

# **BVGer A-2496/2020 vom 18. November 2020**

Bundesverwaltungsgericht, 2020-11-18, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-2496\\_2020](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-2496_2020)

FR: TAF A-2496/2020 du 18 novembre 2020

IT: TAF A-2496/2020 del 18 novembre 2020

## **Regeste**

Mehrwertsteuer

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

cm \* 2.1 cm (Eckzimmer) + 3.5 cm \* 1.8 cm (Gesamtfläche der 4 daran anschliessenden Zimmer) + 1.1 cm \* 1.9 cm (weiteres Zimmer zum Lift hin) Das ergibt eine Fläche von 10.7 cm<sup>2</sup> pro Stock. Daran ist nun - damit die Fläche zur Gesamtfläche ins Verhältnis gesetzt werden kann - der von der Vorinstanz verwendete Grössenmassstab von 1:200 anzulegen, was eine Fläche von 42.8 m<sup>2</sup> pro Stock ergibt. Da die Personalzimmer auf drei Stockwerken (in identischer Form) vorhanden sind, ergibt sich, dass diese gesamthaft eine Fläche von 128.4 m<sup>2</sup> aufweisen.

### **E. 1.2**

Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG).

### **E. 1.3**

Die Beschwerdeführerin ist Adressatin der angefochtenen Verfügung und von dieser betroffen. Sie ist damit zur Beschwerdeerhebung berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 22a VwVG i.V.m. Art. 1 Abs. 1 der Verordnung über den Stillstand der Fristen in Zivil- und Verwaltungsverfahren zur Aufrechterhaltung der Justiz im Zusammenhang mit dem Coronavirus [COVID-19; AS 2020 849] und 52 Abs. 1 VwVG) ist einzutreten.

### **E. 1.4**

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

### **E. 1.5.1**

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

Beschwerdeinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist (vgl. Art. 62 Abs. 4 VwVG). Es kann eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen (allenfalls auch nur teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von derjenigen der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen (sog. Motivsubstitution; vgl. BGE 140 II 353 E. 3.1; vgl. BVGE 2007/41 E. 2; Urteile des BVGer A-4778/2019 vom 2. September 2020 E. 2.2, A-956/2019 vom 3. Mai 2019 E. 1.3, A-3678/2016 vom 6. August 2018 E. 2.2; André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2. Aufl. 2013, Rz. 1.54; Pierre Moor/Etienne Poltier, *Droit administratif*, Bd. II, 3. Aufl. 2011, Ziff. 2.2.6.5 S. 300 f.).

### **E. 1.5.2**

Im Steuerrecht gilt grundsätzlich, dass die Steuerbehörde für die steuerbegründenden und steuererhöhenden Tatsachen beweisbelastet ist, während der steuerpflichtigen Person der Nachweis der Tatsachen obliegt, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben (statt vieler: BGE 140 II 248 E. 3.5, 121 II 257 E. 4c/aa; Urteile des BVGer A-5288/2018 vom 10. September 2020 E. 2.2.2, A-5186/2019 vom 28. August 2020 E. 1.3.2, A-1335/2014 vom 14. Dezember 2015 E. 2.3).

### **E. 1.6.1**

In Anwendung von Art. 65 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) ist die ESTV gehalten, alle Praxisfestlegungen ohne zeitlichen Verzug zu veröffentlichen. Die von den Verwaltungsbehörden veröffentlichten Broschüren, Kreisschreiben und Merkblätter stellen lediglich Verwaltungsverordnungen dar, das heisst generelle Dienstanweisungen, die sich an nachgeordnete Behörden oder Personen wenden und worin die Verwaltungen ihre Sichtweise darlegen. Sie dienen der Sicherstellung einer einheitlichen, gleichmässigen und sachrichtigen Praxis des Gesetzesvollzugs (vgl. BGE 142 II 113 E. 9.1; BVGE 2010/33 E. 3.3.1; Martin Kocher, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015* [nachfolgend: *Kommentar MWSTG*], Art. 65 N. 31; Michael Beusch, *Was Kreisschreiben dürfen und was nicht*, in: *Der Schweizer Treuhänder 2005*, S. 613 ff.). Als solche sind sie für die als eigentliche Adressaten figurierenden Verwaltungsbehörden verbindlich, wenn sie nicht klarerweise einen verfassungs- oder gesetzeswidrigen Inhalt aufweisen (Urteil des BGer 2C\_264/2014 vom 17. August 2015 E. 2.4.1; Urteile des BVGer A-1436/2020 vom 22. September 2020 E. 1.9.1, A-2204/2018 vom 16. Dezember 2019 E. 3.2; Michael Beusch, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG]*, 3. Aufl. 2017, Art. 102 N. 15 ff.).

### **E. 1.6.2**

Nicht verbindlich sind Verwaltungsverordnungen, welche keine von der gesetzlichen Ordnung abweichenden Bestimmungen enthalten dürfen, dagegen für die Justizbehörden, deren Aufgabe es ist, die Einhaltung von Verfassung und Gesetz im Einzelfall zu überprüfen. Die Gerichtsbehörden sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheidung allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen. Dies gilt umso mehr, als es nicht Aufgabe der Gerichte ist, als Zweitinterpreten des der Verwaltungsverordnung zugrunde liegenden Erlasses eigene

Zweckmässigkeitsüberlegungen an die Stelle des Vollzugskonzepts der zuständigen Behörde zu setzen (Urteil des BGer 2C\_264/2014 vom 17. August 2015 E. 2.4.1 f.; BVGE 2007/41 E. 3.3; vgl. Moser/Beusch/Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 2.173 f.). Von selbst versteht sich angesichts der herausragenden Bedeutung, welche dem Legalitätsprinzip im Schweizer Steuerrecht zukommt, dass eine Verwaltungsverordnung oder gar eine bloss nicht schriftlich festgehaltene Praxis unter keinen Umständen alleinige Grundlage für die wie auch immer ausgestaltete steuerliche Erfassung eines Sachverhalts darstellen kann (BVGE 2010/33 E. 3.3.1, 2007/41 E. 4.1; Urteile des BVGer A-1436/2020 vom 22. September 2020 E. 1.9.2, A-2204/2018 vom 16. Dezember 2019 E. 3.2).

