

# **BVGer A-2740/2018 vom 15. April 2019**

Bundesverwaltungsgericht, 2019-04-15, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-2740\\_2018](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-2740_2018)

FR: TAF A-2740/2018 du 15 avril 2019

IT: TAF A-2740/2018 del 15 aprile 2019

## **Regeste**

Mehrwertsteuer

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG, SR 172.021). Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich das Verfahren nach den Vorschriften des VwVG (Art. 37 VGG). Der vorliegend angefochtene mehrwertsteuerrechtliche Einspracheentscheid stellt eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG dar. Eine Ausnahme in sachlicher Hinsicht nach Art. 32 VGG liegt nicht vor und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist somit zur Beurteilung der Beschwerde sachlich und funktionell zuständig (Art. 31 VGG). Die Beschwerdeführerin ist zur Beschwerdeführung berechtigt (vgl. Art. 48 VwVG) und hat die Beschwerde fristgerecht erhoben (vgl. Art. 22a Abs. 1 Bst. a in Verbindung mit Art. 50 Abs. 1 VwVG). Sie hat ihre Beschwerdeschrift innert einer ihr angesetzten Nachfrist zur Beschwerdeverbesserung mit einer rechtsgültigen Unterschrift ihrer (damaligen) Vertreterin versehen (vgl. Dispositiv-Ziff. 4 der Zwischenverfügung des Bundesverwaltungsgerichts vom 14. Mai 2018 sowie Eingabe der Beschwerdeführerin vom 15. Mai 2018), weshalb die Beschwerde auch formgerecht ist (vgl. Art. 52 VwVG). Schliesslich hat die Beschwerdeführerin den Kostenvorschuss (vgl. Art. 63 Abs. 4 VwVG) rechtzeitig bezahlt. Auf die Beschwerde ist vor diesem Hintergrund grundsätzlich einzutreten (vgl. aber sogleich E. 1.3).

### **E. 1.2**

Was die mit verschiedenen Beilagen versehene Eingabe der Beschwerdeführerin vom 27. August 2018 betrifft, wurde diese zwar über zwei Monate nach Zustellung der Vernehmlassung an die Beschwerdeführerin unaufgefordert eingereicht. Indessen sind gemäss Art. 32 Abs. 2 VwVG auch verspätete Vorbringen, sofern sie entscheidrelevant sind, zu berücksichtigen (vgl. auch Urteil des BVGer A-141/2017 und A-331/2017 vom 20. November 2018 E. 2.3; zur Frage, ob auf mit dieser Eingabe gestellte Begehren einzutreten ist, vgl. sogleich E. 1.3).

### **E. 1.3.1**

Gegenstand des Beschwerdeverfahrens kann nur sein, was Gegenstand des vorinstanzlichen Verfahrens war oder nach richtiger Gesetzesauslegung hätte sein sollen. Gegenstände, über welche die Vorinstanz nicht entschieden hat und über die sie nicht zu entscheiden hatte,

sind aus Gründen der funktionellen Zuständigkeit durch die zweite Instanz nicht zu beurteilen (Urteile des BGer 2C\_642/2007 vom 3. März 2008 E. 2.2, 2A.121/2004 vom 16. März 2005 E. 2.1). Von der gesetzlich vorgesehenen Instanzenfolge kann freilich aus prozessökonomischen Gründen ausnahmsweise abgewichen werden und eine Ausweitung des Streitgegenstandes zugelassen werden, wenn die Überweisung zu einem Leerlauf führen würde, namentlich weil die sachlich sowie funktionell zuständige Instanz ihre Auffassung bereits klar zu erkennen gegeben hat (vgl. Urteile des BVGer A-5099/2015 vom 20. Januar 2016 E. 1.2.1, A-2771/2015 vom 27. Oktober 2015 E. 7.1, mit Hinweisen; André Moser et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, N. 2.210).

### **E. 1.3.2**

Die ESTV macht geltend, Streitgegenstand könne vorliegend einzig die von ihr angewendete Vorsteuerabzugskorrekturmethode als solche sein. Der durch den Streitgegenstand gesetzte Rahmen werde insoweit gesprengt, als die Beschwerdeführerin mit ihrer Eingabe vom 27. August 2018 die Qualifikation der Umsätze bei der Umsatzabstimmung, deren Zuordnung im Rahmen der von der ESTV verwendeten Vorsteuerabzugskorrekturmethode und den Betrag der Eigenverbrauchssteuer infolge Nutzungsänderung bestreite (vgl. Stellungnahme der Vorinstanz vom 21. September 2018, S. 1 ff. und 5). Streitgegenstand des vorinstanzlichen Verfahrens bildete eine Steuernachforderung für die Steuerperioden 2010-2014 von Fr. 457'316.-. Mit der Beschwerde sowie mit ihrer Eingabe vom 27. August 2018 verlangt die Beschwerdeführerin eine Herabsetzung dieser Steuerforderung auf Fr. 178'501.-, eventualiter die Aufhebung und Rückweisung an die ESTV. Die Steuerforderung ist dabei - wie im Folgenden ersichtlich wird (hinten E. 2.2) - materiell-rechtlich nach dem Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG, SR 641.20) zu beurteilen. Gemäss diesem Gesetz bestimmt sich der Umfang der Steuerforderung (soweit hier relevant) nach dem sog. Saldoprinzip, also als Differenz zwischen Inlandsteuerschuld und Vorsteuerguthaben (vgl. Art. 36 Abs. 2 MWSTG sowie Michael Beusch, in: Felix Geiger/Regine Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, Schweizerisches Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer mit den Ausführungserlassen sowie Erlasse zum Zollwesen, 2012, Art. 36 N. 5). Unter den genannten Umständen ist prima vista nicht ersichtlich, inwiefern die Eingabe der Beschwerdeführerin vom 27. August 2018 den durch den hier massgebenden Streitgegenstand gesetzten Rahmen sprengen sollte. Selbst wenn unter den Verfahrensbeteiligten (wie die Vorinstanz geltend macht) vorgängig nur die Vorsteuerabzugskorrekturmethode als solche thematisiert worden wäre, betreffen nämlich die Vorbringen in dieser Eingabe diejenige nach dem Saldoprinzip bestimmte Steuerforderung, welche bereits bei der Vorinstanz im Streit lag. Zum Schluss, dass die Eingabe der Beschwerdeführerin vom 27. August 2018 nicht über den Streitgegenstand hinausgeht, ins Bild passt im Übrigen ein vom Bundesgericht bestätigter Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts vom 22. September 2015 (siehe auch zum Folgenden Urteil des BVGer A-7311/2014 vom 22. September 2015 E. 1.3.2; vgl. dazu Urteil des BGer 2C\_969/2015 vom 24. Mai 2016): Das Bundesverwaltungsgericht hatte seinerzeit über die Rechtmässigkeit einer Steuernachforderung zu befinden, welche von der ESTV gestützt auf das MWSTG nach dem Saldoprinzip festgesetzt worden war. Die ESTV hatte im betreffenden Fall die Steuerforderung ursprünglich mit einer Vorsteuerkorrektur begründet, diese Begründung aber im Verlaufe des Einspracheverfahrens fallengelassen und neu geltend gemacht, es sei eine Korrektur der Umsatz- bzw. Inlandsteuerschuld

