Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Entscheid bestätigt durch BGer mit Urteil vom 19.06.2025 (9C_280/2026)

Abteilung I
A-3765/2024

Urteil vom 25. März 2026

Besetzung

Richterin Iris Widmer (Vorsitz),
Richter Keita Mutombo, Richter Jürg Steiger,
Gerichtsschreiberin Anna Strässle.

Parteien

A._____ AG,
(…),
vertreten durch
Dr. iur. Gerhard Schafroth,
SwissVAT AG,
(…),
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

MWST; Kürzung des Vorsteuerabzugs infolge Subventionen;
Gleichbehandlung im Unrecht.

Sachverhalt:

A.
Die A._____ AG (Steuerpflichtige) ist seit dem (Datum) im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Gemäss Handelsregistereintrag bezweckt sie den Betrieb des Restaurants «B._____» sowie des «C._____» in der Villa A._____.

B.
Mit Beschluss des Regierungsrates des Kantons (…) vom (Datum) wurden der Steuerpflichtigen aus dem Denkmalpflegefonds Beiträge in der Höhe von insgesamt Fr. (X) für verschiedene beitragsberechtigte Arbeiten im Rahmen eines Gesamtumbaus eines Gebäudes zugesprochen (RRB [Regierungsratsbeschluss] Nr. […], act. 3, Beilage 1).

C.
Mit Schreiben vom 2. Dezember 2022 gelangte die Vertreterin der Steuerpflichtige an die ESTV. Sie führte aus, dass die vom Kanton (…) ausgerichteten Beiträge *Subventionen* seien und diese gemäss Art. 33 Abs. 2 und Art. 18 Abs. 2 Bst. a des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) zu einer entsprechenden *Vorsteuerkürzung* führen würden. Gemäss der von der ESTV in der MWST-Info 05 Subventionen und Spenden (nachfolgend: MWST-Info 05) veröffentlichen Praxis stellten demgegenüber *Covid-Beiträge* Subventionen dar, für die *keine Kürzung* der Vorsteuer vorzunehmen sei. Für diese offensichtlich gesetzeswidrige Praxis nenne die ESTV keinen Grund. Da nicht absehbar sei, dass die ESTV diese rechtswidrige Praxis aufgebe, beanspruche sie eine Gleichbehandlung im Unrecht gemäss den langjährigen Regeln des Bundesgerichts sowie der einschlägigen Lehre und Rechtsprechung. Sie sei nicht gewillt, im Zusammenhang mit dem Beitrag des Kantons (…) eine Vorsteuerkürzung vorzunehmen und bat um eine einlässlich begründete anfechtbare Verfügung.

D.
Die ESTV anerkannte mit Verfügung vom 6. Mai 2024 ein Feststellungsinteresse, da sich gemäss dem damaligen Kenntnisstand der Sachverhalt, für den die Steuerfolgen zu beurteilen seien, noch nicht abschliessend verwirklicht habe. Sie stellte fest, dass die Beiträge des Kantons in der Höhe von maximal Fr. (X) als Subventionen qualifizierten (Ziff. 1 Dispositiv). Weiter stellte sie fest, dass die Steuerpflichtige sich nicht auf eine Gleichbehandlung im Unrecht mit den Covid-19-Beiträgen berufen könne (Ziff. 2

Dispositiv) und sie (die Steuerpflichtige) hierfür für einen Betrag von maximal Fr. (X) eine Vorsteuerabzugskürzung vorzunehmen habe (Ziff. 3 Dispositiv). Es wurden keine Verfahrenskosten erhoben und es wurde keine Parteientschädigung ausgerichtet (Ziff. 4 Dispositiv).

E.

E.a Am 5. Juni 2024 lässt die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) Einsprache erheben mit dem Antrag, diese als Beschwerde gegen die einlässlich begründete Verfügung vom 6. Mai 2024 ans Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten. Ausserdem beantragt sie – unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der ESTV –, es sei festzustellen, dass sie (die Beschwerdeführerin) keine Vorsteuerkürzung vorzunehmen habe.

Die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) leitet am 13. Juni 2024 die Einsprache als Sprungbeschwerde ans Bundesverwaltungsgericht weiter.

E.b In ihrer Vernehmlassung vom 8. August 2024 beantragt die Vorinstanz die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde. Die Beschwerdeführerin nimmt am 6. September 2024 unaufgefordert Stellung, worauf die Vorinstanz am 19. September 2024 erwidert.

Auf die weiteren Vorbringen der Verfahrensparteien und die Beweismittel wird – soweit dies für den Entscheid wesentlich ist – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche Ausnahme liegt hier nicht vor. Die angefochtene Verfügung vom 6. Mai 2024 stellt eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG dar. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde *sachlich* zuständig (vgl. zur funktionellen Zuständigkeit: E. 1.3).

1.2 Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG oder MWSTG nichts anderes bestimmen (Art. 37 VGG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 MWSTG).

1.3 Vorliegend ist vorab im Rahmen der Eintretensfrage zu prüfen, ob die Voraussetzungen einer Sprungbeschwerde erfüllt sind (*funktionelle* Zuständigkeit).

1.3.1 Verfügungen der ESTV müssen eine Rechtsmittelbelehrung sowie eine «angemessene» Begründung enthalten (Art. 82 Abs. 2 MWSTG). Gemäss Art. 83 Abs. 1 MWSTG können solche Verfügungen innert 30 Tagen nach Eröffnung mit Einsprache angefochten werden. Richtet sich die Einsprache hingegen gegen eine «einlässlich» begründete Verfügung der ESTV, ist sie auf Antrag oder mit Zustimmung des Einsprechers oder der Einsprecherin als Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten (sog. Sprungbeschwerde; Art. 83 Abs. 4 MWSTG; ausführlich: Urteile des BVGer A-2350/2020 vom 17. Januar 2022 E. 1.2.1; A-1912/2021 vom 10. Juni 2021 E. 2.2 ff.; A-427/2021 vom 15. März 2021 E. 2.1 ff.).

1.3.2 Die Vorinstanz ist dem Antrag der Beschwerdeführerin, das vorliegende Rechtsmittel als Sprungbeschwerde ans Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten, nachgekommen (Art. 83 Abs. 4 MWSTG).

Die angefochtene Verfügung der Vorinstanz vom 6. Mai 2024 ist im Sinne von Art. 83 Abs. 4 MWSTG einlässlich begründet. Die Eingabe vom 5. Juni 2024 ist damit als Sprungbeschwerde entgegenzunehmen. Das Bundesverwaltungsgericht ist somit auch *funktional* zuständig.

1.4 Die Beschwerdeführerin ist zur Erhebung der Beschwerde berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Sie hat diese zudem form- und fristgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG).

Auf die Beschwerde ist demnach einzutreten.