### **E. 1.7**

Der vorliegend umstrittene Sachverhalt betrifft die Steuerperioden 2010 bis 2014 (bzw. 2011 bis 2014; dazu E. 3.1). Damit kommt das am 1. Januar 2010 in Kraft getretene MWSTG zur Anwendung (Art. 112 Abs. 1 MWSTG e contrario).

### **E. 2.1**

Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer; Art. 130 BV, Art. 1 Abs. 1 MWSTG). Der Mehrwertsteuer unterliegen unter anderem die im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen; sie sind steuerbar, soweit das MWSTG keine Ausnahme vorsieht (Inlandsteuer, Art. 18 Abs. 1 MWSTG). Der Mehrwertsteuersatz (Normalsatz) betrug in den relevanten Jahren (2011 bis 2014; dazu E. 1.7 und 3.1) 8 % (Art. 25 Abs. 1 MWSTG in der vom 1. Januar 2011 bis zum 31. Dezember 2017 geltenden Fassung [AS 2010 2055 und AS 2017 6305]).

#### **E. 2.2.1**

Steuerpflichtige Personen können im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit die in Art. 28 Abs. 1 Bst. a bis c MWSTG genannten und wirtschaftlich tatsächlich getragenen (Art. 28 Abs. 3 [bis 31. Dezember 2017: Abs. 4; AS 2017 3575 S. 3582 und 3590] MWSTG) Vorsteuern grundsätzlich abziehen. Im Gegensatz zum früheren Recht (Art. 38 Abs. 1 und 2 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [aMWSTG, AS 2000 1300]) ist der strikte Verwendungskonnex zwischen vorsteuerbelasteten Leistungen und (steuerbaren) Ausgangsumsätzen neurechtlich keine Voraussetzung für die Zulassung zum Vorsteuerabzug mehr. Es genügt, dass das konkrete Vorsteuerbetreffnis in die unternehmerische Tätigkeit einfließt (BGE 142 II 488 E. 2.3.4 f.; Urteile des BVGer A-4250/2019 und A-4251/2019 vom 22. März 2020 E. 2.3.1, A-5199/2017 vom 24. Oktober 2018 E. 5.1).

#### **E. 2.2.2**

Kein Anspruch auf Vorsteuerabzug besteht bei Leistungen, 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). Die aus der Überlassung von Grundstücken und Grundstücksteilen zum Gebrauch oder zur Nutzung erzielten Umsätze sind grundsätzlich von der Steuer ausgenommen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 Teilsatz 1 MWSTG). Laut Art. 22 Abs. 1 MWSTG kann die steuerpflichtige Person unter Vorbehalt von Art. 22 Abs. 2 MWSTG von der Steuer ausgenommene Leistungen durch offenen Ausweis der Steuer oder durch Deklaration in der Abrechnung versteuern (objektive Option oder Option im objektiven Sinn; BGE 140 II 495 E. 2.2.2; der Wortlaut wurde per 1. Januar

2018 geändert [AS 2017 3575 S. 3580 und 3590], was indessen für das vorliegende Verfahren keine Folgen zeitigt). Letztere Vorschrift enthält einen Katalog von Leistungen, bei welchen die Option ausgeschlossen ist. Dazu zählen insbesondere die nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 MWSTG von der Steuer ausgenommenen Leistungen, wenn der Gegenstand bzw. das Gebäude oder der Gebäudeteil vom Empfänger ausschliesslich für Wohnzwecke genutzt wird (Art. 22 Abs. 2 Bst. b MWSTG [bis zum 31. Dezember 2017 war von «privaten Zwecken» statt «Wohnzwecken» die Rede, was vorliegend jedoch nicht entscheidungswesentlich ist; AS 2017 3575 S. 3580 und 3590]; Urteil des BVGer A-7749/2016 vom 17. August 2017 E. 2.3.1; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1436/2020 vom 22. September 2020 E. 2.3-2.5). Dies ist beispielsweise bei Personalzimmern der Fall, da diese als Wohnraum für das Personal dienen (vgl. auch MWST-Branchen-Info 08 «Hotel- und Gastgewerbe» Ziff. 7.5).