vorzunehmen. Das Bundesverwaltungsgericht qualifizierte dieses Vorgehen als ohne Weiteres zulässig. Es erkannte damit auch, dass die Korrektur der Umsatzsteuerschuld richtigerweise Gegenstand des vorangegangenen Verfahrens bei der ESTV bildete und diese Korrektur demgemäss auch Gegenstand des Beschwerdeverfahrens vor dem Gericht sein konnte. Weshalb die diesem Urteil zugrunde liegende Wertung nur dann gelten sollte, wenn es um eine von der ESTV (und nicht von der steuerpflichtigen Person) vorgebrachte neue Begründung des eigenen Standpunktes geht, ist nicht ersichtlich. Letztlich kann hier aber dahingestellt bleiben, ob vorliegend mit der ESTV von einer unzulässigen Erweiterung des Streitgegenstandes auszugehen ist oder nicht. Denn insoweit, als die Beschwerdeführerin in ihrer Eingabe vom 27. August 2018 die von dieser Behörde sowohl für die Bestimmung der geschuldeten Umsatzsteuer als auch für die Ermittlung der abziehbaren Vorsteuern vorgenommene Qualifikation der massgebenden Umsätze sowie den Umfang der Eigenverbrauchsbesteuerung infolge Nutzungsänderung bestreitet (wozu sie sich angeblich aufgrund des Hauptstreitpunktes im vorinstanzlichen Verfahren [mehrwertsteuerliche Zurechnung von Factoringleistungen; vgl. hinten E. 5.1] erst vor dem Bundesverwaltungsgericht veranlasst sah), hat sich die Vorinstanz in materieller Hinsicht in ihrer Stellungnahme vom 21. September 2018 schon klar geäussert. Bei dieser Sachlage würde es sich schon aus Gründen der Prozessökonomie nicht rechtfertigen, allein deshalb, weil die Vorinstanz mit dem angefochtenen Einspracheentscheid allenfalls zu Recht nicht über die in der Eingabe vom 27. August 2018 genannten Punkte entschieden hätte, auf eine materielle Prüfung der Vorbringen in dieser Eingabe im vorliegenden Beschwerdeverfahren zu verzichten und die Sache zwecks Wahrung der gesetzlichen Instanzenfolge an die Vorinstanz zurückzuweisen (vgl. E. 1.3.1 Abs. 2).

### **E. 1.3.3**

Ob mit der nach Ablauf der Beschwerdefrist eingereichten Eingabe der Beschwerdeführerin vom 27. August 2018 sinngemäss Anträge gestellt wurden, welche als Erweiterung der Beschwerdebegehren zu qualifizieren und damit verspätet wären (vgl. zur Unzulässigkeit der Erweiterung der Beschwerdebegehren nach Ablauf der Beschwerdefrist Urteil des BVer A-5523/2015 vom 31. August 2016 E. 1.3.2, mit Hinweisen), ist aus dem gleichen Grund (Saldoprinzip) fraglich, muss hier aber ebenfalls nicht abschliessend geklärt werden. Denn wie im Folgenden ersichtlich wird, wären die entsprechenden (allfälligen) Anträge bei materieller Prüfung ohnehin abzuweisen (vgl. zum Offenlassen von Prozessvoraussetzungen Urteile des BVer A-863/2017 vom 23. November 2017 E. 1.2, A-5059/2014 vom 26. Februar 2015 E. 1.3.1, A-756/2014 vom 26. Juni 2014 E. 1.3; Alfred Kölz et al., *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3. Aufl. 2013, N. 694).

### **E. 2.1**

Das Bundesverwaltungsgericht überprüft den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 VwVG). Gestützt auf das Rügeprinzip, welches im Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht in abgeschwächter Form zur Anwendung gelangt, ist dieses Gericht nicht gehalten, nach allen möglichen Rechtsfehlern zu suchen; für entsprechende Fehler müssen sich mindestens Anhaltspunkte aus den Vorbringen der Verfahrensbeteiligten oder den Akten ergeben (vgl. anstelle vieler: Urteil des BVer A-1617/2016 vom 6. Februar 2017 E. 1.6; Moser et al., a.a.O., N. 1.54 f.).

