



## Urteil vom 21. Juni 2023

---

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),  
Richterin Iris Widmer, Richter Keita Mutombo,  
Gerichtsschreiberin Susanne Raas.

---

Parteien

**A. \_\_\_\_\_ SA, ...**,  
vertreten durch  
Markus Metzger, ...,  
Beschwerdeführerin,

gegen

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

---

Gegenstand

Mehrwertsteuer; Entgeltsminderung  
(Steuerperioden 2014-2018).

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

**A.a** Der Zweck der A. \_\_\_\_\_ SA (nachfolgend: Steuerpflichtige) ist gemäss Handelsregistereintrag [u.a. die Vermittlung und Durchführung von Finanz- und Handelsgeschäften]. Die Steuerpflichtige ist seit dem 1. Januar 2018 im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV oder Vorinstanz) eingetragen. Sie – die Steuerpflichtige – rechnet die Mehrwertsteuer nach der effektiven Abrechnungsmethode sowie nach vereinbarten Entgelten ab.

**A.b** Die Steuerpflichtige erwarb am 11. Februar 2008 zwei Liegenschaften (an der [Adresse 1], sowie an der [Adresse 2]) von der B. \_\_\_\_\_ AG, wobei sie ab dem 15. Februar 2008 die erwähnten Liegenschaften an die B. \_\_\_\_\_ AG vermietete. In der Folge erzielte die Steuerpflichtige (gemäss eigenen Angaben in einer Beilage zum Schreiben vom 21. Mai 2015 an die ESTV) Umsätze aus Mieterträgen aus den erwähnten Liegenschaften in Höhe von Fr. 1'600'305.- (inkl. MWST), wofür sie (gemäss eigenen Angaben im Schreiben vom 21. Mai 2015 an die ESTV sowie Beilage dazu) der ESTV insgesamt Mehrwertsteuern im Betrag von Fr. 131'134.70 entrichtete.

**A.c** Infolge eines Rechtsstreits schlossen die Steuerpflichtige und die B. \_\_\_\_\_ AG am 23. September 2014 vor dem Handelsgericht des Kantons Zürich einen Vergleich, welcher die Rückabwicklung der Kaufverträge vom 11. Februar 2008 betreffend die beiden Liegenschaften umfasste. Die Rückabwicklung beinhaltete die Rückerstattung des Kaufpreises von insgesamt Fr. 2'700'000.- an die Steuerpflichtige sowie die Wiedereintragung der B. \_\_\_\_\_ AG als Eigentümerin der Liegenschaften ins Grundbuch ex tunc (d.h. rückwirkend ab dem 11. Februar 2008). Im Weiteren verpflichtete der Vergleich vor dem Handelsgericht des Kantons Zürich die B. \_\_\_\_\_ AG zur Zahlung von Fr. 1'625'000.- (inkl. Zinsen) zur Begleichung sämtlicher sonstiger von der Steuerpflichtigen gegenüber der B. \_\_\_\_\_ AG geltend gemachten Forderungen. Zudem beinhaltete der besagte Vergleich – neben hier nicht relevanten Vereinbarungen – eine Klausel, wonach sich die Steuerpflichtige und die B. \_\_\_\_\_ AG mit der vollständigen Umsetzung aller darin genannten Punkte vollständig per Saldo aller gegenseitigen Ansprüche auseinandergesetzt haben.

Das Handelsgericht des Kantons Zürich hat mit Verfügung vom 21. Januar 2015 – gestützt auf den zuvor genannten Vergleich – das Grundbuchamt [Name des Grundbuchamtes] angewiesen, die B. \_\_\_\_\_ AG ex tunc als

Eigentümerin der streitbetroffenen Grundstücke ins Grundbuch einzutragen. Daraufhin wurde die B.\_\_\_\_\_ AG am 22. Januar 2015 als Eigentümerin ins Grundbuch (wieder)eingetragen.

**B.**

**B.a** Die Steuerpflichtige machte gegenüber der ESTV geltend, dass infolge der Rückabwicklung der Kaufverträge betreffend die erwähnten Liegenschaften und ihrer damit fehlenden Eigentümerstellung die Mehrwertsteuer auf den Mieterträgen entfalle und ihr diese somit zurückzuerstatten sei.

**B.b** Im Schreiben der ESTV vom 22. März 2019 an die Steuerpflichtige, ging sie – die ESTV, wie sie in ihrer Verfügung vom 24. Mai 2022 (Bst. B.e) schreibt – davon aus, dass infolge der Rückabwicklung der beiden Grundstückskaufverträge auch die Mietverträge ex tunc rückabgewickelt und demzufolge die Mieteinnahmen der Steuerpflichtigen an die B.\_\_\_\_\_ AG zurückerstattet worden seien. Daher führte die ESTV im selben Schreiben aus, dass aufgrund der Rückabwicklung der Kaufverträge betreffend die erwähnten Liegenschaften die Umsatzsteuerschuld der Steuerpflichtigen im Jahr 2014 im Betrag von Fr. 131'134.70 eine Änderung erfahren würde.

In der Folge reichte die Steuerpflichtige eine vom 30. März 2019 datierte Korrekturabrechnung betreffend das 3. Quartal 2014 ein und machte gegenüber der ESTV ein Guthaben von Fr. 131'134.70 geltend. Die ESTV zahlte dieses geltend gemachte Guthaben der Steuerpflichtigen nicht aus.