### **E. 2.2.3**

Verwendet die steuerpflichtige Person vorsteuerbelastete Leistungen sowohl für Zwecke, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für andere Zwecke (sog. gemischte Verwendung), so hat sie den Vorsteuerabzug nach dem Verhältnis der Verwendung zu korrigieren (vgl. Art. 30 Abs. 1 MWSTG). Das MWSTG enthält keine detaillierte Regelung zum Vorgehen bei der Vorsteuerabzugskorrektur infolge gemischter Verwendung. Die Vorsteuerabzugskorrektur hat jedenfalls im Einzelfall «sachgerecht» zu sein (Art. 68 Abs. 1 und 2 der Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 [MWSTV, SR 641.201]). Als sachgerecht erachtet wird «jede Anwendung einer oder mehrerer Methoden, die den Grundsatz der Erhebungswirtschaftlichkeit berücksichtigt, betriebswirtschaftlich nachvollziehbar ist und die Vorsteuern nach Massgabe der Verwendung für eine bestimmte Tätigkeit zuteilt» (Art. 68 Abs. 2 MWSTV). Zur Auswahl stehen verschiedene Methoden (Art. 65 ff. MWSTV), welche von der ESTV in ihrer Praxis näher erläutert werden (MWST-Info 09 «Vorsteuerabzug und Vorsteuerkorrekturen» Ziff. 4; vgl. [noch zum aMWSTG] Urteil des BGer 2C\_1095/2018 vom 19. September 2019 E. 7.3; ausführlich zu den einzelnen Methoden ferner: Urteil des BVGer A-6253/2018 vom 10. Dezember 2019 E. 2.4.1 und 2.4.2 ff.). Zwei dieser Methoden zur Berechnung der Vorsteuerabzugskorrektur sind vorliegende näher zu betrachten: die so genannte «3-Topf-Methode» einerseits (MWST-Info 09 Ziff. 4.5.1; nachfolgend E. 2.2.4) und die Methode nach einem Umsatzschlüssel andererseits (MWST-Info 09 Ziff. 4.5.2; nachfolgend E. 2.2.5).

### **E. 2.2.4**

Bei der «3-Topf-Methode» sind sämtliche Vorsteuerbeträge, soweit dies möglich ist, direkt der unternehmerischen, zum Vorsteuerabzug berechtigenden Tätigkeit (sog. Topf A) beziehungsweise der nicht unternehmerischen Tätigkeit und der unternehmerischen, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Tätigkeit (sog. Topf B) zuzuordnen. Die übrigen Vorsteuern (sog. Topf C) sind anteilmässig aufzuteilen, analog der Zusammensetzung des Gesamtumsatzes. Unter anderem kann die Korrektur für die Vorsteuern im Topf C als Quotient der für von der Steuer ausgenommene und nicht unternehmerische Leistungen genutzten Flächen oder Räume ermittelt werden (MWST-Info 09 Ziff. 4.5.1).

### **E. 2.2.5**

Bei der Korrektur mittels Umsatzschlüssel wird die Vorsteuerabzugskorrektur auf sämtlichen Aufwendungen und Investitionen entsprechend der Zusammensetzung des massgebenden Gesamtumsatzes vorgenommen (MWST-Info 09 Ziff. 4.5.2).

### **E. 2.3.1**

Die Veranlagung und Entrichtung der Inlandsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip. Dies bedeutet, dass der Leistungserbringer selbst für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht bzw. -forderung verantwortlich ist; nichts daran ändert, dass dieses Prinzip im neuen Recht leicht gelockert wurde und neuere deutschsprachige Bundesgerichtsentscheide von «modifizierter Selbstveranlagung» sprechen (BGE 144 I 340 E. 2.2.1 mit Hinweis; vgl. zum Ganzen: BGE 140 II 202 E. 5.4; Urteil des BGer 2C\_1077/2012 und 1078/2012 vom 24. Mai 2015 E. 2.1; Urteile des BVGer A-5288/2018 vom 10. September 2020 E. 2.2.2, A-6521/2019 vom 29. Juli 2020 E. 2.2.1, A-4544/2019 und A-4545/2019 vom 5. Mai 2020 E. 2.3.2, A-7174/2016 vom 25. April 2018 E. 3.1.3.2).

### **E. 2.3.2**

Zu den Pflichten der mehrwertsteuerpflichtigen Person gehört insbesondere auch die ordentliche Buchführung. Der Mehrwertsteuerpflichtige hat seine Geschäftsbücher und Aufzeichnungen nach den handelsrechtlichen Grundsätzen zu führen (Art. 70 Abs. 1 MWSTG). Die Buchführung ist das lückenlose und planmässige Aufzeichnen sämtlicher Geschäftsvorfälle einer Unternehmung auf der Grundlage von Belegen. Sie schlägt sich in den Geschäftsbüchern und den zugehörigen Aufzeichnungen nieder (Urteile des BVGer A-6521/2019 vom 29. Juli 2020 E. 2.2.2, A-1098/2019 vom 10. September 2019 E. 2.2; Beatrice BLUM, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: MWSTG-Kommentar], Art. 70 MWSTG N. 5). Die ESTV kann ausnahmsweise über die handelsrechtlichen Grundsätze hinausgehende Aufzeichnungspflichten erlassen, wenn dies für die ordnungsgemässe Erhebung der Mehrwertsteuer unerlässlich ist (Art. 70 Abs. 1 MWSTG). Darauf ist vorliegend jedoch nicht weiter einzugehen.

### **E. 2.3.3**

Liegen keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vor (Verstoss gegen die formellen Buchführungsvorschriften) oder stimmen die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht überein (Verstoss gegen die materiellen Buchführungsregeln), so schätzt die ESTV die Steuerforderung nach pflichtgemäßem Ermessen ein (Art. 79 Abs. 1 MWSTG) und die Festsetzung der Steuerforderung erfolgt mit einer Einschätzungsmittelung (Art. 79 Abs. 2 MWSTG). Art. 79 MWSTG unterscheidet somit zwei Konstellationen, welche zu einer Ermessensveranlagung führen (Urteile des BGer 2C\_265/2018 vom 19. August 2019 E. 4.3, 2C\_885/2019 vom 5. März 2020 E. 5.3): Die «Konstellation 1» ist diejenige der ungenügenden Aufzeichnung. In diesem Fall hat eine Schätzung insbesondere zu erfolgen, wenn die Verstösse gegen die formellen Buchhaltungsvorschriften als derart gravierend zu qualifizieren sind, dass sie die materielle Richtigkeit der Buchhaltungsergebnisse in Frage stellen (Urteile des BVGer A-6521/2019 vom 29. Juli 2020 E. 2.2.3, A-2137/2018 vom 15. Januar 2020 E. 4.1). Diese Konstellation liegt auch vor, wenn sich aus den Geschäftsbüchern und Unterlagen die für die Bestimmung der Steuer erforderlichen Einzelheiten nicht ergeben (Urteil des BGer 2C\_1077/2012 und 2C\_1078/2012 vom 24. Mai 2014 E. 2.2). Die «Konstellation 2» ist dann gegeben, wenn zwar eine formell einwandfreie Buchführung vorliegt, die ausgewiesenen Ergebnisse aber mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmen. Dies ist nach der Rechtsprechung beispielsweise dann der Fall, wenn die in den Büchern enthaltenen Geschäftsergebnisse von den von der Steuerverwaltung erhobenen branchenspezifischen

Erfahrungszahlen wesentlich abweichen und die kontrollierte Person nicht in der Lage ist, allfällige besondere Umstände, auf Grund welcher diese Abweichungen erklärt werden können, nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen (Urteile des BVGer A-6521/2019 vom 29. Juli 2020 E. 2.2.3, A-2137/2018 vom 15. Januar 2020 E. 4.1; vgl. Urteil des BGer 2C\_1077/2012 und 2C\_1078/2012 vom 24. Mai 2014 E. 2.2).

#### **E. 2.3.4**

Sind die Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation erfüllt, so ist die ESTV nicht nur berechtigt, sondern verpflichtet, eine solche nach pflichtgemäßem Ermessen vorzunehmen. Die ESTV hat dabei alle Umstände zu beachten, von denen sie Kenntnis hat. Wohl hat die Steuerbehörde eine vorsichtige Schätzung anzustellen, doch ist sie nicht verpflichtet, im Zweifelsfall die für die steuerpflichtige Person günstigste Annahme zu treffen. Im Gegenteil, es soll vermieden werden, dass Steuerpflichtige, die ihren Mitwirkungspflichten nicht nachkommen, am Ende bessergestellt werden als solche, die es tun. Die Verletzung von Verfahrenspflichten darf sich nicht lohnen. Fälle, in denen die Steuerpflichtigen ihre Mitwirkungspflichten nicht wahrnehmen bzw. keine, unvollständige oder ungenügende Aufzeichnungen über ihre Umsätze (bzw. hinsichtlich der Feststellung oder Überprüfung der Steuerpflicht) führen, dürfen keine Steuerausfälle zur Folge haben (Urteile des BGer 2C\_885/2019 vom 5. März 2020 E. 6.1, 2C\_1077/2012 und 2C\_1078/2012 vom 24. Mai 2014 E. 2.3; Urteil des BVGer A-6521/2019 vom 29. Juli 2020 E. 2.2.4).

#### **E. 2.3.5**

Das Bundesverwaltungsgericht überprüft das Vorliegen der Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessenstaxation uneingeschränkt. Bei der Überprüfung von zulässigerweise erfolgten Ermessensveranlagungen auferlegt sich das Bundesverwaltungsgericht als ausserhalb der Verwaltungsorganisation und Behördenhierarchie stehendes, von der richterlichen Unabhängigkeit bestimmtes Gericht trotz des möglichen Rügegrundes der Unangemessenheit (E. 1.4) eine gewisse Zurückhaltung und reduziert dergestalt seine Prüfungsdichte. Hat die ESTV eine Vorsteuerabzugskorrektur beispielsweise vorzunehmen, weil der Steuerpflichtige eine solche unterlassen hat, steht ihr bei der Wahl der anzuwendenden Methode ein weiter Ermessensspielraum zu (Urteil des BVGer A-6253/2018 vom 10. Dezember 2019 E. 2.4.3). Grundsätzlich setzt das Bundesverwaltungsgericht nur dann sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen der Vorinstanz, wenn dieser bei der Schätzung erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind (Urteile des BVGer A-6521/2019 vom 29. Juli 2020 E. 2.2.5, A-2137/2018 vom 15. Januar 2020 E. 4.3). Diese Praxis wurde vom Bundesgericht wiederholt bestätigt (Urteile des BGer 2C\_950/2015 vom 11. März 2016 E. 4.5, 2C\_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.3; vgl. auch Urteil des BGer 2C\_885/2019 vom 5. März 2020 E. 6.2; Jürg Steiger, in: Kommentar MWSTG, Art. 70 N. 36).

#### **E. 2.3.6**

Für das Vorliegen der Voraussetzungen einer Ermessenseinschätzung ist nach der allgemeinen Beweislastregel die ESTV beweisbelastet (E. 1.5.2). Sind die Voraussetzungen erfüllt («erste Stufe») und erscheint die vorinstanzliche Schätzung nicht bereits im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung (E. 2.3.5) vorzunehmenden Prüfung als pflichtwidrig («zweite Stufe»), obliegt es - in Umkehr der allgemeinen Beweislast - der steuerpflichtigen Person, den Nachweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen («dritte Stufe»; Urteile des BVGer A-6521/2019 vom 29. Juli

2020 E. 2.2.6, A-2137/2018 vom 15. Januar 2020 E. 4.3).

#### **E. 2.4.1**

Korrelat zum vorstehend umschriebenen Prinzip der Selbstveranlagung (E. 2.3.1) ist die Pflicht der ESTV, die im Selbstveranlagungsverfahren vorgenommenen Handlungen der steuerpflichtigen Person zu überprüfen (vgl. Art. 77 MWSTG). Sie kann bei steuerpflichtigen Personen auch Kontrollen durchführen (Art. 78 MWSTG).