## **E. 2.2**

Die vorliegende Streitigkeit betrifft einzig die Steuerjahre 2010 bis 2014. In materieller Hinsicht findet daher ausschliesslich das am 1. Januar 2010 in Kraft getretene MWSTG bzw. die dazugehörige Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, SR 641.201) Anwendung. Dabei nicht zu berücksichtigen sind im vorliegenden Fall namentlich die per 1. Januar 2018 in Kraft getretenen Änderungen des MWSTG (vgl. auch Urteil des BVGer A-1620/2018 vom 10. Januar 2019 E. 1.3). Soweit im Folgenden auch auf die Rechtsprechung zum früheren Mehrwertsteuergesetz vom 2. September 1999 (aMWSTG, AS 2000 1300) verwiesen wird, liegt der Grund darin, dass diese im vorliegenden Fall - da die gesetzlichen Vorschriften soweit hier interessierend inhaltlich nicht geändert haben - auch für das MWSTG übernommen werden kann.

## **E. 2.3**

Gemäss Art. 62 Abs. 2 VwVG kann das Bundesverwaltungsgericht eine angefochtene Verfügung zu Ungunsten einer Partei ändern, wenn die Verfügung Bundesrecht verletzt oder auf einer unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des Sachverhalts beruht. Eine solche Berichtigung zu Ungunsten einer Partei (reformatio in peius) wird nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts nur vorgenommen, wenn der betroffene Entscheid offensichtlich unrichtig und die Korrektur von erheblicher Bedeutung ist (BGE 142 V 337 E. 3.1; Urteile des BVGer A-5431/2015 vom 28. April 2016 E. 1.3.1, A-667/2015 vom 15. September 2015 E. 1.7, A-2657/2014 vom 1. Juni 2015 E. 2.2).

## **E. 3.1**

Der Mehrwertsteuer unterliegen durch steuerpflichtige Personen im Inland gegen Entgelt erbrachte Lieferungen von Gegenständen bzw. im Inland gegen Entgelt erbrachte Dienstleistungen, sofern diese Umsätze nicht ausdrücklich von der Steuer ausgenommen sind (vgl. Art. 18 Abs. 1 MWSTG).

## **E. 3.2**

Im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs von der Steuer ausgenommen sind insbesondere die Leistungen (mit Einschluss der Vermittlung) im Einlagengeschäft und Kontokorrentverkehr, im Zahlungs- und Überweisungsverkehr sowie im Geschäft mit Geldforderungen, Checks und anderen Handelspapieren; steuerbar ist jedoch die Einziehung von Forderungen im Auftrag des Gläubigers ("Inkassoauftrag"; Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 Bst. c MWSTG). Zu diesen von der Steuer ausgenommenen Geschäften gehört der Forderungskauf unter Übernahme des vollen Risikos der Einbringlichkeit der abgetretenen Forderung bzw. der vollen Übernahme des sog. Delkredererisikos (sog. "echtes Factoring"; BVGE 2007/14 E. 2.2.2; Urteile des BVGer A-5757/2015 vom 19. Februar 2016 E. 3.2, A-5651/2013 vom 18. September 2014 E. 2.3.3, A-2632/2013 vom 26. Februar 2014 E. 2.2; vgl. ferner Urteil des BGer 2C\_982/2014 vom 1. September 2015 E. 3.1; Alois Camenzind et al., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 3. Aufl. 2012, N. 1224 ff., 1249 ff. und 1514; Peer Köning, Probleme bei der Einziehung von Mehrwertsteuerforderungen im Zusammenhang mit Zessionen, in: ASA 74 S. 368 ff.).

## **E. 4.1**

Die steuerpflichtige Person kann gemäss Art. 28 Abs. 1 MWSTG Vorsteuern im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit abziehen. 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). Die Option ist unter anderem für Umsätze aus dem Geschäft mit Geldforderungen gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 Bst. c MWSTG ausgeschlossen (Art. 22 Abs. 2 Bst. a MWSTG). Verwendet der Steuerpflichtige Gegenstände, Teile davon oder Dienstleistungen innerhalb seiner unternehmerischen Tätigkeit sowohl für Leistungen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für Leistungen, die vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind, muss er den Vorsteuerabzug nach dem Verhältnis der Verwendung korrigieren (vgl. Art. 30 Abs. 1 MWSTG). Eine detaillierte Regelung zum Vorgehen bei der entsprechenden Korrektur lässt sich dem Gesetz nicht entnehmen (vgl. Urteil des BVGer A-5757/2015 vom 19. Februar 2016 E. 3.4.3; Béatrice Blum, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], a.a.O., Art. 30 N. 7; Camenzind et al., a.a.O., N. 1737). Die annäherungsweise Ermittlung der massgebenden Faktoren muss jedoch jedenfalls sachgerecht erfolgen (vgl. Art. 68 Abs. 1 MWSTV sowie Urteil des BGer 2C\_264/2014 vom 17. August 2015 E. 2.2.5). 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). Die Korrektur des Vorsteuerabzuges kann gemäss Art. 65 MWSTV berechnet werden nach dem effektiven Verwendungszweck (Bst. a der Bestimmung), anhand von Pauschalmethoden mit von der ESTV festgelegten Pauschalen (Bst. b der Bestimmung) oder gestützt auf eigene Berechnungen (Bst. c Bestimmung). Stützt die steuerpflichtige Person die Korrektur des Vorsteuerabzuges auf eigene Berechnungen, hat sie gemäss Art. 67 MWSTV die Sachverhalte, die ihren Berechnungen zugrunde liegen, umfassend zu belegen sowie eine Plausibilitätsprüfung durchführen. 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. Vom Gericht ist nur zu prüfen, ob die gewählte Methode sachgerecht ist und ob sich die Verwaltung bei der vorgenommenen Vorsteuerabzugskorrektur innerhalb ihres Ermessensspielraums bewegt hat (vgl. Urteil des BVGer A-1382/2015 vom 11. August 2015 E. 7). Insbesondere setzt das Gericht nicht sein eigenes Ermessen an die Stelle des Ermessens der ESTV. Ist eine Vorsteuerabzugskorrektur durch die ESTV zu Recht erfolgt und erscheint diese nicht bereits im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung vorzunehmenden Prüfung als pflichtwidrig, obliegt es der steuerpflichtigen Person, darzutun und nachzuweisen, dass die vorgenommene Korrektur offensichtlich nicht sachgerecht ist (siehe zum Ganzen Urteil des BVGer A-5757/2015 vom 19. Februar 2016 E. 3.4.3).

#### **E. 4.2.1**

Der Anspruch auf sofortigen Vorsteuerabzug gemäss Art. 28 MWSTG schliesst es nicht aus, dass ein ursprünglich zu Recht getätigter Vorsteuerabzug nachträglich infolge einer Nutzungsänderung, namentlich bei Eigenverbrauch nach Art. 31 MWSTG, zu korrigieren ist.

#### **E. 4.2.2**

Fallen die Voraussetzungen des Vorsteuerabzuges nachträglich weg, ist gemäss Art. 31 Abs. 1 MWSTG der Vorsteuerabzug in demjenigen Zeitpunkt zu korrigieren, in welchem die Voraussetzungen hierfür weggefallen sind; gegebenenfalls muss die früher in Abzug gebrachte Vorsteuer, einschliesslich ihrer als Einlageentsteuerung korrigierten Anteile,

zurückerstattet werden.

### **E. 4.2.3**

Eigenverbrauch liegt nach Art. 31 Abs. 2 MWSTG 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 oder die Gegenstände oder Dienstleistungen im Rahmen des Meldeverfahrens nach Art. 38 MWSTG bezogen hat, und die sie ausserhalb ihrer unternehmerischen Tätigkeit, insbesondere für private Zwecke, verwendet (vgl. Art. 31 Abs. 2 Bst. a MWSTG; zur Verwendung für weitere nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende Zwecke als alternative Voraussetzungen für einen Eigenverbrauchstatbestand vgl. Art. 31 Abs. 2 Bst. b-d MWSTG). Sind die Tatbestandsvoraussetzungen von Art. 31 Abs. 1 und 2 MWSTG erfüllt, richtet sich die Berechnung der Vorsteuerabzugskorrektur Eigenverbrauch nach Art. 31 Abs. 3 MWSTG und Art. 69 MWSTV (ausführlich zu diesen Vorschriften Urteil des BVGer A-2715/2017 vom 26. April 2018 E. 2.3.3).

### **E. 5.1**

Es war und ist vorliegend in tatsächlicher Hinsicht unbestritten, dass die Beschwerdeführerin in den Steuerperioden 2010 bis 2014 "echtes Factoring" betrieb, indem sie als Factor von Dritten entgeltlich Forderungen unter Übernahme des Delkredererisikos erwarb. Im vorinstanzlichen Verfahren stellte sich die Beschwerdeführerin freilich noch dezidiert auf den Standpunkt, dass sie in dem von ihr betriebenen Geschäft mit Geldforderungen mehrwertsteuerlich gesehen keine Leistungserbringerin gewesen sei und demzufolge im Zusammenhang mit den im Rahmen dieses "echten Factorings" vereinnahmten Kommissionen keine steuerausgenommenen Umsätze erzielt worden seien; entsprechend sei keine Vorsteuerabzugskorrektur infolge gemischter Verwendung erforderlich gewesen. Die entsprechende Frage, ob - wie die ESTV annimmt - die Beschwerdeführerin mehrwertsteuerlich als Erbringerin von steuerausgenommenen Factoringleistungen zu qualifizieren ist und damit verbundene Vorsteuerabzugskorrekturen geboten sind, stand im vorinstanzlichen Verfahren denn auch im Zentrum. Vor dem Bundesverwaltungsgericht gehen die Verfahrensbeteiligten nunmehr übereinstimmend und zu Recht davon aus, dass die Beschwerdeführerin nach der mehrwertsteuerrechtlichen Rechtsprechung und Praxis im Rahmen des Ankaufes von Forderungen ("echtes Factoring") steuerausgenommene Leistungen erbrachte, die eine Vorsteuerabzugskorrektur zur Folge haben müssen (vgl. E. 3.2).

### **E. 5.2**

In materieller Hinsicht uneinig sind sich die Verfahrensbeteiligten nunmehr insbesondere in Bezug auf die Fragen, ob die Vorinstanz unter der Annahme, dass die Beschwerdeführerin mehrwertsteuerlich gesehen Erbringerin von echten Factoringleistungen ist, a) die für die streitbetroffenen Steuerforderungen massgebenden Umsätze richtig qualifiziert (vgl. dazu E. 6.1 ff. hienach), b) die vorinstanzliche Vorsteuerabzugskorrektur richtig vorgenommen (vgl. dazu E. 6.4 und E. 7 hienach) und c) die Eigenverbrauchsbesteuerung infolge Nutzungsänderung (vgl. dazu E. 8 hienach) richtig berechnet hat.

### **E. 6**

Was die richtigerweise ausgehend von der handelsrechtskonformen Erfolgsrechnung vorgenommene Umsatzabstimmung und die Qualifikation der Umsätze durch die

Vorinstanz betrifft, ist vorliegend mangels anderweitiger Anhaltspunkte für allfällige Rechtsfehler nur auf die bestrittenen Punkte einzugehen.

### **E. 6.1**

Die Beschwerdeführerin macht geltend, in ihren Ertragskonten (namentlich den Ertragskonten [...] und [...]) seien die Umsätze entsprechend Gepflogenheiten, wie sie bei praktisch jedem mehrwertsteuerpflichtigen Unternehmen gelten würden, ohne Mehrwertsteuer verbucht worden. Die Vorinstanz habe ihrer Berechnungsweise im Rahmen der Umsatzabstimmung aber fälschlicherweise die Annahme zugrunde gelegt, dass es sich bei den entsprechenden Buchungen statt um Netto-Verbuchungen um Verbuchungen inkl. Mehrwertsteuer handle. Bei ihrer Berechnung der Umsatzsteuer auf den Umsatzdifferenzen hat die ESTV in der Tat die in den Ertragskonten ausgewiesenen, nicht deklarierten steuerbaren Umsätze bzw. die entsprechenden Umsatzzahlen als "Bruttobeträge" (inkl. Mehrwertsteuer) behandelt. Grund dafür bildete nach Angaben der Vorinstanz die Überlegung, dass bei den nicht deklarierten steuerbaren Umsätzen vermutungsweise weder ein Ausweis noch eine nachträgliche Überwälzung der Steuer erfolgt (vgl. Stellungnahme der Vorinstanz vom 21. September 2018, S. 3). Da bei Heranziehung der in den Ertragskonten ausgewiesenen Umsatzzahlen als Nettobeträge ohne Mehrwertsteuer höhere Umsatzsteuerbeträge resultieren würden, als sie geschuldet wären, wenn die verbuchten Umsatzzahlen für die Berechnung der Umsatzsteuer als Beträge mit Mehrwertsteuer (Bruttobeträge) behandelt werden, ist nicht ersichtlich, was die Beschwerdeführerin mit ihrem Vorbringen zu ihren Gunsten ableiten möchte (vgl. dazu auch Stellungnahme der Vorinstanz vom 21. September 2018, S. 2). Dies gilt umso mehr, als nicht hinreichend substantiiert dargetan oder aus den Akten ersichtlich ist, dass bei Qualifikation der verbuchten Beträge als Nettobeträge zusätzliche Vorsteuerabzugsansprüche resultieren würden, welche die Mehrbeträge an Umsatzsteuern betragsmässig übersteigen. Ob es rechtsverletzend war und/oder auf einer unrichtigen oder unvollständigen Sachverhaltsfeststellung beruhte, die verbuchten Zahlen als Bruttobeträge zu betrachten, kann hier dahingestellt bleiben. Denn auf eine (allfällige) Korrektur der vorinstanzlichen Berechnung zu Ungunsten der Beschwerdeführerin unter Behandlung der verbuchten Beträge als Nettobeträge ist schon deshalb zu verzichten, weil dieser Korrektur für sich allein betrachtet keine erhebliche Bedeutung zukommt und sich vorliegend - wie im Folgenden ersichtlich wird - auch im Übrigen keine reformatio in peius aufdrängt (vgl. zur reformatio in peius vorn E. 2.3).

### **E. 6.2**

Die ESTV hat die auf dem Konto [...] verbuchten Umsätze als steuerbar qualifiziert. Diese Zuordnung zum steuerbaren Bereich wird seitens der Beschwerdeführerin bestritten. Nach ihrer Darstellung soll es sich bei den im genannten Konto verbuchten Erträgen um Mahngebühren handeln, welche sie "ausländischen" Inhabern von Abonnements von Fitnessstudios im Falle eines Zahlungsverzuges in Rechnung gestellt habe. Es handle sich um Nicht-Entgelte oder Leistungen im Ausland. Das erwähnte Konto trägt die Bezeichnung "weiterverrechnete Gebühren". Es bestehen keine rechtsgenügend substantiierten Anhaltspunkte dafür, dass dieses Konto - wie von der Beschwerdeführerin behauptet - tatsächlich für Mahngebühren zulasten von ausländischen Personen bzw. Personen mit Wohnsitz im Ausland verwendet wurde. Vor diesem Hintergrund ist die vorinstanzliche Qualifikation der auf diesem Konto verbuchten Umsätze als steuerbar nicht zu beanstanden. Nicht näher gewürdigt werden müssen unter diesen Umständen ferner die Ausführungen

der Beschwerdeführerin zur mehrwertsteuerlichen Behandlung von Mahngebühren, die ausländischen Personen bzw. Personen mit Wohnsitz im Ausland in Rechnung gestellt werden (vgl. dazu Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 27. August 2018, S. 4 f.).

### **E. 6.3**

Die Beschwerdeführerin beanstandet sodann, dass die ESTV im Zusammenhang mit in den Konten [...] und [...] unter den Bezeichnungen "Ertrag Restwerte E.\_\_\_\_\_ Partner [...]" und "Ertrag Restwerte GK (nicht E.\_\_\_\_\_)" vorgenommenen Buchungen von steuerbaren Umsätzen ausgegangen ist. Zum diesbezüglichen Sachverhalt erklärt die Beschwerdeführerin, es handle sich um Beträge, welche ihr bei Nichteinlösung von Geschenkkarten verbleiben würden. Die entsprechenden Geschenkkarten, welche zum kostenlosen Bezug von Leistungen verschiedener Kartenherausgeber (wie der C.\_\_\_\_\_ AG oder der D.\_\_\_\_\_ AG) berechtigten würden, seien entweder von der E.\_\_\_\_\_ oder aber von diesen Unternehmen selbst verkauft worden. Die Beschwerdeführerin stellt sich auf den Standpunkt, dass Geschenkkarten beschränkt einsetzbare Zahlungsmittel und damit weder Entgelt noch Lieferungen oder Dienstleistungen seien. Dementsprechend könnten Erträge, welche die Beschwerdeführerin aus der Nichteinlösung oder der nur teilweisen Einlösung der Geschenkkarten vereinnahmt und verbucht habe, mangels Leistung der Beschwerdeführerin nicht der Mehrwertsteuer unterliegen. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin liesse sich vorliegend selbst dann, wenn die Ausgabe von Geschenkkarten an die Konsumenten mehrwertsteuerlich keine Leistung darstellen würde, nichts zu ihren Gunsten ableiten. Soweit die Erlöse aus den verfallenen, nicht eingelösten Geschenkkarten der Beschwerdeführerin verbleiben, handelt es sich nämlich um Gegenleistungen der Geschenkkartenherausgeber für zugunsten dieser Kartenherausgeber erbrachte IT- und Logistikdienstleistungen der Beschwerdeführerin. Letzteres geht aus dem aktenkundigen Vertrag mit einem der Kartenherausgeber hervor (vgl. Akten Vorinstanz, act. 4/8) und wurde auch von der ESTV zutreffend erkannt (vgl. Stellungnahme der Vorinstanz vom 21. September 2018, S. 3). Diese Behörde hat mit anderen Worten die in den Konten [...] und [...] verbuchten Beträge zu Recht als steuerbare Umsätze behandelt.

### **E. 6.4**

Die Beschwerdeführerin rügt ferner, die Vorinstanz habe es zu Unrecht unterlassen, für die Ermittlung des Umfangs des zulässigen Vorsteuerabzuges zu differenzieren zwischen a) steuerausgenommenen Umsätzen, b) nach Art. 23 MWSTG befreiten, aber zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätzen, c) wegen Leistungsortes im Ausland nicht der Mehrwertsteuer unterliegenden Leistungen und d) Nichtentgelten im Sinne von Art. 18 Abs. 2 MWSTG. Beispielsweise habe die Vorinstanz zwar richtigerweise angenommen, dass die im Konto [...] mit der Bezeichnung "Mailing/Kundenkarte" in den Jahren 2010 und 2011 verbuchten Umsätze wegen Leistungsortes im Ausland nicht steuerbar seien, doch habe sie verkannt, dass diese Umsätze zum Vorsteuerabzug berechtigen würden. Dieses Vorbringen ist nicht stichhaltig: Soweit die Vorinstanz bei ihrer Vorsteuerabzugskorrektur auf die von der Beschwerdeführerin erzielten Umsätze abgestellt hat (vgl. dazu hinten E. 7.2), hat sie die erwähnten, auf dem Konto [...] verbuchten Umsätze (zugunsten der Beschwerdeführerin) berücksichtigt. Dies geht aus Zeile 9 auf S. 2 der Beilage 3 der EM Nr. [...] hervor, wo zusätzlich zu den steuerbaren Umsätzen gemäss der vorgenommenen Umsatzabstimmung "steuerbare Leistungen an Empfänger im Ausland" als "Umsätze, die zum Vorsteuerabzug berechtigten", qualifiziert wurden (vgl. dazu auch Stellungnahme der Vorinstanz vom 21. September 2018, S. 3). Was die übrigen Umsatzkategorien gemäss Bst.

a, b und d hiervor betrifft, ist sodann weder hinreichend substantiiert dargetan noch aus den Akten ersichtlich, dass die ESTV bei ihren Berechnungen zum Vorsteuerabzug zwischen den verschiedenen Umsatzkategorien nicht - soweit erforderlich - unterschieden hätte.

### **E. 7.1**

Zwar macht die Beschwerdeführerin geltend, sie habe "selber [...] eine entsprechende Korrektur in den Prüfungsjahren vorgenommen" (Beschwerde, S. 6). Dabei scheint sie sich aber einzig auf ihre vor dem Bundesverwaltungsgericht vorgelegten Berechnungen zu beziehen. Es lässt sich den Akten nicht entnehmen, dass die Beschwerdeführerin die im Rahmen des "echten Factorings" getätigten Umsätze schon vor dem Einschreiten der ESTV mittels diesbezüglicher Vorsteuerabzugskorrektur infolge gemischter Verwendung in der gebotenen Weise ausnahmslos als steuerausgenommen berücksichtigt hätte. Vielmehr hatte die Beschwerdeführerin die entsprechenden Umsätze bzw. Kommissionen nach der insoweit unbestritten gebliebenen Darstellung im angefochtenen Einspracheentscheid bei den ursprünglich von ihr selbst vorgenommenen Vorsteuerabzugskorrekturen grossmehrheitlich als steuerbar behandelt (vgl. E. II./B./9 Bst. a des Einspracheentscheids). Es erweist sich deshalb als bundesrechtskonform, dass die ESTV selbst eine Vorsteuerabzugskorrektur infolge gemischter Verwendung vorgenommen hat. Mit der gebotenen Zurückhaltung (vgl. E. 4.1) zu prüfen ist jedoch, ob die vorinstanzliche Vorsteuerabzugskorrektur sachgerecht ist.

### **E. 7.2**

Die Vorinstanz hat die infolge gemischter Verwendung festzulegenden Vorsteuerabzugsansprüche letztlich, nachdem sie zwei andere Berechnungsvarianten verworfen hat, annäherungsweise je Steuerperiode anhand von "betrieblichen Gesamtvorsteuerquoten" ermittelt. Diese Gesamtvorsteuerquoten beruhen auf bereinigten Geschäftszahlen der Beschwerdeführerin gemäss den Erfolgsrechnungen. Sie wurden von der ESTV als Verhältnis zwischen dem Total der massgebenden Vorsteuern zum Total der Umsätze (ohne Positionen Untermiete und IT) festgelegt (vgl. Vernehmlassung, S. 4; Beilagen 2 ff. zur EM Nr. [...]). Im Rahmen der erwähnten (vorgängigen) Bereinigung von Umsatz und Vorsteuern trug die ESTV in verschiedener Hinsicht den Verhältnissen des konkreten Betriebes der Beschwerdeführerin Rechnung, damit deren Kerngeschäft ("echtes Factoring", Mailings, Werbedienstleistungen etc.; ohne Untermiet- und IT-Erträge) in den ermittelten Vorsteuerquoten abgebildet wird (siehe dazu im Einzelnen die insoweit nicht bestrittenen Ausführungen in E. II./B./9 Bst. a des angefochtenen Einspracheentscheids). Die ermittelten Gesamtvorsteuerquoten multiplizierte die Vorinstanz mit den zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätzen, was nach ihrer Darstellung die auf die steuerbaren Umsätze entfallenden anteiligen Vorsteuern ergibt. Zum entsprechenden Betrag rechnete die Vorinstanz Vorsteuern auf Aufwendungen betreffend Untermietertrag und IT-Verrechnungen hinzu, um auf diese Weise zum Total der korrigierten Vorsteueransprüche der Beschwerdeführerin zu gelangen (vgl. Vernehmlassung, S. 4 f.; Beilagen 2 ff. zur EM Nr. [...]). Die hier beschriebene Vorgehensweise der ESTV erscheint als nachvollziehbar und den vorliegenden Verhältnissen angepasst.

### **E. 7.3**

Der Beschwerdeführerin gelingt es nicht, entsprechend der sie treffenden Obliegenheit (vgl. E. 4.1) darzutun und nachweisen, dass die von der ESTV vorgenommene Vorsteuerabzugskorrektur offensichtlich nicht sachgerecht ist:

### **E. 7.3.1**

Die Beschwerdeführerin macht geltend, es gehe vorliegend nicht an, auf die erzielten Umsätze abzustellen. Damit werde nämlich dem Umstand nicht Rechnung getragen, dass die Beschwerdeführerin im Bereich des Factorings substantielle vorsteuerbelastete Aufwendungen hatte bzw. Eingangsleistungen bezogen habe, welche gar nie in einen Umsatz in diesem Bereich gemündet hätten. Im Wesentlichen bringt die Beschwerdeführerin in diesem Kontext vor, im Rahmen ihrer Dienstleistungen im Bereich des "echten Factorings" habe sie bei Bestellungen via die Internetseiten ihrer Vertragspartner (sog. Merchants) im Hintergrund eine Bonitätsprüfung der Kunden vorgenommen. Sei diese negativ ausgefallen, habe der jeweilige Kunde keine Möglichkeit gehabt, die Bezahlfunktion "Kauf auf Rechnung" zu nutzen, und sei es dementsprechend auch nicht zu einem Forderungskauf durch die Beschwerdeführerin gekommen. Auch dann, wenn die Bonität des Kunden als gut eingestuft worden sei, sei nur dann eine Forderungsabtretung an die Beschwerdeführerin erfolgt, wenn diese im Einzelfall entschieden habe, die Forderung käuflich (mit Übernahme des Delkredererisikos) zu erwerben. Da im Nachgang zu den Bonitätsprüfungen lediglich in 20 bis 40 % der Fälle eine Forderungsabtretung mit Übernahme des Delkredererisikos durch die Beschwerdeführerin erfolgt sei, hätten die von ihr in den übrigen Fällen bezogenen Eingangsleistungen nicht direkt zu steuerausgenommenen Umsätzen geführt. Soweit die ESTV den Standpunkt einnehme, dass Aufwendungen, welche nicht direkt in steuerbare oder steuerausgenommene Umsätze münden, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen, sei dieser Behörde nicht zu folgen. Diese Argumentation verfängt nicht, weil (mit der ESTV) davon auszugehen ist, dass die Beschwerdeführerin die Bonitätsprüfungen einzig mit dem Ziel der Erzielung von Einnahmen im Rahmen des "echten Factorings" durchführte (daran nichts ändern kann die unsubstantiierte Behauptung der Beschwerdeführerin, bei Unterbleiben einer Forderungsabtretung hätten die Ergebnisse der Bonitätsprüfungen für eigene Zwecke der Beschwerdeführerin bzw. zur Erweiterung ihrer Bonitätsdatenbank verwertet werden können). Dienen die Bonitätsprüfungen in dieser Weise der Erzielung von Einnahmen im Rahmen des "echten Factorings", liegt in Bezug auf das Vorsteuerabzugsrecht eine Verwendung der entsprechenden Aufwendungen für steuerausgenommene Leistungen vor, und zwar ohne Rücksicht darauf, ob aufgrund der einzelnen Bonitätsprüfung sodann eine Forderungsabtretung mit Übernahme des Delkredererisikos und die Erzielung von Einnahmen aus "echtem Factoring" erfolgten oder nicht. Beim genannten Ergebnis bleibt es auch unter Berücksichtigung des Vorbringens der Beschwerdeführerin, dass gemäss dem MWSTG im Bereich der unternehmerischen Tätigkeit für den Anspruch auf Vorsteuerabzug keine Verknüpfung von vorsteuerbelasteter Vorleistung mit einer bestimmten Ausgangsleistung mehr erforderlich sei und insofern eine systematisch grundsätzlich andere Regelung als im aMWSTG vorliege. Denn massgebend ist im hier interessierenden Kontext der Ausschluss des Anspruchs auf Vorsteuerabzug nach Art. 29 Abs. 1 MWSTG; dieser ist eine ausdrückliche Ausnahme vom Grundsatz von Art. 28 Abs. 1 MWSTG, wonach eine steuerpflichtige Person im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit einen Anspruch auf Vorsteuerabzug besitzt (vgl. Urteil des BGer 2C\_166/2016 vom 27. Oktober 2017 E. 5.1; Blum, a.a.O., Art. 29 N. 3).

### **E. 7.3.2**

Ins Leere stösst die Beschwerdeführerin auch, soweit sie geltend macht, Kosten im Zusammenhang mit einem von ihr - auch für die Merchants - betriebenen Kundendienst

seien im Umfang von 38 % zum Vorsteuerabzug zuzulassen, weil eine Auswertung der Kundenanfragen ergeben habe, dass ein entsprechender Anteil der Anrufe beim Kundendienst nichts mit der Factoringtätigkeit der Beschwerdeführerin zu tun hätten. Auf die angerufene Auswertung kann nämlich schon deshalb nicht abgestellt werden, weil sie sich auf das vorliegend nicht streitbetroffene Kalenderjahr 2017 bezieht und weder substantiiert geltend gemacht noch aus den Akten ersichtlich ist, dass sich die Sachlage in diesem Punkt in den Steuerperioden 2010 bis 2014 gleich oder zumindest ähnlich gestaltete.

### **E. 7.3.3**

Die Beschwerdeführerin bringt auch vor, die Vorinstanz habe betreffend die Weiterverrechnung von IT-Leistungen und Mieten nicht nachvollziehbare "Vorsteuerkürzungen" vorgenommen. Diesbezüglich hat die ESTV aber in ihrer Stellungnahme vom 21. September 2018 überzeugend erklärt, dass ihre Berechnung namentlich auf dem Umstand beruht, dass die Beschwerdeführerin die entsprechenden Leistungen als Aufwandverminderungen verbucht hat. Auch hat die ESTV in dieser Stellungnahme aufgezeigt, dass diese Leistungen sowohl bei der Bereinigung von Umsatz und Vorsteuern als Grundlage für die Bestimmung der betrieblichen Gesamtsteuerquoten als auch bei der Ermittlung der zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätze nicht in die massgebenden Beträge miteinflussen. Dies geschah wie erwähnt, um bei der Bestimmung der betrieblichen Gesamtsteuerquoten ein der betrieblichen Situation der Beschwerdeführerin bzw. ein dem Kerngeschäft der Beschwerdeführerin entsprechendes Bild zu erhalten. Die Vorsteuern auf Aufwendungen betreffend Untermietertrag und IT-Verrechnungen wurden separat als Teil der korrigierten Vorsteueransprüche der Beschwerdeführerin berücksichtigt. Vor diesem Hintergrund kann der Beschwerdeführerin nicht gefolgt werden, soweit sie eine unrechtmässige Behandlung der Weiterverrechnung von IT-Leistungen und Mieten rügt.

### **E. 7.3.4**

Die eigenen Berechnungen des korrigierten Vorsteuerabzuges, welche die Beschwerdeführerin vor dem Bundesverwaltungsgericht dem Einspracheentscheid gegenüberstellt, sind insgesamt nicht geeignet, die von der ESTV vorgenommene Vorsteuerabzugskorrektur ernstlich in Frage zu stellen. Bei den in der Beschwerdeschrift angestellten Berechnungen gilt dies schon deshalb, weil sie auf der - wie aufgezeigt - unzutreffenden Annahme beruhen, dass die Kosten im Zusammenhang mit dem Kundendienst gestützt auf eine Auswertung des Jahres 2017 im Umfang von 38 % zum Vorsteuerabzug zuzulassen sind. Was die Berechnungen in der Eingabe der Beschwerdeführerin vom 27. August 2018 betrifft, würden sich die von der Beschwerdeführerin ermittelten Vorsteuerabzugsquoten ohnehin zu ihren Ungunsten auswirken (vgl. dazu ausführlich Stellungnahme der Vorinstanz vom 21. September 2018, S. 4 f.).

### **E. 7.4**

Es erweist sich somit, dass die von der Vorinstanz vorgenommene Vorsteuerabzugskorrektur sachgerecht ist. Der angefochtene Einspracheentscheid ist in diesem Punkt nicht zu beanstanden.

### **E. 8**

Zu Recht wird vorliegend nicht bestritten, dass die Vorinstanz mit Blick auf einen erheblichen Ausbau des Geschäftes mit echten Forderungsabtretungen im Jahr 2012 eine

Eigenverbrauchsbesteuerung bzw. Nachbelastung infolge Nutzungsänderung vornehmen musste (vgl. zur Eigenverbrauchsbesteuerung infolge Nutzungsänderung vorn E. 4.2.3). Einzig in Bezug auf die Höhe der entsprechenden Nachbelastung sind sich die Verfahrensbeteiligten uneinig. Die Beschwerdeführerin stützt ihre Rügen betreffend den Umfang der Eigenverbrauchsbesteuerung auf ihre vor dem Bundesverwaltungsgericht angestellten, eigenen Berechnungen des Vorsteuerabzuges. Da aber - wie ausgeführt (E. 7) - die von ESTV durchgeführte Vorsteuerabzugskorrektur rechtskonform ist und folglich nicht auf die Vorsteuerabzugsberechnungen der Beschwerdeführerin abzustellen ist, erscheinen diese Rügen als unbegründet. Es ist im Übrigen nicht ersichtlich, dass der von der Vorinstanz bestimmte Umfang der Eigenverbrauchsbesteuerung aus anderen als den von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Gründen rechtswidrig wäre.

#### **E. 9**

Den vorstehenden Erwägungen zufolge ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Bei diesem Ausgang sind die Verfahrenskosten, die auf Fr. 10'000.- festzusetzen sind, der unterliegenden Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario). (Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)

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