**B.c** Im Zeitraum vom 24. Januar bis 27. August 2020 führte die ESTV bei der Steuerpflichtigen eine Kontrolle der Steuerperioden 2014 bis 2018 durch. Anschliessend forderte die ESTV mittels Einschätzungsmitteilung vom 28. September 2021 Mehrwertsteuern in Höhe von Fr. 7'728.- (exkl. Verzugszins) nach und hielt fest, dass bezüglich der optierten Vermietungsumsätze, welche von der B.\_\_\_\_\_ AG an die Steuerpflichtige entrichtet worden seien, keine Entgeltsminderung vorliege, da keine Rückabwicklung der Mietzinszahlungen stattgefunden habe. Daher verweigerte die ESTV die Rückerstattung des mittels Korrekturabrechnung betreffend das 3. Quartal 2014 geltend gemachten Guthabens von Fr. 131'134.70.

**B.d** Mit Schreiben vom 4. November 2021 erklärte sich die Steuerpflichtige mit der Einschätzungsmitteilung vom 28. September 2021 nicht einverstanden und ersuchte die ESTV um Erlass einer einsprachefähigen Verfügung.

**B.e** Mit Verfügung vom 24. Mai 2022 bestätigte die ESTV die Einschätzungsmitteilung und forderte für die Steuerperioden 2014 bis 2018

Mehrwertsteuern im Betrag von Fr. 7'728.- (zuzüglich Verzugszins) nach. In diesem Zusammenhang setzte sie sich auch mit der von der Steuerpflichtigen geltend gemachten Entgeltsminderung ausführlich auseinander.

### **C.**

**C.a** Gegen diese Verfügung erhob die Steuerpflichtige am 25. Juni 2022 Einsprache bei der ESTV mit dem prozessualen Antrag, die Einsprache als Sprungbeschwerde ans Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten. Diesem Antrag kam die Vorinstanz am 15. Juli 2022 nach.

**C.b** Mit der Sprungbeschwerde beantragt die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) – unter Kosten- und Entschädigungsfolge –, dass die Verfügung der Vorinstanz vom 24. Mai 2022 aufzuheben sei. Es sei die in der Mehrwertsteuerforderung in Höhe von Fr. 7'728.- gemäss Verfügung der Vorinstanz enthaltene im Zusammenhang mit der Liegenschaftsvermietung an die B. \_\_\_\_\_ AG abgelieferte Mehrwertsteuer von Fr. 118'541.- zurückzuerstatten. Der Beschwerdeführerin sei unter der Berücksichtigung der Vorsteuerkorrekturen von Fr. 46'572.- ein Betrag zu ihren Gunsten von Fr. 64'241.- (zuzüglich Verzugszins) zu vergüten.

Im Wesentlichen begründet die Beschwerdeführerin ihre Anträge damit, dass vorliegend mit der Rückabwicklung der Liegenschafts Kaufverträge nachgewiesen sei, dass das Entgelt für die Vermietung dieser Liegenschaften und damit die darauf abgerechnete Mehrwertsteuer korrigiert worden sei. Der Mietvertrag entfalle mit der Rückabwicklung der Liegenschafts Kaufverträge ebenfalls ex tunc, da damit der Mieter sowie Vermieter dasselbe Rechtssubjekt seien, womit ein für einen Leistungsaustausch wesentliches Element – die Leistung an eine Drittperson – fehle. Mangels Leistungsaustausch sei sodann die Voraussetzung für die Abrechnung der Mehrwertsteuer auf den Mietentgelten entfallen. Mit dem vor dem Handelsgericht des Kantons Zürich abgeschlossenen Vergleich sei das für die Miete bezahlte Entgelt korrigiert worden.

**C.c** Nach gewährtem Fristerstreckungsantrag beantragt die Vorinstanz mit Vernehmlassung vom 29. September 2022, die Beschwerde sei unter Kostenfolge abzuweisen.

Sie begründet dies im Wesentlich damit, dass zivilrechtlich betrachtet eine Rückabwicklung eines Grundstücksgeschäfts ex tunc nicht möglich sei und somit die Beschwerdeführerin im betreffenden Zeitraum Eigentümerin sowie Vermieterin der betreffenden Liegenschaften war, weshalb eine

Entgeltsminderung von vornherein ausgeschlossen sei. Als Eventualbegründung bringt die Vorinstanz vor, es habe gar keine Entgeltsminderung betreffend die streitbetroffenen Mietumsätze stattgefunden, da hierfür ein in Verkehr gesetztes Dokument erforderlich sei. Der vor dem Handelsgericht des Kantons Zürich geschlossene Vergleich vom 23. September 2014 spreche sich nicht über das streitrelevante Mietentgelt aus, weshalb dieses unangetastet bei der Beschwerdeführerin bestehen bleibe.

*Auf die weiteren 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 Sprungbeschwerde sachlich zuständig.

**1.2** Angefochten ist vorliegend die Verfügung der Vorinstanz vom 24. Mai 2022 (Sachverhalt Bst. B.e). Diese ist einlässlich begründet und die dagegen gerichtete Einsprache vom 25. Juni 2022 wurde – auf Antrag der Beschwerdeführerin – als Sprungbeschwerde (nachfolgend: Beschwerde) im Sinne von Art. 83 Abs. 4 des Mehrwertsteuergesetzes vom 12. Juni 2009 (MWSTG, SR 641.20) an das Bundesverwaltungsgericht weitergeleitet (Sachverhalt Bst. C.a). Letzteres ist somit für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde auch funktionell zuständig (vgl. statt vieler: Urteile des BVGer 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 grundsätzlich zur Beschwerdeführung 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** Die vorliegend zu beurteilende Sache betrifft die Steuerperioden 2014 bis 2018. Somit ist in casu das MWSTG gemäss den in den Jahren 2014 bis 2018 gültigen Fassungen 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** Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer; Art. 130 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]; Art. 1 Abs. 1 MWSTG).