#### **E. 2.4.2**

Gemäss Art. 78 Abs. 1 MWSTG kann die ESTV bei steuerpflichtigen Personen Kontrollen durchführen, soweit dies zur Abklärung des Sachverhalts erforderlich ist. Zu diesem Zweck haben diese Personen der ESTV den Zugang zu ihrer Buchhaltung sowie zu den dazugehörigen Belegen zu gewähren. Dazu gehören namentlich jene Unterlagen, die gestützt auf Art. 70 MWSTG zu führen und aufzubewahren sind (E. 2.3.2). Dazu zählen etwa Bilanzen, Erfolgsrechnungen, die Haupt- und Hilfsbuchhaltungen, Kunden- und Lieferantenrechnungen, Bank- und Kassabelege, Wareninventare, Lohnbücher und Unterlagen für die Erstellung der Mehrwertsteuerabrechnungen (vgl. Blum, in: MWSTG-Kommentar, Art. 78 MWSTG N. 21).

### **E. 3**

OG 281.60 79.20 612.00 79.20

#### **E. 3.1**

Im vorliegenden Verfahren ist unbestritten, dass die Vorinstanz die Korrektur des Vorsteuerabzuges nach pflichtgemäßem Ermessen schätzen musste. Die Beschwerdeführerin selbst hatte keine solche Korrektur vorgenommen, womit die erste der oben genannten Konstellationen vorliegt (E. 2.3.3). Damit war die Vorinstanz verpflichtet, von Amtes wegen eine Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vorzunehmen. Zudem reichte die Beschwerdeführerin der Vorinstanz trotz entsprechender Ankündigung im Schreiben vom 17. August 2017 (Sachverhalt Bst. B.b) keine Stellungnahme mit einem aufbereiteten Sachverhalt ein, obwohl ihr die erstmals bis zum 30. September 2017 gewährte Frist mehrfach verlängert wurde, letztmals bis Mitte Mai 2018 (die Fristerstreckungsgesuche sowie die Unterlagen betreffend deren Gewährung hat die Vorinstanz zwar nicht eingereicht, die Beschwerdeführerin bestreitet das in der Verfügung vom 25. Mai 2018 genannte Datum von «Mitte Mai 2018» jedoch nicht). Ebenfalls unbestritten ist, dass für das Jahr 2010 diesbezüglich keine Vorsteuerabzugskorrektur vorzunehmen ist, weil - gemäss den Beiblättern zur Einschätzungsmitteilung (Vernehmlassungsbeilage 3 S. 7) - keine entsprechenden Pachtzinsen bezahlt wurden bzw. die Liegenschaft noch nicht umgebaut war.

#### **E. 3.2**

Die Beschwerdeführerin bestreitet hingegen, dass die Vorinstanz die Einschätzung pflichtgemäss vorgenommen hat. Sie hält dafür, im vorliegenden Fall hätte ein Umsatzschlüssel angewendet werden müssen statt der von der Vorinstanz gewählten «3-Topf-Methode» unter Anwendung eines Flächenquotienten.

##### **E. 3.2.1**

Die Personalzimmer befinden sich gemäss der Darstellung der Parteien nur in jenem Gebäudeteil, der auf dem von der Z.\_\_\_\_\_ B.V. verpachteten Grundstück steht (in den

Gebäudeteilen, die auf der Liegenschaft der Y.\_\_\_\_\_ B.V. erstellt wurden, befinden sich keine Personalzimmer). Die Vorinstanz hat nun die Fläche dieses Gebäudeteils anhand von Plänen berechnet und dann die Fläche der Personalzimmer der Gesamtfläche gegenübergestellt. Den Vorsteuerabzug hat sie ursprünglich gemäss dem daraus resultierenden Quotienten korrigiert. Nachdem die Beschwerdeführerin in der Einsprache gerügt hatte, dass damit der niedrigere Ausbaustandard der Personalzimmer nicht berücksichtigt würde, erklärte sich die Vorinstanz bereit, die Fläche der Personalzimmer nicht vollständig, sondern nur mit 80 % anzurechnen, wodurch sich die Korrektur der Vorsteuer zugunsten der Beschwerdeführerin reduzierte. Konkret hat die Vorinstanz die Pachtzinsen für das bei der Z.\_\_\_\_\_ B.V. gepachtete Grundstück (Fr. 250'000.-- pro Jahr), die in die gemischte Verwendung fliessen, dem «Topf C» zugeteilt. Dann hat sie für die Personalzimmer eine Fläche von 237.10 m<sup>2</sup> angenommen und diese - nachdem sie sie nur mit 80 % zugrunde gelegt hat - der errechneten Gesamtfläche von 2'146.36 m<sup>2</sup> gegenübergestellt (vgl. Einspracheentscheid vom 13. März 2020 S. 5 f. und Beiblätter zur Einschätzungsmitteilung [Vernehmlassungsbeilage 3] S. 7 und 19):  $237.10 \text{ m}^2 * 0.8 * 100 / 2'146.36 \text{ m}^2 = 8.84$  Die daraus resultierende Prozentzahl (8.84 %) hat die ESTV auf den gesamten, für diesen Gebäudeteil geltend gemachten Vorsteuerabzug angewendet und diesen entsprechend reduziert: Pachtzins:Fr. 250'000.-- davon Anteil Personalzimmer (8.84 %):Fr. 22'100.-- davon MWST:Fr. 1'768.-- Daraus ergaben sich gemäss der Vorinstanz folgende Vorsteuerabzugskorrekturen (das Geschäftsjahr der Beschwerdeführerin entspricht nicht dem Kalenderjahr): Vorsteuerabzugskorrektur 2011/2012:Fr. 1'768.-- Vorsteuerabzugskorrektur 2012/2013:Fr. 1'768.-- Vorsteuerabzugskorrektur 2013/2014:Fr. 1'768.-- Vorsteuerabzugskorrektur 2014/2015:Fr. 1'768.-- Fünf Monate ausserhalb KontrolleFr. -736.67 Gesamthaft ergab sich eine Vorsteuerabzugskorrektur von Fr. 6'335.33.

### **E. 3.2.2**

Die Beschwerdeführerin macht nun geltend, aufgrund des niedrigen Ausbaustandards der Zimmer führe die von der Vorinstanz gewählte Methode zu einem unrichtigen Ergebnis. Bei der für die Zimmer bezahlten Miete werde nicht nur die Fläche der Zimmer, sondern auch deren Standard berücksichtigt. Zudem würde die Vermietung der Personalzimmer nicht der Generierung von Ertrag dienen. Es seien die Angestellten, mit deren Hilfe der Ertrag erzielt werde. Angemessen sei daher, einen Umsatzschlüssel anzuwenden. Der Anteil der Mieterträge am gesamten Ertrag des Gebäudeteils schwanke leicht und belaufe sich auf ungefähr 1.2 %. Gemäss der Beschwerdeführerin ergeben sich daraus folgende Vorsteuerabzugskorrekturen: Vorsteuerabzugskorrektur 2011/2012:Fr. 334.-- Vorsteuerabzugskorrektur 2012/2013:Fr. 440.-- Vorsteuerabzugskorrektur 2013/2014:Fr. 520.-- Vorsteuerabzugskorrektur 2014/2015:Fr. 520.-- Gesamthaft beantragt sie eine Vorsteuerabzugskorrektur von Fr. 1'814.--.

### **E. 3.2.3**

Es ist auf den ersten Blick ersichtlich, dass die Berechnungsmethode der Beschwerdeführerin einen deutlich niedrigeren Betrag ergibt, als jene der Vorinstanz. Darauf kommt es aber nicht an. Dieses Ergebnis hat keinen Einfluss auf die hier zunächst wesentliche Frage, ob die Vorinstanz eine angemessene Methode zur Berechnung der Vorsteuerabzugskorrektur gewählt hat oder nicht. Dazu ist zunächst festzuhalten, dass die von der Vorinstanz angewendete Methode in der MWST-Info 09 ihren Niederschlag gefunden hat (dort Ziff. 4.5.1). Dass es sich dabei grundsätzlich um eine zulässige Methode

handelt, ist nicht bestritten und wurde zudem von der Rechtsprechung bestätigt (vgl. E. 2.2.4; vgl. Urteil des BVGer A-4250/2019 und A-4251/2019 vom 22. März 2020 E. 3.1). Bei den in der genannten MWST-Info 09 (nicht abschliessend) aufgezählten Möglichkeiten, wie die Vorsteuerabzugskorrektur im Topf C berechnet werden kann, ist jene nach Flächenquotient ausdrücklich festgehalten. Sie erscheint als sachgerechte Variante, zumal einige der dort genannten Möglichkeiten vorliegend gar nicht in Frage kommen. Die Vorinstanz ist zudem der Beschwerdeführerin entgegengekommen, nachdem diese darauf hingewiesen hatte, dass der Ausbaustandard der Personalzimmer nicht jenem der Gästezimmer entspricht. Statt die Fläche der Personalzimmer vollständig der Berechnung der Vorsteuerabzugskorrektur zugrunde zu legen, hat die Vorinstanz dies nur zu 80 % getan (dies führt dazu, dass der Vorsteuerabzug zugunsten der Beschwerdeführerin um einen niedrigeren Betrag gekürzt wird). Die Berücksichtigung des Ausbaustandards in einem solchen Umfang erscheint dem Gericht angemessen.

#### **E. 3.2.4**

Die Beschwerdeführerin macht nun zwar geltend, die Vorinstanz habe ihr Ermessen nicht pflichtgemäss ausgeübt. Sie beschränkt sich indessen darauf, nochmals den Ausbaustandard der Personalzimmer zu erwähnen. Dem ist entgegenzuhalten, dass die Vorinstanz diesen Umstand - wie vorhin festgehalten - in ihrem Einspracheentscheid bereits berücksichtigt hat. Die Beschwerdeführerin führt denn auch nicht aus, wie der Standard zu berücksichtigen wäre und warum dem so ist, sondern beschränkt sich auf allgemeine Ausführungen dazu, dass Personalzimmer nicht denselben Standard erfüllten wie Gästezimmer eines 4-Sterne Hotels. Letzteres mag zutreffen, jedoch hat die ESTV dies - wie gesagt - genügend berücksichtigt.

#### **E. 3.2.5**

Es kann insofern keine Rede davon sein, dass die Vorinstanz ihr Ermessen pflichtwidrig ausgeübt hätte.

#### **E. 3.2.6**

Da somit die Vorinstanz berechtigt war, die von ihr gewählte Methode anzuwenden und sie diese zudem zugunsten der Beschwerdeführerin anpasste und so die konkreten Umstände berücksichtigte, ist nicht weiter auf die Berechnungen in Bezug auf den Ertragsschlüssel der Beschwerdeführerin einzugehen.

### **E. 3.3**

Nunmehr ist es in Umkehr der Beweislast an der Beschwerdeführerin, die Unrichtigkeit der Schätzung nachzuweisen (E. 2.3.6).

#### **E. 3.3.1**

Die Beschwerdeführerin macht geltend, die Vorinstanz habe die Fläche falsch berechnet. Neu reicht sie dazu Schätzungsunterlagen ein (Beschwerdebeilage 5; nachfolgend: Schätzungszahlen oder Schätzung). Diese wurden gemäss der Beschwerdeführerin vom [kantonalen Amt, welches für die Immobilienbewertung zuständig ist] erstellt. Das ist den Unterlagen zwar nicht zu entnehmen. Letztlich kann dies aber aus den nachfolgenden genannten Gründen offenbleiben, obwohl - wie sich daraus ebenfalls ergibt - diesen Unterlagen eine entscheidende Bedeutung zukommt.

#### **E. 3.3.2**

Der ESTV stand zur Berechnung der Fläche nur ein Gebäudeplan ohne Masse der Räumlichkeiten zur Verfügung (Vernehmlassungsbeilage 8). Den Plänen des Erdgeschosses und des 1. Obergeschosses ist diesbezüglich einzig zu entnehmen, dass die Pläne im Massstab 1:200 gezeichnet wurden. Die Vorinstanz hat diese Pläne bzw. die Räumlichkeiten deshalb von Hand ausgemessen und so die Gesamtfläche des auf dem Grundstück der Z.\_\_\_\_\_ B.V. stehenden Gebäudeteils ermitteln können. Sie errechnete eine Gesamtfläche von 2'146.36 m<sup>2</sup>, welcher sie der Fläche der Personalzimmer von insgesamt 237.10 m<sup>2</sup> gegenüberstellte.

### **E. 3.3.3**

Die Beschwerdeführerin geht nun ebenfalls von einer Fläche der Personalzimmer von 237.10 m<sup>2</sup> aus, erklärt jedoch, die Gesamtfläche des Gebäudeteils betrage 4'402 m<sup>2</sup>, wobei sie die Schätzungsunterlagen zugrunde legt.

### **E. 3.3.4**

Werden die von der Vorinstanz errechneten Zahlen jenen gemäss den Schätzungsunterlagen gegenübergestellt, ergibt sich folgendes Bild (Zahlen der ESTV aus Vernehmlassungsbeilage 3 S. 21, wobei ein offensichtlicher Schreibfehler bei der Grösse der Personalzimmer schon durch die ESTV korrigiert worden ist [vgl. Vernehmlassung S. 3]; das Bundesverwaltungsgericht hat für die Flächenzahlen der Beschwerdeführerin die Zahlen für jedes Geschoss aus der letzten Seite der Schätzungsunterlagen übernommen):  
ESTV davon Personalzimmer Beschwerdeführerin davon Personalzimmer Kellergeschoss  
544.00 1083.00 EG 435.00 1107.00 1. OG 450.00 79.20 612.00 79.20 2. OG 281.60 79.20  
612.00 79.20

### **E. 3.3.5**

Um die Vorsteuerabzugskorrektur zu berechnen, ist nun die Fläche der Personalzimmer von 128.4 m<sup>2</sup> der von der Vorinstanz (mit dem gleichen Massstab) berechneten Gesamtfläche von 2'146.36 m<sup>2</sup> gegenüberzustellen. Die Personalzimmer machen demnach rund 5.98 % der Gesamtfläche aus. Wie gesagt, bleibt dieses Verhältnis gleich, unabhängig davon, welcher Massstab den auf den Plänen ausgemessenen Längen und Breiten zugrunde gelegt wird und unabhängig davon, ob die Pläne beispielsweise anlässlich eines Kopiervorgangs vergrössert oder verkleinert wurden. Da die Vorinstanz - zu Recht - auch den Ausbaustandard der Zimmer berücksichtigte und zwar mit einem Faktor von 0.8, ist dieser auch hier anzuwenden (E. 3.2.1 und E. 3.2.3 3. Absatz). Die in E. 3.2.1 dargestellte, im Übrigen nicht weiter beanstandete Berechnung der Vorinstanz ist daher wie folgt zu korrigieren:  $128.4 \text{ m}^2 * 0.8 * 100 / 2'146.36 \text{ m}^2 = 4.79$  Pachtzins:Fr. 250'000.-- davon Anteil Personalzimmer (4.79 %):Fr. 11'975.-- davon MWST:Fr. 958.-- Daraus ergaben sich folgende Vorsteuerabzugskorrekturen: Vorsteuerabzugskorrektur 2011/2012:Fr. 958.-- Vorsteuerabzugskorrektur 2012/2013:Fr. 958.-- Vorsteuerabzugskorrektur 2013/2014:Fr. 958.-- Vorsteuerabzugskorrektur 2014/2015:Fr. 958.-- Fünf Monate ausserhalb KontrolleFr. -400.-- Gesamthaft ergab sich eine Vorsteuerabzugskorrektur von Fr. 3'432.--.

### **E. 3.4**

Insgesamt ist somit die Beschwerde teilweise gutzuheissen und die hier noch im Streit liegende Vorsteuerabzugskorrektur auf Fr. 3'432.-- festzusetzen.

### **E. 3.5**

Dass die Beschwerdeführerin Verzugszinsen schuldet und wie diese zu berechnen sind, ist nicht umstritten. Die Vorinstanz hat in der angefochtenen Verfügung keinen konkreten Betrag festgesetzt, sondern lediglich die Berechnungsweise festgehalten. Diesbezüglich ist die vorinstanzliche Verfügung nicht zu korrigieren.

