



## Urteil vom 18. Oktober 2023

---

Besetzung

Richter Keita Mutombo (Vorsitz),  
Richterin Iris Widmer,  
Richter Jürg Steiger,  
Gerichtsschreiberin Karolina Yuan.

---

Parteien

**A.** \_\_\_\_\_, (...)  
vertreten durch  
SwissVAT AG,  
Stampfenbachstrasse 38, 8006 Zürich,  
Beschwerdeführerin,

gegen

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

---

Gegenstand

Mehrwertsteuer; Vorsteuerabzug; Einlageentsteuerung  
(Steuerperiode 2020).

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

Die A. \_\_\_\_\_ (nachfolgend: Steuerpflichtige) mit Sitz in B. \_\_\_\_\_ bezweckt die Durchführung von Steuererstattungs- und Kindergeldverfahren in den europäischen Mitgliedstaaten. Sie ist seit dem 23. Juni 2011 als Einzelunternehmen (Inhaber: C. \_\_\_\_\_ [nachfolgend: Inhaber]) im Handelsregister eingetragen.

Der Inhaber der Steuerpflichtigen war bis im Februar 2023 gleichzeitig Kollektivgesellschafter der D. \_\_\_\_\_ (nachfolgend: Beratungsgesellschaft) mit Sitz in B. \_\_\_\_\_. Die Beratungsgesellschaft bezweckt die Vertretung europäischer Gastarbeiter in Steuer- und Rechtsfragen europaweit und ist seit dem 30. April 2015 im Handelsregister eingetragen.

**B.**

**B.a** Am 21. September 2020 übermittelte die Steuerpflichtige der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) den Fragebogen zur Abklärung der Mehrwertsteuerpflicht für die Steuerperioden 2015 – 2019 und verzichtete darauf, sich freiwillig der Mehrwertsteuer zu unterstellen.

Mit Schreiben vom 29. September 2020 teilte die ESTV dem Inhaber mit, dass die Steuerpflichtige per 1. Januar 2018 ins Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen (nachfolgend: MWST-Register oder Umsatzsteuerregister) aufgenommen worden sei. Seither rechnet die Steuerpflichtige nach der effektiven Methode mit vereinbarten Entgelten ab.

**B.b** Mit Schreiben vom 29. September 2020 stellte die Beratungsgesellschaft der Steuerpflichtigen steuer- und rechtsberatende Dienstleistungen für den Zeitraum vom 1. Quartal 2015 bis zum 3. Quartal 2020 in der Höhe von Fr. 10'092'667.- inkl. MWST in Rechnung mit dem Hinweis, dass die Rechnungsbeträge bereits durch entsprechende Vorauszahlungen beglichen worden seien.

**B.c** Am 15. Oktober 2020 reichten die Steuerpflichtige und die Beratungsgesellschaft gemeinsam die Mehrwertsteuerabrechnungen des 1. Quartals 2018 bis zum 3. Quartal 2020 für die Steuerpflichtige bzw. des 1. Quartals 2015 bis zum 3. Quartal 2020 für die Beratungsgesellschaft ein.

Im Begleitschreiben erläuterten sie insbesondere, dass die Steuerpflichtige in den Jahren 2015 – 2018 ausschliesslich nicht steuerbare Leistungen ins Ausland erbracht habe. Die steuer- und rechtsberatenden Leistungen habe

sie bei der Beratungsgesellschaft eingekauft. Das Entgelt hierfür sei ihr ohne Rechnungsstellung belastet worden. Die Rechnung für sämtliche Leistungen für den Zeitraum vom 1. Quartal 2015 bis zum 3. Quartal 2020 sei ihr von der Beratungsgesellschaft erst am 29. September 2020 ausgestellt worden.

**B.d** Am 20. Januar 2021 führte die ESTV eine Kontrolle am Sitz der Steuerpflichtigen durch. Der Abschluss der Kontrolle erfolgte am 18. Februar 2021 mittels

- Einschätzungsmitteilung (EM) Nr. (...) für die Steuerperioden 2018 – 2019, wonach ein Guthaben in der Höhe von Fr. 7'790.75 zuhanden der Steuerpflichtigen resultierte,
- Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. (...), wonach die Steuerpflichtige für die Steuerperioden 2015 – 2017 einen Betrag von Fr. 5'489.- schuldet und
- EA Nr. (...), wonach die Steuerpflichtige für das 1. bis zum 3. Quartal 2020 einen Betrag von Fr. 295'202.- schuldet.

Zur Begründung der EA Nr. (...) führte die ESTV aus, dass die Steuerpflichtige die Vorsteuer auf den Leistungen der Beratungsgesellschaft für die Jahre 2015 – 2017 zu Unrecht abgezogen habe, da die Steuerpflichtige in diesen Jahren nicht im Umsatzsteuerregister eingetragen gewesen sei.

**B.e** Mit Schreiben vom 18. März 2021 beantragten die Steuerpflichtige und die Beratungsgesellschaft gemeinsam, dass der Vorsteuerabzug für die Leistungen der Beratungsgesellschaft an die Steuerpflichtige für die Jahre 2015 – 2017 in der Höhe von Fr. 295'202.- zuzulassen, andernfalls eine einlässlich begründete Verfügung auszustellen sei.

**B.f** Mit Verfügung vom 5. November 2021 hielt die ESTV fest, dass die Steuerpflichtige – zusätzlich zur selbst deklarierten Steuer – einen Steuerbetrag in der Höhe von Fr. 295'202.- schulde. Zur Begründung führte sie insbesondere aus, dass die Steuerpflichtige in den Jahren 2015 – 2017 nicht steuerpflichtig gewesen sei und daher für Leistungen, die sie in diesem Zeitraum bezogen hat, keinen Anspruch auf einen Vorsteuerabzug habe. Da es sich vorliegend um Beratungsleistungen handle, würden diese bereits im Zeitpunkt ihres Bezugs als verbraucht gelten. Daher stünde der Steuerpflichtigen auch die Möglichkeit der Einlageentsteuerung nicht zur Verfügung.

**C.**

Gegen die Verfügung vom 5. November 2021 reichte die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) am 6. Dezember 2021 eine Sprungbeschwerde bei der ESTV (nachfolgend: Vorinstanz) ein. Darin beantragt sie unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Vorinstanz, dass diese Verfügung aufzuheben und der Vorsteuerabzug in der Höhe von Fr. 295'202.- zu gewähren sei. In der Begründung macht sie im Wesentlichen geltend, dass für den Vorsteuerabzug einzig der Zeitpunkt der Rechnungsstellung und nicht jener der Leistungserbringung massgeblich sei.

Mit Schreiben vom 10. Dezember 2021 leitete die Vorinstanz die Sprungbeschwerde (nachfolgend: Beschwerde) ans Bundesverwaltungsgericht weiter.

**D.**

Mit Vernehmlassung vom 25. Januar 2022 beantragt die Vorinstanz, dass auf die Beschwerde einzutreten und diese abzuweisen sei.

**E.**

Mit unaufgeforderter Replik vom 11. Februar 2022 hält die Beschwerdeführerin an ihrer Rechtsauffassung fest.

*Auf die detaillierten Vorbringen der Verfahrensbeteiligten und die Akten wird – soweit dies für den Entscheid wesentlich ist – im Rahmen der folgenden Erwägungen eingegangen.*

## **Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

### **1.**

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

**1.2** Angefochten ist vorliegend die Verfügung der Vorinstanz vom 5. November 2021. Diese ist einlässlich begründet, und die dagegen gerichtete Beschwerde vom 6. Dezember 2021 wurde – auf Antrag der Beschwerdeführerin – als Sprungbeschwerde im Sinne von Art. 83 Abs. 4 des Mehrwertsteuergesetzes vom 12. Juni 2009 (MWSTG, SR 641.20) an das Bundesverwaltungsgericht weitergeleitet. Letzteres ist somit für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde auch funktionell zuständig (statt vieler: Urteile des BVGer A-3115/2022 vom 21. Juni 2023, A-6454/2020 vom 21. Dezember 2021 E. 1.2, A-5601/2019 vom 6. Mai 2020 E. 1.2).

**1.3** Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG und das MWSTG nichts anderes bestimmen (Art. 37 VGG, Art. 81 Abs. 1 MWSTG).

**1.4** Die Beschwerdeführerin ist als Adressatin der angefochtenen Verfügung von dieser betroffen. Sie ist damit zur Beschwerdeerhebung berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die im Übrigen frist- und formgerecht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) eingereichte Beschwerde ist demnach einzutreten.

**1.5** Das Bundesverwaltungsgericht kann die angefochtene Verfügung in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 VwVG).

**1.6** Im Verwaltungsverfahren und in der Verwaltungsrechtspflege gilt der Untersuchungsgrundsatz, wonach die Behörde den rechtserheblichen Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen hat (Art. 12 VwVG). Die Untersuchungsmaxime erfährt allerdings durch die Mitwirkungspflicht

der Verfahrensparteien eine Einschränkung (Art. 13 VwVG). Im Mehrwertsteuerverfahren wird die Untersuchungsmaxime insbesondere durch das Selbstveranlagungsprinzip als spezialgesetzlich statuierte Mitwirkungspflicht der steuerpflichtigen Person relativiert (statt vieler: BVGE 2010/64 E. 1.4.1; Urteile des BVer A-4304/2021 vom 19. Juni 2023 E. 1.6.1, A-2900/2014 vom 29. Januar 2015 E.1.3).

