



Abteilung I
A-5498/2024

Urteil vom 27. Oktober 2025

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),
Richterin Iris Widmer, Richter Keita Mutombo,
Gerichtsschreiberin Katharina Meienberg.

Parteien

A. _____ GmbH,
vertreten durch
a&o kreston ag,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer,
Vorinstanz.

Gegenstand

Mehrwertsteuer 2016 bis 2018
(Vorsteuerkorrektur Einlageentsteuerung / Vorsteuerabzug).

Sachverhalt:**A.**

A.a Die A. _____ GmbH (vormals [...] GmbH; nachfolgend: Steuerpflichtige) ist seit dem 1. Januar 2016 freiwillig im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) eingetragen. Die Steuerpflichtige rechnet die Mehrwertsteuer nach der effektiven Abrechnungsmethode sowie nach vereinnahmten Entgelten ab.

A.b Die Steuerpflichtige reichte am 1. November 2016 einen Fragebogen zur Abklärung der Mehrwertsteuerpflicht ein und stellte das Gesuch um rückwirkende Eintragung in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen per 1. Januar 2015. Gleichzeitig stellte sie den Antrag, den Verkauf einer Liegenschaft (Kaufvertrag vom 29. Oktober 2015) rückwirkend freiwillig zu versteuern (Option). Sie führte aus, dass es sich bei der unterbliebenen Anmeldung per 1. Januar 2015 um ein offensichtliches Versehen gehandelt habe und sie davon ausgegangen sei, dass die Anmeldung im Mehrwertsteuerregister von ihrer Treuhandstelle vorgenommen worden sei.

A.c Mit Schreiben vom 14. Dezember 2016 teilte die ESTV der Steuerpflichtigen mit, dass eine rückwirkende Eintragung per 1. Januar 2015 nicht gewährt werden könne. Sie (die ESTV) gehe aufgrund der ihr zur Verfügung stehenden Unterlagen davon aus, dass die Steuerpflichtige ein Mehrfamilienhaus nach Baubeginn verkauft habe, da der Baubeginn vor Abschluss des entsprechenden Kaufvertrages (Datum der Beurkundung: 29. Oktober 2015) stattgefunden habe. Somit habe die Steuerpflichtige im Jahr 2015 eine von der Steuer ausgenommene Immobilienlieferung erbracht, die die obligatorische Steuerpflicht nicht ausgelöst habe. Die freiwillige Steuerpflicht (Verzicht auf die Befreiung von der Steuerpflicht) könne jedoch gemäss Art. 14 Abs. 4 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) frühestens auf den Beginn der laufenden Steuerperiode erklärt werden. Dieser Verzicht auf die Befreiung von der Steuerpflicht sei jedoch erst am 1. November 2016 beantragt worden, weshalb dieser in Anwendung von Art. 14 Abs. 4 MWSTG frühestens auf den Beginn der laufenden Steuerperiode, mithin per 1. Januar 2016 erklärt werden könne. Die ESTV teilte der Steuerpflichtigen weiter mit, dass die von ihr im Kaufvertrag vom 29. Oktober 2015 offen ausgewiesene Steuer in Anwendung von Art. 27 Abs. 2 MWSTG geschuldet sei. Eine entsprechende Geltendmachung der Vorsteuerbeträge sei für die Steuerpflichtige jedoch mangels Eintragung im MWST-Register zum

massgeblichen Zeitpunkt nicht möglich. Allerdings könne die Erwerberin im Rahmen deren unternehmerischen und zum Vorsteuerabzug berechtigenden Tätigkeit die ihr in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer als Vorsteuer in Abzug bringen.

A.d Gestützt auf die Auskunft der ESTV vom 14. Dezember 2016 liess sich die Steuerpflichtige am 23. Dezember 2016 rückwirkend per 1. Januar 2016 ins Mehrwertsteuerregister eintragen und beantragte die Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten, welche ihr am 16. Januar 2017 bewilligt wurde.

A.e Mittels Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. (...) vom 15. Dezember 2016 forderte die ESTV in Anwendung von Art. 27 Abs. 2 MWSTG von der Steuerpflichtigen Fr. 400'000.- aufgrund des offenen Steuerausweises im Kaufvertrag vom 29. Oktober 2015 nach. Die Steuerpflichtige überwies den geforderten Betrag am 23. Dezember 2016 sowie den geschuldeten Verzugszins von Fr. 13'022.- (Verzugszinsrechnung der ESTV vom 4. Januar 2017) am 24. Januar 2017 an die ESTV.