### **E. 3.6**

Insgesamt hat die Beschwerdeführerin damit der Vorinstanz über die bisherige Selbstdeklaration hinaus Fr. 71'927.-- Mehrwertsteuer zuzüglich 4 % Verzugszins seit dem 30. April 2013 (mittlerer Verfall) zu bezahlen.

### **E. 4**

Damit ist über die Verfahrenskosten (E. 4.2) und die Parteientschädigung (E. 4.3) zu befinden.

#### **E. 4.1**

Vorab ist jedoch noch festzuhalten, dass der Antrag der Beschwerdeführerin, ihr eine Parteientschädigung für das vorinstanzliche Verfahren zuzusprechen, abzuweisen ist. Die Beschwerdeführerin stützt ihren Antrag auf Art. 84 Abs. 1 MWSTG. Dessen zweiter Satz, der sich mit der Parteientschädigung im Verfügungs- und Einspracheverfahren befasst, lautet aber: «Es werden keine Parteientschädigungen ausgerichtet». Wie die Beschwerdeführerin zum Schluss gelangt, ihr stünde aufgrund dieser Bestimmung eine Parteientschädigung für das Einspracheverfahren zu, ist nicht ersichtlich.

#### **E. 4.2.1**

Die teilweise obsiegende Beschwerdeführerin hätte grundsätzlich gestützt auf Art. 63 Abs. 1 VwVG die Verfahrenskosten zwar nur teilweise zu tragen. Es ist jedoch weiter das nachfolgend Ausgeführte zu berücksichtigen.

#### **E. 4.2.2**

Gestützt auf Art. 63 Abs. 3 VwVG können einer obsiegenden Partei Verfahrenskosten auferlegt werden, die sie durch Verletzung von Verfahrenspflichten verursacht hat. Das ist grundsätzlich dann der Fall, wenn die beschwerdeführende Partei das Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht oder der Vorinstanz unnötig provoziert oder verzögert hat, weil sie Mitwirkungspflichten verletzt hat, beispielsweise, weil sie entscheidende Beweismittel, die zur Gutheissung der Beschwerde führen, verspätet eingereicht hat (Urteil des BVGer A-3318/2019 vom 9. September 2020 E. 4). Die Beschwerdeführerin hat die Flächenberechnung der Vorinstanz erstmals vor Bundesverwaltungsgericht kritisiert und auch hier erstmals entscheidende Unterlagen (die Beschwerdebeilage 5) eingereicht. Wie sie ausführt, war sie dazu berechtigt. Das ändert aber nichts daran, dass sie bereits vor der Vorinstanz zur Mitwirkung verpflichtet war (hier insb. Art. 68 Abs. 1 MWSTG). Sie hat jedoch den Sachverhalt nicht aufbereitet, obwohl sie dies angekündigt hatte (Sachverhalt Bst. B.b), und entscheidende Beweismittel vor der Vorinstanz nicht eingereicht. Auch im Einspracheverfahren hat sie - wie erwähnt - weder die Flächenberechnung der Vorinstanz berichtigt noch die Schätzungsunterlagen eingereicht. Diese Umstände sind bei der Verteilung der Verfahrenskosten zu berücksichtigen. Erst diese Vorbringen und Unterlagen haben dazu geführt, dass das Bundesverwaltungsgericht auf Ungereimtheiten in der Flächenberechnung der Vorinstanz stiess, diese prüfte und korrigierte und zwar unabhängig davon, ob es sich um amtliche Unterlagen handelt oder nicht (E. 3.3.1). Sie waren somit für den Entscheid wesentlich.

### **E. 4.2.3**

Die ursprünglich von der ESTV festgesetzte Vorsteuerabzugskorrektur betrug Fr. 6'335.33. Die Beschwerdeführerin beantragt jedoch eine solche von Fr. 1'814.--. Das Bundesverwaltungsgericht setzt die Vorsteuerabzugskorrektur auf Fr. 3'432.-- fest. Aufgrund der Verletzung der Mitwirkungspflicht, des Umstands, dass die Flächenberechnung erstmals im vorliegenden Verfahren geltend gemacht wurde, und des späten Einreichens der notwendigen Beweismittel, ist der Beschwerdeführerin eine Pflichtverletzung zum Vorwurf zu machen. Die Vorbringen hätte die Beschwerdeführerin bereits im Verfahren vor der Vorinstanz machen und die genannten Unterlagen dort vorlegen können. Unter diesen Umständen ist das von ihr vor dem Bundesverwaltungsgericht angestrebte Verfahren als von ihr unnötig verursacht zu bezeichnen. Ihr sind daher die Verfahrenskosten vollständig aufzuerlegen.

### **E. 4.2.4**

Die auf Fr. 1'000.-- festzusetzenden Verfahrenskosten (Art. 1, 2 und 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) sind somit vollumfänglich der Beschwerdeführerin aufzuerlegen. Dieser Betrag ist dem in Höhe von Fr. 4'250.-- einbezahlten Kostenvorschuss zu entnehmen. Der Restbetrag in Höhe von 3'250.-- ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

### **E. 4.3**

Auch bei der Zusprechung einer Parteientschädigung an die teilweise obsiegende Beschwerdeführerin ist zu berücksichtigen, dass nur notwendige und verhältnismässig hohe Kosten zuzusprechen sind (Art. 64 Abs. 1 VwVG). In Anbetracht des Umstandes, dass die Beschwerdeführerin entscheidende Unterlagen bereits vor der Vorinstanz hätte einreichen können, sind die Kosten nicht als notwendig zu betrachten. Ihr ist daher keine Parteientschädigung zuzusprechen.

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