**2.2** Der Mehrwertsteuer unterliegen unter anderem die im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen, soweit das MWSTG keine Ausnahme vorsieht (Inlandsteuer; Art. 18 Abs. 1 MWSTG). Steuerobjekt der Inlandsteuer bildet mithin ein mehrwertsteuerliches Leistungsverhältnis. Ein Leistungsverhältnis ist charakterisiert durch folgende Tatbestandsmerkmale, die kumulativ erfüllt sein müssen (statt vieler: Urteile des BVGer A-6454/2020 E. 2.1, A-5934/2018 und A-5937/2018 vom 4. Februar 2020 E. 2.2):

- Es bedarf einer Leistung zwischen Leistungserbringer und Leistungsempfänger. Namentlich zählen als Leistungen Lieferungen und Dienstleistungen (vgl. Art. 3 Bst. c, d und e MWSTG).
- Der erbrachten Leistung muss ein Entgelt als Gegenleistung gegenüberstehen. Es handelt sich dabei um den Vermögenswert, den der Empfänger oder die Empfängerin oder an seiner oder ihrer Stelle eine Drittperson für den Erhalt einer Leistung aufwendet (vgl. Art. 3 Bst. f MWSTG).
- Die Leistung und das Entgelt müssen miteinander innerlich wirtschaftlich verknüpft sein.

Fehlt eine dieser Voraussetzungen, besteht in Bezug auf die Inlandsteuer kein Steuerobjekt und der Vorgang steht ausserhalb des Geltungsbereichs der (schweizerischen) Mehrwertsteuer (BGE 141 II 182 E. 3.3, 132 II 353 E. 4.3; BVGE 2010/6 E. 3.1; Urteil des BVGer A-2587/2020 vom 10. August 2021 E. 2.2.2).

## **2.3**

**2.3.1** Der Steuertatbestand ist vom Steueranspruch (Entstehung der Forderung) auseinanderzuhalten. Die Voraussetzung für die Steuerbarkeit einer Leistung hat nichts zu tun mit der zeitlichen Entstehung der Forderung oder ihrer Fälligkeit. Diese Faktoren hängen vielmehr von der gewählten Erhebungs- bzw. Abrechnungsmethode ab. Selbst wenn eine solche Konzeption in Einzelfällen zu einer Situation führen kann, bei der die Steuerforderung entsteht, bevor ein steuerbarer Vorgang abgeschlossen ist, ist dies nicht zu beanstanden (Urteile des BVGer A-2587/2020 E. 2.4.2, A-1385/2006 vom 3. April 2008 E. 4.2). Erfüllt sich der Steuertatbestand im Nachhinein doch nicht, weil bspw. die Leistung nicht erbracht wird, fällt die Bedingung für die Entstehung der Steuerforderung nachträglich weg und das Steuerobjekt bleibt unverwirklicht. In diesen Fällen besteht eine Korrekturmöglichkeit nach Art. 41 MWSTG (Urteile des BVGer A-2587/2020 E. 2.4.2, A-1489/2006 vom 14. Januar 2008 E. 2.5 mit weiteren Hinweisen).

## **2.3.2**

**2.3.2.1** Wird das vom Leistungsempfänger oder der Leistungsempfängerin bezahlte oder mit ihm oder ihr vereinbarte Entgelt korrigiert, so ist im Zeitpunkt, in dem die Korrektur verbucht oder das korrigierte Entgelt vereinnahmt wird, eine Anpassung der Umsatzsteuerschuld vorzunehmen (Art. 41 Abs. 1 MWSTG). Wird das von der steuerpflichtigen Person aufgewendete Entgelt korrigiert, so ist im Zeitpunkt, in dem die Korrektur verbucht oder das korrigierte Entgelt bezahlt wird, eine Anpassung des Vorsteuerabzuges vorzunehmen (Art. 41 Abs. 2 MWSTG).

**2.3.2.2** Art. 41 MWSTG regelt die Auswirkungen, wenn die bereits entstandene Umsatzsteuerschuld oder der Anspruch auf Vorsteuerabzug nachträglich, also eben nach der erwähnten Entstehung, korrigiert werden müssen (MICHAEL BEUSCH, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, Schweizerisches Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: MWST-Kommentar], Art. 41 N. 1). Art. 41 MWSTG entspricht inhaltlich – soweit vorliegend relevant – den ehemals geltenden Regelungen in den Art. 40, 43 Abs. 4 und 44 Abs. 2 aMWSTG. Die Norm stellt

sicher, dass bei Entgeltskorrekturen auf der Umsatzseite (Abs. 1) und der Aufwandseite (Abs. 2) eine Anpassung der Steuerforderung vorgenommen wird. Solche Korrekturen können zum Beispiel aufgrund von Rabatten, Rückvergütungen, Mängelrügen oder Rückerstattung wegen Rückgängigmachung der Lieferung erforderlich werden (Botschaft vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer [BBl 2008 6885, 6984, Erläuterungen zu Art. 41]; Art. 44 Abs. 2 aMWSTG; Urteil des BVGer A-2119/2021 vom 28. Juni 2021 E. 2.5 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C\_647/2021 vom 1. November 2021]).