A.f Die Steuerpflichtige hielt mit Schreiben vom 31. Mai 2017 dafür, dass sie seit dem 1. Januar 2016 im Register der steuerpflichtigen Personen eingetragen sei und nach vereinnahmten Entgelten abrechne, weshalb zumindest für die seit dem 1. Januar 2016 vereinnahmten Entgelte gemäss Kaufvertrag vom 29. Oktober 2015 eine gültige Optierung vorliege. Infolgedessen sei sie zumindest bezüglich der nach dem 1. Januar 2016 bezahlten Rechnungen vorsteuerabzugsberechtigt. Darüber hinaus habe sie Anrecht auf Einlageentsteuerung hinsichtlich der zuvor bezahlten Rechnungen. Die ESTV nahm zu den Anträgen der Steuerpflichtigen mit Schreiben vom 26. September 2017 Stellung.

A.g Am 2. Mai 2019 reichte die Steuerpflichtige Korrekturabrechnungen betreffend das erste Quartal 2016 bis zum zweiten Quartal 2018 ein. Das geltend gemachte Steuerguthaben der Steuerpflichtigen belief sich bei den genannten Korrekturabrechnungen auf insgesamt Fr. 356'001.-. Im 1. Quartal 2016 wurde eine Einlageentsteuerung deklariert. In den Korrekturabrechnungen 2. Quartal 2016 bis 2. Quartal 2018 deklarierte die Steuerpflichtige ausschliesslich von der Steuer ausgenommene Leistungen gemäss Art. 21 MWSTG, machte aber dennoch Vorsteuerabzüge geltend.

A.h Mit E-Mail vom 3. Mai 2019 ersuchte die ESTV die Steuerpflichtige, ihr diverse Unterlagen und Angaben zukommen zu lassen. Mit E-Mail vom

5. Juni 2019 nahm die Steuerpflichtige zu den verschiedenen Punkten Stellung. Insbesondere führte die Steuerpflichtige aus, dass der Baubeginn der im Oktober 2015 veräusserten Liegenschaft mit dem erste Spatenstich (im Frühjahr) (...) 2015 erfolgt sei.

A.i Nach diverser weiterer Kommunikation zwischen den Parteien wurde vom 23. bis 25. März 2020 bei der Steuerpflichtigen eine Kontrolle im Sinne von Art. 78 Abs. 1 MWSTG betreffend die Steuerperioden 2016 bis 2018 (Zeit vom 1. Januar 2016 bis 31. Dezember 2018) durchgeführt. Dabei setzte die ESTV mittels Einschätzungsmitteilung Nr. (...) vom 1. April 2021 die Steuerforderung für die kontrollierten Steuerperioden 2016 bis 2018 fest. Die von der Steuerpflichtigen geltend gemachten Steuerguthaben von Fr. 356'001.- gemäss den von ihr eingereichten Korrekturabrechnungen 1. Quartal 2016 bis 2. Quartal 2018 wurden ihr nicht gewährt.

A.j Mit Schreiben vom 29. April 2021 teilte die Steuerpflichtige der ESTV mit, dass sie mit der Einschätzungsmitteilung nicht einverstanden sei.

A.k Mit E-Mail vom 23. September 2021 übermittelte die Steuerpflichtige der ESTV diverse Dokumente, welche sie dem externen Prüfer der ESTV anlässlich der Kontrolle vor Ort übergeben habe.

A.l Mit Verfügung vom 8. November 2022 bestätigte die ESTV ihre bisher erteilten Auskünfte und hielt insbesondere fest, dass die von der Steuerpflichtigen in den Korrekturabrechnungen betreffend das 1. Quartal 2016 bis 2. Quartal 2018 geltend gemachten Vorsteuerguthaben in der Höhe von Fr. 365'001.- zu Recht nicht akzeptiert und deren Rückerstattung verweigert worden seien.

A.m Gegen die Verfügung der ESTV vom 8. November 2022 erhob die Steuerpflichtige am 7. Dezember 2022 Einsprache, welche die ESTV mit Einspracheentscheid vom 2. Juli 2024 abwies. Darin bestätigte die ESTV die Verweigerung des geltend gemachten Vorsteuerguthabens von Fr. 365'001.-.

B.

B.a Gegen diesen Einspracheentscheid erhebt die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) am 2. September 2024 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragt, die Vorsteuern seien ihr im Umfang von Fr. 356'000.- vollumfänglich zu erstatten. Auf den Vorsteuern seien die Verzugszinsen seit dem 23. Dezember 2016 zu erstatten, alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der ESTV. Im

Eventualantrag beantragt sie die Rückerstattung von Fr. 400'000.- (den am 23. Dezember 2016 bezahlten Mehrwertsteuerbetrag) inkl. Verzugszinsen.

B.b Die Vorinstanz beantragt mit Vernehmlassung vom 31. Oktober 2024 die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Auf die übrigen Vorbringen der Parteien und die Akten, wird – sofern und soweit relevant – 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 Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt hier nicht vor. Der angefochtene Einspracheentscheid vom 2. Juli 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.

1.2 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).

1.3 Die Beschwerdeführerin ist Adressatin des angefochtenen Einspracheentscheids und von diesem betroffen. Sie ist damit zur Beschwerdeerhebung berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist demnach einzutreten.

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

1.5 Verwaltungsverordnungen (wie MWST-Infos, MWST-Branchen-Infos, Merkblätter, Richtlinien, Kreisschreiben etc.) sind für die Justizbehörden nicht verbindlich (MOSER et. al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 2.173). Die Gerichte sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrem Entscheid allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen (BGE 141 III 401 E. 4.2.2, 123 II 16 E. 7; BVGE 2010/33 E. 3.3.1; zum Ganzen: Urteile des BVGer A-1035/2025 vom 23. Mai 2025 E. 1.6, A-2106/2017 und A-2084/2017 vom 11. Februar 2019 E. 2.5).

1.6 Die vorliegend zu beurteilende Sache betrifft die Steuerperioden 2016 bis 2018 (1. Januar 2016 bis 31. Dezember 2018). Somit ist das MWSTG mitsamt der zugehörigen Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, SR 641.201) in den in den Jahren 2016 bis 2018 gültigen Fassungen (AS 2015 5339, AS 2016 1357, AS 2016 2131, 2017 249, 2017 3575, 2017 7667, 2017 6305) massgebend. Darauf wird referenziert, sofern nicht explizit etwas anderes angegeben wird.

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). Die Steuer wird auf den im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen (Inlandsteuer), auf dem Bezug von Leistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland durch Empfänger und Empfängerinnen im Inland (Bezugsteuer) und auf Einfuhren von Gegenständen (Einfuhrsteuer) erhoben (Art. 1 Abs. 2 MWSTG). Der so genannten Inlandsteuer unterliegen die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen; sie sind steuerbar, soweit das MWSTG keine Ausnahme vorsieht (Steuerobjekt; Art. 18 Abs. 1 MWSTG). Als Leistung gilt die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts (Art. 3 Bst. c MWSTG). Sie besteht in einer Lieferung oder einer Dienstleistung (vgl. Art. 3 Bst. d und e MWSTG).

2.2 Die Erhebung erfolgt nach den Grundsätzen der Wettbewerbsneutralität, der Wirtschaftlichkeit der Entrichtung und der Erhebung und der Überwälzbarkeit (Art. 1 Abs. 3 MWSTG; zum Ganzen statt vieler: Urteil des BVGer A-2668/2019 vom 6. April 2021 E. 2.1 m.w.H.). Der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität verlangt, dass ein modernes

Verbrauchssteuersystem wie die Mehrwertsteuer nach Möglichkeit in seinen Auswirkungen neutral sein muss. Das heisst, es darf den Wettbewerb zwischen den Unternehmen nicht beeinträchtigen und hat das Gleichbehandlungsgebot zu beachten. Die Mehrwertsteuer muss deshalb umfassend sein und alle Waren und Dienstleistungen im Inland gleichmässig erfassen. Andererseits muss vermieden werden, dass eine Steuerkumulation entsteht, weil die Waren und Dienstleistungen auf allen Stufen der Produktion und Verteilung und bei der Einfuhr besteuert werden. Diesem Zweck dient der Vorsteuerabzug. Damit wird die Wettbewerbsneutralität der Mehrwertsteuer dem Grundsatz nach verwirklicht, indem sichergestellt wird, dass die Endbelastung beim Konsumenten immer gleich hoch ist, und zwar unabhängig davon, auf welchem Weg die Ware oder Dienstleistung zu ihm gelangt (vgl. BGE 125 II 326 E. 6a, 124 II 193 E. 8a m.w.H.; Urteile des BVGer A-1763/2020 vom 22. September 2021 E. 5.5.1.2, A-5789/2018 vom 27. Mai 2020 E. 2.2.2; FELIX GEIGER, in: Geiger/Schluckebier/Beusch [Hrsg.], MWSTG: Kommentar, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: MWSTG Kommentar 2019], Art. 1 N. 29, NIKLAUS HONAUER et. al., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 4. Aufl. 2024, Rz. 141 ff.).

2.3 Die Veranlagung und Entrichtung der Inlandsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip. Die Steuerpflichtige stellt dabei eigenständig fest, ob sie die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht (Art. 10 und 66 MWSTG) erfüllt, ermittelt die Steuerforderung selber (Art. 71 MWSTG) und begleicht diese innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode (Art. 86 Abs. 1 MWSTG). Das Selbstveranlagungsprinzip bedeutet somit, dass die Leistungserbringerin selbst für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht bzw. -forderung verantwortlich ist (vgl. BGE 140 II 202 E. 5.4; Urteile des BVGer A-1418/2018 vom 24. April 2019 E. 2.2, A-2788/2018 vom 27. September 2018 E. 2.6).

2.4

2.4.1 Die in Art. 21 Abs. 2 Ziff. 20 MWSTG genannte Übertragung von dinglichen Rechten an Grundstücken ist von der Steuer ausgenommen. Die steuerpflichtige Person kann grundsätzlich jede von der Steuer ausgenommene Leistung durch offenen Ausweis der Steuer oder durch Deklaration in der Abrechnung versteuern («Option»; vgl. Art. 22 Abs. 1 MWSTG, Ausnahmen – vorliegend nicht einschlägig – gemäss Art. 22 Abs. 2 MWSTG). Daraus folgt, soweit die steuerpflichtige Person nicht für die Versteuerung optiert, sind diese Leistungen nicht steuerbar (Art. 21 Abs. 1 MWSTG) und berechtigen den Steuerpflichtigen auch nicht zum Vorsteuerabzug (Art. 29 Abs. 1 MWSTG).

2.4.2 Die Verwaltungspraxis hat Grundsätze für die Abgrenzung von steuerbaren und von der Steuer ausgenommenen Immobilienlieferungen entwickelt (MWST-Branchen-Info 04 Baugewerbe, Stand 2013 [nachfolgend: MBI 04], Rz. 8.2). Werden Bauwerke und/oder Objekte neu erstellt oder bestehende Bauwerke und/oder Objekte umgebaut und sind sie für den Verkauf bestimmt, ist gemäss dieser Praxis bei der Veräusserung zwischen einer von der Steuer ausgenommenen Leistung gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 20 MWSTG und einer steuerbaren Leistung gemäss Art. 18 Abs. 1 i.V.m. Art. 3 Bst. d Ziff. 2 MWSTG zu unterscheiden. Wird ein Grundstück veräussert, auf dem vom Veräusserer ein Neubau erstellt oder ein Umbau realisiert wird und findet der Abschluss des entsprechenden Kauf- oder Vorvertrages (massgebliches Datum: Verurkundung) nach Art. 216 Abs. 1 und 2 des Bundesgesetzes vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht [OR, SR 220]) und/oder eines Werkvertrages (massgebliches Datum: Vertragsabschluss) nach Art. 363 OR vor Baubeginn statt, liegt eine steuerbare Immobilienlieferung vor. In allen anderen Fällen handelt es sich gemäss dieser Verwaltungspraxis um eine von der Steuer ausgenommene Immobilienlieferung (Urteil des BVGer A-2420/2019 vom 3. Dezember 2019 E. 5.2; HONAUER et al., a.a.O., Rz. 1469 f.). Diese Praxis schafft Rechtssicherheit, indem sich die anwendbare mehrwertsteuerrechtliche Qualifikation während der Bautätigkeit nicht mehr ändern kann, sondern bei Baubeginn feststeht (BRITTA REHFISCH/ROGER ROHNER, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2. Aufl. 2025 [nachfolgend: MWSTG Kommentar 2025], Art. 21 N. 321 und N. 329 f.).

2.4.3 Mehrwertsteuerpflichtig ist, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betreibt und nicht von der Steuerpflicht befreit ist. Ein Unternehmen betreibt, wer eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbständig ausübt und unter eigenem Namen nach aussen auftritt (Art. 10 Abs. 1 Bst. a und b MWSTG). Befreit ist ein Steuerpflichtiger unter anderem, wenn er im In- und Ausland innerhalb eines Jahres weniger als Fr. 100'000.- Umsatz aus steuerbaren Leistungen erzielt, sofern er nicht auf die Befreiung von der Steuerpflicht gemäss Art. 11 MWSTG verzichtet (Art. 10 Abs. 2 Bst. a MWSTG).

2.4.4 Gemäss Art. 28 Abs. 1 und 3 MWSTG kann eine steuerpflichtige Person unter Vorbehalt namentlich von Art. 33 MWSTG Vorsteuern im

Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit abziehen, sofern sie nachweist, dass sie die Vorsteuern bezahlt hat.

2.4.5 Die Frage, in welchem Umfang ein steuerpflichtiger Unternehmensträger die Vorsteuern abziehen kann, darf nicht mit der vorab zu klärenden Frage nach der subjektiven Steuerpflicht vermischt werden (vgl. HONAUER et al., a.a.O., Rz. 491). Gemäss Art. 28 Abs. 1 MWSTG kann eine steuerpflichtige Person (erste Frage, hierzu bereits: E. 2.5) Vorsteuern «im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit» (zweite Frage) abziehen (vgl. Urteile des BVGer A-4946/2022 vom 28. September 2023 E. 2.8.1, A-7175/2014 vom 12. August 2015 E. 2.6.2).

2.4.6 Bei steuerpflichtigen Unternehmensträgern, die ausschliesslich unternehmerisch tätig sind, ist die subjektive Steuerpflicht umfassend. Sämtliche der Steuer unterliegenden Tätigkeiten sind von der subjektiven Steuerpflicht miterfasst (vgl. IVO P. BAUMGARTNER et al., Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 3 N. 49 ff.). Art. 28 Abs. 1 MWSTG beschränkt den Vorsteuerabzug (wie erwähnt) auf den «Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit». Dementsprechend hat die steuerpflichtige Person nach dem Wortlaut von Art. 30 Abs. 1 MWSTG den Vorsteuerabzug (entsprechend dem Verhältnis der Verwendung) zu korrigieren, wenn sie Gegenstände, Teile davon oder Dienstleistungen «auch ausserhalb ihrer unternehmerischen Tätigkeit» verwendet (funktionale Betrachtung). Massgebend ist die unternehmerische Tätigkeit bzw. Aktivitäten der steuerpflichtigen Person bzw. des Unternehmensträgers; klarerweise ist eine unternehmerische Tätigkeit gegeben, wenn ein Tätigkeitsbereich auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtet ist (Urteil des BVGer A-5378/2023 vom 15. Mai 2024 E. 2.6.6 m.w.H.).

2.4.7 Ebenso, wie im nicht-unternehmerischen Bereich kein Anspruch auf Vorsteuerabzug besteht, besteht auch im unternehmerischen Bereich kein Anspruch auf Vorsteuerabzug bei Leistungen, die für die Erbringung von Leistungen, die von der Steuer ausgenommen sind und für deren Versteuerung nicht optiert wurde, verwendet werden (Art. 29 Abs. 1 MWSTG). Damit hat sich die Rechtsprechung schon verschiedentlich auseinandergesetzt (vgl. BGE 140 II 495 E. 2.2.2 und 3.4; Urteile des BVGer A-4946/2022 vom 28. September 2023 E. 2.10.1, A-2953/2020 vom 27. September 2021 E. 3, A-1223/2019 vom 29. April 2020 E. 3.6, 4.3 und 4.5).

2.5

2.5.1 Sind die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs zum Zeitpunkt des Leistungsempfangs nicht gegeben, treten sie jedoch später ein, so kann der Vorsteuerabzug gemäss Art. 32 MWSTG bei Eintritt der Voraussetzungen nachgeholt werden (TOBIAS FELIX ROHNER, Der nachträgliche Vorsteuerabzug [Einlageentsteuerung] im schweizerischen MWSTG und nach der 6. MwSt.-Richtlinie der EU, 2007, S. 109 f., DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, 1999, S. 273 ff). Gemäss Art. 32 Abs. 1 MWSTG müssen dafür die Kriterien des Vorsteuerabzugsrechts (Art. 28 ff. MWSTG) erfüllt sein. Der Vorsteuerabzug kann in solchen Fällen in derjenigen Abrechnungsperiode vorgenommen werden, in der die Voraussetzungen hierfür eingetreten sind (Urteile des BVGer A-3360/2024 vom 11. Dezember 2024 E. 2.7.4.3 [angefochten beim BGer], A-1382/2015 vom 11. August 2015 E. 8.1.1; PHILIP ROBINSON/MELANIE DITTLI, MWSTG Kommentar 2025, Art. 32 N. 8). Ein Abzug ist möglich, soweit die Vorsteuer zu diesem späteren Zeitpunkt noch nicht verjährt ist (vgl. Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer vom 25. Juni 2008 [nachfolgend: Botschaft MWSTG], BBl 20086885 ff., 6978). Art. 32 MWSTG enthält somit die Regelung für den Fall, dass sich die Verwendung von Gegenständen und Dienstleistungen im Laufe der Zeit insofern verändern (Nutzungsänderung), dass mit der neuen Nutzung das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht bzw. erweitert wird. Tritt ein solcher Fall ein, kann die steuerpflichtige Person die früher nicht in Abzug gebrachte Vorsteuer vom Fiskus zurückverlangen (ROBINSON/DITTLI, MWSTG Kommentar 2025, Art. 32 N. 1).

2.5.2 Da es sich bei der Einlageentsteuerung um eine Vorsteuerkorrekturregel handelt, kommen in qualitativer Hinsicht die gleichen Tatbestandsvoraussetzungen zur Anwendung wie für die gemischte Verwendung: Nur die Verwendung innerhalb des unternehmerischen Bereichs (unter Ausschluss der Verwendung im Zusammenhang mit ausgenommenen Leistungen) bzw. die Aufgabe der Verwendung für eine konkrete von der Steuer ausgenommene Leistung berechtigt zur Einlageentsteuerung (Art. 72 Abs. 4 MWSTV; Urteil des BVGer A-3360/2024 vom 11. Dezember 2024 E. 2.7.4.5 m.w.H. [angefochten beim BGer]; zur gemischten Verwendung vgl. bereits E. 2.6.3; ROBINSON/DITTLI, MWSTG Kommentar 2025, Art. 32 N. 14, BAUMGARTNER et al., a.a.O., § 7 N. 113).

2.5.3 Diese nachträgliche Korrektur des Vorsteuerabzugs i.S.v. Art. 32 Abs. 1 MWSTG findet nur für Gegenstände und Dienstleistungen Anwendung, die im Zeitpunkt der Nutzungsänderung noch vorhanden sind und

entweder bis zu diesem Zeitpunkt gar nicht in Gebrauch genommen wurden oder, falls sie bereits im Gebrauch waren, im Rahmen der neuen Nutzung weiterhin Verwendung finden können bzw. einen Zeitwert haben (Art. 72 Abs. 2 MWSTV; ROBINSON/DITTLI, MWSTG Kommentar 2025, Art. 32 N. 4). Sie bezieht sich also auf Gegenstände und Dienstleistungen, die mindestens teilweise noch nicht entsteuert sind (ROBINSON/DITTLI, MWSTG Kommentar 2025, Art. 32 N. 13).

3.

Im vorliegenden Fall verkaufte die Beschwerdeführerin mit Kaufvertrag vom 29. Oktober 2015 der Erwerberin ein Mehrfamilienhaus. Im Kaufvertrag wies die Beschwerdeführerin die Mehrwertsteuer in der Höhe von Fr. 400'000.- offen aus. Der Baubeginn war im Frühjahr (...) 2015 erfolgt und das Bauende war im Dezember 2016. Unbestritten ist im Weiteren, dass die Beschwerdeführerin erst ab dem 1. Januar 2016 (freiwillig) steuerpflichtig war. Im Streit ist, ob die Beschwerdeführerin die Vorsteuern für den ihr von der Totalunternehmerin in Rechnung gestellten Bau des Mehrfamilienhauses abziehen bzw. auf den 1. Januar 2016 eine Einlageentsteuerung vornehmen kann. Zur Beantwortung dieser Frage ist insbesondere relevant, wann der Umsatz aus dem Verkauf des Mehrfamilienhauses erzielt wurde bzw. zu welchem Zeitpunkt die Leistung erbracht wurde. Mit Bezug auf den Eventualantrag ist strittig, ob die Beschwerdeführerin Anspruch auf Rückerstattung des offen ausgewiesenen und bezahlten Mehrwertsteuerbetrags von Fr. 400'000.- hat.

3.1 Die Beschwerdeführerin argumentiert, relevant sei der Leistungszeitpunkt bzw. der Lieferzeitpunkt. Die Vorinstanz habe hingegen auf den Zeitpunkt des Vertragsabschlusses abgestellt, was nicht korrekt sei. Der Zeitpunkt, zu dem der Verkäufer und damit auch der Käufer erstmals über den Gegenstand habe verfügen können, sei gemäss Vertrag der 1. Dezember 2016 gewesen. Keine der beteiligten Parteien sei in diesem Sinne davon ausgegangen, dass tatsächlich zum Zeitpunkt der Beurkundung des Kaufvertrages ein Gegenstand «final» veräussert worden sei, da allen Parteien bewusst gewesen sei, dass der hauptsächliche Gegenstand der Lieferung gar noch nicht vorhanden gewesen sei. Es sei ein Vertrag geschlossen worden, bei welchem letztlich der Boden und «zukünftige» Bauten veräussert worden seien. Eine wirtschaftliche Verfügungsmacht am Liefergegenstand habe gar nicht übertragen werden können, da er gar noch nicht existiert habe. Im Vertrag sei denn auch ausdrücklich der Begriff «Anzahlung» verwendet worden. Die im Jahr 2015 getätigten Zahlungen seien als Vorauszahlungen zu verstehen, da noch keine Übertragung einer

(wirtschaftlichen) Verfügungsmacht stattgefunden habe. Vorauszahlungen würden typischerweise vor der Erbringung von zukünftigen steuerbaren Leistungen getätigt. Im Zeitpunkt der Beurkundung (29. Oktober 2015) hätten die Gebäude, welche Hauptbestandteil des Kaufvertrages gewesen seien, noch gar nicht existiert. Der Bau sei Ende 2015 begonnen, nach und nach erstellt und erst Ende 2016 fertiggestellt worden. Daher sei im Vertrag der Übergang von Nutzen und Gefahr auf den 1. Dezember 2016 festgelegt worden. Der Zeitpunkt der Leistungserbringung sei demnach der 1. Dezember 2016. Somit könne eine Einlageentsteuerung vorgenommen werden. Zum Zeitpunkt der Rückforderung sei das Objekt auch nicht in Gebrauch genommen gewesen. Eventualiter sei der von ihr (der Beschwerdeführerin) bezahlte Mehrwertsteuerbetrag zurückzuzahlen, da der Nachweis erbracht sei, dass dem Bund kein Steuerausfall entstanden sei (mit Verweis auf Art. 27 Abs. 2 Bst. b MWSTG). Die Erwerberin sei im Oktober 2015 (noch) nicht im Mehrwertsteuerregister eingetragen gewesen, weshalb diese keinen Vorsteuerabzug habe geltend machen können.

3.2 Die Vorinstanz vertritt den Standpunkt, die Beschwerdeführerin habe ein Mehrfamilienhaus mit diversen Autoeinstellhallenplätzen verkauft. Der entsprechende Kaufvertrag sei am 29. Oktober 2015 beurkundet worden und der Eigentumsübertrag des verkauften Objekts habe am 24. November 2015 stattgefunden. Da der Baubeginn (Spatenstich) im Frühjahr (...) 2015 vor Abschluss des Kaufvertrags erfolgt sei, handele es sich praxisgemäss um eine von der Steuer ausgenommene Immobilienlieferung im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 20 MWSTG (exkl. Wert des Bodens). Die Beschwerdeführerin sei 2015 nicht im Mehrwertsteuerregister eingetragen gewesen, weshalb sie keine Option habe ausüben können. Unabhängig davon, aus welchem Grund für eine von der Steuer ausgenommene Leistung nicht optiert werde, bestehe für die Erbringung solcher nicht optierter Leistungen kein Anrecht auf Vorsteuerabzug (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 20 i.V.m. Art. 29 Abs. 1 MWSTG). Somit bestehe zu keinem Zeitpunkt ein Anspruch auf Vorsteuerabzug auf den Erstellungskosten, weshalb der Beschwerdeführerin auch eine Einlageentsteuerung verweigert werden müsse. Der Zeitpunkt der vorliegend strittigen Immobilienlieferung falle auf den 24. November 2015 (mit dem Eigentumsübergang). Es liege ein klar bestimmter Leistungszeitpunkt vor und kein Leistungszeitraum, der eine andere Beurteilung erlauben würde. Der Eventualantrag sei ebenfalls abzuweisen. Die Rückforderung des bezahlten Betrags sei ausgeschlossen, da dieser vorbehaltlos bezahlt und die entsprechende Nachforderungsverfügung rechtskräftig geworden sei. Sodann habe die Beschwerdeführerin auch keinen Vollbeweis erbracht, dass für diesen Betrag von der Erwerberin kein

Vorsteuerabzug gemacht wurde. Dieser sei der Erwerberin gestützt auf Art. 32 MWSTG grundsätzlich möglich gewesen.

3.3

3.3.1 Da der Baubeginn (Spatenstich) vorliegend im Frühjahr (...) 2015 vor dem Abschluss des Kaufvertrags (Datum öffentliche Beurkundung am 29. Oktober 2015) stattgefunden hat (vgl. act. 21 der Akten der Vorinstanz), handelt es sich beim Verkauf des Grundstücks mit einem zu erstellenden Mehrfamilienhaus mit diversen Autoeinstellplätzen gemäss der Praxis der ESTV um eine von der Steuer ausgenommene Immobilienlieferung im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 20 MWSTG (exkl. Wert des Bodens; vgl. E. 2.4.2 vorstehend m.w.H.). Das Bundesverwaltungsgericht erachtet diese Praxis im vorliegenden Fall als sachgerecht.

3.3.2 Die Vorinstanz stellt für die Beurteilung des Zeitpunkts der (von der Steuer ausgenommenen) Immobilienlieferung auf denjenigen des Eigentumsübergangs ab. Dieser Zeitpunkt weicht wesentlich von dem Zeitpunkt des Gefahrenübergangs im Dezember 2016 ab, auf welchen die Beschwerdeführerin abstellen möchte. Die Hauptschuld der verkaufenden Partei ist die Übertragung des Eigentums am verkauften Grundstück an die erwerbende Partei. Damit verbunden ist auch die formelle Verfügungsmacht der erwerbenden Partei über das Grundstück. Davon zu unterscheiden ist der Zeitpunkt des Gefahrenübergangs, der abweichend vom Grundsatz nicht mit dem Zeitpunkt der Eigentumsübertragung zusammenfallen muss. Wenn – wie hier – noch Bauten fertigzustellen sind und die verkaufende Partei Bauleistungen erbringt bzw. erbringen lässt, kann es sinnvoll sein, dass der Besitzantritt mit dem Übergang von Nutzen und Gefahren der erwerbenden Partei erst nach der Fertigstellung erfolgt. Mehrwertsteuerrechtlich ist allerdings der Zeitpunkt der Übertragung des dinglichen Rechts gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 20 MWSTG relevant. Dieses liegt vor, sobald der erwerbenden Partei das Grundeigentum übertragen wird, d.h. mit dem Grundbucheintrag (vgl. Art. 656 Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 [ZGB, SR 210]). Ab diesem Zeitpunkt hat sie die wirtschaftliche Verfügungsbefugnis (vgl. Art. 3 Bst. d Ziff. 1 MWSTG). Die Bauleistung der verkaufenden Partei stellt denn auch nur einen vertraglichen, keinen sachenrechtlichen Anspruch für die erwerbende Partei dar (vgl. Totalunternehmervertrag vom 10. Februar 2015, Beilage 1 zur Beschwerde).

3.3.3 Die Vorinstanz stellte folglich für den Zeitpunkt der von der Steuer ausgenommenen Immobilienlieferung zurecht auf den Eigentums-

übergang am 24. November 2015, d.h. auf das Datum des Grundbucheintrags, ab (vgl. Kaufvertrag Ziff. 10 und letzte Seite, Beilage 2 zur Beschwerde). Zu diesem Zeitpunkt war die Beschwerdeführerin noch nicht steuerpflichtig.

3.3.4 Im Kaufvertrag hat die Beschwerdeführerin die Mehrwertsteuer im Betrag von Fr. 400'000.- offen ausgewiesen. Grundsätzlich kann die steuerpflichtige Person gemäss Art. 22 Abs. 1 MWSTG durch offenen Ausweis der Steuer jede von der Steuer ausgenommene Leistung versteuern (Option; vgl. E. 2.4.1 vorstehend). Weil die Beschwerdeführerin indessen im relevanten Zeitpunkt nicht steuerpflichtig war, konnte sie auch nicht für die Versteuerung optieren. Der Verkauf des Mehrfamilienhauses bleibt damit eine von der Steuer ausgenommene Leistung. Der Steuerausweis erfolgte zu Unrecht, da die Beschwerdeführerin im Jahr 2015 noch nicht im Register der steuerpflichtigen Personen eingetragen war (Art. 27 Abs. 1 MWSTG) und somit auch keine Option ausüben konnte (Art. 22 Abs. 1 MWSTG). Aus diesem Grund ist der Vorsteuerabzug auf den der Beschwerdeführerin von der Totalunternehmerin in Rechnung gestellten Aufwendungen in Anwendung von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 20 i.V.m. Art. 29 Abs. 1 MWSTG ausgeschlossen. Auch eine Einlageentsteuerung auf den 1. Januar 2016 gemäss Art. 32 MWSTG kommt nicht in Frage, da die Voraussetzungen für einen Vorsteuerabzug auch nachträglich nie eingetreten sind. Die Beschwerdeführerin war am 1. Januar 2016 gar nicht mehr Eigentümerin der Liegenschaft. Die Beschwerde ist mithin im Hauptantrag abzuweisen.

3.4 Betreffend den Eventualantrag der Beschwerdeführerin ist das Folgende auszuführen. Der Steuerausweis im Kaufvertrag vom 29. Oktober 2015 erfolgte – wie oben ausgeführt – zu Unrecht. Die Beschwerdeführerin beruft sich auf Art. 27 Abs. 2 Bst. b MWSTG und behauptet lediglich unsubstantiiert, dass die Erwerberin keine Vorsteuern abgezogen habe, da sie im Jahr 2015 noch nicht im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen eingetragen gewesen sei. Es sei folglich kein Steuerausfall entstanden. Die Beschwerdeführerin verkennt dabei, dass für die Erwerberin eine nachträgliche Korrektur in Form eines nachträglichen Vorsteuerabzugs gestützt auf Art. 32 MWSTG durchaus in Betracht kommt. Sie hat somit nicht nachgewiesen, dass dem Bund kein Steuerausfall entstanden ist (Art. 27 Abs. 2 Bst. b MWSTG [die Bestimmung forderte in der bis 31. Dezember 2017 gültigen und vorliegend anwendbaren Fassung den Nachweis, AS 2017 3575]). Mithin ist auch der Eventualantrag abzuweisen.

3.5 Zusammenfassend sind die Anträge der Beschwerdeführerin vollumfänglich abzuweisen.

4.

4.1 Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten auf Fr. 10'000.- festzusetzen und der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 1, 2 und 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der einbezahlte Kostenvorschuss in derselben Höhe ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

4.2 Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie 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. 10'000.- 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.

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Jürg Steiger

Katharina Meienberg

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)