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

1.6 Ausgangspunkt jeder Auslegung ist der Wortlaut, wobei bei Erlassen des Bundesrechts die Fassungen in den drei Amtssprachen gleichwertig

sind. Ist der Text nicht ohne Weiteres klar und sind verschiedene Interpretationen möglich, muss nach der wahren Tragweite der Bestimmung gesucht werden. Vom (klaren) Wortlaut kann nur ausnahmsweise abgewichen werden, wenn triftige Gründe für die Annahme bestehen, dass er nicht den wahren Sinn der Vorschrift wiedergibt und zu Ergebnissen führt, die der Gesetzgeber nicht gewollt haben kann und welche das Rechtsgefühl oder das Rechtsgleichheitsprinzip verletzen. Solche Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte (auch: historische Auslegung), aus Sinn und Zweck der Norm (auch: teleologische Auslegung) oder aus dem Zusammenhang mit anderen Gesetzesbestimmungen (auch: systematische Auslegung) ergeben (BGE 151 II 640 E. 5.1; 150 IV 48 E. 3.2; 149 II 43 E. 3.2). Art. 190 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) steht einer Auslegung, die dem Wortlaut der gesetzlichen Bestimmung zuwiderläuft, nicht entgegen. Wenn gute Gründe dafürsprechen, dass der Wortlaut der Bestimmung nicht ihren wahren Sinn – die *ratio legis* – wiedergibt, kann davon abgewichen werden, um die Bestimmung entsprechend dem wahren Sinn auszulegen, insbesondere wenn dieser verfassungskonformer erscheint (BGE 150 IV 48 E. 3.2; 149 I 2 E. 3.2.1). Die Gesetzesmaterialien sind zwar nicht unmittelbar entscheidend, dienen aber als Hilfsmittel, um den Sinn der Norm zu erkennen (BGE 130 II 202 E. 5.1; 129 II 114 E. 3.1). Das Bundesgericht hat sich bei der Auslegung von Erlassen stets von einem Methodenpluralismus leiten lassen (statt vieler: BGE 143 V 114 E. 5.2; BVGE 2014/8 E. 3.3). Es sollen all jene Methoden kombiniert werden, die für den konkreten Fall im Hinblick auf ein vernünftiges und praktikables Ergebnis am meisten Überzeugungskraft haben. Sind mehrere Lösungen denkbar, ist jene zu wählen, die der Verfassung entspricht (statt vieler: BGE 143 V 114 E. 5.2; BVGE 2016/25 E. 2.6.4.1).

1.7 Eine *(echte)* Gesetzeslücke, welche dem Gericht zu füllen aufgegeben ist, besteht, wenn sich eine Regelung als unvollständig erweist, weil sie jede Antwort auf die sich stellende Rechtsfrage schuldig bleibt. Hat der Gesetzgeber eine Rechtsfrage nicht übersehen, sondern stillschweigend – im negativen Sinn – mitentschieden (qualifiziertes Schweigen), bleibt kein Raum für richterliche Lückenfüllung (BGE 140 III 206 E. 3.5.1; 134 V 131 E. 5.2). Gibt das Gesetz eine Antwort, die aber nicht befriedigt, liegt grundsätzlich eine *unechte* Lücke vor, die auszufüllen dem Richter verwehrt ist (BGE 150 V 33 E. 5.1, vgl. auch 131 II 562 E. 3.5). Anders verhält es sich nur, wenn die vom Gesetz gegebene Antwort als sachlich unhaltbar angesehen werden muss bzw. auf einem offensichtlichen Versehen des Gesetzgebers, einer gesetzgeberischen Inkongruenz oder einer planwidrigen

Unvollständigkeit beruht (BGE 146 V 121 E. 2.5; vgl. auch 134 V 131 E. 5.2 und E. 7.2; 132 III 470 E. 5.1). Ob eine zu füllende Lücke oder ein qualifiziertes Schweigen des Gesetzgebers vorliegt, ist durch Auslegung zu ermitteln. Ist ein lückenhaftes Gesetz zu ergänzen, gelten als Massstab die dem Gesetz selbst zu Grunde liegenden Zielsetzungen und Werte (BGE 150 V 33 E. 5.1; 146 V 121 E. 2.5; 129 II 401 E. 2.3; Urteil des BVGer A-2902/2019 vom 16. Dezember 2020 E. 1.5.2).

2.

2.1 Das Bundesverwaltungsgericht hat von Amtes wegen zu prüfen, ob die Prozessvoraussetzungen bei der Vorinstanz gegeben waren (Urteile des BVGer A-662/2018 vom 13. Februar 2019 E. 4.1; A-1421/2015 vom 23. September 2015 E. 2.1 mit weiteren Hinweisen). Wurde eine Feststellungsverfügung zu Unrecht erlassen und wird diese mit Beschwerde angefochten, ist nach der Rechtsprechung auf das Rechtsmittel einzutreten und diese Verfügung in der Folge von Amtes wegen aufzuheben (BGE 129 V 289 E. 3.3 f.; Urteil des BGer 2C_737/2010 vom 18. Juni 2011 E. 4.6; BVGE 2009/9 E. 2; Urteile des BVGer A-662/2018 vom 13. Februar 2019 E. 4.1; A-1421/2015 vom 23. September 2015 E. 2.1).

2.2

2.2.1 Gemäss Art. 25 Abs. 1 VwVG kann die sachlich zuständige Behörde über den Bestand, den Nichtbestand oder den Umfang öffentlich-rechtlicher Rechte oder Pflichten von Amtes wegen oder auf Begehren eine Feststellungsverfügung erlassen (vgl. auch Art. 5 Abs. 1 Bst. b VwVG). Auf den Erlass einer Feststellungsverfügung besteht gemäss Art. 25 Abs. 2 VwVG Anspruch, wenn der Gesuchsteller ein schutzwürdiges Interesse nachweist. Ein solches ist gegeben, wenn glaubhaft ein rechtliches oder tatsächliches und aktuelles Interesse an der sofortigen Feststellung des Bestehens oder Nichtbestehens eines Rechtsverhältnisses besteht und keine erheblichen öffentlichen oder privaten Interessen entgegenstehen (BGE 142 V 2 E. 1.1; 132 V 257 E. 1).

2.2.2 Ein Feststellungsbegehren im Sinne von Art. 25 Abs. 2 VwVG ist praxisgemäss nur zulässig, wenn das geltend gemachte schutzwürdige Interesse nicht ebenso gut mit einer Leistungs- oder Gestaltungsverfügung gewahrt werden kann (sog. Subsidiarität der Feststellungsverfügung). Dieses Erfordernis gilt allerdings nicht absolut. Kann das schutzwürdige Interesse mit einer Feststellungsverfügung besser gewahrt werden als mit einer Leistungs- oder Gestaltungsverfügung, reicht dies aus (vgl. BGE 137 II 199 E. 6.5; 135 III 378 E. 2.2; Urteile des BVGer A-1421/2015 vom

23. September 2015 E. 2.2.2; A-6175/2013 vom 12. Februar 2015 E. 2.7.1, je mit weiteren Hinweisen; ISABELLE HÄNER, in: Waldmann/Krauskopf [Hrsg.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz [VwVG], 3. Aufl. 2023 [nachfolgend: Praxiskommentar VwVG], Art. 25 N. 16 ff.).

2.2.3 Eine abstrakte Rechtslage theoretischer Natur, wie sie sich aus einem Rechtssatz für eine Vielzahl von Personen und Tatbeständen ergibt, kann nicht Gegenstand einer Feststellungsverfügung bilden. Denn es darf insbesondere nicht Aufgabe der Behörden sein, Rechtsgutachten zu erstatten (vgl. BGE 137 II 199 E. 6.5; 131 II 13 E. 2.2; 130 V 388 E. 2.4 f.; Urteil des BVGer B-3694/2010 vom 6. April 2011 E. 2.1.2). Auch können feststellende Verfügungen nicht in der Weise als «Grundsatzentscheidungen» oder «-bewilligungen» ergehen, als die Behörde bestimmte Begehren grundsätzlich in dieser oder jener Weise behandeln soll bzw. wird. Namentlich kann ein noch nicht durch einen konkreten Sachverhalt aktualisiertes Rechtsverhältnis nicht Gegenstand eines Feststellungsbegehrens sein (vgl. Urteile des BVGer B-3694/2010 vom 6. April 2011 E. 2.1.2; B-4037/2007 vom 29. Februar 2008 E. 7.1.1.1; ALEXANDER KLEY, Die Feststellungsverfügung – eine ganz gewöhnliche Verfügung?, in: Bernhard Ehrenzeller et al. [Hrsg.], Verfassungsstaat vor neuen Herausforderungen, Festschrift für Yvo Hangartner, 1998, S. 230 ff., 238; PETER ALEXANDER MÜLLER, Vorbeugender Verwaltungsrechtsschutz, Zeitschrift für Walliser Rechtsprechung [ZWR] 1971, S. 342 ff., 348 Fn. 26). Beispielsweise kann ein Grundeigentümer einer landwirtschaftlichen Liegenschaft nicht unabhängig von einem konkreten Pachtverhältnis den höchstmöglichen Pachtzins feststellen lassen (BGE 107 Ib 250 [zum früheren Bundesgesetz vom 21. Dezember 1960 über die Kontrolle der landwirtschaftlichen Pachtzinse {BBl 1960 II 1443}]; KLEY, a.a.O., S. 241). Bei Feststellungsbegehren, welche auf die Klärung abstrakter, rein theoretischer Rechtsfragen abzielen, fehlt es an einem aktuellen, konkreten und selbstständigen Interesse, weshalb auf solche nicht einzutreten ist (vgl. Urteil des BVGer B-3694/2010 vom 6. April 2011 E. 2.1.2 mit Hinweisen).

2.2.4 Wenn ein künftiger Sachverhalt hinreichend konkretisiert ist, um darauf beruhende Rechte und Pflichten bereits verbindlich feststellen zu können, kann freilich auch an deren Feststellung ein schutzwürdiges Interesse im Sinne von Art. 25 Abs. 2 VwVG bestehen (BGE 135 II 60 E. 3.3.3; Urteile des BVGer A-3570/2016 vom 14. Dezember 2016 E. 2.3; B-3694/2010 vom 6. April 2011 E. 2.1.2 mit Hinweis auf BGE 121 II 473 E. 2d [Frage konnte offen gelassen werden]; vgl. auch Urteil des BVGer A-5557/2015 vom 17. November 2015 E. 1.2.2.2). Feststellungs-

verfügungen über Rechte und Pflichten, welche auf einem erst in der Zukunft zu verwirklichenden Sachverhalt beruhen, sind jedoch grundsätzlich ausgeschlossen bei Feststellungsbegehren, aufgrund welcher sich die verfügenden Behörden sowie die Rechtsmittelinstanzen – unter Umständen wiederholt – zu theoretischen Vorgehensvarianten zu äussern hätten, um dem Gesuchsteller eine optimale Gestaltung seiner Verhältnisse zu ermöglichen. In diesem Fall ist das Feststellungsinteresse nur dann schutzwürdig, sofern es der Verwaltungsökonomie vorgeht (BGE 135 II 60 E. 3.3.3; WEBER-DÜRLER/KUNZ-NOTTER, in: Christoph Auer et al. [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], 2. Aufl. 2019, Art. 25 N. 24-26; teilweise abweichend HÄNER, Praxiskommentar VwVG, Art. 25 N. 8, wonach Feststellungen über künftig festzulegende Rechte sowie Pflichten ohne Weiteres denkbar seien, sofern es sich um einen individuell-konkreten Sachverhalt und dementsprechend um individuell-konkrete Rechte sowie Pflichten handelt). Stehen künftige Rechte oder Pflichten in Frage, ist generell unter Berücksichtigung der Wahrscheinlichkeit der Tatbestandsverwirklichung abzuwägen zwischen dem Interesse des Gesuchstellers an einer sicheren Dispositionsgrundlage zum einen und dem Interesse an der Verwaltungsökonomie zum anderen (Urteil des BVGer A-3570/2016 vom 14. Dezember 2016 E. 2.3 mit weiteren Hinweisen; WEBER-DÜRLER/KUNZ-NOTTER, a.a.O., Art. 25 N. 26).

2.2.5 Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung kann das Bestehen oder Nichtbestehen eines Sachverhalts als solches keinen Gegenstand einer Feststellungsverfügung bilden (BGE 135 II 60 E. 3.3.2). Nach einem Teil der Lehre ist indessen eine Feststellungsverfügung, welche sich auf Tatsachen bezieht, möglich, soweit an deren Vorhanden- oder Nichtvorhandensein Rechtsfolgen geknüpft sind (so KLEY, a.a.O., S. 237 mit weiteren Hinweisen).

2.3

2.3.1 Die Vorinstanz begründete das Vorliegen eines Feststellungsinteresses damit, dass es «gemäss heutigem Kenntnisstand» um die Beurteilung der Steuerfolgen eines Sachverhalts ging, der «zum jetzigen Zeitpunkt» noch nicht abschliessend verwirklicht sei, weshalb ein Leistungsentscheid nicht möglich und somit eine Feststellungsverfügung zu erlassen sei.

2.3.2 Die Beschwerdeführerin begründete ihr schutzwürdiges Interesse an einer Feststellungsverfügung damit, dass bei Erlass der Verfügung der Sachverhalt noch nicht abgeschlossen gewesen sei. Zu diesem Zeitpunkt habe noch keine Klarheit darüber bestanden, wie hoch der Beitrag des

Kantons (…) an sie (die Beschwerdeführerin) genau ausfallen würde. Dementsprechend habe der genaue Betrag der umstrittenen Vorsteuerkürzung noch nicht bestimmt werden können. Da in dieser Konstellation eine Leistungsverfügung nicht erlassen habe werden können, habe die ESTV ihren Entscheid zu Recht in Form einer Feststellungsverfügung erlassen.

2.3.3 Diesen Ausführungen kann gefolgt werden: Die Vorinstanz hat mit Bezug auf ein individuelles Rechtsverhältnis festgehalten, dass die der Beschwerdeführerin zugesicherten Beiträge des Regierungsrates des Kantons (…) Subventionen im Sinne des MWSTG bilden und darauf eine Vorsteuerabzugskürzung vorzunehmen sein werde. Dieser Sachverhalt ist hinreichend konkretisiert und klar, um die Rechte und Pflichten hinsichtlich der mehrwertsteuerlichen Behandlung der zugesicherten Beiträge festzustellen. Der Sachverhalt hat sich aber zum Zeitpunkt des Erlasses der Verfügung noch nicht abschliessend verwirklicht (vgl. E. 2.2.4). Somit handelt es sich nicht um eine abstrakte Rechtslage rein theoretischer Natur (vgl. E. 2.2.3).

3.

3.1 Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer; Art. 130 BV; Art. 1 Abs. 1 MWSTG). Der Mehrwertsteuer im Inland unterliegen die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen; sie sind steuerbar, soweit das MWSTG keine Ausnahme vorsieht (Art. 18 Abs. 1 MWSTG).

3.2 Mangels Leistung gehören Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand, auch wenn sie gestützt auf einen Leistungsauftrag oder eine Programmvereinbarung gemäss Art. 46 Abs. 2 BV ausgerichtet werden, nicht zum Entgelt (Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG). Das Mehrwertsteuergesetz kennt keine Legaldefinition der Subvention oder der anderen öffentlich-rechtlichen Beiträge. Entsprechend dem Gebot der Einheit der Rechtsordnung ist dafür grundsätzlich auf die Subventionsgesetzgebung (Bundesgesetz vom 5. Oktober 1990 über Finanzhilfen und Abgeltungen [SuG, SR 616.1]) zurückzugreifen (BGE 140 I 153 E. 2.5.4; Urteil des BGer 2C_356/2020 vom 21. Oktober 2020 E. 5; statt vieler: Urteil des BVGer A-5660/2022 vom 21. Mai 2024 E. 3.3). Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung werden Subventionen allgemein als Leistungen kraft öffentlichen Rechts bezeichnet, die anderen Rechtspersonen für bestimmte Zwecke zukommen, ohne dass dies zu einer unmittelbaren Gegenleistung an den Subventionsgebenden führt (vgl. BGE 126 II 443 E. 6b; Urteil des

BVGer A-5660/2022 vom 21. Mai 2024 E. 3.3 mit weiteren Hinweisen auf Literatur und Rechtsprechung).

3.3 Art. 33 Abs. 2 MWSTG sieht vor, dass eine steuerpflichtige Person ihren Vorsteuerabzug unter anderem dann verhältnismässig zu kürzen hat, wenn sie Subventionen und andere öffentlich-rechtliche Beiträge vereinnahmt (Art. 33 Abs. 2 i.V.m. Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG). Dies stellt für sich wiederum eine Ausnahme zum Grundsatz dar, dass Mittelflüsse, die nicht als Entgelte gelten, grundsätzlich zu keiner Kürzung des Vorsteuerabzugs führen (Art. 33 Abs. 1 MWSTG). Diese Ausnahme steht im Widerspruch zum Grundsatz der Wettbewerbsneutralität und ist allein auf finanzpolitische Erwägungen zurückzuführen (zu den Gründen vgl. Botschaft des Bundesrats vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer, BBl 2008 6885, 6978 f.; vgl. auch BGE 149 II 43 E. 3.1.1; vgl. auch Urteil des BGer 2C_356/2020 vom 31. Oktober 2020 E. 6.2).

3.4

3.4.1 Mit dem Bundesgesetz vom 25. September 2020 über die gesetzlichen Grundlagen für Verordnungen des Bundesrates zur Bewältigung der Covid-19-Epidemie (Covid-19-Gesetz, SR 818.102; in der bis 31. Dezember 2022 geltenden Fassung [AS 2020 3835]) wurden die besonderen Befugnisse des Bundesrates zur Bekämpfung der Covid-19-Epidemie und zur Bewältigung der Auswirkungen der Bekämpfungsmassnahmen auf Gesellschaft, Wirtschaft und Behörden geregelt (Art. 1 Abs. 1 Covid-19-Gesetz). Das Gesetz sah – bei Vorliegen verschiedener Voraussetzungen – für ein von den Folgen von Covid-19 betroffenes Unternehmen oder eine betroffene Person durch von Bund und Kanton gemeinsam getragene Finanzhilfen vor (z.B. Beiträge in Form von Ausfallentschädigungen oder für Transformationsprojekte [Art. 11 Abs. 2]; Geldleistungen [Art. 11 Abs. 4], Darlehen [Art. 13]; Kostenbeteiligungen [Art. 14], Entschädigungen [Art. 15]; A-Fonds-perdu-Beiträge an die betroffenen Unternehmen in Härtefällen [Art. 12, vgl. AS 2020 3835 ff.], letztere Norm war im bundesrätlichen Entwurf noch nicht enthalten [vgl. Botschaft vom 12. August 2020 zum Bundesgesetz über die gesetzlichen Grundlagen für Verordnungen des Bundesrates zur Bewältigung der Covid-19-Epidemie {Covid-19-Gesetz}: nachfolgend: Botschaft Covid-19-Gesetz; BBl 2020 6563 [Gesetzesentwurf in BBl 2020 6625] und wurde erst durch das Parlament eingefügt). Neben dem Covid-19-Gesetz wurden zur Bewältigung der Covid-19-Epidemie auch gestützt auf weitere rechtliche Grundlagen Finanzhilfen und Abgeltungen gewährt (für detaillierte Angaben zu den Finanzhilfen und Abgeltungen durch den Bund im Rahmen von Covid, vgl. www.efv.admin.ch

> Themen > Finanzpolitik, Grundlagen > Subventionen, Subventionsüberprüfung > Datenbank der Bundessubventionen [Jahr], ab 2020).

3.4.2 Die ESTV hat für Covid-19-Beiträge folgende Praxis festgelegt: Gemäss MWST-Info 05 Ziffer 1.3.4 (publiziert am 7. Mai 2021) gelten Covid-19-Beiträge der öffentlichen Hand als Mittelflüsse gemäss Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG. Aufgrund der ausserordentlichen Situation müssen steuerpflichtige Personen bei Erhalt solcher Beiträge keine Vorsteuerabzugskürzung vornehmen (vgl. Art. 33 Abs. 1 MWSTG). Als Covid-19-Beiträge gelten Zahlungen, Zinsvorteile auf Darlehen, Rückzahlungsverzichte von Darlehen oder Schulderlasse, deren gesetzliche Grundlage (Gesetz, Verordnung, Reglement, Beschluss, Erlass usw.) auf Covid-19-Massnahmen beruht und die seit dem 1. März 2020 ausgerichtet worden sind (vgl. auch MWST-Info 05 Ziffer 1.3 [publiziert am 27. September 2023] in welcher ausgeführt wird, dass «der Erhalt von als Subventionen qualifizierten Covid-19-Beiträgen […] nicht zu einer verhältnismässigen Kürzung des Vorsteuerabzugs [führt]»). In der derzeit gültigen Fassung (publiziert am 31. Oktober 2025) gibt es diese Ziffer nicht mehr.

3.5 Der in Art. 8 BV verankerte Grundsatz der Rechtsgleichheit verlangt, dass Gleiches nach Massgabe seiner Gleichheit gleich und Ungleiches nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich behandelt wird. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung geht der Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Verwaltung in der Regel der Rücksicht auf die gleichmässige Rechtsanwendung vor. Der Umstand, dass das Gesetz in anderen Fällen nicht oder nicht richtig angewendet worden ist, gibt den Bürgern grundsätzlich keinen Anspruch darauf, ebenfalls abweichend vom Gesetz behandelt zu werden. Ausnahmsweise und unter strengen Bedingungen wird jedoch im Rahmen des verfassungsmässig verbürgten Gleichheitssatzes ein Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht anerkannt (Art. 8 Abs. 1 BV; eingehend hierzu: PIERRE TSCHANNEN, Gleichheit im Unrecht: Gerichtsstrafe im Grundrechtskleid, Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Verwaltungsrecht [ZBl] 112/2011 S. 57 ff.). Die Gleichbehandlung im Unrecht setzt voraus, dass die zu beurteilenden Fälle in den tatbestandserheblichen Sachverhaltselementen übereinstimmen und dieselbe Behörde in ständiger Praxis vom Gesetz abweicht und zu erkennen gibt, dass sie auch in Zukunft nicht gesetzeskonform entscheiden werde. Nur wenn eine Behörde nicht gewillt ist, eine bewusst geübte rechtswidrige Praxis aufzugeben, kann das Interesse an der Gleichbehandlung der Betroffenen dasjenige an der Gesetzmässigkeit überwiegen. Äussert sich die Behörde nicht über ihre Absicht, so ist anzunehmen, sie werde aufgrund der Erwägungen

des bundesgerichtlichen Urteils zu einer gesetzmässigen Praxis übergehen. Schliesslich dürfen einer Gleichbehandlung im Unrecht keine überwiegenden Gesetzmässigkeitsinteressen oder Interessen Dritter entgegenstehen (BGE 146 I 105 E. 5.3.1; 139 II 49 E. 7.1; 136 I 65 E. 5.6; Urteile des BVGer A-2136/2025 vom 1. September 2025 E. 2.6; A-2567/2020 vom 3. März 2022 E. 4.3).

4.

Die Beschwerdeführerin sowie die Vorinstanz teilen die rechtliche Beurteilung, wonach die der Beschwerdeführerin vom Kanton (…) zugesprochenen Beiträge aus dem Denkmalpflegefonds Subventionen im Sinne des Mehrwertsteuergesetzes bilden. Die Beschwerdeführerin stellt auch nicht in Abrede, dass diese Subventionen nach der Auszahlung gemäss Gesetz grundsätzlich zu einer Vorsteuerabzugskürzung führen würden. Da aber aufgrund der vorinstanzlichen Praxis die Covid-19 Beiträge als Subventionen nicht zu einer Vorsteuerabzugskürzung führen, verlangt sie, dass bei ihr ebenfalls keine Vorsteuerabzugskürzung erfolgt.

4.1

4.1.1 Die Beschwerdeführerin beruft sich auf eine *Gleichbehandlung im Unrecht*. Sie bringt vor, sämtliche Voraussetzungen für eine Gleichbehandlung im Unrecht seien bei ihr erfüllt: Indem die Covid-Beiträge nicht zu einer Vorsteuerabzugskürzung führten, übe die Vorinstanz seit Jahren eine rechtswidrige (d.h. gegen Art. 33 Abs. 2 MWSTG verstossende) Praxis aus. Die Vorinstanz bringe eindeutig zum Ausdruck, dass sie nicht gewillt sei, ihre «Verwaltungspraxis zur Nicht-Vorsteuerkürzung bei Covid-Beiträgen aufzugeben». Die Vorsteuerabzugskürzung gemäss Art. 33 Abs. 2 MWSTG sei auch nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung systemwidrig, so dass auch aus diesem Grund kein überwiegendes Interesse an einer Weiterführung der derzeitigen gesetzeswidrigen Ungleichbehandlung verschiedener Subventionen bestehe. Der Entscheid der Verwaltung, bei Covid-Subventionen keine Vorsteuerabzugskürzung vorzunehmen, sei sachlich absolut nachvollziehbar und vernünftig. Damit sei aber auch für jedermann offensichtlich geworden, dass «die Vorsteuerkürzung auch bei allen anderen Subventionen unsinnig» sei. Es könne nicht im überwiegenden öffentlichen Interesse sein, das «Vorgehen der einseitigen Privilegierung der Covid-Subventionen durch das Finanzdepartement zu schützen» und dessen Folgen, nämlich den weiterhin und auf unabsehbare Zeit bestehende Zustand der wiederkehrenden Rechtsungleichbehandlung bei unterschiedlichen Formen von Subventionen bei der Mehrwertsteuer zu perpetuieren.

4.1.2 Die Beschwerdeführerin beanstandet weiter die Argumentation der Vorinstanz, wonach bereits die Auslegung von Art. 33 Abs. 2 MWSTG unter Anwendung des Auslegungselement der «teleologischen Reduktion» dazu führe, dass die Covid-19-Subventionen – im Unterschied zu allen anderen Subventionen – nicht zu einer Vorsteuerabzugskürzung führten. Eine Norm gegen den klaren Wortlaut auszulegen, schaffe grösste Rechtsunsicherheit, ausserdem sei nicht allein auf ein einziges Auslegungselement abzustellen, wenn der wahre Sinn einer Norm zu ermitteln sei. Zudem habe der Gesetzgeber im Rahmen des Covid-19-Gesetzes keine Sonderregelung für die Mehrwertsteuer vorgesehen. Der Verzicht auf eine Vorsteuerabzugskürzung verstosse folglich gegen den klaren Willen des Gesetzgebers. Die «ausserordentliche» Lage im Rahmen der Covid-19 Epidemie vermöge eine «teleologische Reduktion» im Sinne einer einschränkenden Auslegung von Art. 33 Abs. 2 MWSTG nicht zu rechtfertigen.

4.2

4.2.1 Die Vorinstanz legt dar, dass *entgegen dem klaren Wortlaut* von Art. 33 Abs. 2 MWSTG gemäss ihrer Praxis steuerpflichtige Personen bei Erhalt von Covid-19-Beiträgen keine Vorsteuerabzugskürzung vorzunehmen hätten. Dies gründe auf einer *differenzierten Auslegung* von Art. 33 Abs. 2 MWSTG. Diese habe ergeben, dass der (scheinbar) klare Wortlaut zu weit gefasst und auf diesen Sachverhalt nicht anwendbar sei («teleologische Reduktion»). Die Norm betreffend die Vorsteuerabzugskürzung sei lediglich aus «finanzpolitischen Gründen» beibehalten worden. Zunächst hätte der Gesetzgeber die systemwidrige Bestimmung nämlich nicht beibehalten wollen. Wäre die Norm aufgehoben worden, hätte dies zu Einnahmeausfällen in substanzieller Höhe geführt. Grundsätzlich hätte bei «einer Streichung der Bestimmung» erwartet werden können, dass sich die Höhe der ausgeschütteten öffentlich-rechtlichen Beiträge um das Verhältnis der eingesparten Vorsteuerabzugskürzung verringert hätte. Dies hätte wiederum eine Ersparnis bei den die Beiträge ausschüttenden Kantonen und Gemeinden bedeutet. Das finanzielle Gleichgewicht hätte sich somit zu Lasten des Bundes und zu Gunsten der Kantone und Gemeinden verschoben. Eine Abschaffung der Vorsteuerabzugskürzung hätte damit ungewollte Auswirkungen auf die Gestaltung des Finanzausgleichs gehabt. Um das Gleichgewicht wieder herzustellen, hätten die Zahlungen vom Bund an den Kanton reduziert werden müssen. Aus diesem Grund sei am finanzpolitischen Gleichgewicht zwischen Bund und Kanton – wie es vor der Reform des MWSTG bestand – nicht gerüttelt worden. Dieser Sinn von Art. 33 Abs. 2 MWSTG sei von den Covid-19-Beiträgen nicht berührt; die Auszahlung von solchen Beiträgen habe sich aufgrund der in jeder Hinsicht

«ausserordentlichen Pandemiesituation» gerechtfertigt, dementsprechend handle es sich um «ausserordentliche öffentliche Beiträge». Es bedürfe keiner weiteren Erörterung, dass der Gesetzgeber derartige ausserordentliche Beiträge nicht in seine Überlegungen bezüglich des finanzpolitischen Gleichgewichts einbezogen habe. Vielmehr habe er dort die «ordentlichen öffentlich-rechtlichen Beiträge» vor Augen gehabt. Es müsse deshalb zwingend davon ausgegangen werden, dass der Gesetzgeber die Regelung von Art. 33 Abs. 2 MWSTG nicht in gleicher Weise gefasst hätte (d.h. ohne Ausnahme für ausserordentliche Beiträge), wenn ihm diese aufgrund der Coronakrise ausgerichteten Mittelflüsse der öffentlichen Hand bekannt gewesen wären. Es liege deshalb auf der Hand, dass Art. 33 Abs. 2 MWSTG nicht der Regelungsabsicht des Gesetzgebers entspreche.

4.2.2 In der Vernehmlassung ergänzt die Vorinstanz, dass, wäre der Gesetzgeber der Auffassung gewesen, dass auch Covid-19-Beiträge in den Anwendungsbereich von Art. 33 Abs. 2 MWSTG fallen würden, dies zur Klarstellung sowohl für die Steuerpflichtigen als auch für die ESTV in der letzten Revision des MWSTG wohl im MWSTG verankert oder zumindest in der Botschaft festgehalten worden wäre.

4.2.3 Abgesehen davon – so die Vorinstanz weiter – erfülle die Beschwerdeführerin die Voraussetzungen für eine Gleichbehandlung im Unrecht nicht: Der Beschwerdeführerin seien Subventionen vom Regierungsrat des Kantons (…) zugesprochen worden, währenddem Covid-19-Subventionen für Unternehmen gedacht gewesen seien, die aufgrund der Natur ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit von den Folgen von Covid-19 betroffen seien. Die Lage der Beschwerdeführerin unterscheide sich somit grundlegend von derjenigen eines Covid-19-Beitragsempfängers. Der Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht sei demnach bereits aus diesem Grund ausgeschlossen.

4.3

4.3.1 Im vorliegenden Fall ist zunächst festzuhalten, dass es sich um zwei «Subventionstatbestände» handelt: Der Beschwerdeführerin wurden Beiträge aus dem kantonalen Denkmalpflegefonds zugesprochen, welche mehrwertsteuerrechtlich zu Recht unbestrittenermassen (vgl. E. 4) als Subventionen nach Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG (vgl. E. 3.2) zu qualifizieren sind. Bei den Zahlungen, Zinsvorteilen auf Darlehen, Rückzahlungsverzichten von Darlehen oder Schulderlassen, deren gesetzliche Grundlage (Gesetz, Verordnung, Reglement, Beschluss, Erlass usw.) auf Covid-19-Massnahmen beruht (Covid-19-Beiträge; vgl. E. 3.4.2) handelt es sich

um öffentlich-rechtliche Beiträge, die mehrwertsteuerrechtlich ebenfalls als Subventionen gemäss Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG zu qualifizieren sind (vgl. E. 3.2 und E. 3.4.1). Auf Subventionen ist gemäss Gesetzeswortlaut eine (verhältnismässige) Vorsteuerabzugskürzung vorzunehmen (vgl. E. 3.3).

4.3.2 Es ist zunächst der Frage nachzugehen, ob die Vorinstanz zu Recht davon ausgeht, dass bei *korrekter Auslegung* von Art. 33 Abs. 2 MWSTG diese Bestimmung auf Covid-19-Beiträge gar *keine Anwendung* findet. Der Wortlaut dieser Norm sei – gemäss Vorinstanz – *nur scheinbar klar*; die Norm sei vielmehr zu weit gefasst und müsse mit Bezug auf Covid-Beiträge teleologisch reduziert gelesen werden, heisst, nicht angewendet werden (vgl. E. 4.2.1).

4.3.2.1 Gemäss Art. 33 Abs. 2 MWSTG ist – wie eben erwähnt – auf Mittelflüssen nach Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG («Subventionen und andere öffentliche-rechtliche Beiträge») eine verhältnismässige Vorsteuerabzugskürzung vorzunehmen. Der Wortlaut von Art. 33 Abs. 2 MWSTG ist insofern klar und eindeutig. Es besteht angesichts des bewussten Entscheids des Gesetzgebers für die im Prinzip «systemwidrige Lösung» keinen Hinweis darauf (vgl. E. 3.3), dass der Wortlaut nicht den wahren Sinn der Vorschrift wiedergibt. Dem Argument der Vorinstanz, wonach Art. 33 Abs. 2 MWSTG nicht den wahren Sinn wiedergeben würde bzw. wonach Art. 33 Abs. 2 MWSTG vom Gesetzgeber anders gefasst worden wäre, wären ihm bei Erlass der Norm bzw. im Jahr 2009 eine Notlage wie diejenige im Jahr 2020 bekannt gewesen, ist im Folgenden nachzugehen:

4.3.2.2 Mit dem Covid-19-Gesetz sollten die *(gesetzlichen) Grundlagen* dafür geschaffen werden, dass der Bundesrat die bereits in verfassungsunmittelbaren (Not-)Verordnungen (gestützt auf Art. 185 Abs. 3 BV) beschlossenen Massnahmen *fortführen* konnte, die für die Bewältigung der Covid-19-Epidemie weiterhin notwendig waren (vgl. Botschaft Covid-19-Gesetz, BBl 2020 6564 f.). Art. 185 Abs. 3 BV kommt zur Anwendung, wenn einer eingetretenen oder unmittelbar drohenden schweren Störung der öffentlichen Ordnung oder der inneren oder äusseren Sicherheit begegnet werden soll. Der Bundesrat kann in solchen Fällen unmittelbar gestützt auf diesen Artikel *befristete* Verordnungen und Verfügungen erlassen («Notverfügungen» und «Notverordnungen»). Solche Verordnungen treten nach sechs Monaten ausser Kraft, wenn der Bundesrat bis dahin der Bundesversammlung keinen Entwurf einer *gesetzlichen Grundlage* für den Inhalt der Verordnung unterbreitet (Art. 7d Abs. 2 Bst. a Ziff. 1 des Regierungs-

und Verwaltungsorganisationsgesetzes vom 21. März 1997 [RVOG, SR 172.010]). Das Covid-19-Gesetz stützt sich – wie üblich – auf die diversen *Sachkompetenzen*, welche die Bundesverfassung dem Bund zur Regelung zuweist (vgl. *Ingress* Covid-19-Gesetz, vgl. Botschaft Covid-19-Gesetz, BBl 2020 6620 ff. [Ziff. 5.1 Verfassungsmässigkeit]).

Zu den *mehrwertsteuerlichen* Folgen der Ausrichtung der Covid-19-Subventionen wurde in der Botschaft Covid-19-Gesetz nichts ausgeführt. Im Zusammenhang mit Steuern wurde lediglich erwähnt, dass sich die Verordnung vom 20. März 2020 über den befristeten Verzicht auf Verzugszinsen bei verspäteter Zahlung von Steuern, Lenkungsabgaben und Zollabgaben sowie Verzicht auf die Darlehensrückerstattung durch die Schweizerische Gesellschaft für Hotelkredit auf spezialgesetzlichen Grundlagen basiert (Botschaft Covid-19-Gesetz, BBl 2020 6571). Im Zusammenhang mit den hier diskutierten Subventionen wurde immerhin ausgeführt, dass der Bundesrat auf die Ausrichtung von A-Fonds-perdu-Beiträge zur Abfederung von Ertragseinbussen von Firmen und Organisationen verzichtet habe, da diese die Gefahr der Privilegierung einzelner Wirtschaftszweige und der Strukturerhaltung bergen würde. Zudem sei der Bundesrat der Ansicht, dass auch in der ausserordentlichen Lage die Finanzierungszuständigkeiten im Grundsatz gewahrt bleiben sollten, es sei denn, die Kantone seien überfordert, andernfalls eine Schwächung des Föderalismus drohe (vgl. Botschaft Covid-19-Gesetz, BBl 2020 6580).

4.3.2.3 Die «Coronavirus-Krise» war – mit der Vorinstanz gesprochen – eine in jeglicher Hinsicht ausserordentliche Situation. Gemäss der Lehre konnte der Bundesrat bis anhin (also vor der Pandemie) Krisen mit punktuellen, sachlich und zeitlich begrenzten *Einzelfallmassnahmen* begegnen; zur Bewältigung der Coronavirus-Krise habe er aber ein eigentliches, umfassendes Gesetzgebungsprogramm, welches nicht rein polizeiliche Zwecke verfolgte, sondern auch sozial- und wirtschaftspolitisch motiviert war, erlassen, weshalb die Coronavirus-Krise auch als «ausserordentliche ausserordentliche [sic] Lage» bezeichnet werde (vgl. zum Ganzen sowie zur Kritik SAXER/BRUNNER, in: Ehrenzeller et. al [Hrsg.], St. Galler Kommentar zur BV, 4. Aufl. 2023, N. 63 ff., N. 65 ff. zu Art. 185 BV).

Dass der Gesetzgeber im Jahr 2009 die Kürzung des Vorsteuerabzugs gemäss Art 33 Abs. 2 MWSTG anders geregelt hätte, da er für eine Krise dieses Ausmasses aufgrund der Überlegungen zum finanzpolitischen Gleichgewicht zwischen Bund und Kantonen eine Differenzierung zwischen «*ordentlichen* öffentlich-rechtlichen Beiträge» und «*ausserordentlichen*

öffentlich-rechtlichen Beiträgen» gemacht hätte (vgl. E. 4.2.1), ist nach Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts ungewiss und nicht geradezu zwingend. Dies auch in Anbetracht des Ausmasses der ergriffenen Massnahmen – über die polizeilichen Massnahmen hinaus – im wirtschaftspolitischen und sozialpolitischen, deren Zulässigkeit – wie erwähnt – verfassungsrechtlich umstritten ist und diskutiert wird (vgl. oben, vgl. SAXER/BRUNNER, a.a.O., N. 65 zu Art. 185 BV). Denkbar wäre ebenso, dass der Gesetzgeber 2009 – hätte er sich einen zukünftige, die Wirtschaft derart belastenden Krisenfall dieses globalen Ausmasses überhaupt vorstellen können – angesichts der Unwägbarkeiten einer derartigen Situation zum Schluss gekommen wäre, dass die mehrwertsteuerlichen Folgen dieser Fülle von unterschiedlichen finanziellen Massnahmen (vgl. dazu oben, E. 3.4.1) situativ, anhand der konkreten (Not-)Situation zu beurteilen und zu regeln wären.

4.3.2.4 Im Rahmen des Erlasses des Covid-19-Gesetzes – welches sich auf die «normalen» Sachkompetenzen stützt, die die Verfassung dem Bund zuweist (vgl. oben, E. 4.3.2.2), hat das *Parlament* den ursprünglichen Entwurf des Bundesrates in zahlreichen Punkten abgeändert (z.B. wurden Massnahmen im Sportbereich eingefügt [Art. 13 Covid-19-Gesetzes]; vgl. aber auch Art. 2 Covid-19-Gesetz, Bereich politische Rechte). Die finanziellen Unterstützungen, wie sie z.B. in Art. 12 des Covid-19-Gesetzes vorgesehen waren, waren – wie gezeigt – im bundesrätlichen Entwurf teilweise noch nicht enthalten (vgl. E. 3.4.1). In den parlamentarischen Debatten zum Covid-19-Gesetz (namentlich zu Art. 12 [in der Debatte gemäss Fahne Art. 8a]) waren die *mehrwertsteuerlichen Folgen* der Ausrichtung der Covid-Finanzhilfen ebenfalls kein Thema (vgl. AB 2020 N 1322 ff., AB 2020 S 756 ff.). Es stellt sich daher die Frage, ob der Gesetzgeber die Frage nicht erkannt hat oder ob er an die bestehenden gesetzlichen mehrwertsteuerlichen Folgen anschliessen wollte. Dies zu beurteilen, ist mangels jeglicher Auseinandersetzung im Parlament schwierig. Zwar argumentiert die Vorinstanz, dass der Gesetzgeber anlässlich der Revision des MWSTG im Jahr 2023 diesbezüglich keinen Regelungsbedarf erkannt habe. Wäre der Gesetzgeber der Auffassung gewesen (so die Vorinstanz), dass auch Covid-19-Beiträge in den Anwendungsbereich von Art. 33 Abs. 2 MWSTG fallen würden, hätte er dies zur Klarstellung sowohl für die Steuerpflichtigen als auch für die ESTV wohl im MWSTG verankert oder zumindest in der Botschaft festgehalten (vgl. E. 4.2.2). Die Vorinstanz scheint also daraus abzuleiten, dass ihre Praxis bzw. ihre Lesart von Art. 33 Abs. 2 MWSTG vom Gesetzgeber gestützt wird. Diese Argumentation überzeugt nicht. Wenn der Gesetzgeber der Meinung ist, dass die Covid-

19-Subventionen zu einer Vorsteuerabzugskürzung führen, m.a.W., dass Art. 33 Abs. 2 MWSTG *zur Anwendung gelangen soll*, *dann muss er nichts weiter regeln*. Vielmehr wäre es angezeigt gewesen zu regeln, dass die mehrwertsteuerlichen Folgen gemäss dieser Bestimmung *nicht* zur Anwendung gelangen bzw., es wäre positiv zu statuieren gewesen, dass diese Formen der Subventionen (wegen des Finanzierungsmechanismus als «ausserordentliche Beiträge» bezeichnet) zu keiner Vorsteuerabzugskürzung gemäss Art. 33 Abs. 2 MWSTG führen. Denn das MWSTG macht keinen Unterschied zwischen – aufgrund ihres Finanzierungshintergrundes – «ordentlichen und ausserordentlichen Beiträgen». Das wäre aber zur Klarstellung angezeigt gewesen, angesichts des Umstands, dass die Norm – nach Auffassung der Vorinstanz – in den Fällen von «ausserordentlichen Beiträgen» *gegen ihren Wortlaut* gelesen werden muss.

4.3.2.5 Selbst wenn vorliegend von einem *gesetzgeberischen Versehen* in der Form einer Lücke auszugehen wäre, dann müsste von einer unechten Lücke (E. 1.7) gesprochen werden, die zu schliessen dem Bundesverwaltungsgericht verwehrt wäre: Denn eine Lücke dürfte vom Gericht nur dann geschlossen werden, wenn die im Gesetz vorgesehene Lösung gänzlich unhaltbar wäre (E. 1.7). Da die Systemwidrigkeit von Art. 33 Abs. 2 MWSTG dem Gesetzgeber 2009, 2020 (und 2023) bekannt war bzw. sein musste, lässt sich von Seiten des Gerichts nun kaum erwägen, dass die im MWSTG vorgesehene Lösung unhaltbar ist.

4.3.3 Der Vollständigkeit halber ist noch auf die Literatur einzugehen. Gemäss einer Stimme in der Lehre wird das Vorgehen der Vorinstanz positiv gewürdigt. GLAUSER argumentiert, dass die Anwendung von Art. 33 Abs. 2 MWSTG für die bereits durch die Covid-Krise finanziell angeschlagenen Unternehmen eine zusätzliche Belastung bedeuteten würde (*«Appliquer l'article 33 al. 2 LTVA une difficulté supplémentaire pour les entreprises déjà frappées par la crise sanitaire* [sic]*. Alors que leur chiffre d'affaires avait baissé significativement, voire avait disparu pour toutes celles qui avait dû fermer temporairement, elles auraient dû par ailleurs rembourser l'impôt préalable récupéré sur leurs charges»*; PIERRE MARIE GLAUSER, in: Martin Zweifel et al. [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2. Aufl. 2025, Art. 33 N. 48). Die von der Vorinstanz gewählte Lösung bezeichnet GLAUSER als «pragmatisch» und als «auf die Pandemiesituation angepasst» (*«Dans ce contexte, l'AFC adopta une solution pragmatique […]»*; GLAUSER, a.a.O., Art. 33 N. 48) Eine Auseinandersetzung mit den gesetzlichen Grundlagen für die Praxis der Vorinstanz findet allerdings nicht statt. Allerdings wird

betont, dass Subventionsempfänger ausserhalb des «Pandemiekontextes» sich nicht per Analogie auf diese Praxis berufen könnten: *«Cette approche pragmatique, tout à fait opportune compte tenu du contexte de l'époque, s'explique par les circonstances particulières de la pandémie et ne peut évidemment pas être transposée à des cas individuels. Un contribuable TVA qui reçoit des subventions en dehors de celles liées au COVID ne peut donc pas demander à se voir appliquer un traitement fiscal par analogie.»* (GLAUSER, a.a.O., Art. 33 N. 48).

4.3.4 Aus dem Vorstehenden folgt, dass sich die Beschwerdeführerin nicht auf die Praxis der ESTV für Covid-19-Beiträge (E. 3.4.2) berufen kann. Eine abschliessende Beurteilung der Gesetzeskonformität der beanstandete Praxis, kann jedoch offengelassen werden, da die Beschwerdeführerin die (übrigen) Voraussetzungen für eine Gleichbehandlung im Unrecht nicht erfüllt: Sie befindet sich nämlich in einer anderen Situation als die Empfänger von Covid-19-Beiträgen. Der Beschwerdeführerin sind Subventionen vom Regierungsrat des Kantons (…) zugesprochen worden, währenddem Covid-19-Subventionen für Unternehmen vorgesehen waren, die aufgrund der Natur ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit von den Folgen von Covid-19 betroffen waren. Die Covid-19-Beitäge waren zudem zeitlich begrenzt. Bereits die tatbestandserheblichen Sachverhaltselementen stimmen somit nicht überein, weshalb die erste Voraussetzung zu verneinen ist. Zudem würde angesichts der Tragweite eines solchen Vorgehens das Interesse an der gesetzmässigen Anwendung von Art. 33 Abs. 2 MWSTG einen Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht vorliegend überwiegen, weshalb auch diese Voraussetzung nicht gegeben ist (ausführlich zu den Voraussetzungen E. 3.5).

4.3.5 Nach dem Ausgeführten ist die Beschwerde abzuweisen.

5.

5.1 Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 5'000.-- 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 in gleicher Höhe einbezahlte Kostenvorschuss ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

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

(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 5'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der in gleicher Höhe einbezahlte Kostenvorschuss 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.

Die vorsitzende Richterin:	Die Gerichtsschreiberin:
Iris Widmer	Anna Strässle

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 Handen 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)