Das Entgelt wird demnach auch in denjenigen Fällen gemindert, in welchen der Leistungserbringer das Geschäft aus zwingenden zivilrechtlichen Gründen (bspw. Nichtigkeit oder Aufhebung des Vertrags wegen Willensmängeln) rückgängig machen musste (CAMENZIND et al., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 3. Aufl. 2012, N. 1517; MICHAELA MERZ, in: mwst.com, 2000, Art. 40 N. 7 f., 15; vgl. Urteil des BGer 2A.399/2002 vom 31. März 2002 E. 3.6.5).

**2.3.2.3** Die Entgeltsminderung kann entweder direkt vom ursprünglich vereinbarten Entgelt abgezogen werden, so dass der Leistungsempfänger lediglich eine um die Entgeltsminderung gekürzte Gegenleistung entrichtet, oder durch eine volle oder teilweise Rückerstattung des Entgelts durch den Leistungserbringer, wenn der Leistungsempfänger das Entgelt bereits entrichtet hat. Entscheidend ist, dass die Änderung der Bemessungsgrundlage den ursprünglichen Leistungsaustausch erfasst (Urteil des BGer 2C\_100/2016 vom 9. August 2016 E. 3.3.3; Urteil des BVGer A-3497/2015 vom 25. Februar 2016 E. 2.5.3; MERZ, a.a.O., Art. 40 N. 10).

**2.3.2.4** Die Anpassung der Mehrwertsteuerschuld ist in derjenigen Abrechnungsperiode vorzunehmen, in welcher die Korrektur verbucht (Änderung des vereinbarten Entgeltes) oder das korrigierte Entgelt vereinnahmt (Zahlungszufluss) wird – sie erfolgt somit nicht «ex tunc», sondern «ex nunc» (Art. 41 Abs. 1 MWSTG; Urteile des BVGer A-2119/2021 E. 2.5, A-3497/2015 E. 2.5.4; BEUSCH, MWST-Kommentar, Art. 41 N. 3; BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 8 N. 33).

**2.3.2.5** Bei einer Entgeltskorrektur hat die steuerpflichtige Person keine Korrektur der Rechnung vorzunehmen, weil diese keinen unrichtigen Steuerausweis nach Art. 27 MWSTG darstellt (Urteil des BVGer A-3497/2015 E. 2.5.4; BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, a.a.O., § 5 N. 14). Bei

einer Korrektur nach Art. 41 MWSTG benötigt die steuerpflichtige Person hingegen geeignete Unterlagen, um die von ihr geltend gemachte Korrektur begründen zu können (MARLISE RÜEGSEGGER, in: Zweifel et al. [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015, Art. 41 N. 7).

## **2.4**

**2.4.1** Gemäss Rechtsprechung und Lehre ist die Rückabwicklung von Dauerschuldverhältnissen ex tunc nicht möglich, wenn in vollständiger oder teilweiser Erfüllung des Vertrages Dienste erbracht oder Unterlassungspflichten beachtet wurden, die in natura nicht zurückerstattet werden können (BGE 137 III 243 E. 4.4.4, 129 III 320 E. 7.1.2 f.; Urteil des BGer 4A\_335/2018 vom 9. Mai 2019 E. 5.2.1, übersetzt in: ALFRED KOLLER, Anfechtung und Rückabwicklung verbundener Verträge, AJP 2020 S. 566; SCHWENZER/FOUNTOULAKIS, in: Widmer/Lüchinger/Oser [Hrsg.], Basler Kommentar, Obligationenrecht I, 7. Aufl. 2020, Vor Art. 23 – 31 N. 7, CLAIRE HUGUENIN, Obligationenrecht, 3. Aufl. 2019, N. 60, 585, MAJA BLUMER, in: Heinrich Honsell [Hrsg.], Kurzkommentar OR, 2. Aufl. 2014, Art. 23 N. 19, im Besonderen zu Mietverhältnissen s. HIGI/BÜHLMANN, in: Higi/Bühlmann/Wildeisen [Hrsg.], Zürcher Kommentar, Die Miete, 5. Aufl. 2020, Vorb. zu Art. 266 – 266o N. 8). Dies ergibt sich auch aus einer wirtschaftlichen Betrachtung, da etwa bei einem Fahrniskauf der Kaufgegenstand (bzw. die Leistung) zurückgegeben werden kann, während bei einem Dauerschuldverhältnis (bspw. bei der Miete) die in Anspruch genommene Leistung nicht zurückerstattet bzw. «ungeschehen gemacht» werden kann.

**2.4.2** Die Qualifikation eines Vertragsverhältnisses als zusammengesetzter Vertrag bzw. als eine Vertragsverbindung wirkt sich insbesondere hinsichtlich der Vertragsbeendigung aus. Ein zusammengesetzter Vertrag liegt vor, wenn die Parteien zwar mehrere Verträge schliessen, diese aber voneinander (wirtschaftlich) abhängig sind (BGE 139 III 49 E. 3.3, 131 III 528 E. 7.1.1; KOLLER, a.a.O., S. 563). Die einzelnen Vertragsbestandteile einem unterschiedlichen rechtlichen Schicksal zu unterwerfen, ginge angesichts ihrer gegenseitigen Abhängigkeit nicht an. Für die Beantwortung der Frage, in welchem Zeitpunkt der zusammengesetzte Vertrag, der – ex tunc oder ex nunc – für ungültig erklärt wurde, endet, ist der Regelungsschwerpunkt zu suchen, der es erlaubt, die auf diese Frage anwendbaren Regeln zu bestimmen. Es geht also hinsichtlich der Bestimmung des Zeitpunkts der Auflösung der Vertragsverbindung darum, zu eruieren, welcher Vertragsbestandteil von übergeordneter Bedeutung ist (BGE 131 III 528

E. 7.1.1, 118 II 157 E. 3a; Urteil des BGer 4A\_335/2018 vom 9. Mai 2019 E. 4.1, 5.2.2).

**2.4.3** Fallen Mietverträge als untergeordneter Bestandteil einer Vertragsverbindung ex tunc dahin, ändert dies jedoch nichts am Umstand, dass deren Rückabwicklung auch tatsächlich verlangt bzw. vollzogen werden muss (KOLLER, a.a.O., S. 569). Andernfalls geht das Bundesgericht bei einem Mietvertrag im Rahmen einer von Anfang an ungültigen Vertragsverbindung von einem «faktischen mietvertragsähnlichen Verhältnis» («une relation contractuelle de fait assimilable à un bail») aus, bei welchem die rechtlichen Bestimmungen zum Mietvertrag ergänzend zur Anwendung kommen (Urteil des BGer 4A\_335/2018 E. 6.1; s. auch HIGI/BÜHLMANN, a.a.O., Vorb. zu Art. 266 – 266o N. 8). Bei einem solchen faktischen Vertragsverhältnis ist für die Gebrauchsüberlassung eine vertragsähnliche Entschädigung geschuldet (HIGI/BÜHLMANN, a.a.O., Vorb. zu Art. 266 – 266o N. 8).

Damit die Mieterträge als tatsächlich rückabgewickelt betrachtet werden können (Vollzug der Rückabwicklung), muss daher veranlasst werden, dass diese Erträge entweder an den Mieter rückerstattet werden oder dass sie als Entgelt für eine andere Leistung qualifiziert werden. Dies kann auf dem Rechtswege erfolgen (insbes. bei unfreiwilliger Entgeltsminderung) oder durch zweiseitiges Rechtsgeschäft (z.B. Rabatte; vgl. RÜEGSEGGER, a.a.O., Art. 41 N. 5).

**2.5** Für die mehrwertsteuerliche Betrachtung ist die Rechtslage im Bereich der direkten Steuern nicht massgeblich. Es handelt sich um verschieden geartete Steuersysteme und den beiden Steuerarten liegen unterschiedliche Besteuerungsziele zugrunde (BGE 123 II 295 E. 6b; BVGE 2007/23 E. 2.3.3; Urteil des BVGer A-6454 E. 3.2.2).

### **3.**

Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin am 11. Februar 2008 von der B.\_\_\_\_\_ AG die zwei Liegenschaften erwarb und danach an Letztere mit Option zur Versteuerung vermietete. Im Weiteren ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin und die B.\_\_\_\_\_ AG am 23. September 2014 vor dem Handelsgericht des Kantons Zürich einen Vergleich abgeschlossen haben, welcher die Rückabwicklung (ex tunc) der Kaufverträge vom 11. Februar 2008 betreffend die zwei Liegenschaften umfasste (vgl. Sachverhalt Bst. A.b und A.c).

Streitig – und daher nachfolgend zu prüfen – ist die Frage, wie der genannte Vergleich in Bezug auf die in der Zeit von Februar 2008 bis zu diesem Vergleich erzielten Mieterträge aus der Vermietung der Liegenschaften an die B.\_\_\_\_\_ AG mehrwertsteuerrechtlich zu würdigen ist bzw. konkret, ob der Beschwerdeführerin die dafür abgelieferte Mehrwertsteuer in Höhe von – nunmehr noch geltend gemachten (Sachverhalt Bst. C.b) – Fr. 118'541.- zuzüglich Zinsen zurückzuerstatten ist.

### 3.1

**3.1.1** Die Beschwerdeführerin bringt vor, es sei mit der Rückabwicklung der jeweiligen Liegenschafts Kaufverträge, die mit den Verfügungen des Handelsgerichts des Kantons Zürich belegt sei, nachgewiesen, dass das Entgelt für die Vermietung dieser Liegenschaften und damit die darauf abgerechnete Mehrwertsteuer korrigiert worden sei. Der Mietvertrag ent falle mit der Rückabwicklung der Liegenschafts Kaufverträge ebenfalls ex tunc, da damit der Mieter und Vermieter dasselbe Rechtssubjekt seien. Somit fehle infolge der Rückabwicklung dieser Liegenschafts Kaufverträge ein für einen Leistungsaustausch wesentliches Element, nämlich die Leistung an eine Drittperson. Mangels Leistungsaustausch zwischen ihr – der Beschwerdeführerin – und der B.\_\_\_\_\_ AG bestehe kein Anspruch auf ein Entgelt aus Vermietung und die Voraussetzung für die Abrechnung der Mehrwertsteuer auf den Mietentgelten sei entfallen. Mit dem abgeschlossenen Vergleich sei daher das für die Miete bezahlte Entgelt korrigiert worden und die Voraussetzungen gemäss Art. 41 Abs. 1 MWSTG seien erfüllt.

Beim Abschluss eines Vergleichs sei der Sachverhalt den beiden sich vergleichenden Parteien bekannt gewesen. Sowohl sie – die Beschwerdeführerin – als auch die B.\_\_\_\_\_ AG hätten gewusst, dass nicht nur die Liegenschafts Kaufverträge, sondern auch der Mietvertrag rückabzuwickeln waren. Es hätte dafür keiner zusätzlichen Belege bedurft. Gemäss Beschwerdeführerin sind mit den Verfügungen des Handelsgerichts des Kantons Zürich die Mietzahlungen vollumfänglich rückwirkend aufgehoben worden, als hätte es diese gar nie gegeben. Eine Rückzahlung dieser Mietzahlungen hätte dabei nicht vorgenommen werden müssen, da die Parteien durch den Vergleich vollumfänglich auseinandergesetzt seien.

**3.1.2** Die Vorinstanz ist der Ansicht, dass eine Rückabwicklung der Kaufverträge vom 11. Februar 2008 ex tunc zivilrechtlich überhaupt nicht möglich sei. Die Parteien könnten zwar intern «so tun», als ob die Rückübertragung ex tunc durchgeführt worden wäre. Dies sei vorliegend jedoch nicht der Fall, da zu diesem Zweck auch die Mietzinszahlungen hätten

zurückerstattet werden müssen, was unbestrittenermassen nicht erfolgt sei. Daher handle es sich faktisch um eine Rückübertragung ex nunc und nicht, wie im Vergleich vor dem Handelsgericht des Kantons Zürich festgelegt, ex tunc. Gehe man aber von einer Rückübertragung der Liegenschaften ex nunc aus – d.h. gemäss Grundbuchauszug per 22. Januar 2015 –, hiesse das in mehrwertsteuerlicher Konsequenz, dass die Beschwerdeführerin im massgebenden Zeitraum Eigentümerin – und damit auch Vermieterin – der Liegenschaften gewesen sei und eine Entgeltsminderung von vornherein ausgeschlossen sei.

Ferner bringt die Vorinstanz vor, es hätte zwingend eine Korrektur des von der B.\_\_\_\_\_ AG bezahlten Entgeltes erfolgen müssen, da ansonsten nach dem klaren Wortlaut von Art. 41 MWSTG kein Anwendungsfall einer Entgeltsänderung vorliege. Eine Korrektur im Sinne von Art. 41 MWSTG bedürfe der Rückerstattung des Entgeltes an den Leistungsempfänger. Denkbar wäre auch, dass keine Rückzahlung des bereits bezahlten Entgeltes erfolge, sondern dass sich Leistungserbringer sowie -empfänger anderweitig bezüglich des bezahlten Entgeltes einigen würden (indem bspw. das vereinnahmte Entgelt in einen Schadenersatz umgewandelt und dies in einem «externen» Dokument festgehalten würde).

## **3.2**

**3.2.1** Im vorliegenden Fall handelt es sich bei den beiden streitbetroffenen Mietverträgen (und den sich daraus ergebenden Mieterträgen) um Dauerschuldverhältnisse, weshalb eine Rückabwicklung ex tunc grundsätzlich ausgeschlossen ist (s. E. 2.4.1).

### **3.2.2**

**3.2.2.1** Die Beschwerdeführerin macht geltend, mit der Rückabwicklung der Liegenschafts Kaufverträge seien ebenso die Mietverträge ex tunc entfallen (Beschwerde, Rz. 2.1). Sie macht damit implizit geltend, dass es sich bei den Miet- und Liegenschafts Kaufverträgen um einen zusammengesetzten Vertrag bzw. eine Vertragsverbindung handle (s. E. 2.4.2). Vorliegend hat die Beschwerdeführerin von der B.\_\_\_\_\_ AG zwei Liegenschaften gekauft, welche sie ihr im Anschluss vermietete. Wirtschaftlich betrachtet kann dabei durchaus von einer einheitlichen Transaktion ausgegangen werden, weshalb die beiden Liegenschafts Kaufverträge sowie die jeweiligen Mietverträge als eine Vertragsverbindung zu betrachten sind (s. E. 2.4.2).

**3.2.2.2** Bei der Bestimmung des Zeitpunkts der Auflösung der vorliegenden Vertragsverbindung gilt es zu eruieren, welcher Vertragsbestandteil (d.h. in casu Miet- oder Kaufvertragsselement) von übergeordneter Bedeutung ist (BGE 131 III 528 E. 7.1.1, 118 II 157 E. 3a; Urteil des BGer 4A\_335/2018 E. 4.1, 5.2.2). Vorliegend wollte die B. \_\_\_\_\_ AG die Rückabwicklung der Liegenschafts Kaufverträge gerichtlich durchsetzen. Aus den Akten ergibt sich dabei nichts zu einem Rückabwicklungsbegehren betreffend die Mietverträge. Somit ist davon auszugehen, dass für die B. \_\_\_\_\_ AG das Kaufvertragsselement der Vertragsverbindung von übergeordneter Bedeutung war. Auch die Beschwerdeführerin scheint diese Auffassung zu teilen, da sie im vorliegenden Verfahren mit der Rückabwicklung der Liegenschafts Kaufverträge auch die Mietverträge als rückabgewickelt betrachtet. Somit ist davon auszugehen, dass die B. \_\_\_\_\_ AG sowie die Beschwerdeführerin bei der Vertragsverbindung (bestehend aus Liegenschafts Kaufverträgen und Mietverträgen) beide dem Kaufvertragsselement eine übergeordnete Bedeutung zumessen. Folglich sind bei der vorliegenden Vertragsverbindung die Regeln zum Liegenschafts Kaufvertrag betreffend die Vertragsbeendigung bzw. -rückabwicklung auch auf das Mietvertragsselement anzuwenden, da eine Vertragsverbindung einheitlich enden muss (s. E. 2.4.2).

**3.2.2.3** Anknüpfend an den Vergleich vor dem Handelsgericht des Kantons Zürich vom 23. September 2014, welcher die Grundstück Kaufverträge für ex tunc ungültig erklärte, würde dies im Hinblick auf die beiden Mietverträge bedeuten, dass diese ebenfalls ex tunc ungültig sind. Allerdings ändert dies nichts am Umstand, dass auch beim Dahinfallen der Mietverträge ex tunc, ein «faktisches mietvertragsähnliches Verhältnis» bestehen bleibt, welches eine vertragsähnliche Entschädigung beinhaltet (s. E. 2.4.3). Das heisst, selbst wenn man davon ausgeht, dass die Mietverträge durch den Vergleich vor dem Handelsgericht des Kantons Zürich ex tunc aufgelöst worden sind, bleiben vorliegend die streitbetroffenen Mieterträge als solche «vertragsähnliche Entschädigung» bestehen. Daher müsste, damit ein Dahinfallen der Mieterträge ex tunc angenommen werden könnte, die Rückabwicklung der entsprechenden Mieterträge tatsächlich vollzogen werden (E. 2.4.3).

Es ist jedoch anhand der Akten nicht ersichtlich, dass die Beschwerdeführerin und die B. \_\_\_\_\_ AG die Rückabwicklung der beiden Mietverträge – bzw. der Mieterträge – tatsächlich verlangt bzw. vollzogen haben. Die Rechtsbegehren der B. \_\_\_\_\_ AG im Verfahren vor dem Handelsgericht des Kantons Zürich erschöpften sich darin, eine Rückabwicklung der

Grundstückkaufverträge zu verlangen. Der von der B. \_\_\_\_\_ AG an die Beschwerdeführerin bezahlte Mietzins hingegen wurde dabei gerade nicht zurückgefordert (Beschwerdebeilage, Verfügung des Handelsgerichts des Kantons Zürich vom 29. September 2014, S. 2).

**3.2.2.4** Ferner verpflichtet der Vergleich vor dem Handelsgericht des Kantons Zürich vom 23. September 2014 die B. \_\_\_\_\_ AG zur Rückerstattung des Kaufpreises für die beiden Liegenschaften, jedoch ausdrücklich ohne Zins (act. 23 der vorinstanzlichen Akten, Vergleich, Ziff. 2). Dies steht im Widerspruch zur Auffassung der Beschwerdeführerin, wonach die streitbetroffenen Mieterträge in Zinszahlungen umqualifiziert worden seien (Beschwerde, Rz. 2.6). Würde man der Auffassung der Beschwerdeführerin Folge leisten, wäre rückblickend betrachtet die Kaufpreissumme für die Liegenschaften als Darlehensbetrag zu betrachten, auf welchen Zinsen zu entrichten gewesen wären. Indes hält der Vergleich ausdrücklich fest, dass für diesen Betrag gerade keine Zinsen geschuldet sind. Somit wurden die Mieterträge offensichtlich nicht in Zinsen – bzw. zu einem Entgelt für eine neue Leistung – umqualifiziert.

Auch in der vereinbarten Zahlung von Fr. 1'625'000.-, welche die B. \_\_\_\_\_ AG der Beschwerdeführerin gemäss dem Vergleich für nicht weiter spezifizierte Forderungen zu bezahlen hat (Sachverhalt Bst. A.c), kann keine Rückzahlung der Mietzinse gesehen werden. Wie die Vorinstanz zu Recht festhält, fliesst diese Zahlung bereits «in die falsche Richtung», nämlich von der vormaligen Mieterin zur vormaligen Vermieterin.

**3.2.2.5** Zudem führt die Beschwerdeführerin in ihrer Jahresrechnung 2014 – welche nach dem massgeblichen Vergleich vom 23. September 2014 erstellt wurde – aus, dass die B. \_\_\_\_\_ AG die «geschuldeten Mieten» für die beiden Liegenschaften [Adresse 1] und [Adresse 2] ab dem 1. Mai 2012 nicht mehr entrichtet habe, obschon in derselben Jahresrechnung auch auf den 2014 geschlossenen Vergleich verwiesen wird. Wären die Mieterträge tatsächlich rückabgewickelt bzw. in Zinszahlungen umqualifiziert worden, ergäbe diese Äusserung in der Jahresrechnung keinen Sinn, bzw. würde nicht die wahren Tatsachen widerspiegeln. Wären die Mietzinsen mit dem Vergleich ex tunc rückabgewickelt worden, so wären in der Jahresrechnung 2014 gerade keine Mietzinsschulden seitens der B. \_\_\_\_\_ AG zu erfassen gewesen. Aus den Buchhaltungsunterlagen der Beschwerdeführerin ergibt sich somit, dass diese selbst nicht von einer Rückabwicklung der Mietverträge ausging.

Nach dem Gesagten erübrigen sich allfällige weitere Beweismassnahmen.

**3.2.3** Aus dem Umstand, dass die kantonalen Steuerbehörden die streitbetroffenen Mieterträge für Zwecke der direkten Steuern zu Zinszahlungen umqualifiziert haben, kann die Beschwerdeführerin im Hinblick auf die mehrwertsteuerliche Qualifikation der Mieterträge im Übrigen nichts zu ihren Gunsten ableiten (s. oben E. 2.5).

**3.2.4** Die Beschwerdeführerin legt zudem eine Aktennotiz vom 20. Mai 2022 von C.\_\_\_\_\_ – ihrem Verwaltungsratspräsidenten – ins Recht, welche aufzeigen soll, dass die B.\_\_\_\_\_ AG für die Rückbelastung von Mehrwertsteuern – aufgrund der Anpassung der Vorsteuer wegen der weggefallenen Mietzinse – eine Rückstellung gebildet hätte. Dies zeige auf, dass auch für die B.\_\_\_\_\_ AG klar und nachvollziehbar gewesen sei, dass nebst den Kaufverträgen auch die Mietzinsen aufgehoben worden seien und sie die offenbar vorgenommenen Vorsteuerabzüge zurückzahlen müsse.

Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin erbringt dieses Dokument keinen Beweis für eine Rückabwicklung der Mietentgelte. Es handelt sich unbestrittenermassen bloss um ein internes Mail. Dieses bringt letztlich die Meinung des Verwaltungsratspräsidenten der Beschwerdeführerin zum Ausdruck. Zudem sind Rückstellungen bereits zu bilden, wenn vergangene Ereignisse einen Mittelabfluss in künftigen Geschäftsjahren erwarten lassen (vgl. Art. 960e Abs. 2 OR). Die Wahrscheinlichkeit eines Mittelabflusses ist dabei mit Unsicherheiten behaftet. Ihre Höhe ist nach dem Vorsichtsprinzip zu bemessen (NEUHAUS/HAAG, in: Honsell/Vogt/Watter [Hrsg.], Basler Kommentar, Obligationenrecht II, 5. Aufl. 2016, Art. 960e N. 9 f.). Falls die B.\_\_\_\_\_ AG Rückstellungen gebildet hat, lässt sich daraus nur ableiten, dass sie mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit von einem Mittelabfluss ausgegangen ist. Für das vorliegende Verfahren ist eine solche Annahme indessen nicht relevant.

**3.2.5** Ferner bringt die Beschwerdeführerin vor, aufgrund der im Vergleich vor dem Handelsgericht des Kantons Zürich vom 23. September 2014 enthaltenen Saldoklausel (Ziff. 13 des Vergleichs), hätte keine Rückzahlung der Mieten erfolgen müssen. Der Beschwerdeführerin ist dahingehend zuzustimmen, dass eine Rückabwicklung nicht zwingendermassen eine Rückzahlung der vereinnahmten Mieten erfordert hätte. Eine Rückabwicklung hätte möglicherweise so ausgestaltet werden können, dass – wie die Vorinstanz in ihrer Vernehmlassung in Anlehnung an die Vorbringen der

Beschwerdeführerin festhält – die vereinnahmten Mietentgelte zivilrechtlich in Zinsen umqualifiziert worden wären. Eine solche zivilrechtliche Umqualifizierung hätte entweder durch ein zweiseitiges Rechtsgeschäft oder gerichtliches Urteil erfolgen können (s. bereits oben E. 2.4.3). Wie eine solche hypothetische Vorgehensweise mehrwertsteuerrechtlich zu qualifizieren gewesen wäre, muss hier nicht entschieden werden. Die Beschwerdeführerin kann eine Umqualifizierung ohnehin nicht nachweisen. Stattdessen hält der Vergleich vom 23. September 2014 ausdrücklich fest, dass die Kaufpreissumme für die Liegenschaften ohne Zinsen zu erstatten ist (s. E. 3.2.2.4). Die Saldoklausel zementiert denn auch diesen rechtlichen Umstand – dass keine Zinsen zu bezahlen waren –, indem die Beschwerdeführerin sowie die B. \_\_\_\_\_ AG gegenseitige Leistungsansprüche damit wegbedungen haben.

**3.2.6** Es kann demnach festgehalten werden, dass die von der Beschwerdeführerin behauptete Rückabwicklung der Mieterträge sich nicht aus den Akten ergibt.

**3.3** Bei einer Korrektur nach Art. 41 MWSTG benötigt die steuerpflichtige Person geeignete Unterlagen, um die von ihr geltend gemachte Korrektur begründen zu können. Die Entgeltsänderung muss daraus ersichtlich sein (s. oben E. 2.3.2.5). Solche Unterlagen bringt die Beschwerdeführerin indes nicht bei. Aus dem Vergleich vor dem Handelsgericht des Kantons Zürich ergibt sich auf Grundlage des Dargelegten (E. 3.2.2.3 f. und E. 3.2.5), nicht, dass die Mieterträge in Zinserträge umqualifiziert oder rückerstattet worden wären. Für eine Entgeltskorrektur nach Art. 41 MWSTG ist es nicht ausreichend, dass die Steuerpflichtige einseitig nachträglich ihre Auffassung darüber ändert, wie ein wirtschaftlicher Vorgang mehrwertsteuerlich zu qualifizieren sei. Damit ein Entgelt aus mehrwertsteuerrechtlicher Sicht geändert bzw. gemindert werden kann, bedarf es eines geeigneten Nachweises. Ein solcher Nachweis einer Entgeltsänderung ist vorliegend im Hinblick auf die streitbetroffenen Mieterträge nicht erbracht. Eine Korrektur gemäss Art. 41 Abs. 1 MWSTG kann nicht erfolgen. Die Nachbelastung gemäss dem angefochtenen Einspracheentscheid ist zu bestätigen.

**3.4** Die Beschwerde ist somit abzuweisen.

#### **4.**

Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 4'500.- 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. 4'500.- 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:

Jürg Steiger

Susanne Raas

**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: