



Abteilung I
A-2978/2019

Urteil vom 30. April 2020

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),
Richter Daniel Riedo, Richterin Sonja Bossart Meier,
Gerichtsschreiber Roger Gisclon.

Parteien

Stiftung A. _____,
vertreten durch
SwissVAT AG,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer,
Vorinstanz.

Gegenstand

MWST (1. Quartal 2010 bis 4. Quartal 2012).

Sachverhalt:**A.**

Die Stiftung A. _____ (nachfolgend auch: Steuerpflichtige) mit Sitz in (...) bezweckt die Finanzierung und Förderung von Klimaschutzprojekten und -massnahmen in der Schweiz und im Ausland in Zusammenarbeit mit geeigneten Partnern aus Wissenschaft, Politik, Gesellschaft und Wirtschaft. Es handelt sich bei der Steuerpflichtigen unbestrittenermassen um eine gemeinnützige Organisation im Sinne von Art. 3 Bst. j des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer vom 12. Juni 2009 (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG, SR 641.20). Die Steuerpflichtige ist seit dem 1. Januar 2007 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen.

B.

Die Steuerpflichtige stand wiederholt im Austausch mit der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) betreffend die Steuerbarkeit ihrer Leistungen im Bereich der CO₂-Kompensation. Am 12. November 2009 hielt die ESTV unter Bezugnahme auf einen Mustervertrag in einem Schreiben an die Steuerpflichtige unter anderem fest, dass Zuwendungen von juristischen Personen, die mit einer Gegenleistung verbunden seien, nicht in einen steuerfreien (Spende) und einen steuerbaren Anteil (Kommunikations- und Marketingdienstleistungen) aufgeteilt werden könnten, sondern gesamthaft steuerbar seien. Des Weiteren qualifizierte die ESTV die Tätigkeit im Zusammenhang mit Emissionszertifikaten als steuerbare Dienstleistung.

C.

Mit Schreiben vom 29. Juni 2010 informierte die ESTV die Steuerpflichtige darüber, dass der Handel mit CO₂-Emissionsrechten ab dem 1. Juli 2010 gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 Bst. e MWSTG als von der Steuer ausgenommener Umsatz gelte.

D.

Nach einer Kontrolle betreffend die Steuerperioden 2010 – 2012 wurden der Steuerpflichtigen mit Einschätzungsmitteilung Nr. (...) vom 1. Juni 2015 CHF 135'913.- nachbelastet. Aufgrund einer diesbezüglichen Bestreitung seitens der Steuerpflichtigen bestätigte die ESTV die Nachbelastung gemäss Einschätzungsmitteilung Nr. (...) mit Verfügung vom 23. Mai 2017. Zur Begründung führte sie aus, dass Einnahmen im Zusammenhang mit Verträgen, welche Kommunikations- und Marketingdienstleistungen bzw. den Kauf oder Verkauf von Emissionszertifikaten zum Gegenstand hätten, nicht als Spenden zu qualifizieren seien. Auch eine Aufteilung der

Einnahmen in Spenden resp. Entschädigungen für Bekanntmachungsleistungen falle ausser Betracht.

E.

Gegen die Verfügung vom 23. Mai 2017 liess die Steuerpflichtige am 30. Juni 2017 Einsprache erheben. Sie brachte darin vor, die Einnahmen aus den Vertragsverhältnissen mit der B. _____ Genossenschaft (nachfolgend: B. _____), der C. _____ AG (nachfolgend: C. _____), der D. _____ AG (nachfolgend: D. _____), der E. _____ AG (nachfolgend: E. _____) und der F. _____ AG (nachfolgend: F. _____) seien als Spenden und nicht als Entgelt für Bekanntmachungsleistungen zu qualifizieren. Des Weiteren würden Kosten, die eindeutig Spendenerträgen zugewiesen werden könnten, nicht der gemischten Verwendung unterliegen, was zu einem höheren Vorsteuerabzug führe.

F.

Mit Einspracheentscheid vom 14. Mai 2019 hiess die ESTV die Einsprache der Steuerpflichtigen vom 30. Juni 2017 insoweit gut, als sie den Abzug sämtlicher geltend gemachter Vorsteuern – welche Spendenerträgen zugeordnet werden konnten – in der Höhe von CHF 113'309.- zuliess. Was die Einnahmen aus den besagten Vertragsverhältnissen betrifft, wies die ESTV die Einsprache ab und bestätigte, dass es sich dabei um Entgelte für Bekanntmachungsleistungen handle. Darüber hinaus qualifizierte die ESTV die Einnahmen aus dem Handel mit Emissionszertifikaten basierend auf der aktuellen Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichtes (A-5769/2016 vom 11. April 2017) bzw. des Bundesgerichtes (2C_488/2017 vom 9. April 2019) neu als steuerbar. Dies führte im Ergebnis zu einer (erhöhten) Steuernachbelastung im Betrag von CHF 455'690.-.

Die ESTV hielt weiter fest, im Hinblick auf die drohende Verjährung der Steuerforderung sei es trotz der eingetretenen reformatio in peius nicht möglich gewesen, der Steuerpflichtigen vor Erlass des Einspracheentscheides das rechtliche Gehör zu gewähren. Das Einspracheverfahren wäre gemäss Art. 83 Abs. 5 MWSTG aber selbst bei einem Rückzug der Einsprache fortzuführen gewesen.

G.

G.a Mit Eingabe vom 13. Juni 2019 lässt die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) gegen den Einspracheentscheid der ESTV (nachfol-

gend: Vorinstanz) vom 14. Mai 2019 Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht erheben. Sie beantragt die Aufhebung des vorinstanzlichen Einspracheentscheides und bringt vor, die Steuerforderung sei gemäss Art. 42 Abs. 3 MWSTG verjährt. Die Vorinstanz habe innerhalb der zweijährigen Verjährungsfrist keinen «materiell korrekten Entscheid mit Wahrung des rechtlichen Gehörs» fällen können.

G.b Eventualiter sei die Forderung der Vorinstanz auf CHF 53'837.- zu reduzieren. Zur Begründung bringt die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor, sie habe auf die Auskunft der Vorinstanz, wonach Einnahmen im Zusammenhang mit dem Handel mit Emissionszertifikaten von der Steuer ausgenommen seien, vertrauen dürfen. Die rückwirkende Anwendung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung verletze deshalb den Vertrauensschutz und wäre auch ohne Auskunft seitens der Vorinstanz verfassungswidrig. Betreffend die Einnahmen aus den genannten Vertragsverhältnissen führt die Beschwerdeführerin wiederum aus, es handle sich dabei um Spenden und nicht um Entgelt für Bekanntmachungsleistungen.

G.c Mit Vernehmlassung vom 19. Juli 2019 nimmt die Vorinstanz Stellung. Sie beantragt in Bezug auf den Verkauf von CO₂-Zertifikaten die Gutheissung im Betrag von CHF 380'151.-, im Übrigen aber die Abweisung der Beschwerde.

H.

Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten und die vorliegenden Unterlagen wird – sofern sie für den Entscheid relevant sind – in den folgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), soweit das Bundesgesetz vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Gemäss Art. 31 VGG beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG. Vorliegend stellt der angefochtene Einspracheentscheid vom 14. Mai 2019 eine solche Verfügung dar. Eine Ausnahme nach Art. 32 VGG liegt nicht vor. Die

Vorinstanz ist zudem eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig.

1.2 Die Beschwerdeführerin ist als Adressatin des angefochtenen Einspracheentscheides zur Beschwerde legitimiert (vgl. Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist einzutreten.

1.3 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).

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). Aus Praktikabilitätsgründen erfolgt der Bezug der Mehrwertsteuer auf Stufe der leistungserbringenden Personen, obschon nicht diese, sondern die leistungsbeziehenden Personen die Destinatäre der Mehrwertsteuer sind (BGE 142 II 488 E. 2.2.2, mit Hinweisen; Urteil des BGer 2C_1076/2015 vom 9. Dezember 2016 E. 2.1).

2.2

2.2.1 Die Veranlagung und Entrichtung der Inlandsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip. Der Steuerpflichtige stellt dabei eigenständig fest, ob er 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 der Leistungserbringer 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; nichts daran ändert, dass neuere deutschsprachige Bundesgerichtsentscheide von «modifizierter Selbstveranlagung» sprechen [BGE 144 I 340 E. 2.2.1, mit Hinweisen]).

2.2.2 Die ESTV kann bei steuerpflichtigen Personen Kontrollen durchführen (Art. 78 MWSTG; Urteil des BGer 2C_326/2015 vom 24. November 2016 E. 3.2). Diese werden mit einer Einschätzungsmitteilung abgeschlossen, welche den Umfang der Steuerforderung in der kontrollierten Steuerperiode und die steuerliche Nachbelastung bzw. Steuergutschrift festhält (Art. 78 Abs. 5 MWSTG; vgl. BEATRICE BLUM, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: MWSTG Kommentar 2019], Art. 78 Rz. 46). Die ESTV hat die Steuerforderung für die betreffende Steuerperiode im Rahmen ihrer Einschätzungsmitteilung umfassend zu prüfen (Urteil des BGer 2C_190/2015 vom 27. Juli 2015 E. 2.2).

2.2.3 Das Recht, eine Steuerforderung festzusetzen, verjährt gemäss Art. 42 Abs. 1 MWSTG fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem sie entstanden ist. Der Lauf der Verjährungsfrist wird durch eine auf Festsetzung oder Korrektur der Steuerforderung gerichtete empfangsbedürftige schriftliche Erklärung, Verfügung, einen Einspracheentscheid oder ein Urteil unterbrochen. Erfolgt diese Unterbrechung durch die ESTV oder eine Rechtsmittelinstanz, so beginnt die Verjährung neu zu laufen. Sie beträgt neu zwei Jahre (Art. 42 Abs. 3 MWSTG). Damit die Verjährung wirklich unterbrochen werden kann, wird vorausgesetzt, dass die unterbrechende Handlung spätestens am letzten Tag der Frist für den Zahlungspflichtigen erkennbar gewesen sein muss (vgl. MICHAEL BEUSCH, MWSTG Kommentar 2019, Art. 42 Rz. 23).

Das Recht, die Steuerforderung festzusetzen, verjährt in jedem Fall zehn Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, in der die Steuerforderung entstanden ist (Art. 42 Abs. 6 MWSTG). Die Verjährung der Mehrwertsteuerforderung ist von Amtes wegen zu prüfen (BGE 133 II 366 E. 3.3; Urteil des BGer 2C_227/2010 vom 5. August 2010 E. 2.2; BVGE 2009/12 E. 6.3.1; zur Verjährung nach MWSTG vgl. auch Urteil des BVGer A-1214/2011 vom 2. Oktober 2012 E. 4.1.1; MICHAEL BEUSCH, Der Untergang der Steuerforderung, 2012 [nachfolgend: Steuerforderung], S. 282, mit zahlreichen weiteren Hinweisen). Eine Veranlagungsverfügung, die trotz eingetretener Verjährung ergeht, ist nicht nichtig, sondern anfechtbar (BGE 133 II 366 E. 3.4; vgl. auch BEUSCH, MWSTG Kommentar 2019, Art. 42 Rz. 4).

2.3

2.3.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen die im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen; sie sind steuerbar, soweit

das MWSTG keine Ausnahme vorsieht (Inlandsteuer, Art. 18 Abs. 1 MWSTG).

2.3.2 Die Leistung umfasst als Oberbegriff sowohl Lieferungen (vgl. Art. 3 Bst. d MWSTG) als auch Dienstleistungen (vgl. Art. 3 Bst. e MWSTG).

Als Lieferung gilt insbesondere das Verschaffen der Befähigung, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen (vgl. Art. 3 Bst. d Ziff. 1 MWSTG). Die Verfügungsmacht kommt dem Abnehmer dann zu, wenn er den Gegenstand wie ein Eigentümer selber verbrauchen oder gebrauchen kann (vgl. SONJA BOSSART/DIEGO CLAVADETSCHER, in: Martin Zweifel et al. [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015, Art. 3 Rz. 63; FELIX GEIGER, MWSTG Kommentar 2019, Art. 3 Rz. 22). Ebenfalls als Lieferung gilt das Überlassen eines Gegenstandes zum Gebrauch oder zur Nutzung (Art. 3 Bst. d Ziff. 3 MWSTG).

Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die nicht als Lieferung qualifiziert werden kann (Art. 3 Bst. e MWSTG; vgl. BOSSART/CLAVADETSCHER, a.a.O., Art. 3 Rz. 43).

2.3.3 Eine steuerbare Leistung setzt voraus, dass sie im Austausch mit einem Entgelt erfolgt, also (gemäss der Legaldefinition des Entgelts von Art. 3 Bst. f MWSTG) ein Vermögenswert gegeben ist, den der Empfänger oder an seiner Stelle eine Drittperson für den Erhalt der Leistung aufwendet. Besteht zwischen Leistungserbringer und -empfänger kein Austauschverhältnis, ist die Tätigkeit mehrwertsteuerlich irrelevant und fällt nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer (statt vieler: BGE 132 II 353 E. 4.3, mit Hinweisen; Urteile des BVGer A-5162/2017 vom 4. September 2018 E. 2.2.3, A-2599/2015 vom 19. Oktober 2015 E. 3.1.2).

2.3.4

2.3.4.1 Eine sog. Bekanntmachungsleistung bezweckt das In-Verbindung-Bringen des Zuwenders mit einer bestimmten Organisation, mit dem Ziel, den Bekanntheitsgrad und das Image des Zuwenders zu fördern (vgl. Urteil des BGer 2C_576/2013 vom 20. Dezember 2013 E. 2.2.2; Urteil des BVGer A-1591/2014 vom 25. November 2014 E. 4.2.4; MWST-Info 04 «Steuerobjekt», Ziff. 6.27.3).

2.3.4.2 Eine Bekanntmachungsleistung beruht auf einem Leistungsverhältnis, derweil Spenden als freiwillige Zuwendungen in der Absicht, den Empfänger ohne Erwartung einer Gegenleistung im mehrwertsteuerlichen Sinn

zu bereichern, gelten (vgl. Art. 3 Bst. i MWSTG; Urteil des BGer 2C_576/2013 vom 20. Dezember 2013 E. 2.2.3; Urteil des BVGer A-1591/2014 vom 25. November 2014 E. 4.2.4; GEIGER, MWSTG Kommentar 2019, Art. 3 Rz. 62). Eine Zuwendung gilt auch dann noch als Spende, wenn sie in einer Publikation in neutraler Form ein- oder mehrmals erwähnt wird, selbst wenn dabei die Firma oder das Logo des Spenders verwendet wird (Art. 3 Bst. i MWSTG). Eine Nennung einer Zuwendung «in neutraler Form» im Sinne von Art. 3 Bst. i MWSTG kann nach Verwaltungspraxis und Doktrin nur vorliegen, wenn die Nennung des Zuwendenden in der Publikation nicht mit Werbeslogans versehen ist, darin nicht auf seine Produkte hingewiesen wird und auch keine zusätzlichen Bemerkungen zu seiner Geschäftstätigkeit enthalten sind (Urteil des BVGer A-1591/2014 vom 25. November 2014 E. 4.2.4; MWST-Info 05 «Subventionen und Spenden», Ziff. 2.2.1; GEIGER, MWSTG Kommentar 2019, Art. 3 Rz. 64). Diese Regelung dient der Abgrenzung von (mangels Entgelts bzw. Leistungsverhältnisses) nicht steuerbaren Verdankungen von Spenden von den grundsätzlich steuerbaren Werbe- bzw. Bekanntmachungsleistungen (vgl. Urteil des BVGer A-1591/2014 vom 25. November 2014 E. 4.2.4). Keine Spende liegt vor, wenn die Zahlung erkennbar um Erlangung einer Leistung willen erbracht wird (vgl. Urteil des BGer 2C_506/2007 vom 13. Februar 2008 E. 3.3; GEIGER, MWSTG Kommentar 2019, Art. 3 Rz. 62).

2.3.4.3 Ausgenommen von der Steuer sind Bekanntmachungsleistungen von gemeinnützigen Organisationen zugunsten Dritter und von Dritten zugunsten gemeinnütziger Organisationen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 27 MWSTG).

2.4 Der in Art. 9 BV verankerte Schutz von Treu und Glauben bedeutet, dass die Privaten Anspruch darauf haben, in ihrem berechtigten Vertrauen in behördliche Zusicherungen oder in anderes, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden geschützt zu werden. In Zusammenhang mit dem Grundsatz des Vertrauensschutzes steht auch das Verbot des widersprüchlichen Verhaltens der Verwaltungsbehörden gegenüber den Privaten (vgl. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl. 2016, Rz. 624). Widersprüchliches Verhalten von Verwaltungsbehörden verstösst gegen Treu und Glauben (vgl. Art. 5 Abs. 3 BV). Wenn Private auf das ursprüngliche Verhalten der Behörden vertraut haben, stellt ein widersprüchliches Verhalten dieser Behörden, unter den gegebenen weiteren Voraussetzungen, eine Verletzung des Vertrauensschutzprinzips (Art. 9 BV) dar (vgl. HÄFELIN et al., a.a.O., Rz. 713). Vorausgesetzt ist, dass a) die Auskunft vorbehaltlos erteilt wurde, b) die Auskunft

sich auf eine konkrete, den betroffenen Bürger berührende Angelegenheit bezieht, c) die Amtsstelle, welche die Auskunft erteilte, hierfür zuständig war oder der Bürger sie aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte, d) der Bürger die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne Weiteres erkennen konnte, e) der Bürger im Vertrauen hierauf nicht ohne Nachteil rückgängig zu machende Dispositionen traf, f) die Rechtslage zur Zeit der Verwirklichung noch die Gleiche wie im Zeitpunkt der Auskunftserteilung ist, sowie g) das Interesse an der richtigen Durchsetzung des objektiven Rechts dasjenige des Vertrauensschutzes nicht überwiegt (vgl. zum Ganzen: BGE 137 II 182 E. 3.6.2; Urteile des BVerG A-601/2019, A-606/2019 vom 19. Februar 2020 E. 2.6.1, A-5368/2018 vom 23. Juli 2019 E. 3.1 ff.).

3.

3.1

3.1.1 Im vorliegenden Fall macht die Beschwerdeführerin geltend, die Vorinstanz habe «die Festsetzungsverjährung von Art. 42 Abs. 3 MWSTG massiv ausgehöhlt», indem sie der Beschwerdeführerin trotz einer *reformatio in peius* das rechtliche Gehör nicht gewährt und kurz vor Ablauf der Verjährungsfrist einen nichtigen Einspracheentscheid erlassen habe. Die Steuerforderung sei deshalb verjährt und untergegangen.

3.1.2 Der Lauf der Verjährungsfrist wird durch eine auf Festsetzung oder Korrektur der Steuerforderung gerichtete empfangsbedürftige schriftliche Erklärung, Verfügung, einen Einspracheentscheid oder ein Urteil unterbrochen. Erfolgt diese Unterbrechung durch die ESTV oder eine Rechtsmittelinstanz, so beginnt die Verjährung neu zu laufen. Sie beträgt neu zwei Jahre (E. 2.2.3).

Die Vorinstanz erliess am 23. Mai 2017 die Verfügung betreffend die Mehrwertsteuer der Steuerperioden 2010 bis 2012, welche Gegenstand der Einsprache der Beschwerdeführerin vom 30. Juni 2017 bildete. In der Folge erliess die Vorinstanz am 14. Mai 2019 den Einspracheentscheid. Letzterer erfolgte damit innerhalb der zweijährigen Verjährungsfrist, welche frühestens am 23. Mai 2019 endete. Da ein in Verletzung des rechtlichen Gehörs zustande gekommener Entscheid in aller Regel nicht nichtig, sondern lediglich anfechtbar ist, und Letzteres, d.h. blosse Anfechtbarkeit, gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung auch für den vorliegenden Fall gelten muss (vgl. BGE 129 I 361 E. 2.1, BGE 120 V 357 E. 2a; vgl. PATRICK SUTTER, in: Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, 2. Aufl. 2018, Art. 29 N. 18), vermochte der an-

gefochtene Einspracheentscheid vom 14. Mai 2019 die Verjährung zu unterbrechen. Damit kann ungeachtet einer allfälligen Verletzung des rechtlichen Gehörs festgehalten werden, dass die im Streit liegende Steuerforderung nicht verjährt ist.

3.2

3.2.1 Eventualiter bringt die Beschwerdeführerin vor, sie habe auf die Auskunft der Vorinstanz vertrauen dürfen, wonach die Einnahmen im Zusammenhang mit dem Handel mit CO₂-Zertifikaten von der Steuer ausgenommen seien. Dementsprechend und entgegen ihren Erwägungen im Einspracheentscheid beantragt auch die Vorinstanz mit ihrer Vernehmlassung diesbezüglich die Gutheissung der Beschwerde.