**1.7** Die vorliegend zu beurteilende Sache betrifft die Steuerperiode 2020. Somit ist in casu das MWSTG gemäss der im Jahr 2020 gültigen Fassung (AS 2018 5247) massgebend. Soweit nachfolgend auch auf die Rechtsprechung zum früheren Mehrwertsteuergesetz vom 2. September 1999 (aMWSTG; AS 2000 1300) verwiesen wird, liegt der Grund darin, dass diese sich auf Vorschriften bezieht, die sich im neuen Recht inhaltlich nicht geändert haben.

## **2.**

**2.1** Gemäss Art. 130 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (SR 101; nachfolgend: BV) erhebt der Bund eine Mehrwertsteuer. Nach der Belastungskonzeption der Mehrwertsteuer zielt diese auf den «nicht unternehmerischen Endverbrauch im Inland» ab (Art. 1 Abs. 1 Satz 2 MWSTG).

**2.2** Die Erhebungskonzeption der Mehrwertsteuer kommt im System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug zum Ausdruck (Art. 1 Abs. 1 Satz 1 MWSTG). Aus Praktikabilitätsgründen erfolgt der Bezug der Mehrwertsteuer auf Stufe der leistungserbringenden Personen, obschon nicht diese, sondern die leistungsbeziehenden Personen die Destinatäre der Mehrwertsteuer sind (BGE 142 II 488 E. 2.2.2 mit Hinweisen; Urteil des BGer 2C\_1076/2015 vom 9. Dezember 2016 E. 2.1; Urteil des BVer A-722/2022 vom 27. Dezember 2022 E. 2.2).

**2.3** Die Erhebung der Mehrwertsteuer erfolgt nach den Grundsätzen der Wettbewerbsneutralität, der Entrichtungs- und Erhebungswirtschaftlichkeit sowie der Überwälzbarkeit (Art. 1 Abs. 3 MWSTG).

Der Grundsatz der Überwälzbarkeit verlangt, das Mehrwertsteuerrecht derart auszugestalten, dass die Überwälzung der Steuer nicht erschwert, sondern erleichtert wird. Dabei handelt es sich lediglich um eine Leitlinie für den Gesetzgeber und die Verwaltung, aus der weder die Verwaltung noch die steuerpflichtige Person irgendwelche Rechte ableiten können. Ob die Mehrwertsteuer von der steuerpflichtigen Person auf die Preise und damit

auf die Kunden überwältzt werden kann, entscheidet der Markt (BGE 144 II 412 E. 2.2.2, 140 II 80 E. 2.4.1, 123 II 385 E. 8). Die Überwälzung der Steuer richtet sich nach den privatrechtlichen Vereinbarungen (Art. 6 Abs. 1 MWSTG). Aus dem Grundsatz der Überwälzbarkeit lässt sich kein Anspruch auf Vorsteuervergütung ableiten (Urteil des BGer 2C\_767/2018 vom 8. Mai 2019 E. 6.2).

## 2.4

**2.4.1** Bis zum 31. Dezember 2017 war steuerpflichtig, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betrieb und nicht von der Steuerpflicht befreit war (aArt. 10 Abs. 1 Satz 1 MWSTG; AS 2009 5203). Von der Steuerpflicht befreit war unter anderem, wer *im Inland* innerhalb eines Jahres weniger als Fr. 100'000.- Umsatz aus steuerbaren Leistungen erzielte, sofern er oder sie nicht auf die Befreiung von der Steuerpflicht verzichtet hatte (aArt. 10 Abs. 2 Bst. a Satz 1 MWSTG; AS 2009 5203). E contrario war nicht steuerpflichtig, wer die Umsatzgrenze von Fr. 100'000.- mittels Inlandumsätze nicht erreichte und/oder Leistungen im Ausland erbrachte (Auslandumsätze; vgl. Botschaft vom 25. Februar 2015 zur Teilrevision des Mehrwertsteuergesetzes [nachfolgend: Botschaft Teilrevision MWSTG], BBI 2015 2615, 2670). Seit der Gesetzesänderung vom 30. September 2016 (in Kraft seit dem 1. Januar 2018; AS 2017 3575) ist steuerpflichtig, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betreibt und:

- mit diesem Unternehmen Leistungen im Inland erbringt (Art. 10 Abs. 1 Bst. a MWSTG), oder
- Sitz, Wohnsitz oder Betriebsstätte im Inland hat (Art. 10 Abs. 1 Bst. b MWSTG)

Zudem setzt die Steuerpflicht voraus, dass mit diesem Unternehmen innerhalb eines Jahres im *In- und Ausland* mindestens ein Umsatz von Fr. 100'000.- aus Leistungen erzielt wird, die nicht nach Art. 21 Abs. 2 MWSTG von der Steuer ausgenommen sind (Art. 10 Abs. 2 Bst. a MWSTG e contrario).

## 2.5

**2.5.1** Die steuerpflichtige Person kann im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit, unter Vorbehalt der Art. 29 und 33 MWSTG, die ihr in Rechnung gestellte Inlandsteuer als Vorsteuer abziehen (Art. 28 Abs. 1 Bst. a MWSTG;), wenn sie nachweist, dass sie die Vorsteuer bezahlt hat

(Art. 28 Abs. 3 MWSTG). Im Falle der Abrechnung nach vereinbarten Entgelten entsteht der Anspruch auf Vorsteuerabzug im Zeitpunkt des Empfangs der Rechnung (Art. 40 Abs. 1 erster Satz MWSTG). Die Umsatzsteuerschuld entsteht gemäss Art. 40 Abs. 1 zweiter Satz MWSTG mit der Rechnungsstellung (Bst. a); mit der Ausgabe der Teilrechnung oder mit der Vereinnahmung der Teilzahlung, wenn die Leistungen zu aufeinander folgenden Teilrechnungen oder Teilzahlungen Anlass geben (Bst. b); mit der Vereinnahmung des Entgelts bei Vorauszahlungen für nicht von der Steuer befreite Leistungen sowie Leistungen ohne Rechnungsstellung (Bst. c).

**2.5.2** Im Zeitpunkt des Erwerbs einer Eingangsleistung können die Voraussetzungen für die Vornahme des Vorsteuerabzugs nicht oder nur teilweise gegeben sein. In einem späteren Zeitpunkt können die ursprünglich nicht oder in einem kleineren Umfang erfüllten Voraussetzungen aber eintreten, weshalb das Recht auf den Vorsteuerabzug oder auf eine Ausweitung des Vorsteuerabzugs entsteht. Dieser nachträglich entstandene Anspruch auf den Vorsteuerabzug kann gestützt auf die Rechtsgrundlage von Art. 32 MWSTG geltend gemacht werden (BEATRICE BLUM, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: MWSTG-Kommentar 2019], N 4 zu Art. 32, BEAT KÖNIG, die unternehmerische Tätigkeit als Voraussetzung des Vorsteuerabzugs, 2016, S. 29 f.). Dies trifft beispielsweise dann zu, wenn Leistungsempfänger im Zeitpunkt des Empfangs der Leistung nicht steuerpflichtig sind, sie später steuerpflichtig werden und dann ihren Anspruch auf Einlageentsteuerung nachweisen (Botschaft vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer MWSTG [nachfolgend: Botschaft Vereinfachung MWSTG, BBI 2008 6885, 6973]; Dies gilt auch dann, wenn die Rechnung erst nach Eintritt in die subjektive Steuerpflicht zugestellt wird (TOBIAS F. ROHNER, Der nachträgliche Vorsteuerabzug [Einlageentsteuerung] im schweizerischen MWSTG und nach der 6. MwSt.-Richtlinie der EU, Diss. St. Gallen 2007, S. 143 f. [nachfolgend: ROHNER, Einlageentsteuerung]).

## **2.6**

**2.6.1** Die Entstehung der Steuerforderung aus Vorsteuerkorrektur (Eigenverbrauch und Einlageentsteuerung) ergibt sich – unabhängig davon, ob nach vereinbartem oder vereinnahmtem Entgelt abgerechnet wird – aus den entsprechenden materiellrechtlichen Bestimmungen (vgl. Botschaft Vereinfachung MWSTG, BBI 2008 6885, 6984).

Treten also die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs nachträglich ein (Einlageentsteuerung), so kann der Vorsteuerabzug in der



Abrechnungsperiode vorgenommen werden, in der die Voraussetzungen hierfür eingetreten sind (zu den Voraussetzungen der Einlageentsteuerung: ROHNER, Einlageentsteuerung, § 6 und 7). Die früher nicht in Abzug gebrachte Vorsteuer, einschliesslich ihrer als Eigenverbrauch korrigierten Anteile, kann abgezogen werden (Art. 32 Abs. 1 MWSTG). Bei Dienstleistungen in den Bereichen Beratung, Buchführung, Personalbeschaffung, Management und Werbung wird vermutet, dass sie bereits im Zeitpunkt ihres Bezugs verbraucht und nicht mehr vorhanden sind (Art. 72 Abs. 2 Satz 2 Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 [MWSTV, SR 641.201]).

**2.6.2** Im Rahmen der Einlageentsteuerung ist ein Abzug möglich, soweit die Vorsteuer zu diesem späteren Zeitpunkt noch nicht verjährt ist (BGE 142 II 488 E. 2.3.6; Urteil des BGer 2C\_537/2016 vom 16. Oktober 2017 E. 2.3; Botschaft Vereinfachung MWSTG, BBI 2008 6885, 6978). Anlass für eine Einlageentsteuerung gibt zumeist eine teilweise oder vollständige positive Nutzungsänderung (Übergang vom steuerausgenommenen in den steuerbaren Bereich [BGE 142 II 488 E. 2.3.6; Urteil des BGer 2C\_537/2015 vom 16. Oktober 2017 E. 2.3]). Eine vollumfängliche Nutzungsänderung liegt beispielsweise praxisgemäss auch dann vor, wenn Unternehmen neu steuerpflichtig werden und die zu entsteuernden Gegenstände oder Dienstleistungen ausschliesslich im Rahmen der zum Vorsteuerabzug berechtigten unternehmerischen Tätigkeiten (z.B. für steuerbare Beratungsleistungen) verwendet werden (vgl. Urteil des BGer 2C\_788/2015 vom 3. Juni 2016 E. 5; Botschaft Vereinfachung MWSTG, BBI 2008 6885, 6973; MWST-Info 10, Nutzungsänderungen, Ziff. 2.2.1). Die Einlageentsteuerung stellt auf diese Weise das spiegelbildliche Gegenstück zum Eigenverbrauch dar (BGE 142 II 488 E. 2.3.6; Urteil des BGer 2C\_537/2015 vom 16. Oktober 2017 E. 2.3; PHILIP ROBINSON, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015 [nachfolgend: MWSTG-Kommentar 2015], N 1 und 3 zu Art. 32).

**2.6.3** Eine Einlageentsteuerung für eine Vorleistung ist auch dann möglich, wenn durch eine Gesetzesänderung Umsätze von bisher nicht steuerbaren Leistungen neu zu den für die obligatorische Steuerpflicht massgebenden Umsätzen gehören (in Bezug auf Umsätze aus unecht steuerbefreiten Leistungen: ROHNER, Einlageentsteuerung, S. 113 mit Hinweis).

## 2.7

**2.7.1** Bei verspäteter Zahlung wird ohne Mahnung ein Verzugszins geschuldet (Art. 87 Abs. 1 MWSTG). Für die Pflicht zur Entrichtung eines Verzugszinses spielt es keine Rolle, aus welchen Gründen die Zahlung verspätet erfolgt ist. Unbeachtlich ist namentlich, ob die abgabepflichtige Person ein Verschulden an der verspäteten Zahlung trifft oder nicht. Entscheidend ist lediglich, dass die Zahlung zu spät erfolgt ist (Urteil des BGer 2C\_809/2017 vom 23. April 2019 E. 2.1; vgl. GEIGER, MWST Kommentar 2019, N 2 zu Art. 87).

**2.7.2** Eine Ausnahme von der verschuldensunabhängigen Pflicht zur Bezahlung eines Verzugszinses statuiert Art. 87 Abs. 2 MWSTG. Nach dieser Bestimmung ist kein Verzugszins geschuldet «bei einer Nachbelastung, wenn diese auf einem Fehler beruht, der bei richtiger Abwicklung beim Bund zu keinem Steuerausfall geführt hätte» (Urteil des BGer 2C\_809/2017 vom 19. April 2019 E. 2.2).

Der Sinngehalt der Bestimmung ist auf den ersten Blick unklar, weil nicht ersichtlich ist, in welchem grammatikalischen Verhältnis die Satzbestandteile des «Fehlers», der «richtigen Abwicklung», des «Bundes» und des «[fehlenden] Steuerausfalls» zueinander stehen. Die Bestimmung könnte zunächst so gelesen werden, dass die Nachbelastung auf einen Fehler zurückzuführen sein muss, der – wäre er unterblieben – nicht zu einem Steuerausfall geführt hätte. Zweitens könnte die Bestimmung so verstanden werden, dass ein Fehler vorliegen muss, der bei richtiger Abwicklung (des Steuerfalls) durch den Bund nicht zu Steuerausfällen geführt hätte. Schliesslich ist auch möglich, die Bestimmung so zu verstehen, dass dem Bund selbst dann kein Steuerausfall entstanden sein dürfte, wenn der Steuerfall auf Grundlage der fehlerhaften Angaben des Steuerpflichtigen abgewickelt worden wäre. Aus logischen Gründen ist nur letztere Auslegung denkbar: Sowohl ein «Fehler» wie auch ein «Steuerausfall» sind nämlich bei richtiger (also gesetzlich gewollter) Abwicklung durch den Steuerpflichtigen oder durch den Bund zum vornherein nicht denkbar (Urteil des BGer 2C\_809/2017 vom 19. April 2019 E. 2.2; vgl. MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, *Traité TVA*, 2009, S. 1200). Soll Art. 87 Abs. 2 MWSTG nicht tautologisch sein, muss die Bestimmung deshalb so gelesen werden, dass dem Bund – wäre der Steuerfall aufgrund der Angaben des Steuerpflichtigen (korrekt) abgewickelt worden – trotz des Fehlers kein Steuerausfall entstanden wäre (Urteil des BGer 2C\_809/2017 vom 19. April 2019 E. 2.2 mit Hinweisen).

**2.7.3** Stellt die ESTV fest, dass Vorsteuerabzüge zu Unrecht vorgenommen wurden, stellt dies keinen Anwendungsfall von Art. 87 Abs. 2 MWSTG dar: Denn werden Vorsteuerabzüge zu Unrecht vorgenommen und bleibt der Fehler von der ESTV unbemerkt, wirkt sich dies nicht steuerneutral aus. Vielmehr würden dem Bund für die fragliche Steuerperiode ein Steuerausfall in entsprechender Höhe entstehen. Dies trifft auch dann zu, wenn ein später eingetretener Anspruch auf Einlageentsteuerung wirtschaftlich zu einem ähnlichen Ergebnis führt, wie wenn der Vorsteuerabzug anerkannt worden wäre (Urteil des BGer 2C\_809/2017 vom 23. April 2019 E. 2.3).

### **3.**

Streitig und zu prüfen ist vorliegend die Frage der mehrwertsteuerlichen Behandlung der Vorsteuern auf Dienstleistungen der Beratungsgesellschaft an die Beschwerdeführerin in den Jahren 2015 – 2017.

**3.1** Die Beschwerdeführerin macht geltend, der Grundsatz der Überwälzbarkeit sei verletzt. Die Vorinstanz lasse Korrekturen von Fehlern durch die Steuerpflichtigen ohne Steuerfolgen zu, wenn nachgewiesen werden könne, dass dem Bund bei richtiger Abwicklung kein Steuerausfall entstanden wäre. Dem Bund wäre aus ihrer Sicht keine MWST entgangen, wenn sie sich bereits ab der Steuerperiode 2015 freiwillig registriert hätte. Diesfalls hätte sie den umstrittenen Vorsteuerbetrag zurückfordern können. Diese freiwillige Unterstellung habe sie verpasst.

Weiter ist die Beschwerdeführerin der Auffassung, dass nach dem Gesetzeswortlaut einzige Voraussetzung für die Gewährung des Vorsteuerabzugs die Rechnungsstellung sei. Weiter habe die Beratungsgesellschaft ihr erstmals im Jahr 2020 eine Rechnung ausgestellt, womit der Vorsteuerabzug erst entstanden sei. Zu diesem Zeitpunkt sei sie unbestrittenermassen steuerpflichtig gewesen. Entgegen der Vorinstanz sei der Zeitpunkt der Leistungserbringung für den Leistungsempfänger nicht von Bedeutung. Wäre der Leistungszeitpunkt entscheidend, müsste der Sachverhalt so dargestellt werden, als ob sie sich bereits im Jahr 2015 freiwillig der Steuerpflicht unterstellt hätte. Dass die Eintragung ins Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen erst rückwirkend per 1. Januar 2018 erfolgt ist, sei nicht von Bedeutung.

Sodann bringt die Beschwerdeführerin vor, dass es sich nicht um einen Anwendungsfall der Einlageentsteuerung handle: Einerseits handle es sich nicht um Vorsteuern, die früher nicht in Abzug gebracht wurden, da die

Vorsteuern ihr erstmals im Jahr 2020 in Rechnung gestellt worden seien. Andererseits liege keine Nutzungsänderung vor, zumal sie von der Beratungsgesellschaft seit dem Jahr 2015 Leistungen bezogen habe, die sie stets an ausländische Gastarbeiterinnen und Gastarbeiter weitergeleitet habe. Der Verwendungszweck der Leistungen habe sich somit nicht geändert.

**3.2** In ihrer Vernehmlassung verweist die Vorinstanz auf die angefochtene Verfügung und teilt den Standpunkt, dass der Vorsteueranspruch im Rechnungs- bzw. Zahlungszeitpunkt entstehe. Es sei folglich grundsätzlich korrekt, dass die Beschwerdeführerin den Vorsteuerabzug betreffend die Rechnung vom 29. September 2020 im 3. Quartal 2020 bzw. nach Empfang der Rechnung vornehmen könne. Allerdings gelte dies lediglich für Vorsteuern auf Leistungsbezügen jener Steuerperioden, in denen die Beschwerdeführerin die materiellen Voraussetzungen für die Geltendmachung der jeweiligen Vorsteuer erfüllt habe: Aus Art. 28 Abs. 1 MWSTG gehe eindeutig hervor, dass ausschliesslich steuerpflichtige Personen zum Vorsteuerabzug berechtigt seien. Für Leistungen, die vor Beginn der Steuerpflicht erbracht worden seien, bestehe – unabhängig des Zeitpunkts der Rechnungsstellung oder Zahlung – kein Anspruch auf einen Vorsteuerabzug. Da die Beschwerdeführerin erst per 1. Januar 2018 ins Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen aufgenommen worden sei, sei für den vorangehenden Zeitraum (2015 – 2017) daher kein Vorsteuerabzug zulässig. Indessen könne die Einlageentsteuerung geltend gemacht werden, wenn die Voraussetzungen des Vorsteuerabzuges im Zeitpunkt des Leistungsempfangs nicht gegeben waren, jedoch später eintreten würden. Da es sich vorliegend um Beratungsleistungen handle, werde vermutet, dass diese bereits im Zeitpunkt ihres Bezugs verbraucht und nicht mehr vorhanden waren, sodass auch eine Einlageentsteuerung nicht möglich sei.

Schliesslich lässt sich der zu beurteilende Sachverhalt aus Sicht der Vorinstanz nicht mit dem Vergütungsverfahren vergleichen, da dieser – im Gegensatz zum Vorsteuerabzug – die Steuerpflicht nicht in jedem Fall voraussetze.

### **3.3**

**3.3.1** Unbestritten ist, dass die Beschwerdeführerin für Leistungen, die sie ab dem 1. Januar 2018 bezogen hat, zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

Hinsichtlich der strittigen Vorsteuern der Jahre 2015 – 2017 ist zunächst festzuhalten, dass der Grundsatz der Überwälzbarkeit als Leitlinie für den

Gesetzgeber und die Verwaltung dient, aus der weder die Verwaltung noch die Steuerpflichtige irgendwelche Rechte ableiten können (E. 2.3). Die Beschwerdeführerin kann daher aus dem Grundsatz der Überwälzbarkeit nichts zu ihren Gunsten herleiten (zum von der Beschwerdeführerin angeforderten Art. 87 Abs. 2 MWSTG: E. 3.6). Insbesondere begründet der Grundsatz der Überwälzbarkeit kein Anspruch auf Vorsteuervergütung (E. 2.3).

Die Beschwerdeführerin ist seit dem Jahr 2011 im Handelsregister eingetragen. Nach eigenen Angaben hat sie in den Jahren 2015 – 2018 ausschliesslich Beratungsleistungen ins Ausland erbracht, die sie (zuvor) von der Beratungsgesellschaft bezogen hatte. Bis zum 31. Dezember 2017 wurden diese Auslandumsätze bei der Berechnung der für die Steuerpflicht massgebenden Umsatzgrenze ausgeklammert (E. 2.4.1). Seit dem 1. Januar 2018 fliessen in die Ermittlung der massgebenden Umsatzgrenze von Fr. 100'000.- sowohl die In- als auch die Auslandumsätze ein (E. 2.4.2), weshalb die Beschwerdeführerin erst per 1. Januar 2018 obligatorisch steuerpflichtig wurde. Seither rechnet die Beschwerdeführerin nach der effektiven Methode mit vereinbarten Entgelten ab (Sachverhalt Bst. B.a), was zur Folge hat, dass ihr Anspruch auf Vorsteuerabzug mit dem Empfang der Rechnung entsteht (E. 2.5). Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin handelt es sich dabei nicht um die einzige Voraussetzung für die Gewährung des Vorsteuerabzugs, sondern nur um den Entstehungszeitpunkt dieses Anspruchs. Vorausgesetzt wird weiter, dass die Person steuerpflichtig ist, die Vorsteuer im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit in Rechnung gestellt wurde und sie nachweist, dass sie die Vorsteuer bezahlt hat (E. 2.5.1). Zwischen der Steuerpflicht und dem Anspruch auf Vorsteuerabzug besteht nach der inneren Logik des MWSTG zudem ein zeitlicher Konnex: Nur wenn im Zeitpunkt der Leistungserbringung an die Steuerpflichtige sämtliche Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erfüllt sind, besteht gestützt auf Art. 28 MWSTG ein Anspruch auf dessen Gewährung. Sind diese Voraussetzungen im Zeitpunkt der Leistungserbringung nicht oder nur teilweise erfüllt, treten aber zu einem späteren Zeitpunkt ein, kann dieser nachträglich entstandene Anspruch auf den Vorsteuerabzug im Rahmen der Einlageentsteuerung geltend gemacht werden (E. 2.5.2, 3.4). Mit Bezug auf die Jahre 2015 – 2017 kann Folgendes festgehalten werden:

Zwar war die Beschwerdeführerin in dieser Zeit unternehmerisch tätig, jedoch nicht steuerpflichtig, was eine materielle Voraussetzung für die Vornahme eines Vorsteuerabzugs ist. Auf eine freiwillige Unterstellung für die Jahre vor 2018 hat sie explizit verzichtet. Sie ist daher für die Jahre

2015 – 2017 mangels Erfüllung sämtlicher Voraussetzungen nicht berechtigt, einen Vorsteuerabzug vorzunehmen.

**3.4** Zu prüfen ist nach dem Gesagten weiter, ob die Vorsteuern der Jahre 2015 – 2017 im Rahmen der Einlageentsteuerung berücksichtigt werden können.

Die Einlageentsteuerung tritt häufig im Zusammenhang mit Nutzungsänderungen auf (E. 2.6.1). Hierbei ist der nachträgliche Eintritt in die Steuerpflicht – entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin – als Tatbestand einer Nutzungsänderung zu qualifizieren (E. 2.6.2). Mit Eintritt in die Steuerpflicht war die Beschwerdeführerin daher grundsätzlich berechtigt, die vor dem Eintritt in die Steuerpflicht bezahlten Vorsteuern geltend zu machen, soweit diese nicht verjährt waren (E. 2.6.1 f.). Dies gilt grundsätzlich auch für Vorleistungen, wenn Umsätze aus bisher nicht steuerbaren Leistungen – vorliegend Leistungen ins Ausland – durch eine Gesetzesänderung neu für die obligatorische Steuerpflicht berücksichtigt werden (E. 2.6.3); selbst wenn die betreffende Rechnung erst nach Eintritt in die subjektive Steuerpflicht zugestellt wurde (E. 2.5.2).

Im zu beurteilenden Fall handelt es sich um Beratungsleistungen, für die vermutet wird, dass sie bereits im Zeitpunkt ihres Bezugs verbraucht und nicht mehr vorhanden waren (E. 2.6.1). Diese Beratungsleistungen wurden unbestrittermassen in den Jahren 2015 – 2017 an Klienten im Ausland weitergeleitet und waren daher spätestens im Zeitpunkt der Weiterleitung verbraucht. Daher kann die Beschwerdeführerin die Vorsteuern der Jahre 2015 – 2017 auch nicht mittels Einlageentsteuerung abziehen.

**3.5** Infolge subjektiver Steuerpflicht im Inland können die umstrittenen Vorsteuern nicht im Rahmen des Vorsteuervergütungsverfahrens berücksichtigt werden (Art. 151 Bst. b MWSTV). Dieses setzt unter anderem voraus, dass die Person sich Dienstleistungen im Inland erbringen lässt oder Gegenstände einführt und im Inland nicht subjektiv mehrwertsteuerpflichtig ist (weiterführend: Urteile des BGer 2C\_767/2018 vom 8. Mai 2019 E. 2.2, 2C\_207/2013 vom 28. April 2014 E. 2.3.2; Urteil des BVGer A-2567/2020 vom 3. März 2022 E. 2.3.1).

**3.6** Mit Bezug auf den Verzugszins ist schliesslich anzumerken, dass die (fehlerhafte) Deklaration der Vorsteuern keinen Anwendungsfall von Art. 87 Abs. 2 MWSTG darstellt. Art. 87 Abs. 2 MWSTG ist nicht dahingehend zu verstehen, dass die Nachbelastung auf einen Fehler (der

Beschwerdeführerin) zurückzuführen sein muss, der – wäre er unterblieben – nicht zu einem Steuerausfall geführt hätte (E. 2.8.2). Indessen ist Art. 87 Abs. 2 MWSTG so zu interpretieren, dass dem Bund selbst dann kein Steuerausfall entstanden sein dürfte, wenn der Steuerfall auf Grundlage der fehlerhaften Angaben des Steuerpflichtigen abgewickelt worden wäre (E. 2.8.2). Dies trifft vorliegend gerade nicht zu: Denn hätte die Vorinstanz die zu Unrecht abgezogenen Vorsteuern nicht bemerkt, hätte dies durchaus zu einem Steuerausfall im Umfang des Vorsteuerabzugs beim Bund geführt (E. 2.8.3). Dies hat zur Folge, dass auf den zu Unrecht geltend gemachten Vorsteuerabzügen für die Jahre 2015 – 2017 gestützt auf Art. 87 Abs. 1 MWSTG ein Verzugszins geschuldet ist (E. 2.7.2).

**3.7** Nach dem Gesagten hat die Vorinstanz die Vorsteuern für die Jahre 2015 – 2017 richtigerweise weder als Vorsteuern noch im Rahmen der Einlageensteuerung zum Abzug zugelassen und bundesrechtskonform im Umfang dieser Vorsteuern eine Steuerforderung in der Höhe von Fr. 295'202.- festgesetzt. Auf dieser Steuerforderung macht die Vorinstanz sodann zu Recht Verzugszins geltend.

#### **4.**

Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 9'500.- der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 1 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der von dieser geleistete Kostenvorschuss in gleicher Höhe ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario, Art. 7 Abs. 1 e contrario und Art. 7 Abs. 3 VGKE).

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

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen.

**2.**

Die Verfahrenskosten von Fr. 9'500.- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der von dieser einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

**3.**

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

**4.**

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

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

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Keita Mutombo

Karolina Yuan



**Rechtsmittelbelehrung:**

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

Versand:

Zustellung erfolgt an:

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