteile 2C_489/2018 / 2C_490/2018 vom 13. Juli 2018 E. 1.2.2; 2C_124/2013 vom 25. November 2013 E. 2.2.3 und 2.2.4). Sollte die ESTV im vorliegenden Verfahren obsiegen, könnte ihr damit höchstens eine Steuerforderung von

Fr. 619'359.-- zugesprochen werden (Sachverhalt, lit. D.c). Die Steuerpflichtige beantragt ihrerseits, die Steuerforderung zur Steuerperiode 2012 sei auf höchstens Fr. 539'596.--

festzusetzen (Sachverhalt, lit. D.a).

E. 2.1

Das Bundesgericht wendet das Bundesgesetzesrecht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG) und prüft es mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG ; BGE 148 II 73 E. 8.3.1; 148 V 21 E. 2; 148 V 209 E. 2.2). Bei aller Rechtsanwendung von Amtes wegen werden aber, unter Berücksichtigung der allgemeinen Begründungspflicht der Beschwerde (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG), nur die geltend gemachten Rügen geprüft, es sei denn, die rechtlichen Mängel lägen geradezu auf der Hand (auch dazu BGE 148 V 209 E. 2.2). Zum Bundesgesetzesrecht zählt namentlich auch die gestützt auf Art. 130 BV ergangene Gesetzgebung über die Mehrwertsteuer (Urteile 2C_266/2019 vom 23. Januar 2020 E. 1.2; 2C_1010/2018 vom 21. Dezember 2018 E. 1.2).

E. 2.2

Im Unterschied zum Bundesgesetzesrecht geht das Bundesgericht der Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte (einschliesslich der Grundrechte) nur nach, falls und soweit eine solche Rüge in der Beschwerde überhaupt vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit gemäss Art. 106 Abs. 2 BGG ; BGE 148 I 104 E. 1.5 ; 148 I 127 E. 4.3; 148 III 215 E. 3.1.4). Die beschwerdeführende Person hat daher klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids darzulegen, dass und inwiefern verfassungsmässige Individualrechte verletzt worden sein sollen (BGE 148 I 127 E. 4.3 ; 147 I 478 E. 2.4 Ingress; 147 IV 453 E. 1 Ingress).

E. 2.3

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG ; BGE 148 I 160 E. 3; 148 III 215 E. 3.1.4; 148 V 209 E. 2.2).

E. 3

Werden die Mittel nach Art. 18 Abs. 2 lit. a-c

zur Deckung eines Betriebsdefizits entrichtet, so ist die Vorsteuer

gesamthaft im Verhältnis dieser Mittel zum Gesamtumsatz exklusive Mehrwertsteuer zu kürzen.

E. 3.1

Der Bund kann eine Mehrwertsteuer erheben (Art. 130 Abs. 1 BV). Der Gesetzgeber hat diese als Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug ausgebildet (Art. 1 Abs. 1 Satz 1 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 [MWSTG 2009; SR 641.20]), worin die Erhebungskonzeption zum Ausdruck kommt (BGE 144 II 412 E. 2.1; 142 II 488 E. 2.2.2). Die Mehrwertsteuer bezweckt die "Besteuerung des nicht unternehmerischen Endverbrauchs im Inland" (

Belastungskonzeption gemäss Art. 1 Abs. 1 Satz 2 MWSTG 2009; BGE 148 II 233 E. 4.2; 144 II 412 E. 2.1; 142 II 488 E. 2.2.1). Hierzu erhebt der Bund eine Inland-, eine Bezug- und eine Einfuhrsteuer (Art. 1 Abs. 2 lit. a-c MWSTG 2009; zum Ganzen Pierre-Marie Glauser, in: Commentaire romand, Constitution fédérale, 2021 [nachfolgend: CR-Const.], N. 12 und 13 zu Art. 130 BV).

E. 3.2.1

Der Inlandsteuer (Art. 10 ff. MWSTG 2009) unterliegen die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten (Haupt-) Leistungen. Solche sind steuerbar, soweit das Gesetz keine Ausnahme vorsieht (Art. 18 Abs. 1 Halbsatz 2 MWSTG 2009). Von einer

(Haupt-) Leistung im mehrwertsteuerrechtlichen Sinn ist zu sprechen, wenn die leistungserbringende Person einer leistungsempfangenden Drittperson einen verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wert einräumt, wobei die leistungserbringende Person hierfür eine

Gegenleistung ("Entgelt") erwartet (Art. 3 lit. c MWSTG 2009). Beim Entgelt im mehrwertsteuerrechtlichen Sinn handelt es sich um den Vermögenwert, den die leistungsempfangende Person - oder an ihrer Stelle eine weitere Drittperson - für den Erhalt der (Haupt-) Leistung aufwendet (Art. 3 lit. f MWSTG 2009; Urteil 2C_100/2016 vom 9. August 2016 E. 3.2).

E. 3.2.2

Zur Verwirklichung der Belastungskonzeption (vorne E. 3.1) ist dem inlandsteuerpflichtigen Unternehmensträger (Art. 10 Abs. 1 MWSTG 2009) die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs einzuräumen. Die steuerpflichtige Person kann demnach im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit (Art. 10 Abs. 1 MWSTG 2009) die ihr erwachsenden Vorsteuern laufend abziehen (Art. 28 Abs. 1 MWSTG 2009; Xavier Oberson, *Droit fiscal suisse*, 5. Aufl. 2021, § 16 N. 3.4). Die Möglichkeit zum Abzug der Vorsteuer besteht, falls und soweit die inlandsteuerpflichtige Person nachweist, dass sie die Vorsteuer bezahlt hat (Art. 28 Abs. 3 MWSTG 2009) und sie wirtschaftlich tatsächlich trägt (BGE 142 II 488 E. 2.3.3).

E. 3.2.3

Ausnahmen von der Möglichkeit des vollen Vorsteuerabzugs erfordern eine ausdrückliche gesetzliche Grundlage (Botschaft vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer [nachfolgend: Botschaft 2008], BBl 2008 6885, insb. S. 6975 zu E-Art. 29 Abs. 1). Eine derartige gesetzliche Grundlage findet sich insbesondere in Art. 29 MWSTG 2009 ("Ausschluss des Anspruchs auf Vorsteuerabzug"). In einem solchen Fall ist die Vorsteuer zu "

korrigieren ". Die Vorsteuer kann ferner nicht abgezogen werden, falls ein "Nichtentgelt" im Sinne von Art. 18 Abs. 2 lit. a-c MWSTG 2009 vorliegt. Diesfalls ist die Vorsteuer "verhältnismässig zu kürzen" (Art. 18 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 33 MWSTG 2009).

E. 3.2.4

Unter den mehrwertsteuerlichen Nichtentgelten ist ein Mittelfluss zu verstehen, dem keine tatbestandsmässige (Haupt-) Leistung gegenübersteht (Art. 18 Abs. 2 MWSTG 2009). Aufgrund des unvollständigen, hinkenden Leistungsverhältnisses liegen die Nichtentgelte von vornherein ausserhalb des Anwendungsbereichs der Mehrwertsteuer (BGE 132 II 353 E. 4.3 zu Art. 38 des damaligen Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [MWSTG 1999; AS 2000 1300]; Ivo P. Baumgartner/Diego Clavadetscher/Martin Kocher, *Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz*, 2010, § 1 N. 38 und § 4 N. 28; Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus Vallender/Marcel Jung/Simeon

Probst, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 3. Aufl. 2012, N. 740). Daraus ergeben sich insbesondere zwei Folgen: Zum einen unterliegen Nichtentgelte keiner Mehrwertsteuer (Ausgangsseite), zum andern dürfen sie, jedenfalls grundsätzlich, zu keiner Kürzung der Vorsteuern führen (Eingangsseite; Botschaft 2008, 6978 zu E-Art. 34 Abs. 1; BGE 141 II 199 E. 4.2 und 5.4; Baumgartner/Clavadetscher/Kocher, a.a.O., § 7 N. 123). Der Gesetzgeber hat dies im deklaratorisch gehaltenen Art. 33

Abs. 1 MWSTG 2009 verankert und in einer nicht abschliessenden Aufzählung näher verdeutlicht (Art. 18 Abs. 2 lit. d-I MWSTG 2009 zu den "Nichtentgelten ohne Steuerfolgen").

E. 3.2.5

Im Regelfall wirken sich Nichtentgelte mithin

vorsteuerneutral aus. In Abweichung davon hat der Gesetzgeber eine drei Positionen umfassende Gruppe von "Nichtentgelten mit Steuerfolgen" gebildet (Art. 33

Abs. 2 in Verbindung mit Art. 18 Abs. 2 lit. a-c MWSTG 2009). Konkret geht es um:

- Subventionen und andere öffentlich-rechtliche Beiträge, auch wenn sie gestützt auf einen Leistungsauftrag oder eine Programmvereinbarung gemäss Art. 46 Abs. 2 BV ausgerichtet werden (lit. a);
- Gelder, die Kur- und Verkehrsvereine ausschliesslich aus öffentlich-rechtlichen Tourismusabgaben erhalten und die sie im Auftrag von Gemeinwesen zugunsten der Allgemeinheit einsetzen (lit. b); und
- Beiträge aus kantonalen Wasser-, Abwasser- oder Abfallfonds an Entsorgungsanstalten oder Wasserwerke (lit. c).

Im Fall dieser drei Kategorien sind die Nichtentgelte

vorsteuerwirksam, indem der Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen ist (Art. 33 Abs. 2 MWSTG 2009; dazu schon vorne E. 3.2.3).

E. 3.2.6

Die Einzelheiten zur verhältnismässigen Kürzung des Vorsteuerabzugs in den Fällen von Art. 18 Abs. 2 lit. a-c MWSTG 2009 gehen aus Art. 75 der Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV 2009; SR 641.201) hervor. Danach gilt (Auszeichnungen durch das Bundesgericht) :

1 Keine Vorsteuerabzugskürzung ist vorzunehmen, soweit die Mittel nach Art. 18 Abs. 2 lit. a-c einem Tätigkeitsbereich zuzuordnen sind,

für den keine Vorsteuer anfällt oder für den kein Anspruch auf Vorsteuerabzug besteht .

2 Soweit die Mittel nach Art. 18 Abs. 2 lit. a-c einem bestimmten Tätigkeitsbereich zugeordnet werden können, ist

nur die Vorsteuer auf den Aufwendungen für diesen Tätigkeitsbereich zu kürzen.

E. 3.2.7

Mit der Vorsteuerwirksamkeit von Art. 18 Abs. 2 lit. a-c MWSTG 2009 traten Bundesrat (Botschaft 2008, 6979 zu E-Art. 34 Abs. 2) und Eidgenössische Räte der Befürchtung entgegen, dass andernfalls Einnahmeausfälle und unerwünschte Auswirkungen auf den

nationalen Finanzausgleich eintreten könnten (Ralf Imstef, Mehrwertsteuer, 2020, S. 97; Urteil 2C_356/2020 vom 21. Oktober 2020 E. 6.2). Die Ausnahmen sind mithin finanzpolitisch motiviert (Baumgartner/Clavadetscher/Kocher, a.a.O., § 4 N. 29; Annie Rochat Pauchard, Subventions, mandats de prestations, conventions-programmes et TVA, in: OREF [Hrsg.], Au carrefour des contributions, 2020, S. 243 ff., inbs. 248 Fn. 20; Pierre-Marie Glauser, Subventions, dons et sponsoring [nachfolgend: Subventions], in: ASA 79 [2010/2011], S. 1, insb. 12 ff.;

ders., in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Pierre-Marie Glauser/Philip Robinson [Hrsg.], Kommentar MWSTG, 2015 [nachfolgend: BSK-MWSTG], N. 6 zu Art. 33 MWSTG ; Xavier Oberson/Jacques Pittet, La jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de TVA, in: ASA 79 [2010/2011], S. 149 ff., insb. 153; Camenzind/Honauer/Vallender/Jung/Probst, a.a.O., N. 746, 758 und 1812; Felix Geiger, in: Felix Geiger/Regine Schluckebier [Hrsg.], Kommentar MWSTG, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: HK-MWSTG], N. 15 zu Art. 18 MWSTG ; Beatrice Blum, in: HK-MWSTG, N. 12 zu Art. 33 MWSTG ; Oberson, a.a.O., § 16 N. 310; zurückhaltend ganz zu Beginn der Diskussion aber noch Pascal Mollard/Xavier Oberson/Anne Tissot Benedetto, Traité TVA, 2009, Anhang 3 N. 216 ff.).

E. 3.2.8

Ausnahmen vom allgemeinen System der Mehrwertsteuer sind ganz grundsätzlich problematisch (Urteil 2C_660/2020 vom 8. November 2021 E. 5.3). Bundesgerichtlicher Praxis zufolge müssen die "Allgemeinheit" der Mehrwertsteuer und das Postulat der Wettbewerbsneutralität (Art. 1 Abs. 3 lit. a MWSTG 2009) daher auch in der Auslegung des Mehrwertsteuergesetzes zum Ausdruck kommen (ausführlich dazu BGE 138 II 251 E. 2.3.4; ferner BGE 141 II 199 E. 4.1; 148 II 233 E. 4.2; je namentlich zur subjektiven Steuerpflicht; zur Auslegung mehrwertsteuerlicher Normen insbesondere: Michael Beusch, in: BSK-MWSTG, N. 28 zu Auslegung; siehe auch Glauser, in: CR-Const., N. 15 ff. zu Art. 130 BV). Entsprechend sind die Tatbestände, die unter Art. 33 Abs. 2 MWSTG 2009 fallen, aus systematischen und teleologischen Gründen eher einschränkend, jedenfalls nicht ausdehnend auszulegen (Urteil 2C_356/2020 vom 21. Oktober 2020 E. 6.2).

E. 3.3.1

Art. 18 Abs. 2 lit. a MWSTG 2009 spricht von den "

Subventionen und anderen öffentlich-rechtlichen Beiträgen , auch wenn sie gestützt auf einen Leistungsauftrag oder eine Programmvereinbarung gemäss Art. 46 Abs. 2 BV ausgerichtet werden". Bei der "Subvention" bzw. dem "öffentlich-rechtlichen Beitrag" in diesem Sinne handelt es sich um keinen feststehenden Rechtsbegriff, sondern um einen wirtschaftlichen Terminus. Ob ein bestimmter Mittelfluss unter diesen Begriff fällt, ist im Einzelfall und unabhängig von der Bezeichnung des Mittelflusses zu entscheiden (Urteile 2C_356/2020 vom 21. Oktober 2020 E. 5; 2C_323/2019 vom 29. August 2019 E. 5.4; 2C_826/2016 vom 6. April 2018 E. 2.5). Nach dem Gebot der Einheit der Rechtsordnung ist zur näheren Bestimmung des Begriffs grundsätzlich auf die Spezialgesetzgebung zu den Subventionen abzustellen (BGE 140 I 153 E. 2.5.4).

E. 3.3.2

Diese Anknüpfung an das speziellere Recht greift auch im vorliegenden Fall: Gemäss Art. 29 MWSTV 2009 gelten als Subventionen und andere öffentlich-rechtliche Beiträge namentlich die folgenden, von Gemeinwesen ausgerichteten Mittelflüsse:

- a) Finanzhilfen im Sinne von Art. 3 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 5. Oktober 1990 über Finanzhilfen und Abgeltungen (SuG; SR 616.1);
- b) Abgeltungen im Sinne von Art. 3 Abs. 2 lit. a SuG , sofern kein Leistungsverhältnis vorliegt;
- c) Forschungsbeiträge, sofern dem Gemeinwesen kein Exklusivrecht auf die Resultate der Forschung zusteht, und
- d) vergleichbare Mittelflüsse, die gestützt auf kantonales und kommunales Recht ausgerichtet werden.

Die nicht abschliessende Aufzählung verdeutlicht, dass der Mehrwertsteuerliche Subventionsbegriff weiter gefasst ist als jener, der dem Subventionsrecht innewohnt (Urteil 2A.567/2002 vom 25. April 2003 E. 3.3.3). Selbst wenn die öffentliche Hand eine derartige Leistung nicht ausdrücklich als Subvention bezeichnet, ändert dies nichts daran, dass ein Mittelfluss im Sinne von Art. 18 Abs. 2 lit. a MWSTG 2009 vorliegt (Urteil 2C_356/2020 vom 21. Oktober 2020 E. 5).

E. 3.3.3

Unter

Finanzhilfen sind geldwerte Vorteile zu verstehen, die Empfängern ausserhalb der Bundesverwaltung gewährt werden, um die Erfüllung einer vom Empfänger gewählten Aufgabe zu fördern oder zu erhalten (Art. 3 Abs. 1 SuG).

Dagegen stellen

Abgeltungen sich als Leistungen dar, die der Milderung oder dem Ausgleich von finanziellen Lasten dienen, die sich aus der Erfüllung bundesrechtlich vorgeschriebener Aufgaben oder vom Bund übertragener Aufgaben ergeben (Art. 3 Abs. 2 SuG ; BGE 130 V 177 E. 5.2.1; Urteile 2C_229/2015 vom 31. März 2016 E. 1.3.1; 2A.453/1996 vom 18. August 1997 E. 3a). Zu unterscheiden ist vor allem aufgrund dessen, ob der Staat eine Subvention bezahlt, um ein bestimmtes Verhalten zu fördern, das im öffentlichen Interesse liegt, oder ob er sich eine individualisierte und konkrete Leistung beschafft, um eine ihm obliegende Aufgabe zu erfüllen (BGE 141 II 182 E. 3.5; Urteil 2C_323/2019 vom 20. September 2019 E. 5.4).

Zu den

vergleichbaren Mittelflässen , die gestützt auf kantonales und kommunales Recht ausgerichtet werden, ist festzuhalten, dass solche nicht unmittelbar gestützt auf ein kantonales oder kommunales Subventionsgesetz ergehen müssen. Es reicht, dass sie sich auf andersartiges kantonales oder kommunales Recht stützen. Zu denken ist etwa an einen Beschluss des zuständigen kommunalen Organs (Legislative oder Exekutive), das in Anwendung eines Gemeindereglements erfolgt (Urteil 2C_356/2020 vom 21. Oktober 2020 E. 5).

E. 3.3.4

Liegt ein öffentlich-rechtlicher Beitrag im klassischen Sinn vor, so fehlt es in objektiver Hinsicht an einem Leistungsaustausch (da dem Beitrag keine Hauptleistung der beitragsempfangenden Person gegenübersteht; vorne E. 3.2.4). Kennzeichnend ist darüber die Urhebererschaft und deren Motiv, das hinter der Leistung steckt, also die

subjektive Komponente. Urheber eines öffentlich-rechtlichen Beitrags kann grundsätzlich nur ein Gemeinwesen sein. Diesem geht es vorrangig darum, die beitragsempfangende Person bzw. die von ihr erbrachten oder zu erbringenden Leistungen finanziell zu unterstützen, um damit volkswirtschaftliche, regionalpolitische, strukturpolitische oder andersartige öffentlich-rechtliche Ziele zu erreichen (Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchssteuer, 1999, S. 236; Geiger, in: HK-MWSTG, N. 14 zu Art. 18 MWSTG). Dies steht einer blossen Preisaußfüllung entgegen, deren Zweck darin besteht, dass die empfangende Person ihre Leistung am Markt günstiger anbieten kann (Urteil 2C_576/2013 vom 20. Dezember 2013 E. 2.2.3). Eine Preisaußfüllung kommt letztlich den Dritten zugute, während klassischer öffentlich-rechtlicher Beitrag der beitragsempfangenden Person dient.

E. 3.3.5

Der Katalog von Art. 18 Abs. 2 MWSTG 2009 ist offen und nicht abschliessend gehalten ("namentlich"). Er umfasst zwölf Positionen. Die konkrete Einordnung eines Sachverhalts unter Art. 18 Abs. 2 MWSTG 2009 ist insofern von Bedeutung, als die Fälle von lit. a-c vorsteuerwirksam, jene von lit. d-l vorsteuerneutral sind (vorne E. 3.2.3 und E. 3.2.5). Der bundesrechtlich einwandfreien Subsumtion entweder in die Gruppe "lit. a-c" oder in die Gruppe "lit. d-l" kommt mithin einige Bedeutung zu, was erfordert, dass klare Abgrenzungen vorgenommen werden, insbesondere dort, wo Kollisionen bestehen. Im individuell-konkreten Fall ist eine umfassende Gesamtwürdigung anzustellen, um einen Mittelfluss unter die zutreffende generell-abstrakte Norm zu subsumieren.

E. 3.3.6

So kann beispielsweise ein Forderungsverzicht, von welchem in lit. e ausdrücklich die Rede ist, als "Subvention oder anderer öffentlich-rechtlicher Beitrag" gemäss lit. a zu würdigen sein, sofern die öffentlich-rechtliche Komponente überwiegt. Denn eine Leistung, die objektiv als Forderungsverzicht erscheint, kann aufgrund der subjektiven Umstände durchaus eine Subvention oder einen anderen öffentlich-rechtlichen Beitrag darstellen.

E. 3.3.7

Dabei sind zwei einschränkende Überlegungen zu beachten: Zum einen sind die Tatbestände, die unter Art. 33 Abs. 2 MWSTG 2009 fallen, eher einschränkend, jedenfalls nicht ausdehnend auszulegen (vorne E. 3.2.8). Zum andern besteht kein Automatismus, der dazu führen könnte, dass jedes Nichtentgelt, das ein Gemeinwesen erbringt, unmittelbar zur Qualifikation als "Subvention oder anderer öffentlich-rechtlicher Beitrag" führen könnte (dazu insbesondere Pierre-Marie Glauser/Alexandra Pillonel, in: BSK-MWSTG, a.a.O., N. 164 zu Art. 18, unter Verweis auf Glauser, Subventions, a.a.O., S. 18 f., und Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, a.a.O., Kap. 2 N. 73).

E. 4.1

Streitig und zu prüfen ist, welche mehrwertsteuerrechtlichen Folgen sich daraus ergeben, dass die öffentlich-rechtlichen Gläubiger in der Steuerperiode 2012 anlässlich der Sanierung bereit waren, auf ihre Forderungen gegenüber der Steuerpflichtigen zu verzichten. Hinsichtlich der Steuerperiode 2011 ist die Verjährung eingetreten, wie die Vorinstanz bundesrechtskonform erkannt hat (Sachverhalt, lit. C.a). Die Steuerperioden 2013, 2014 und 2015 sind nicht mehr streitig (Sachverhalt, lit. D.a).

E. 4.2.1

Nach den Feststellungen der Vorinstanz, die insofern nicht bestritten und daher für das Bundesgericht verbindlich sind (Art. 105 Abs. 1 BGG ; vorne E. 2.3), ist es zum Verzicht auf Darlehensforderungen in der Höhe von Fr. 8'075'349.-- gekommen (Sachverhalt, lit. B.c). Den Zeitpunkt der Forderungsverzichte hat die Vorinstanz nicht näher festgehalten. Sicher ist hingegen, dass die Forderungsverzichte sanierungshalber erfolgten: Die koordinierten Leistungen der öffentlichen Hand (Forderungsverzichte) und des Aktionariats (Kapitalherabsetzung und Kapitalerhöhung) waren unerlässliche Voraussetzungen der finanziellen Gesundheit. Dies beides ermöglichte erst den Abschluss eines ordentlichen Nachlassvertrags mit Dividendenvergleich, der am 27. April 2012 genehmigt wurde (Sachverhalt, lit. B.c). Die Sanierungsmassnahmen erlaubten eine Nachlassdividende von 3,6788 Prozent (auch dazu Sachverhalt, lit. B.c). Die Steuerpflichtige hatte daraus im vorinstanzlichen Verfahren abgeleitet, dass eine Kürzung der Vorsteuern lediglich im Umfang von 3,6788 Prozent zulässig sei. Die Vorinstanz hielt dem entgegen, dass die ESTV als privilegierte, der zweiten Klasse angehörende Gläubigerin von vornherein nicht unter den Nachlassvertrag falle. Folglich sei auch nicht zu prüfen, ob eine Masseverbindlichkeit oder eine Nachlassforderung vorliege. Vor Bundesgericht erhebt die Steuerpflichtige diesbezüglich keine Rügen. Dem betreibungsrechtlichen Aspekt ist daher im bundesgerichtlichen Verfahren nicht nachzugehen (Art. 106 Abs. 1 BGG ; vorne E. 2.1).

E. 4.2.2

Für die mehrwertsteuerliche Würdigung eines Forderungsverzichts, namentlich für die Frage, ob ein öffentlich-rechtlicher Beitrag (lit. a) oder ein Forderungsverzicht (lit. e) vorliege, ist die Natur der Forderung von zentraler Bedeutung. Ausgangspunkt bildet die Frage, aus welchen Gründen die öffentliche Hand seinerzeit ein Darlehen gewährt hat. Wiederum rein objektiv ist unstrittig, dass die Darlehensbeziehung auf Zivilrecht beruht, konkret auf Art. 312 ff. OR . Dahinter steht aber ein auf öffentliches Recht gestützter Beschluss der Exekutive oder Legislative, überhaupt als Darleiher in Erscheinung zu treten. Damit ist über das Motiv noch nichts gesagt: Das Darlehen kann namentlich erteilt worden sein, um damit eine Rendite zu erzielen oder um einen politischen Zweck zu erfüllen. Im ersten Fall dominiert der zivilrechtliche Aspekt, während im zweiten Fall die öffentlich-rechtliche Komponente im Vordergrund steht. Wenn die öffentliche Hand auf das Darlehen verzichtet, ist unter mehrwertsteuerrechtlichen Gesichtspunkten im ersten Fall eher von einem Forderungsverzicht (lit. e), im zweiten Fall eher von einem öffentlich-rechtlichen Beitrag (lit. a) auszugehen. Mit anderen Worten ist grundsätzlich davon auszugehen, dass die Einräumung des Darlehens und der Verzicht auf das Darlehen denselben Charakter tragen.

E. 4.2.3

Aus welchen Gründen und zu welchem Zeitpunkt die verzichtenden Gemeinwesen im vorliegenden Fall als Darleiher in Erscheinung getreten sind, hat die Vorinstanz nicht näher untersucht. Es liegt freilich auf der Hand, dass es nicht zu den Kernaufgaben einer Einwohnergemeinde zählt, die am Ort gelegene Bergbahn finanziell zu unterstützen. Folglich müssen auch im damaligen Zeitpunkt bereits volkswirtschaftliche, regionalpolitische, strukturpolitische oder andersartige öffentlich-rechtliche Ziele im Vordergrund gestanden haben. Wird später auf ein aus solchen Gründen gewährtes Darlehen verzichtet, so erzielt die Borgerin mangels einer konnexen (Haupt-) Leistung ein Nichtentgelt (vorne E. 3.2.4). Dieses ist seinem Wesen nach als öffentlich-rechtlicher

Beitrag zu würdigen (vorne E. 3.3.4). Den vorinstanzlichen Feststellungen ist zu entnehmen, dass die öffentlich-rechtlichen Darleiher namentlich auch nicht mit einer Beteiligung abgefunden wurden (Sachverhalt, lit. B.c). Die öffentlich-rechtlichen Geldgeber haben die unternehmerisch tätige Steuerpflichtige (vorne E. 3.2.2) begünstigt und damit in erster Linie ein volkswirtschaftliches, regionalpolitisches, strukturpolitisches oder andersartiges öffentlich-rechtliches Ziel verfolgt. Wie bei der Einräumung des Darlehens muss auch beim Verzicht auf das Darlehen die Absicht im Vordergrund gestanden haben, die Steuerpflichtige finanziell zu unterstützen, um damit den angestrebten öffentlich-rechtlichen Sekundäreffekt zu erzielen. Aus den Akten geht unschwer hervor, dass eine bedeutende Zahl von Arbeitsplätzen verloren gegangen wäre, wenn die Sanierung ausgeblieben wäre. Die subjektive Komponente (vorne E. 3.3.4) weist damit auf ein öffentlich-rechtliches Gesamtmotiv.

E. 4.2.4

Vor diesem Hintergrund hat die Vorinstanz bundesrechtskonform auf einen Mittelfluss gemäss Art. 18 Abs. 2 lit. a MWSTG 2009 geschlossen. In der Folge ergibt sich, dass die Vorsteuer verhältnismässig zu kürzen ist (Art. 33 Abs. 2 MWSTG 2009; vorne E. 3.2.3). Dem Verordnungsrecht zufolge, dessen Gesetzmässigkeit nicht bestritten wird, ist die Vorsteuer "gesamthaft im Verhältnis dieser Mittel zum Gesamtumsatz inklusive Mehrwertsteuer" zu kürzen (Art. 75 Abs. 3 MWSTV 2009; vorne E. 3.2.6). Dies hat die ESTV getan (Sachverhalt, lit. B.d). Dass sich im Ergebnis ein Eingriff in die Belastungskonzeption ergibt (vorne E. 3.1), indem aufgrund der Vorsteuerwirksamkeit der öffentlich-rechtlichen Leistung (vorne E. 3.2.5) eine Schattensteuer anfällt, ist aufgrund der klaren gesetzlichen Grundlage (Art. 33 Abs. 2 MWSTG 2009; vorne E. 3.2.3) gesetzgeberisch gewollt und damit von der Steuerpflichtigen hinzunehmen. Dass sich der Vorgang äusserlich als Forderungsverzicht darstellt, der bei rein grammatikalischer Auslegung unter lit. e fiele, vermag daran nichts zu ändern.

E. 4.3

Im Ergebnis zeigt sich, dass die streitbetroffenen Forderungsverzichte als öffentlich-rechtlicher Beitrag im Sinne von Art. 18 Abs. 2 lit. a MWSTG 2009 zu würdigen sind. Demzufolge handelt es sich bei ihnen um vorsteuerwirksame Vorgänge (Art. 33 Abs. 2 MWSTG 2009). Die Beschwerde erweist sich damit als unbegründet. Der angefochtene Entscheid, mit welchem die Sache an die ESTV zurückgewiesen wird, damit diese die Kürzung des Vorsteuerabzugs neu berechne, erweist sich als Endentscheid (Art. 90 BGG ; vorne E. 1.2). Aus dem vorliegenden Entscheid ergibt sich, dass die absolute Festsetzungsverjährung gewahrt ist (Art. 42 Abs. 6 MWSTG 2009). Der Umstand, dass die Sache an die ESTV zurückgewiesen wird, um die Kürzung der Vorsteuern der Steuerperiode 2012 neu vorzunehmen, ändert nichts daran (Urteile 2C_974/2019 vom 17. Dezember 2020 E. 16; 2C_138/2020 vom 3. Dezember 2020 E. 8).

E. 5

Nach dem Unterliegerprinzip sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens der unterliegenden Partei aufzuerlegen (Art. 65 und Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG), mithin der Steuerpflichtigen. Die Eidgenossenschaft obsiegt in ihrem amtlichen Wirkungskreis, weshalb ihr keine Parteientschädigung zuzusprechen ist (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.