3.2.2 Wie die Beschwerdeführerin zu Recht geltend macht, wurde die Steuerbarkeit des Handels mit CO₂-Zertifikaten in verschiedenen Korrespondenzen zwischen ihr und der Vorinstanz thematisiert. Unter anderem gilt dies für das Schreiben vom 13. Januar 2010, worin die Vorinstanz hinlänglich darlegte, dass Einkünfte aus dem besagten Handel steuerbar seien. In der Folge teilte die Vorinstanz der Beschwerdeführerin indessen mit, dass ab 1. Juli 2010 «der Handel mit CO₂-Emissionsrechten neu als von der Steuer ausgenommener Umsatz nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 Bst. e MWSTG» gelte und verwies auf die entsprechende MWST-Praxis-Info. In einem späteren Schreiben vom 9. April 2014 bestätigte die Vorinstanz der Beschwerdeführerin diese Rechtslage sowie die rückwirkende Anwendung der Änderung per 1. Juli 2010 aufgrund der pendenten Bestreitung. Dieser Rechtsauffassung entsprechend erliess die Vorinstanz auch ihre Verfügung vom 23. Mai 2017.

3.2.3 Unter diesen Umständen konnte die Beschwerdeführerin zurecht darauf vertrauen, dass ihre Einkünfte aus dem Handel mit Emissionszertifikaten von der Steuer ausgenommen seien (vgl. E. 2.4). Davon geht nun auch die Vorinstanz in ihrer Vernehmlassung aus. Weitere Ausführungen zum Vertrauensschutz erübrigen sich. Den Anträgen der Beschwerdeführerin und der Vorinstanz entsprechend, ist die Beschwerde somit insofern gutzuheissen, als für die fraglichen Steuerperioden die Einnahmen im Zusammenhang mit dem Handel mit CO₂-Zertifikaten von der Steuer ausgenommen sind.

3.3 Betreffend die Qualifikation der Einnahmen im Zusammenhang mit bestimmten Vereinbarungen bringt die Beschwerdeführerin vor, es handle

sich dabei um Spenden und nicht um Entgelte für Bekanntmachungsleistungen. Im Streit liegt konkret die Qualifikation der Zahlungen seitens der B._____, C._____, D._____, E._____ und F._____.

3.3.1

3.3.1.1 Die Vereinbarung zwischen der Beschwerdeführerin und B._____ stipuliert, dass die Beschwerdeführerin ihre Vertragspartei «in allen Kommunikationsbelangen» unterstützt, indem sie «die aktive und unaufgeforderte Bedienung von B._____ mit aktuellen Informationen zu den mitfinanzierten Projekten» und die Beantwortung von Fragen der B._____-Kunden sicherstellt. Zudem kann B._____ das Label «(ein Label von A._____)» verwenden.

3.3.1.2 Aus diesen Vertragsbedingungen ist ersichtlich, dass die Zahlungen von B._____ keineswegs nur als freiwillige Zuwendungen ohne Erwartung einer Gegenleistung bezeichnet und folglich als Spende qualifiziert werden können (vgl. E. 2.3.4.2). Die Leistungen der Beschwerdeführerin erschöpfen sich nicht in einer blossen «Erwähnung» einer Zuwendung (welche zudem in neutraler Form erfolgen müsste) im Sinn von Art. 3 Bst. i MWSTG. Vielmehr erreicht B._____ durch ihren Beitrag, dass sie sich in ihrer gesamten Kommunikation «(ein Label von A._____)» nennen darf und dass die Beschwerdeführerin sie in dieser Kommunikation unterstützt, wodurch ihr Beitrag zum Klimaschutz erkenntlich gemacht wird und ihr Image in der Öffentlichkeit gefördert wird (vgl. E. 2.3.4.1). Es handelt sich bei den Zahlungen der B._____ an die Beschwerdeführerin mit hin um ein Entgelt für Bekanntmachungsleistungen.

3.3.2

3.3.2.1 Die Vereinbarung zwischen der Beschwerdeführerin und C._____ definiert den Nutzen für letztere wie folgt: «Mit dem einzigartigen und umfassenden (...) Angebot erhält die G._____ Group einen starken Auftritt als zukunftsorientiertes Unternehmen. Zürich hat das Ziel der 2000 Watt Gesellschaft: das C._____ ist als Pionierhotel mit dabei». Darüber hinaus kann die Beschwerdeführerin «die Zusammenarbeit mit dem C._____ über eigene Kommunikationskanäle» erwähnen und «unterstützt das Hotel hinsichtlich Kommunikationsfragen gegenüber Corporate Clients». Letztlich ist auch C._____ berechtigt, «das A._____-Logo sowie andere von A._____ bereitgestellte Text- und Bildmaterialien für interne und externe Kommunikationszwecke zu nutzen».

3.3.2.2 Auch diese Vertragsbestimmungen offenbaren, dass die Zahlungen von C. _____ nicht ohne Erwartung einer Gegenleistung erfolgten (vgl. E. 2.3.4.2). Insbesondere der in der Vereinbarung festgeschriebene Nutzen für C. _____ verdeutlicht, dass durch die Kooperation das Image des Unternehmens gefördert werden soll (vgl. E. 2.3.4.1). Das vorn in E. 3.3.1.2 Gesagte gilt sinngemäss. Es handelt sich folglich auch in diesem Fall um Entgelt für Bekanntmachungsleistungen und nicht um eine Spende.

3.3.3

3.3.3.1 Die Vereinbarung zwischen der Beschwerdeführerin und D. _____ sieht vor, dass die Beschwerdeführerin D. _____ «auf Wunsch Text- und Bildmaterial des unterstützten Klimaschutzprojektes sowie das A. _____-Logo für interne und externe Kommunikation zur Verfügung» stellt und dass die Beschwerdeführerin «die Zusammenarbeit mit D. _____ in der alphabetischen Referenzliste auf der Website sowie nach Möglichkeit auch über andere Kommunikationskanäle» erwähnen kann. Zudem sind beide Vertragsparteien berechtigt, jeweils das Logo der anderen für die interne und externe Kommunikation zu verwenden.

3.3.3.2 Die dargelegten Vertragsbestimmungen lassen wiederum darauf schliessen, dass die Zahlungen von D. _____ auf die Erlangung einer Gegenleistung gerichtet sind und folglich nicht als Spende qualifiziert werden können (vgl. E. 2.3.4.2). Das unter E. 3.3.1.2 Gesagte gilt sinngemäss. Vielmehr handelt es sich dabei um Entgelt für Bekanntmachungsleistungen, mit dem Zweck der Imageförderung von D. _____ (vgl. E. 2.3.4.1).

3.3.4

3.3.4.1 Laut der Vereinbarung zwischen der Beschwerdeführerin und E. _____ erwähnt erstere «die Zusammenarbeit mit E. _____ bei den Referenzen auf der Website sowie nach Möglichkeit auch über andere Kommunikationskanäle». Die Beschwerdeführerin stellt E. _____ «auf Wunsch Text- und Bildmaterial sowie das A. _____-Logo für interne und externe Kommunikation zur Verfügung» und E. _____ ist berechtigt, «das A. _____-Logo sowie andere von A. _____ bereitgestellte Text- und Bildmaterialien für interne und externe Kommunikations- und Marketingzwecke zu nutzen».

3.3.4.2 Erneut lassen die obigen Vertragsbestimmungen darauf schliessen, dass aufgrund der offensichtlichen Gegenleistung keine Spende vorliegen kann (vgl. dazu auch E. 3.3.1.2), sondern dass es sich um Entgelt für Bekanntmachungsleistungen handelt (vgl. E. 2.3.4.1 f.).

3.3.5

3.3.5.1 Auch die Vereinbarung zwischen der Beschwerdeführerin und F._____ weist vergleichbare Bestimmungen auf. So halten die Vertragsparteien unter anderem Folgendes fest: «A._____ provides F._____ with text- or pictorial material of the supported carbon offset projects as well as with the A._____ logo if desired. This material is allocated for internal or external communication». Zudem wurde vereinbart: «A._____ can mention the cooperation with F._____ on the A._____ website in the alphabetical reference list [...]. Where possible, other means of communication [...] are used to publish the cooperation». Überdies ist F._____ berechtigt, die zur Verfügung gestellten Materialien in ihrer internen und externen Kommunikation zu verwenden. Letztlich gewährte die Beschwerdeführerin F._____ ein Exklusivrecht für (...) -Produkte für das gesamte Jahr 2011 unter der Bedingung, dass auch im Jahr 2012 eine CO₂-Kompensation erfolge.

3.3.5.2 Wie in den vorhergehend dargelegten Vertragsverhältnissen sind auch in demjenigen mit F._____ detaillierte Gegenleistungen formuliert. Es kann sich bei den Zahlungen von F._____ folglich nicht um Spenden handeln (vgl. dazu auch E. 3.3.1.2). Dies wird durch die Gewährung eines Exklusivrechts verdeutlicht. Vielmehr handelt es sich auch in diesem Fall um Entgelt für Bekanntmachungsleistungen (vgl. E. 2.3.4.1 f.).

3.3.6 Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass sämtliche streitigen Vertragsverhältnisse die Erbringung von Bekanntmachungsleistungen gegen Entgelt zum Gegenstand haben. Als Bekanntmachungsleistungen einer gemeinnützigen Organisation sind die erzielten Umsätze von der Steuer ausgenommen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 Bst. e MWSTG). Die Beschwerde ist insofern abzuweisen.

3.4 Daraus folgt, dass die Beschwerde mit Bezug auf den Handel mit CO₂-Zertifikaten gutzuheissen (vgl. E. 3.2.3), im Übrigen aber abzuweisen ist. Aufgrund der teilweisen Guttheissung sind die anrechenbaren Vorsteuern neu zu berechnen. Es kann auf die detaillierten Berechnungen der Vorinstanz in ihrer Vernehmlassung verwiesen werden, die von der

Beschwerdeführerin nicht weiter bestritten worden sind. Die Beschwerde ist in der Folge insgesamt im Betrage von CHF 380'151.- gutzuheissen.

4.

Abschliessend bleibt über die Verfahrenskosten und eine allfällige Parteientschädigung zu befinden.

4.1 Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei (Art. 63 Abs. 1 VwVG), wobei sie bei nur teilweise Unterliegen zu ermässigen sind. Entsprechend sind einer teilweise obsiegenden Partei Verfahrenskosten nach Massgabe ihres Unterliegens aufzuerlegen (statt vieler: Urteil des BVer A-6253/2018 vom 10. Dezember 2019 E. 7.1).

Streitig war in der vorliegenden Sache eine Steuernachforderung in Höhe von CHF 455'690.-. Die Beschwerdeführerin obsiegt im Umfang von CHF 380'151.-, also zu rund 83%. Bei dieser Sachlage rechtfertigt es sich, die Verfahrenskosten in Höhe von CHF 8'500.- im Umfang von CHF 1'400.- der Beschwerdeführerin aufzuerlegen und dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss von CHF 8'500.- zu entnehmen. Der Überschuss von CHF 7'100.- ist ihr nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückzuerstatten. Der unterliegenden Vorinstanz sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

4.2 Im Rahmen ihres Obsiegens hat die anwaltlich vertretene Beschwerdeführerin gemäss Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG in Verbindung mit Art. 7 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE; SR 173.320.2) Anspruch auf eine Parteientschädigung zulasten der Vorinstanz.

Die Parteientschädigung ist aufgrund der eingereichten detaillierten Kostennote festzusetzen (Art. 14 VGKE). Bei Fehlen einer (detaillierten) Kostennote wird die Entschädigung aufgrund der Akten festgesetzt (Art. 14 Abs. 2 VGKE). Angesichts dieser klaren reglementarischen Grundlagen kann nach der Rechtsprechung namentlich bei anwaltlicher Vertretung auf eine Aufforderung zur Einreichung einer Kostennote verzichtet werden (vgl. zum Ganzen: Urteil des BGer 2C_422/2011 vom 9. Januar 2012 E. 2; Urteil des BVer A-6253/2018 vom 10. Dezember 2019 E. 7.2). Die anwaltlich vertretene Beschwerdeführerin hat keine Kostennote eingereicht. Unter Berücksichtigung der Schwierigkeit der rechtlichen Fragestellungen und des teilweisen Unterliegens ist die Parteientschädigung für das Verfahren

vor dem Bundesverwaltungsgericht praxisgemäss auf CHF 10'000.- (inkl. Auslagen und Mehrwertsteuerzuschlag im Sinne von Art. 9 Abs. 1 Bst. b und c VGKE) festzusetzen.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen.

2.

Die Verfahrenskosten in der Höhe von CHF 8'500.- werden der Beschwerdeführerin im Umfang von CHF 1'400.- auferlegt. Der von ihr geleistete Kostenvorschuss wird zur Bezahlung der auferlegten Verfahrenskosten verwendet und der Mehrbetrag von CHF 7'100.- nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

3.

Die Vorinstanz hat der Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung in der Höhe von CHF 10'000.- zu bezahlen.

4.

Dieses Urteil geht an:

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

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Jürg Steiger

Roger Gisclon

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, 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: