



Abteilung I  
A-1909/2021

## Urteil vom 31. August 2022

Besetzung

Richter Keita Mutombo (Vorsitz),  
Richterin Annie Rochat Pauchard,  
Richter Raphaël Gani,  
Gerichtsschreiber Kaspar Gerber.

Parteien

**Verein A.** \_\_\_\_\_, (...),  
vertreten durch Patrick Loosli, LL.M., und Pierre Scheuner,  
Fürsprecher, (...)  
Beschwerdeführer,  
gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer; nicht unternehmerischer Bereich; Vorsteuerkorrektur (Steuerperioden 2012-2016).

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

Der Verein A. \_\_\_\_\_ (nachfolgend: Verein) ist ein Verein nach Art. 60 ff. des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210) und bezweckt gemäss Handelsregister die Bearbeitung, Unterstützung und Förderung biblischer, evangelistischer und gemeinnütziger Anliegen im in- und Ausland. Der Vereinszweck soll durch die nationale Vernetzung der regionalen Gemeinden und Netzwerke durch Zurverfügungstellung von Ressourcen wie Material, Ideen, Manpower, z.B. mit Seminaren, Vorträgen und Schulungen erfolgen.

**B.**

Der Verein ist aufgrund der von ihm ausgeübten Tätigkeit und der dabei erzielten Umsätze gestützt auf die einschlägige Mehrwertsteuergesetzgebung seit dem 1. Januar 1995 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) eingetragen.

**C.**

Anlässlich der am 22. und 23. August 2017 sowie am 15. Dezember 2017 beim Verein durchgeführten Kontrolle der Steuerperioden 2012 bis 2016 (Zeit vom 1. Januar 2012 bis 31. Dezember 2016) stellte die ESTV insbesondere die Notwendigkeit diverser Vorsteuerkorrekturen fest. Insgesamt führten die Feststellungen der ESTV gemäss der Einschätzungsmitteilung (...) vom 13. März 2018 (EM) zu einer Steuerkorrektur (Nachbelastung) von (gerundet) Fr. 89'640.-- zuzüglich Verzugszins seit dem 8. Dezember 2015 (mittlerer Verfall). Gleichzeitig liess die ESTV dem Verein ein Schreiben zukommen, welches Empfehlungen im Zusammenhang mit der soeben erwähnten EM enthielt.

**D.**

Mit Schreiben vom 10. April 2018 bestritt der Verein die Rechtmässigkeit der EM. Aus der nachträglichen Begründung des Vereins mit Eingabe vom 30. April 2018 (Datum des Poststempels) ging hervor, dass die Rechtmässigkeit der EM im Umfang einer Nachbelastung von per Saldo Fr. 981.45 akzeptiert, im übrigen Umfang jedoch bestritten wurde. Der Saldo von Fr. 981.45 resultierte dabei aus akzeptierten Nachbelastungen in der Höhe von insgesamt Fr. 3'074.05 abzüglich einer ebenfalls akzeptierten Gutschrift von Fr. 2'092.60.

**E.**

Am 12. November 2018 erkundigte sich der Verein, wann mit einer Rückmeldung auf seine Bestreitung vom 10. bzw. 30. April 2018 gerechnet werden könne. Nach erfolgtem Antwortschreiben der ESTV ersuchte der Verein erneut «um eine rasche Prüfung der Bestreitung vom 10. April 2018 bzw. der Begründung vom 30. April 2018». Des Weiteren behielt sich der Verein die «Eingabe einer Rechtsverzögerungsbeschwerde» vor.

**F.**

Am 27. August 2019 erliess die ESTV gestützt auf Art. 82 des Mehrwertsteuergesetzes vom 12. Juni 2009 (MWSTG, SR 641.20) eine Verfügung. Darin erkannte sie unter anderem, dass ihr der Verein für die Steuerperioden 2012 bis 2016 über die für diese Perioden bereits abgerechneten Beträge hinaus noch eine Mehrwertsteuernachforderung von Fr. 103'009.-- zuzüglich Verzugszins seit dem 8. Dezember 2015 (mittlerer Verfall) zu bezahlen habe.

**G.**

Mit Eingabe vom 27. September 2019 liess der Verein gegen die Verfügung der ESTV vom 27. August 2019 Einsprache erheben. Er beantragte unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der ESTV die Aufhebung der Verfügung vom 27. August 2019 betreffend die Steuerperioden 2014 bis 2016 sowie die Reduktion der Steuernachforderung der Steuerperioden 2014 bis 2016 um Fr. 98'297.-- auf Fr. 6'710.--. Schliesslich sei ihm (dem Verein) das in Rechtskraft erwachsene Guthaben von Fr. 1'998.-- aus der Steuerperiode 2013 auszuführen.

**H.**

Mit Einspracheentscheid vom 9. März 2021 wies die ESTV die Einsprache ab und hielt an der Nachforderung von Fr. 103'009.-- Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins seit dem 8. Dezember 2015 (mittlerer Verfall) für die Steuerperioden 2012 bis 2016 über die für diese Perioden deklarierten Beträge hinaus fest.

**I.**

Gegen den Einspracheentscheid der ESTV (nachfolgend: Vorinstanz) vom 9. März 2021 lässt der Verein (nachfolgend: Beschwerdeführer) am 23. April 2021 beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erheben mit den Anträgen:

1. Der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) vom 9. März 2021 sei aufzuheben.

2. Es sei festzustellen, dass die Verfügung vom 27. August 2019 betreffend die Steuerperioden 2012 und 2013 in Rechtskraft erwachsen ist.
  3. Das in Rechtskraft erwachsene Guthaben von CHF 1'998 aus der Steuerperiode 2013 ist dem Beschwerdeführer auszuzahlen.
  4. Die Steuerforderung sei für die Steuerperiode
    - 2014 auf CHF -38'316 (zugunsten Beschwerdeführer)
    - 2015 auf CHF -10'985 (zugunsten Beschwerdeführer)
    - 2016 auf CHF -40'153 (zugunsten Beschwerdeführer)
- Festzusetzen.
5. Die Steuernachforderung der Steuerperioden 2014 bis 2016 aus der Kontrolle und der Verfügung ist somit um CHF 94'462 auf CHF 10'545 zu reduzieren.
  6. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der ESTV.

**J.**

Mit Vernehmlassung vom 21. Juni 2021 schliesst die Vorinstanz auf kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten sei.

*Auf die detaillierten Vorbringen der Verfahrensbeteiligten sowie die eingereichten Unterlagen wird, soweit entscheidungswesentlich, im Rahmen der folgenden Erwägungen eingegangen.*

**Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

**1.**

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

## 1.2

**1.2.1** Der Einspracheentscheid ist an den Beschwerdeführer adressiert, welcher von diesem in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht betroffen ist und am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen hat. Er ist daher zur Beschwerde legitimiert (Art. 48 Abs. 1 VwVG) unter Vorbehalt der nachfolgenden E. 1.2.2 und E. 1.2.3.

**1.2.2** Der Beschwerdeführer beantragt die Feststellung, dass «die Verfügung vom 27. August 2019 betreffend die Steuerperioden 2012 und 2013 in Rechtskraft erwachsen» sei sowie die Auszahlung des «in Rechtskraft erwachsene Guthabens von Fr. 1'998.-- aus der Steuerperiode 2013». Er bringt hierzu vor, dass er in seiner Eingabe vom 30. April 2018 die Ergebnisse der Kontrolle für die Steuerperioden 2012 und 2013 ausdrücklich anerkannt habe. Der Streitgegenstand sei mit seiner Einsprache vom 27. September 2019 auf die Steuerperioden 2014 bis 2016 beschränkt. Die Vorinstanz habe deshalb im Einspracheentscheid vom 9. März 2021 nicht mehr über die Steuerperioden 2012 und 2013 befinden dürfen.

Gemäss Vorinstanz ist auf diese Anträge nach Massgabe des Urteils des BVGer A-6213/2007 vom 24. August 2009 E. 1.3 nicht einzutreten, da das Bundesverwaltungsgericht keine Rechtskraftbescheinigungen für Entscheide anderer Behörden auszustellen habe. Im Weiteren habe sie (die Vorinstanz) ihre Verfügung zu Recht über den gesamten Zeitraum der EM (Steuerperioden 2012 bis 2016) erlassen, da eine nur partielle schriftliche Anerkennung einer EM nicht unter die Bestimmung von Art. 43 Abs. 1 Bst. b MWSTG subsumiert werden könne.

**1.2.3** Feststellungsbegehren sind subsidiär zu Leistungsbegehren und nur zulässig, wenn daran ein schutzwürdiges Feststellungsinteresse besteht. Zudem kann ein Feststellungsantrag nicht abstrakte, theoretische Rechtsfragen zum Gegenstand haben, sondern nur konkrete Rechte oder Pflichten (BGE 141 II 113 E. 1.7 m.w.H.; Urteil des BGer 2C\_109/2021 vom 28. Juni 2021 E. 1.2 m.w.H.). Soweit der Beschwerdeführer formell festgestellt haben will, dass die Verfügung vom 27. August 2019 betreffend die Steuerperioden 2012 und 2013 in Rechtskraft erwachsen ist (Ziffer 2 seiner Anträge), ist dieser Antrag unzulässig. Die Rechtskraftbescheinigung ist die Bestätigung der Behörde, von welcher der Entscheid stammt, dass ihr Entscheid in Rechtskraft erwachsen ist. Das Bundesverwaltungsgericht hat keine Rechtskraftbescheinigungen für Entscheide anderer Behörden auszustellen (Urteil des BGer 2A.69/2003 vom 31. August 2004 E. 1.1; Urteil

des BVGer A-6213/2007 vom 24. August 2009 E. 1.3 m.w.H.). Auf den Antrag des Beschwerdeführers auf Bestätigung der Rechtskraft der Verfügung vom 27. August 2019 betreffend die Steuerperioden 2012 und 2013 ist daher nicht einzutreten. Im Übrigen ist auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) einzutreten. Mit Bezug auf den Antrag auf *Auszahlung* des Guthabens von Fr. 1'998.-- aus der Steuerperiode 2013 wird auf die E. 1.5.2 und E. 4 verwiesen.

**1.3** Mit Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht können die Verletzung von Bundesrecht – einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (Art. 49 Bst. a VwVG) – die unrichtige bzw. unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) und die Unangemessenheit der vorinstanzlichen Verfügung (Art. 49 Bst. c VwVG) gerügt werden.

#### **1.4**

**1.4.1** Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Im Beschwerdeverfahren gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Das Bundesverwaltungsgericht ist demzufolge verpflichtet, auf den – unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten – festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm, das heisst jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2. Aufl. 2013, Rz. 1.54, m.H.a. BGE 119 V 347 E. 1a; PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, *Droit administratif*, Bd. II, 3. Aufl. 2011, Ziff. 2.2.6.5). Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist (Art. 62 Abs. 4 VwVG) und eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen kann (sog. Motivsubstitution; BGE 140 II 353 E. 3.1; vgl. Urteile des BGer 2C\_737/2018 vom 20. Juni 2019 [in BGE 145 II 201 nicht veröffentlichte] E. 2.1, 2C\_1035/2013 vom 5. Juni 2015 [in BGE 141 II 326 nicht veröffentlichte] E. 1.5; BVGE 2007/41 E. 2; Urteil des BVGer A-3061/2018 vom 4. Juni 2019 [in BVGE 2019 III/1 nicht publizierte] E. 2.2).

**1.4.2** Nach dem Rügeprinzip ist die Beschwerdeinstanz nicht verpflichtet, Rügen zu prüfen, die nicht naheliegend erscheinen oder sich nicht ohne

Weiteres aus der Feststellung und Darstellung des Sachverhalts ergeben, da sie nicht hinreichend substantiiert sind (vgl. BGE 141 V 234 E. 1; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 1.55; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-5955/2020 vom 26. Juni 2022 E. 2.2 m.w.H.).

## **1.5**

**1.5.1** Anfechtungsobjekt im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht bildet einzig der vorinstanzliche Entscheid (vorliegend der Einspracheentscheid vom 9. März 2021). Das Anfechtungsobjekt bildet den Rahmen, welcher den möglichen Umfang des Streitgegenstandes begrenzt (vgl. BGE 136 II 457 E. 4.2). Das Anfechtungsobjekt grenzt den Umfang des Streitgegenstands ein (BGE 133 II 35 E. 2). Dieser darf im Laufe des Beschwerdeverfahrens eingeschränkt, jedoch nicht erweitert oder qualitativ verändert werden (vgl. BGE 131 II 200 E. 3.2; BVGE 2010/19 E. 2.1; Urteil des BVGer A-4878/2020 vom 12. April 2022 E. 1.3).

**1.5.2** Der Beschwerdeführer beantragt zwar in der Hauptsache, den angefochtene Einspracheentscheid der Vorinstanz vom 9. März 2021 betreffend Steuerperioden 2012 bis 2016 (vollumfänglich) aufzuheben, was auch die darin beurteilten Steuerforderungen für die Steuerperioden 2012 und 2013 umfasst. Handkehrum anerkennt der Beschwerdeführer mit seinem Feststellungsantrag (E. 1.2.3) implizit die Höhe des von der Vorinstanz festgesetzten Umfangs der Steuerforderungen betreffend die soeben erwähnten Steuerperioden 2012 und 2013. Für die Prüfung der Steuerforderungen für die Steuerperioden 2012 und 2013 von Amtes wegen sieht das Bundesverwaltungsgericht mangels entsprechender Anhaltspunkte aus den Parteivorbringen oder den Akten keine Veranlassung (E. 1.4.2). Der mit EM vom (...) bzw. der Verfügung der Vorinstanz vom 27. August 2019 festgesetzte und mit angefochtenem Einspracheentscheid vom 9. März 2021 bestätigte Umfang der Steuerforderungen bezüglich der Steuerperioden 2012 und 2013 gehört demnach nicht zum Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens. Somit kann auch offenbleiben, ob die Vorinstanz im angefochtenen Einspracheentscheid vom 9. März 2021 über den Umfang der Steuerforderungen für die Steuerperioden 2012 und 2013 hätte befinden dürfen oder nicht.

Im Weiteren wendet sich der Beschwerdeführer in seiner Beschwerde nicht mehr gegen die im Einspracheentscheid unter Ziff. II/3.1 ebenfalls vollumfänglich bestätigten Teilnachbelastung (unter dem Titel «Eigenverbrauch») von insgesamt Fr. 3'835.-- unter Ziff. 4 der EM. Diese Teilnachbelastung von Fr. 3'835.-- bildet demzufolge mangels konkreter Parteibegehren und

aktenkundiger Hinweise für eine Prüfung von Amtes wegen (E. 1.4.2) ebenfalls nicht Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens.

Streitgegenstand sind somit vorliegend für die Steuerperiode 2013 nur noch die Frage, ob das Guthaben von Fr. 1'998.-- aus dieser Steuerperiode dem Beschwerdeführer *auszuzahlen* ist (E. 4.1), sowie die Höhe der (musicalbezogenen) Nachbelastung von Fr. 94'462.-- Mehrwertsteuer für die Steuerperioden 2014, 2015 und 2016 (E. 5.1).

## **2.**

### **2.1**

**2.1.1** Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Nettoallphasensteuer (auch als Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug bzw. Mehrwertsteuer bezeichnet; Art. 1 Abs. 1 MWSTG; Art. 130 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]). 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 (Bezugssteuer) und auf Einfuhren von Gegenständen (Einfuhrsteuer) erhoben (Art. 1 Abs. 2 MWSTG). Die Erhebung erfolgt nach den Grundsätzen der Wettbewerbsneutralität, der Wirtschaftlichkeit der Entrichtung und der Erhebung und der Überwälzbarkeit (Art. 1 Abs. 3 MWSTG; vgl. auch KLAUS A. VALLENDER, in: Ehrenzeller/Schindler/Schweizer/Vallender [Hrsg.], Die schweizerische Bundesverfassung, Kommentar, 3. Aufl. 2014, Art. 130 N 8 ff.).

**2.1.2** 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. Die Mehrwertsteuer muss deshalb umfassend sein und alle Waren und Dienstleistungen im Inland gleichmässig erfassen. Andererseits muss vermieden werden, dass eine Steuerekumulation 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, das heisst es wird sichergestellt, dass die Endbelastung beim Konsumenten immer gleich hoch ist, unabhängig davon, auf welchem Weg die Ware oder Dienstleistung zu ihm gelangt (vgl. BGE 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; vgl. FELIX GEIGER, in: Geiger/

Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, Schweizerisches Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer mit den Ausführungserlassen sowie Erlasse zum Zollwesen, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: MWSTG Kommentar], Art. 1 MWSTG N 29; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER/MARCEL R. JUNG/SIMEON L. PROBST, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 3. Aufl. 2012, Rz. 105 ff.).

**2.2** Steuerobjekt der Inlandsteuer sind die durch die steuerpflichtige Person gegen Entgelt erbrachten Leistungen; sie sind steuerbar, soweit das Gesetz keine Ausnahme vorsieht (Art. 18 Abs. 1 MWSTG).

**2.3** Ausgangspunkt einer Steuererhebung bildet ein wirtschaftlicher, besteuernswürdiger Sachverhalt, welcher als Steuerquelle anvisiert wird, das sogenannte Steuergut (ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl. 2016, S. 182 f.; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, 1999, S. 13). Bei der Mehrwertsteuer (Inlandsteuer) ist das Steuergut der nicht unternehmerische Endverbrauch im Inland (Art. 1 Abs. 1 MWSTG; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, a.a.O., Rz. 85; vgl. RIEDO, a.a.O., S. 14). Erfasst werden soll der Konsum der (End-)Verbraucher (BGE 138 II 251 E. 2.1). Steuergut und Steuerobjekt der Mehrwertsteuer fallen demnach auseinander (vgl. Botschaft vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer [nachfolgend: Botschaft MWSTG], BBI 2008 6885, S. 6910 f.; MICHAEL BEUSCH, Der Untergang der Steuerforderung, 2012, S. 50; RALF IMSTEPF, Der Einfluss des EU-Rechts auf das schweizerische Mehrwertsteuerrecht, 2011, S. 18; RIEDO, a.a.O., S. 14). Infolgedessen wird die Steuer nicht direkt beim Endverbraucher erhoben, sondern bei den Personen und anderen am Markt tätigen Gebilden, die Leistungen erbringen, für welche die Endverbraucher Vermögen aufwenden, das heisst ein Entgelt bezahlen. Erhebungstechnisch knüpft die Mehrwertsteuer damit an die Leistung des Steuerpflichtigen an (Urteile des BVGer A-3502/2016 vom 19. Dezember 2016 E. 2.2.2, A-1382/2015 vom 11. August 2015 E. 3.3.2; vgl. IVO P. BAUMGARTNER/DIEGO CLAVADETSCHER/MARTIN KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 1 Rn. 41).

**2.4** Nach Art. 10 Abs. 1 MWSTG [in der hier anwendbaren, bis zum 31. Dezember 2017 geltenden Fassung; AS 2009 5203; nachfolgend jeweils als MWSTG 2009 zitiert] ist steuerpflichtig, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betreibt und nicht nach Art. 10

Abs. 2 MWSTG 2009 von der Steuerpflicht befreit ist. Ein Unternehmen in diesem Sinne betreibt, wer eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbstständig ausübt und unter eigenem Namen nach aussen auftritt. Von der Steuerpflicht ist – unter anderem – befreit, wer im Inland innerhalb eines Jahres weniger als Fr. 100'000.-- Umsatz aus steuerbaren Leistungen erzielt (Art. 10 Abs. 2 Bst. a MWSTG 2009) oder auch wer als nicht gewinnstrebig, ehrenamtlich geführter Sport- und Kulturverein oder als gemeinnützige Institution im Inland weniger als Fr. 150'000.-- Umsatz aus steuerbaren Leistungen erzielt (Art. 10 Abs. 2 Bst. c MWSTG 2009). Auf diese Befreiung von der Steuerpflicht kann verzichtet werden (Art. 10 Abs. 2 Bst. c MWSTG 2009 und Art. 11 MWSTG).

**2.5** Die subjektive Mehrwertsteuerpflicht knüpft bei demjenigen an, der ein Unternehmen betreibt («wer» ein Unternehmen betreibt [Art. 10 Abs. 1 MWSTG 2009]; auch «Unternehmensträger» genannt). Steuerpflichtig wird somit nicht das Unternehmen, sondern der Unternehmensträger (BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, a.a.O., § 3 Rn. 7; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, a.a.O., Rz. 422 ff.).

**2.6** Für die Beurteilung der subjektiven Steuerpflicht eines Unternehmensträgers sind materiell-qualitative Elemente ([i] berufliche oder gewerbliche Tätigkeit, [ii] Ausrichtung auf eine nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen, [iii] Selbständigkeit, [iv] Auftritt nach aussen unter eigenem Namen) entscheidend. Ausschlaggebend ist einzig der Betrieb eines Unternehmens. Wer ein solches betreibt, ist steuerpflichtig (vgl. NIKLAUS HONAUER, Die subjektive Steuerpflicht – Massgebliche Verbesserungen und mehr Rechtssicherheit, in: Der Schweizer Treuhänder, 2010 S. 252 ff, S. 252 f.). Umgekehrt bedeutet diese Konzeption aber auch, dass Umsätze von nicht unternehmerisch tätigen Personen nicht von der Inlandsteuer erfasst werden, selbst dann, wenn sie zu einem Verbrauch führen (Urteil des BVGer A-5017/2013 vom 15. Juli 2014 E. 2.6; vgl. REGINE SCHLUCKEBIER, MWSTG Kommentar, Art. 10 MWSTG N 3 und 11).

**2.6.1** «Beruflich» oder «gewerblich» im Sinne des Mehrwertsteuerrechts ist jede Art von Tätigkeit, die Dritten gegenüber zur Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird. Es sind möglichst umfassend sämtliche Tätigkeiten einzubeziehen, die zur Erbringung von Leistungen führen, welche geeignet sind, dem nicht unternehmerischen Endverbrauch zugeführt zu werden. Darunter fallen vor allem kommerzielle, industrielle und handwerkliche Tä-

tigkeiten sowie Leistungen der freien Berufe (vgl. BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, a.a.O., § 3 Rn. 20). Ein Unterschied zwischen den Begriffen «beruflich» und «gewerblich» besteht nicht und der Ausdruck «beruflich oder gewerblich» kann auch als Synonym für «unternehmerisch» verstanden werden (vgl. Urteile des BVGer A-601/2019 und A-606/2019 vom 19. Februar 2020 E. 2.1.2, A-4783/2015 vom 20. Februar 2017 E. 3.1.1.; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, a.a.O., Rz. 434; SCHLUCKEBIER, MWSTG Kommentar, Art. 10 MWSTG N 41 f.; vgl. noch zum alte Recht: PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, *Traité TVA*, 2009, S. 419 Rn. 12 f.).

## **2.6.2**

**2.6.2.1** Weiter muss die Tätigkeit des Unternehmensträgers auf die Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtet sein. Als Leistung gilt gemäss Art. 3 Bst. c MWSTG die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts. Das Entgelt ist der Vermögenswert, den der Empfänger oder die Empfängerin oder an seiner oder ihrer Stelle eine Drittperson für den Erhalt der Leistung aufwendet (Art. 3 Bst. f MWSTG). Es muss mithin ein Leistungsverhältnis vorliegen (PIERRE-MARIE GLAUSER, *Subventions, dons et sponsoring*, in: *Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA]* 79, S. 1 ff., S. 6 f., s.a. S. 10). Wenn ein Unternehmensträger Leistungen im mehrwertsteuerlichen Sinn erbringt bzw. zu erbringen beabsichtigt, liegt eine unternehmerische Tätigkeit vor, welche für die subjektive Steuerpflicht qualifiziert. Werden Einnahmen aus derartigen Leistungen erzielt, ist die Unternehmenseigenschaft grundsätzlich gegeben. Auch das Erzielen von Einnahmen aus Nicht-Entgelten nach Art. 18 Abs. 2 MWSTG kann durchaus Bestandteil einer ordentlichen unternehmerischen Tätigkeit sein. Zudem kann auch das ausschliessliche Erzielen von Einnahmen aus von der Steuer ausgenommenen Leistungen gemäss Art. 21 MWSTG ein Unternehmen begründen (vgl. SCHLUCKEBIER, MWSTG Kommentar, Art. 10 MWSTG N 49 f.; siehe aber auch: Urteil des BGer 2C\_1002/2014 vom 28. Mai 2015 E. 7 und 9.2). Ist eine Tätigkeit hingegen einzig auf die Erzielung von Nicht-Entgelten ausgerichtet, ist gemäss Wortlaut des Gesetzes (Art. 10 Abs. 1 MWSTG 2009 i.V.m. Art. 3 Bst. c MWSTG) klar, dass eine solche Tätigkeit die Steuerpflicht nicht auslösen kann, da kein Unternehmen betrieben wird (Urteil des BVGer A-1382/2015 vom 11. August 2015 E. 4.2; vgl. BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, a.a.O., § 3 Rn. 23; vgl. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, a.a.O., Rz. 468). Gleiches gilt, wenn durch die Tätigkeit gar keine Einnahmen erzielt und

zudem auch keine solchen angestrebt werden (Urteil des BVGer A-5017/2013 vom 15. Juli 2014 E. 2.6.2.1).

Eine Gewinnabsicht verlangt das Gesetz ausdrücklich nicht. Ebenso wenig muss die Einkommenserzielung die primäre Motivation der Tätigkeit sein. Entscheidend ist somit (nur) die Ausrichtung des Unternehmens auf die Erzielung von Einnahmen (vgl. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, a.a.O., Rz. 465). Es genügt dabei bereits eine (teilweise) Kostenerstattung (vgl. so schon PETER SPINLER, Die subjektive Steuerpflicht im neuen schweizerischen Mehrwertsteuerrecht, in: Archiv für schweizerisches Abgaberecht 63 S. 394 ff., S. 399). So können auch ideelle, karitative und gemeinnützige Tätigkeiten zur nachhaltigen Einnahmeerzielung erfolgen, wobei ein gewisses wirtschaftliches Kalkül bzw. ein eigenwirtschaftliches Interesse vorhanden sein muss (SCHLUCKEBIER, MWSTG Kommentar, Art. 10 MWSTG N 52).

**2.6.2.2** Die Erzielung von Einnahmen muss zudem nachhaltig sein (Art. 10 Abs. 1 Bst. a MWSTG 2009). Der Begriff umfasst ein zeitliches und ein qualitatives Element. Zeitlich wird eine gewisse Dauerhaftigkeit verlangt, und quantitativ, dass die Tätigkeit ein bestimmtes Ausmass erreicht (BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, a.a.O., § 3 Rn. 26). Für das Vorliegen einer nachhaltigen Leistungserbringung können praxismässig folgende (quantitative und qualitative) Kriterien sprechen, wobei eine Würdigung der gesamten Umstände des Einzelfalles geboten ist: Ein mehrjähriges Engagement, planmässiges Vorgehen, eine auf Wiederholung angelegte Tätigkeit, die Ausführung von mehreren Umsätzen, die Vornahme mehrerer gleichartiger Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit, die Intensität des Tätigwerdens, die Beteiligung am Markt, der Unterhalt eines Geschäftsbetriebs und die Art und Weise des Auftretens gegenüber Behörden (BGE 138 II 251 E. 2.4.3; Urteile des BVGer A-4783/2015 vom 20. Februar 2017 E. 3.3.2, A-3251/2014 vom 19. Mai 2015 E. 6.3; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, a.a.O., Rz. 459; SCHLUCKEBIER, MWSTG Kommentar, Art. 10 MWSTG N 56 ff.).

Festzuhalten ist in diesem Zusammenhang jedoch auch, dass zunächst die Absicht, solche nachhaltigen Einnahmen zu erzielen, genügt. Nicht erheblich ist, ob diese Absicht tatsächlich von Erfolg gekrönt wird. Die Unternehmenseigenschaft ist auch dann gegeben, wenn sich letztlich herausstellt, dass keine (genügenden) Einnahmen erzielt werden; auch der erfolglose Unternehmer ist zunächst ein Unternehmer (DIEGO CLAVADETSCHER, Die Stellung des Unternehmens im neuen Mehrwertsteuerrecht, in: Der

Schweizer Treuhänder 2010 [nachfolgend: Stellung des Unternehmens], S. 240 ff., S. 241; BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, a.a.O., § 3 Rn. 24). Ebenso geht eine Gesellschaft in ihre Anfangsphase oder in Liquidation einer unternehmerischen Tätigkeit nach, auch wenn sich daraus keine Gewinne ergeben (vgl. GLAUSER, a.a.O., S. 5).

## **2.7**

**2.7.1** Stellt sich die Frage nach der (subjektiven oder objektiven) Mehrwertsteuerpflicht, ist stets zu beachten, dass die Mehrwertsteuer den nicht unternehmerischen Endverbrauch erfassen will (Steuergut; E. 2.3). Dennoch und wie gezeigt (E. 2.3) werden nicht die Konsumenten, sondern die Unternehmensträger, die gegen Entgelt Leistungen erbringen, steuerpflichtig.

**2.7.2** Der Grund für diesen Steuerbezug nicht beim Verbraucher, dessen Konsum besteuert werden soll, sondern bei den Produzenten, Händlern und Dienstleistungsunternehmen und somit auf den Wirtschaftsstufen vor dem Verbrauch, liegt in der Praktikabilität (BGE 123 II 295 E. 5a). Bundesrat und Gesetzgeber erkannten jedoch die mit dieser Erhebungsart zusammenhängenden «systemimmanenten Komplikationen» und bezeichneten die mangelhafte Umsetzung des Besteuerungsziels als eines der Kernprobleme des Mehrwertsteuergesetzes vom 2. September 1999 (aMWSTG, AS 2000 1300). Systembrüche, teilweise auch die Gesetzesauslegung, hätten dazu geführt, dass die Mehrwertsteuer nur zu rund zwei Dritteln direkt und transparent auf die Konsumenten überwält worden sei. Ein Drittel der Steuererträge sei bei den steuerpflichtigen Unternehmen selbst angefallen, weil letztere die Vorsteuer nicht oder nur teilweise hätten abziehen können. Diese Steuer sei dann irgendwo im Preis enthalten und werde intransparent auf die Konsumenten überwält (Botschaft MWSTG, S. 6909). Mittels konsequenter Ausgestaltung der Umsatzsteuer als Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug soll nun das (neue) MWSTG bewirken, dass grundsätzlich nur Umsätze an Endverbraucher besteuert werden und bei den Unternehmen keine Steuer hängen bleibt (Botschaft MWSTG, S. 6938; Urteil des BVGer A-5017/2013 vom 15. Juli 2014 E. 2.7.2).

**2.7.3** Dies zu erreichen setzt unter anderem voraus, dass möglichst alle Unternehmensträger, die gegen Entgelt Leistungen erbringen, subjektiv mehrwertsteuerpflichtig werden. Denn nur wer Mehrwertsteuersubjekt ist, kann Vorsteuern geltend machen, was wiederum Voraussetzung dafür ist, dass nicht der Unternehmensträger, sondern die Konsumenten die Mehrwertsteuer tragen und die Schattenbesteuerung (taxe occulte) beseitigt wird. Zu diesem Zweck wurde mit Art. 11 MWSTG die Steuerpflicht quasi

«liberalisiert» und die freiwillige Steuerpflicht grundlegend umgestaltet. Jede Person, die unternehmerisch tätig ist, hat die Möglichkeit, auf die Befreiung von der Steuerpflicht zu verzichten (Botschaft MWSTG, S. 6951 und S. 6954 f.; oben E. 2.4 a.E.). Es war schon vor Erlass des (neuen) MWSTG hinlänglich bekannt, dass eine möglichst umfassende subjektive Mehrwertsteuerpflicht die Beseitigung der *taxe occulte* ermöglicht. So entschied das Bundesgericht wiederholt, der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung verlange eine «weite Auslegung» des Tatbestandes der subjektiven Mehrwertsteuerpflicht (BGE 138 II 251 E. 2.3.4; Urteil des BVGer A-5017/2013 vom 15. Juli 2014 E. 2.7.3; implizit: Urteil des BVGer A-5044/2017 vom 23. November 2018 E. 4.1; vgl. CLAVADETSCHER, Stellung des Unternehmens, S. 242; so schon MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, a.a.O., S. 424 Rn. 22 a.E.; RIEDO, a.a.O., S. 115).

**2.7.4** Dass der Gesetzgeber auch gemeinnützige, nicht gewinnstrebige Vereine und Institutionen – soweit sie Umsätze erzielen – in die Steuerpflicht einbeziehen wollte, obwohl diese wohl oft nur in untergeordnetem Rahmen auf die Einnahmeerzielung ausgerichtet sind und nur teilweise unternehmerische Tätigkeiten ausüben, zeigt sich bereits an der eigens für diese Unternehmensträger aufgestellten Umsatzgrenze (Art. 10 Abs. 2 Bst. c MWSTG 2009). Die «weite Auslegung» des Tatbestandes der subjektiven Mehrwertsteuerpflicht (soeben E. 2.7.3) verlangt richtigerweise auch den Einbezug solcher Rechtsträger in die Steuerpflicht. Ansonsten würden sie im Rahmen ihrer mehrwertsteuerrelevanten Umsätze im Vergleich zu den übrigen steuerpflichtigen Marktteilnehmern eine unterschiedliche steuerliche Behandlung erfahren, was dem Grundsatz der Wettbewerbsneutralität (E. 2.1.2) widersprechen würde (Urteil des BVGer A-5017/2013 vom 15. Juli 2014 E. 2.7.4). Allerdings hat der Gesetzgeber die Umsatzgrenze, ab der eine Befreiung von der Mehrwertsteuerpflicht nicht mehr möglich ist, bei diesen Organisationen höher angesetzt (Art. 10 Abs. 2 Bst. c MWSTG 2009).

**2.8** Im vorliegenden Fall von Interesse ist sodann, in welchem Umfang ein steuerpflichtiger Unternehmensträger die Vorsteuern gemäss Art. 28 Abs. 1 MWSTG abziehen kann. Denn weiterhin soll die Mehrwertsteuer von den Konsumenten getragen werden. Insofern soll auch ein Unternehmensträger insoweit die Mehrwertsteuer tragen, als er als Konsument der Leistungen auftritt. Dabei wird jedoch nicht jede Leistung einzeln betrachtet, sondern es stellt sich die Frage, ob neben dem unternehmerischen Bereich ein weiterer, nicht unternehmerischer Bereich besteht. Nur, wenn dies

zu bejahen ist, ist zu prüfen, welche Vorsteuern welchem Bereich zuzuordnen sind, wobei dies – zumindest, wenn eine klare Zuteilung nicht möglich ist – proportional betrachtet wird (vgl. Art. 30 Abs. 1 MWSTG: «nach dem Verhältnis der Verwendung»).

**2.8.1** Die Frage, in welchem Umfang der Vorsteuerabzug gewährt wird, darf nicht mit der vorab zu klärenden Frage nach der subjektiven Steuerpflicht vermischt werden (vgl. BEAT KÖNIG, Die unternehmerische Tätigkeit als Voraussetzung des Vorsteuerabzuges, 2016, S. 28 f.; vgl. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, a.a.O., Rz. 441). Gemäss Art. 28 Abs. 1 MWSTG kann der steuerpflichtige Unternehmensträger (erste Frage) Vorsteuern im Rahmen seiner unternehmerischen Tätigkeit (zweite Frage) abziehen (vgl. Urteile des BVGer A-7175/2014 vom 12. August 2015 E. 2.6.2, A-3149/2012 vom 4. Januar 2013 E. 3).

## **2.8.2**

**2.8.2.1** Bei steuerpflichtigen Unternehmensträgern, die ausschliesslich unternehmerisch tätig sind, ist die subjektive Steuerpflicht umfassend. Sämtliche der Steuer unterliegenden Tätigkeiten sind von der subjektiven Steuerpflicht miterfasst (BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, a.a.O., § 3 Rn. 49). In solchen Fällen gelten alle Vorsteuern als im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit angefallen und können gemäss Art. 28 ff. MWSTG abgezogen werden (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, a.a.O., Rz. 1647 f.). Auch das Erzielen von Nicht-Entgelten wird im unternehmerischen Bereich als Bestandteil der unternehmerischen Tätigkeit beurteilt und schränkt das Recht auf Vorsteuerabzug der steuerpflichtigen Person – abgesehen von Ausnahmen (Art. 33 Abs. 2 MWSTG) – nicht ein (Art. 33 Abs. 1 MWSTG; SCHLUCKEBIER, MWSTG Kommentar, Art. 10 MWSTG N 89).

**2.8.2.2** Die Rechtsprechung hat die in der Lehre kontrovers diskutierte Frage, ob auch juristische Personen neben einem unternehmerischen auch über einen nicht unternehmerischen Bereich verfügen können, bejaht (Urteil des BGer 2C\_781/2014 vom 19. April 2015 [in BGE 141 II 199 nicht publizierte] E. 6.2 mit Wiedergabe der Lehre; Urteile des BVGer A-5578/2017 vom 3. Mai 2018 E. 2.5.3, A-1382/2015 vom 11. August 2015 E. 5.3; KÖNIG, a.a.O., S. 28 f., 40 und 54 f.; SCHLUCKEBIER, MWSTG Kommentar, Art. 10 MWSTG N 86; BEATRICE BLUM, MWSTG Kommentar, Art. 28 MWSTG N 4 f.; vgl. CLAVADETSCHER, Stellung des Unternehmens, S. 242; BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, a.a.O., § 7 Rn. 46;

CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, a.a.O., Rz. 1651 ff. insb. Rz. 1658 ff.).

Eine Aufteilung in die beiden Bereiche bei sämtlichen Unternehmensträgern drängt sich schon aus dem Ziel der Besteuerung des nicht unternehmerischen Endverbrauchs auf (E. 2.3). Könnten Unternehmensträger, sobald sie die Schwelle zur Steuerpflicht überschritten haben, für sämtliche Aufwendungen Vorsteuern geltend machen, auch wenn die entsprechende Aufwendung in keinem Zusammenhang mit der unternehmerischen Tätigkeit und den dabei zur Einnahmeerzielung angebotenen Leistungen steht, würde es zwangsläufig zu einem unerwünschten Resultat kommen, da diese Aufwendungen bzw. die entsprechenden Leistungen aus der unternehmerischen Sphäre des Vorleistenden nie einer Besteuerung zugeführt würden. Es hat ein (End-)Konsum beim Unternehmensträger stattgefunden, welcher nach dem System des Mehrwertsteuergesetzes nicht unberücksichtigt bleiben darf, sondern vielmehr besteuert werden muss. Alt-rechtlich ausgedrückt ([statt aller] Urteil des BVGer A-3696/2012 vom 14. Juni 2013 E. 2.3.2), handelt es sich in solchen Konstellationen um einen Endverbrauch in der Unternehmenssphäre. Auch wenn aufgrund des im MWSTG neu geregelten Vorsteuerabzugsrechts eine Übernahme der Grundsätze vom aMWSTG nicht uneingeschränkt möglich ist (vgl. Urteil des BGer 2C\_781/2014 vom 19. April 2015 [in BGE 141 II 199 nicht publizierte] E. 6.2; vgl. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, a.a.O., Rz. 1632 f.), darf ein Endkonsum auf der Stufe des Unternehmens auch nach dem (neuen) MWSTG nicht ausgeschlossen werden, unabhängig der Rechtsform des Unternehmensträgers. Solche Aufwendungen im nicht unternehmerischen Bereich können bei sämtlichen Unternehmensträgern vorliegen (Urteile des BVGer A-1382/2015 vom 11. August 2015 E. 6.1, A-5017/2013 vom 15. Juli 2014 E. 2.8.2.2; KÖNIG, a.a.O., S. 55 f.).

**2.8.3** Ein Unternehmensträger kann also – neben seiner unternehmerischen Tätigkeit – auch in Bereichen tätig sein, welche, isoliert betrachtet, nicht «unternehmerisch» im Sinne des Mehrwertsteuergesetzes sind. Die Bereiche müssen eine gewisse Eigenständigkeit aufweisen (Urteil des BVGer A-5784/2020 E. 6.2 m.w.H. vom 15. Juli 2014 E. 2.8.3; vgl. zum Grundsatz der «wirtschaftlichen Einheit des Unternehmens» auch Urteil des BVGer A-5784/2020 vom 31. Januar 2022 E. 6.2 m.w.H.). Nicht notwendig ist jedoch, dass die Bereiche tatsächlich getrennt sind. Die Trennbarkeit genügt (KÖNIG, a.a.O., S. 74 m.H.a. das Urteil des BGer 2C\_781/2014 vom 19. April 2015 [in BGE 141 II 199 nicht publizierte] E. 6.2, wobei KÖNIG auf S. 82 mit Hinweis auf BGE 142 II 488 E. 3.3.3 die

Frage aufwirft, ob das BGer doch eine Trennung und nicht nur die Trennbarkeit als Voraussetzung sieht). Von einer solchen Trennbarkeit ist auszugehen, wenn ein Tätigkeitsbereich des Unternehmensträgers besteht, welcher sachlich, räumlich und zeitlich bzw. aus wirtschaftlicher, tatsächlicher oder funktionaler Sicht sinnvollerweise autonom existieren könnte und dieser Tätigkeitsbereich nicht auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtet ist und er auch nicht indirekt einer unternehmerischen bzw. einer auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichteten Tätigkeit dient (Urteil des BVer A-1382/2015 vom 11. August 2015 E. 6.3). Von einer von der unternehmerischen Tätigkeit zu unterscheidenden nicht unternehmerischen Unternehmenseinheit darf auch dann ausgegangen werden, wenn die Trennung aufgrund einer klaren Zweckbestimmung, die von jener der unternehmerischen Tätigkeit abweicht, klar vollzogen werden kann (BGE 142 II 488 E. 3.3.2 f.). Im nicht unternehmerischen Bereich besteht kein Recht auf Vorsteuerabzug (PASCAL MOLLARD, Histoire de la TVA suisse: Neutralité et apport du juge fiscal, seconde partie, in: ExpertFocus 2020 S. 430 ff., S. 431).

**2.8.4** Bei Verwendung von vorsteuerbelasteten Aufwendungen «im Rahmen» einer unternehmerischen Tätigkeit besteht ein Anspruch auf Abzug der Vorsteuern. Der Wortlaut «im Rahmen» (Art. 28 Abs. 1 MWSTG) gibt vor, dass die Aufwendung in einem objektiven Zusammenhang mit der unternehmerischen Tätigkeit zu stehen hat (vgl. BLUM, MWSTG Kommentar, Art. 28 MWSTG N 3). Entsprechend können für sämtliche Aufwendungen, welche im Rahmen dieser unternehmerischen Tätigkeiten erfolgt sind, gemäss Art. 28 ff. MWSTG die Vorsteuern abgezogen werden.

**2.8.5** Die Vorsteuer kann im unternehmerischen Bereich auch dann vollständig geltend gemacht werden, wenn die entsprechende Tätigkeit teilweise durch Spenden finanziert wird (Art. 33 Abs. 1 i.V.m. Art. 18 Abs. 2 Bst. d MWSTG). Eine Finanzierung durch Subventionen führt hingegen zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs (Art. 33 Abs. 2 i.V.m. Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG und Art. 29 der Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 [MWSTV, SR 641.201]).

**2.8.6** 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 somit die unternehmerische *Tätigkeit*. Daraus erhellt, dass für die Frage, ob zwischen Unternehmens- und Nicht-Unternehmensbereich im hier massgebenden Sinne klar und eindeutig unterschieden werden kann, nicht auf die Finanzierung der von der steuerpflichtigen Person verwendeten Vorleistungen abgestellt werden kann. Allein die Tatsache, dass einem Steuerpflichtigen ein geldwerter Vorteil in Form eines Nicht-Entgelts zufließt, lässt deshalb nicht auf das Vorliegen eines klar sowie eindeutig ausscheidbaren Nicht-Unternehmensbereiches schliessen (Urteil des BVGer A-1382/2015 vom 11. August 2015 E. 6.1, vgl. DIEGO CLAVADETSCHER, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015 [nachfolgend: Kommentar MWSTG], Art. 30 N 18).

**2.8.7** Zu fragen ist stattdessen danach, ob die Aktivitäten der steuerpflichtigen Person bzw. des Unternehmensträgers als solche in klar sowie eindeutig unterscheidbare Teile mit unternehmerischen und solche ohne unternehmerischen Charakter aufgetrennt werden können. Klar und eindeutig voneinander trennbare Unternehmens- und Nicht-Unternehmensbereiche sind vor diesem Hintergrund und mit Blick auf den Begriff des Unternehmens von Art. 10 Abs. 1 MWSTG 2009 (vgl. E. 2.4) insbesondere dann gegeben, wenn ein Tätigkeitsbereich auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtet ist und daneben ein anderer Tätigkeitsbereich des Steuerpflichtigen mit einer gewissen Eigenständigkeit besteht, bei welchem es an einer solchen Ausrichtung fehlt. Ob Letzteres der Fall ist, ist gestützt auf die Umstände des konkreten Einzelfalles zu beurteilen (Urteil des BVGer A-1382/2015 vom 11. August 2015 E. 6.1; vgl. CLAUDIO FISCHER, Kommentar MWSTG, Art. 10 N 82).

**2.8.8** Hat die ESTV eine Vorsteuerabzugskürzung beispielsweise vorzunehmen, weil der Steuerpflichtige eine solche unterlassen hat, steht ihr bei der Wahl der anzuwendenden Methode ein weiter Ermessensspielraum zu. Vom Gericht ist nur zu prüfen, ob die gewählte Methode sachgerecht ist und ob sich die Verwaltung bei der vorgenommenen Vorsteuerabzugskürzung innerhalb ihres Ermessensspielraums bewegt hat (Urteil des BVGer A-1382/2015 vom 11. August 2015 E. 7). Gleiches hat für eine Vorsteuerkorrektur zu gelten.

## **2.9**

**2.9.1** Die bisherigen Ausführungen beziehen sich auf den Fall, dass ein Unternehmensträger in erster Linie einen wirtschaftlichen Zweck verfolgt

und somit überwiegend unternehmerisch tätig ist, also einen grösseren unternehmerischen Bereich aufweist, neben dem allenfalls auch ein (kleinerer) nicht unternehmerischer Bereich besteht.

Auch Unternehmensträgern mit ideeller Zwecksetzung können unternehmerisch tätig sein (E. 2.6.2.1 a.E.; vgl. FISCHER, Kommentar MWSTG, Art. 10 N 82). Ist jedoch die Haupttätigkeit einer solchen Unternehmensträgerin nicht unternehmerischer Natur und betreibt sie daneben ein Unternehmen, stellt die unternehmerische Tätigkeit eine Nebentätigkeit dar. Das ändert allerdings nichts daran, dass auch Vorsteuerbelastungen, die bloss einen geringen Bezug zur unternehmerischen Tätigkeit aufweisen, zumindest teilweise in den unternehmerischen Bereich einzubeziehen sind, wobei die Bemessung nach den Regeln über die gemischte Verwendung erfolgt (Art. 30 MWSTG; vgl. CLAVADETSCHER, Stellung des Unternehmens, S. 242; BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, a.a.O., § 7 Rn. 53).

**2.9.2** Dies ergibt sich auch mit Blick auf das Ziel der seit 2010 geltenden Mehrwertsteuergesetzgebung, nämlich der Entlastung der Unternehmen von der *taxe occulte* (E. 2.7.3). Alles, was mit dem Unternehmen in Zusammenhang steht, sollte (mit wenigen Ausnahmen) von der Tragung der Mehrwertsteuer entlastet werden, nicht aber auch nicht unternehmerische Tätigkeiten. Der Endverbrauch soll weiterhin besteuert werden. Im nicht unternehmerischen Bereich dürfen keine Vorsteuern abgezogen werden. Das zeigt sich auch darin, dass gar keine Vorsteuern abgezogen werden könnten, wenn nur ein nicht unternehmerischer und nicht noch ein unternehmerischer Bereich vorliegen würde. Dann gilt die Organisation in jedem Fall als Endverbraucherin und kann keine Vorsteuern geltend machen. Ein relativ gesehen kleiner unternehmerischer Bereich darf nun nicht dazu führen, dass (nahezu) sämtliche Vorsteuern, also auch solche, die mit dem wesentlich grösseren nicht unternehmerischen Bereich zusammenhängen, abgezogen werden dürften, würde dies doch zu einer Ungleichbehandlung mit jenen Gesellschaften mit ideellem Zweck führen, die gar kein Unternehmen führen, und somit der Wettbewerbsneutralität der Mehrwertsteuergesetzgebung (E. 2.1.2) zuwiderlaufen. Das Bundesgericht hat dem insofern Rechnung getragen, als nicht nur aufgrund einer nach aussen deutlich erkennbaren separaten Tätigkeit einen vom unternehmerischen Teil zu trennenden nicht unternehmerischen Bereich anzunehmen ist, sondern auch bei einer klaren Zweckbestimmung, die von jener der unternehmerischen Tätigkeit abweicht (BGE 142 II 488 E. 3.3.2 f.; s.a. oben E. 2.8.3).

Die ESTV hat diese Rechtsprechung in ihrer Verwaltungspraxis wie folgt umgesetzt: «Wer ideelle Zwecke verfolgt und dazu ein Unternehmen betreibt, kann neben dem unternehmerischen auch einen nicht-unternehmerischen Bereich haben. Ein nicht-unternehmerischer Bereich liegt vor, wenn nicht auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete Tätigkeiten nach aussen ausgeübt werden. Dies kann vor allem bei Hilfsorganisationen, sozialtätigen und karitativen Einrichtungen der Fall sein» (MWST-Info 09 Vorsteuerabzug und Vorsteuerkorrektur, Ziff. 1.4.2.4).

**2.9.3** Der altrechtliche Zustand, wonach die Finanzierung durch Spenden zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs führten, darf dabei nicht wiederhergestellt werden. Dass dies passiert, kann mittels der gewählten Methode der Verteilung von Vorsteuern auf den unternehmerischen Bereich einerseits und den nicht unternehmerischen Bereich andererseits verhindert werden. Entscheidend ist – wie bereits dem Wortlaut von Art. 30 Abs. 1 MWSTG zu entnehmen ist – die *Verwendung* der Mittel durch die steuerpflichtige Person, nicht aber, wie die Mittel finanziert werden. Dass dieser Ansatz dazu führt, dass das Ergebnis im Einzelfall nahe an jenes herankommen kann, welches unter dem aMWSTG galt, spricht nicht gegen die Anwendung dieser Methode. Der Grund dafür, dass die Vorsteuer nicht oder nur teilweise abgezogen werden kann, liegt nicht darin, dass eine Tätigkeit durch Spenden finanziert wurde, sondern darin, dass im betreffenden Bereich keine unternehmerische Tätigkeit vorliegt (vgl. GLAUSER, a.a.O., S. 14).

Mit anderen Worten führt die Qualifikation als Nicht-Entgelt (mit Ausnahme der Nicht-Entgelte im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. a-c) nicht zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs. Ob hingegen eine Korrektur des Vorsteuerabzugs vorgenommen wird, hängt davon ab, ob die Güter und Dienstleistungen, welche mit der Vorsteuer belastet sind, für ausgenommene Leistungen beziehungsweise nicht im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit verwendet werden (zum Ganzen: Urteil des BVGer A-623/2021 vom 4. Februar 2022 E. 2.9).

## **2.10**

**2.10.1** 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 Versteu-

erung 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-2953/2020 vom 27. September 2021 E. 3, A-1223/2019 vom 29. April 2020 E. 3.6, 4.3 und 4.5; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-623/2021 vom 4. Februar 2022 E. 2.10.1).

**2.10.2** Verwendet die steuerpflichtige Person (im unternehmerischen Bereich) vorsteuerbelastete Leistungen sowohl für Zwecke, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für andere Zwecke (sog. gemischte Verwendung), so hat sie den Vorsteuerabzug nach dem Verhältnis der Verwendung zu korrigieren (vgl. Art. 30 Abs. 1 MWSTG).

Das MWSTG enthält keine detaillierte Regelung zum Vorgehen bei der Vorsteuerabzugskorrektur infolge gemischter Verwendung. Die Vorsteuerabzugskorrektur hat jedenfalls im Einzelfall «sachgerecht» zu sein (Art. 68 Abs. 1 MWSTV). Als sachgerecht erachtet wird «jede Anwendung einer oder mehrerer Methoden, die den Grundsatz der Erhebungswirtschaftlichkeit berücksichtigt, betriebswirtschaftlich nachvollziehbar ist und die Vorsteuern nach Massgabe der Verwendung für eine bestimmte Tätigkeit zuteilt» (Art. 68 Abs. 2 MWSTV). Zur Auswahl stehen verschiedene Methoden (Art. 65 ff. MWSTV), welche von der ESTV in ihrer Praxis näher erläutert werden (MWST-Info 09 Ziff. 4; Urteil des BVGer A-2496/2020 vom 18. November 2020 E. 2.2.3; vgl. [noch zum aMWSTG] Urteil des BGer 2C\_1095/2018 vom 19. September 2019 E. 7.3; ausführlich zu den einzelnen Methoden ferner: Urteil des BVGer A-6253/2018 vom 10. Dezember 2019 E. 2.4.1 und 2.4.2 ff.).

Dazu gehört die so genannte «3-Topf-Methode» (MWST-Info 09 Ziff. 4.5.1; nachfolgend E. 2.10.3) und innerhalb dieser die Vorsteuerkorrektur nach Aufwandschlüssel, den die Vorinstanz insbesondere für steuerpflichtige Personen vorsieht, die ideelle Zwecke verfolgen und neben dem unternehmerischen auch einen nicht unternehmerischen Bereich haben (MWST-Info 09 Ziff. 11.5; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-623/2021 vom 4. Februar 2022 E. 2.10.2; nachfolgend E. 2.10.4).

**2.10.3** Bei der «3-Topf-Methode» sind sämtliche Vorsteuerbeträge, soweit dies möglich ist, direkt der unternehmerischen, zum Vorsteuerabzug berechtigenden Tätigkeit (sog. Topf A) beziehungsweise der nicht unternehmerischen Tätigkeit und der unternehmerischen, nicht zum Vorsteuerab-

zug berechtigenden Tätigkeit (sog. Topf B) zuzuordnen. Die übrigen Vorsteuern (sog. Topf C) sind anteilmässig aufzuteilen, analog der Zusammensetzung des Gesamtumsatzes (MWST-Info 09 Ziff. 4.5.1).

**2.10.4** Auch bei der Vorsteuerkorrektur nach einem Aufwandschlüssel sind zunächst sämtliche Vorsteuerbeträge, soweit dies möglich ist, direkt der unternehmerischen, zum Vorsteuerabzug berechtigenden Tätigkeit zuzuordnen (Topf A). Weiter werden sämtliche Vorsteuerbeträge, soweit möglich, direkt der nicht unternehmerischen Tätigkeit und der unternehmerischen, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Tätigkeit zugeordnet (Topf B). Die übrigen Vorsteuern können nur im Verhältnis des korrigierten Gesamtumsatzes aus dem unternehmerischen Bereich zum bereinigten Gesamtaufwand in Abzug gebracht werden (Topf C). Der korrigierte Gesamtumsatz aus dem unternehmerischen Bereich berechnet sich dabei nach dem zum Vorsteuerabzug berechtigenden Gesamtumsatz exklusive Mehrwertsteuer aus dem unternehmerischen Bereich abzüglich des Aufwandes aus dem Topf A exklusive Mehrwertsteuer. Der bereinigte Gesamtaufwand berechnet sich nach dem Gesamtaufwand des Rechtsträgers exklusive Mehrwertsteuer abzüglich des Aufwandes des Topfs A exklusive Mehrwertsteuer abzüglich des Aufwandes des Topfs B (MWST-Info 09 Ziff. 11.5).

**2.11** Zu den MWST-Infos ist Folgendes festzuhalten:

**2.11.1** In Anwendung von Art. 65 Abs. 3 MWSTG ist die ESTV gehalten, alle Praxisfestlegungen ohne zeitlichen Verzug zu veröffentlichen. Die von den Verwaltungsbehörden veröffentlichten Broschüren, Kreisschreiben und Merkblätter stellen lediglich Verwaltungsverordnungen dar, das heisst generelle Dienstanweisungen, die sich an nachgeordnete Behörden oder Personen wenden und worin die Verwaltungen ihre Sichtweise darlegen. Sie dienen der Sicherstellung einer einheitlichen, gleichmässigen und sachrichtigen Praxis des Gesetzesvollzugs (BVGE 2010/33 E. 3.3.1; MARTIN KOCHER, Kommentar MWSTG, Art. 65 N 31; MICHAEL BEUSCH, Was Kreisschreiben dürfen und was nicht, in: Der Schweizer Treuhänder 2005, S. 613 ff.). Als solche sind sie für die als eigentliche Adressaten figurierenden Verwaltungsbehörden verbindlich, wenn sie nicht klarerweise einen verfassungs- oder gesetzeswidrigen Inhalt aufweisen (Urteile des BVGer A-623/2021 vom 4. Februar 2022 E. 2.11.1, A-5601/2019 vom 6. Mai 2020 E. 1.7.1, A-2204/2018 vom 16. Dezember 2019 E. 3.2, A-6253/2018 vom 10. Dezember 2019 E. 2.6.1; MICHAEL BEUSCH, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.],

Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl. 2017, Art. 102 N 15 ff.).

**2.11.2** Nicht verbindlich sind Verwaltungsverordnungen dagegen für die Justizbehörden, deren Aufgabe es ist, die Einhaltung von Verfassung und Gesetz im Einzelfall zu überprüfen (vgl. BGE 145 II 2 E. 4.3; vgl. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 2.173 f.). Die Gerichtsbehörden sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheidung allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen darstellen. Dies gilt umso mehr, als es nicht Aufgabe der Gerichte ist, als Zweitinterpreten des der Verwaltungsverordnung zugrunde liegenden Erlasses eigene Zweckmässigkeitsüberlegungen an die Stelle des Vollzugskonzepts der zuständigen Behörde zu setzen (vgl. BGE 146 I 105 E. 4.1, 146 II 359 E. 5.3, 141 V 139 E. 6.3.1; BVGE 2010/33 E. 3.3.1, 2007/41 E. 3.3). Von selbst versteht sich angesichts der herausragenden Bedeutung, welche dem Legalitätsprinzip im Schweizer Steuerrecht zukommt, dass eine Verwaltungsverordnung oder gar eine bloss nicht schriftlich festgehaltene Praxis unter keinen Umständen alleinige Grundlage für die wie auch immer ausgestaltete steuerliche Erfassung eines Sachverhalts darstellen kann (vgl. BGE 131 II 1 E. 4.1; BVGE 2010/33 E. 3.3.1, 2007/41 E. 4.1, Urteile des BVGer A-623/2021 vom 4. Februar 2022 E. 2.11.2, A-5601/2019 vom 6. Mai 2020 E. 1.7.2, A-2204/2018 vom 16. Dezember 2019 E. 3.2, A-6253/2018 vom 10. Dezember 2019 E. 2.6.2).

### **3.**

Streitig und zu prüfen ist im vorliegenden Fall die Auszahlung des Guthabens von Fr. 1'998.-- aus der Steuerperiode 2013 an den Beschwerdeführer sowie die Nachforderung für die Steuerperioden 2014, 2015 und 2016 von Fr. 94'462.-- Mehrwertsteuer (E. 1.5.2). Zu letzteren liegt der Hauptstreitpunkt darin, ob die mit den Aufführungen des Musicals «Life on Stage» generierten Einnahmen als unternehmerische Tätigkeit zu qualifizieren ist. Dies hätte zur Folge, dass der Beschwerdeführer alle Vorsteuern im Zusammenhang mit dem Musical in Abzug bringen könnte.

### **4.**

**4.1** Die Vorinstanz hat den entsprechenden expliziten Antrag des Beschwerdeführers auf Auszahlung des Guthabens von Fr. 1'998.-- aus der Steuerperiode 2013 in dessen Einsprache vom 27. September 2019 (Ziffer 4 der Anträge) in ihrem abschlägigen Einspracheentscheid (nur) implizit abgewiesen. Im angefochtenen Einspracheentscheid vom 9. März 2021

fehlen dazu die einschlägigen Rechtsgrundlagen sowie eine konkrete Begründung. Erst in der Vernehmlassung vom 21. Juni 2021 hält die Vorinstanz dafür, dass sie im vorliegenden Fall – gestützt auf Art. 88 Abs. 2 Bst. b i.V.m. Art. 94 Abs. 1 Bst. a MWSTG – ohnehin zur Einbehaltung des erwähnten Überschusses berechtigt wäre.

**4.2** Gemäss Art. 94 Abs. 1 Bst. a MWSTG kann der Überschuss zur Tilgung von Schulden aus früheren Abrechnungs- oder Steuerperioden verwendet werden. Diesbezüglich muss die Verwaltung keine Gefährdung geltend machen und die Frage des Vergütungszinses stellt sich nicht (CLAVADETSCHER, Kommentar MWSTG, Art. 94 N 2). Es erübrigen sich demnach weitere Erhebungen betreffend Gefährdung des Steuerguthabens. Die Vorinstanz ist somit ermächtigt, die Fr. 1'998.-- Überschuss aus der Steuerperiode 2013 zur Sicherstellung der Steuerforderung in Höhe von Fr. 3'819.-- für die insoweit unbestrittene Vorperiode 2012 (E. 1.5.2) einzuhalten. Der Antrag des Beschwerdeführers auf Auszahlung des Guthabens von Fr. 1'998.-- aus der Steuerperiode 2013 ist daher abzuweisen.

## **5.**

Im Folgenden ist die Mehrwertsteuerforderung für die Steuerperioden 2014, 2015 und 2016 zu beurteilen.

**5.1** Die Vorinstanz forderte vom Beschwerdeführer gemäss ihrer Verfügung vom 27. August 2019 nach neuer Ermittlung der die Steuerperioden 2014 bis 2016 betreffenden Steuernachbelastung gemäss Ziff. 3 der EM («Vorsteuerabzüge nicht-unternehmerischer Bereich Musical») Fr. 94'462.-- Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins seit dem 8. Dezember 2015 nach (siehe dazu auch E. 5.4.4). Der Beschwerdeführer bestreitet diese im angefochtenen Einspracheentscheid unter Ziff. II/4 vollumfänglich bestätigte Steuernachforderung.

**5.1.1** Der Beschwerdeführer bringt vor, die Vorinstanz mache gemäss ihrem Einspracheentscheid «die unternehmerische Tätigkeit und damit auch die Steuerpflicht vom verfolgten Zweck abhängig», was den «in Art. 10 Abs. 1 MWSTG festgehaltenen Grundsatz, dass der Zweck eben keine Rolle spiele, verletze. So habe auch das Bundesverwaltungsgericht bereits in seinem Urteil A-3149/2012 vom 4. Januar 2013 festgehalten, dass der Beweggrund, weshalb eine Tätigkeit ausgeübt werde, für die Beurteilung des Vorliegens einer unternehmerischen Tätigkeit und somit der Steuerpflicht nicht relevant sei.

**5.1.2** Die Vorinstanz entgegnet, dass laut BGE 142 II 488 E. 3.3.3 von einer eigenständigen nicht unternehmerischen Unternehmenseinheit unter anderem bei «einer klaren Zweckbestimmung, die von jener der unternehmerischen Tätigkeit abweicht», auszugehen sei. Diese Relevanz der klaren Zweckbestimmung im Rahmen der Klärung der Frage, ob bei einem Unternehmen ein eigenständiger nicht unternehmerischer Bereich vorliege, verletze keineswegs Art. 10 Abs. 1 MWSTG, da diese Bestimmung die grundsätzliche subjektive Mehrwertsteuerpflicht des Betreibers eines Unternehmens und nicht die Frage des Bestehens bzw. der Trennbarkeit verschiedener Unternehmensbereiche regle. Ebenso sei es im Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3149/2012 vom 4. Januar 2013 um die grundsätzliche Klärung der subjektiven Mehrwertsteuerpflicht gegangen und nicht um die Frage des Vorliegens einer eigenständigen nicht unternehmerischen Unternehmenseinheit, so dass der Beschwerdeführer daraus im hier massgeblichen Kontext schon deshalb nichts zu seinen Gunsten abzuleiten vermöge.

**5.1.3** Wie bereits eingehend dargelegt, regelt Art. 10 Abs. 1 MWSTG die Mehrwertsteuerpflicht an sich und nicht die Frage des Bestehens bzw. der Trennbarkeit verschiedener Unternehmensbereiche (E. 2.4, 2.5, 2.6.2.1, 2.6.2.2 und 2.8.7). Die Unterscheidung eines unternehmerischen und eines nicht unternehmerischen Bereichs im Hinblick auf die in Art. 28 Abs. 1 MWSTG geregelten Vorsteuerkorrektur kann daher von vornherein keine Verletzung von Art. 10 Abs.1 MWSTG begründen.

**5.1.4** Es ging im bundesverwaltungsgerichtlichen Verfahren A-3149/2012 um die Mehrwertsteuersubjektivität eines Abenteurers/Extremsportlers, der ein Segelschiff erworben und umbauen hat lassen, um als erster Schweizer mit einem Zweimastsegelschiff die Antarktis zu umsegeln. Die entsprechenden, wiederholten und mehrjährigen Werbebemühungen auf der Website sowie auf dem Segelboot qualifizierte das Bundesverwaltungsgericht als unternehmerisch und bejahte die Mehrwertsteuerpflicht (Urteil des BVGer A-3149/2012 vom 4. Januar 2013 E. 4.4 und 5). Vorliegend ist jedoch nicht die Mehrwertsteuerpflicht des Beschwerdeführers an sich streitig (E. 5.1), sondern lediglich die für die Vorsteuerkorrektur massgebende Vorfrage, ob ein nicht unternehmerischer Bereich ausgeschieden werden kann. Die Argumentation des Beschwerdeführers findet daher im Urteil des BVGer A-3149/2012 vom 4. Januar 2013 keine Stütze. Zur Trennbarkeit des unternehmerischen und des nicht unternehmerischen Teils des Beschwerdeführers siehe sogleich E. 5.2.

**5.2** Unter den Parteien ist zudem streitig, ob beim Beschwerdeführer der unternehmerische Teil vom nicht unternehmerischen Teil trennbar ist.

**5.2.1** Der Beschwerdeführer legt dar, dass im Falle des Vorliegens eines unternehmerischen Bereiches dieser eine wirtschaftliche Einheit darstelle, welcher alle Aktivitäten zuzuordnen seien, «die einen Zusammenhang mit der unternehmerischen Tätigkeit» aufwiesen. In casu sei «offensichtlich, dass die den Sponsoren erbrachten Leistungen einen Zusammenhang mit den Aufführungen des Musicals» hätten, was auch auf die Bücherverkäufe und die erbrachten gastgewerblichen Leistungen zutrefe. Des Weiteren könnten die Aufführungen der Musicals «nicht gleichzeitig einen unternehmerischen und einen nicht unternehmerischen Bereich darstellen». Da «keine klare Trennung vorgenommen werden» könne, bleibe es «nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung bei einem einzigen, unternehmerischen Bereich».

Des Weiteren wendet der Beschwerdeführer ein, für das Vorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit sei nicht erforderlich, dass mit den «Einnahmen aus Leistungen sämtliche Aufwendungen gedeckt werden» könnten. Nur wenn «die Tätigkeit durch Nicht-Entgelte finanziert» werde und «ein allfälliges (steuerbares) Entgelt bloss symbolischen oder Bagatell-Charakter» habe, liege «nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung eine nicht unternehmerische Tätigkeit vor». Bei ihm (dem Beschwerdeführer) deckten die «Entgelte alleine aus dem Sponsoring» ca. 16 % des Gesamtaufwandes, womit seine Tätigkeit offensichtlich «eine unternehmerische» sei. Im Urteil 2C\_781/2014 vom 19. April 2015 E. 5.8 habe das Bundesgericht festgehalten, dass Entgelte, die zwischen 4,4 % und 9,9 % des Gesamtaufwandes ausmachen würden zwar deutlich untergeordnet seien, aber nicht bloss als symbolisch betrachtet werden könnten.

**5.2.2** Gemäss Vorinstanz ergibt sich aus den bundesgerichtlichen Ausführungen gemäss BGE 142 II 488 E. 3.3.3, dass auch bei einer klaren Zweckbestimmung, welche von jener der unternehmerischen Tätigkeit abweiche, von einer eigenständigen nicht unternehmerischen Unternehmenseinheit auszugehen sei, da bei dieser Konstellation die Trennung der Unternehmensbereiche ebenfalls ausreichend klar vollzogen werden könne. Bei Unternehmensträgern mit ideeller Zwecksetzung stelle die unternehmerische Tätigkeit gemäss der Lehre lediglich eine Nebentätigkeit dar, welche eng auszulegen sei. Die Organisation bzw. Durchführung der Musicals – für welche kein Eintrittsgeld verlangt werde – stünden eindeutig im Kontext mit der Verfolgung der ideellen Zwecke des Beschwerdeführers (nämlich der

Bearbeitung, Unterstützung und Förderung biblischer, evangelistischer sowie gemeinnütziger Anliegen), während (beispielsweise) seine Leistungen im Bereich des Sponsorings (Gegenleistungen für seine entsprechenden Bekanntmachungs- bzw. Werbeleistungen) oder seine Bücherverkäufe im aufgezeigten Zusammenhang nur als unternehmerische Nebentätigkeiten qualifiziert werden könnten.

Die Vorinstanz entgegnet weiter, dass unter anderem die Tätigkeit des Beschwerdeführers im Bereich des Sponsorings ohnehin als unternehmerische Nebentätigkeit zu qualifizieren ist, weshalb sich die Frage nach einem allfälligen Symbol- bzw. Bagatellcharakter der diesbezüglichen Entgelte (Zahlungen der Sponsoren) im vorliegenden Fall gar nicht stelle. Vielmehr sei davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer von den Sponsoren wirtschaftlich adäquate Gegenleistungen für seine entsprechenden Bekanntmachungs- bzw. Werbeleistungen erhalte. Ebenso wenig stelle sich die Frage bloss symbolischer Entgelte im nicht unternehmerischen Bereich des Beschwerdeführers, da für den Besuch der von ihm organisierten bzw. durchgeführten Musicals keine Eintrittsgelder zu entrichten seien. Demzufolge vermöge der Beschwerdeführer aus dem von ihm angeführten Urteil des BGer 2C\_781/2014 vom 19. April 2015 E. 5.6 sowie E. 5.8 in casu nichts zu seinen Gunsten abzuleiten.

**5.3** Bei der Unterscheidung zwischen einem unternehmerischen und einem nicht unternehmerischen Bereich eines Unternehmensträgers ist unerheblich, wie die Bereiche finanziert werden. Es kommt einzig darauf an, ob mit den in den unterschiedlichen Bereichen ausgeführten Tätigkeiten nachhaltig Einnahmen aus selbständiger Tätigkeit erzielt werden sollen (unternehmerischer Bereich) oder nicht (nicht unternehmerischer Bereich) (Urteil des BVGer A-623/2021 vom 4. Februar 2022 E. 3.1.4).

**5.3.1** Unbestritten und dem Zweck des Beschwerdeführers zu entnehmen ist (Sachverhalt, Bst. A), dass es sich bei ihm um einen Verein mit ideeller Zielsetzung handelt. Seine Haupttätigkeit ist denn auch diesem Zweck gewidmet. Wesentlich im Hinblick auf die Erreichung dieses Zwecks ist die Durchführung christlicher Musicals («Life on Stage»-Veranstaltungen).

**5.3.2** Zu diesen Musicalaufführungen lassen sich den Akten (insbesondere Beilage 3 der Eingabe des Beschwerdeführers vom 30. April 2018; Sachverhalt, Bst. D) die folgenden unter den Parteien unbestrittenen Informationen entnehmen: Im Zeitraum der hier relevanten Steuerperioden 2014 und 2016 führte der Beschwerdeführer Musicals durch, bei denen jeweils

kein Eintrittsgeld verlangt wurde. Finanziert wurden die «Life on Stage»-Veranstaltungen («regionale Evangelisations-Kampagnen») in etwa zu 70 % aus Privatspenden (ca. 24 %), Beiträgen von Kirchen bzw. kirchenähnlichen Organisationen (ca. 20 %) sowie aus (im Rahmen der «Life on Stage»-Veranstaltungen entrichteten) Kollekten (ca. 26 %). Neben diesen Spendeneinnahmen erzielte der Beschwerdeführer allerdings auch Entgelte aus Leistungen. Dazu zählen der Verkauf von Lebensmitteln im Kontext mit den Musicals, dem Verkauf anderer Gegenstände wie beispielsweise Bücher oder T-Shirts, aus Bekanntmachungsleistungen (Sponsoring) zugunsten von Firmen. Darüber hinaus erbrachte der Beschwerdeführer bis zum Verkauf der Ferienliegenschaft im Jahr 2016 im hier massgeblichen Zeitraum auch Beherbergungsleistungen. Die Einnahmen gingen alle an den Beschwerdeführer. Bekanntmachungsleistungen, die gemeinnützige Organisationen zugunsten Dritter erbringen, sind zwar grundsätzlich nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 27 MWSTG von der Mehrwertsteuer ausgenommen, der Beschwerdeführer hat im hier relevanten Zeitraum jedoch nach Art. 22 Abs. 1 MWSTG für deren Versteuerung optiert (Einspracheentscheid vom 9. März 2021 Ziff. II/4.2 Fn. 2).

Die Organisation und Durchführung der Musicals verfolgen klarerweise und unabhängig von der erwähnten Finanzierung (E. 5.3) zu 70 % aus Privatspenden, Beiträgen von Kirchen bzw. kirchenähnlichen Organisationen sowie aus Kollekten die ideellen Zwecke des Beschwerdeführers, nämlich die Bearbeitung, Unterstützung und Förderung biblischer, evangelistischer sowie gemeinnütziger Anliegen. Das bedeutet, der eigentliche Beweggrund zur Veranstaltung der Musicals bildet nicht die Erzielung von Einnahmen, sondern die Verfolgung ideeller Zwecke. Die Musicalaufführungen sind demnach als nicht unternehmerische Tätigkeit zu qualifizieren (vgl. Urteil des BVerG A-623/2021 vom 4. Februar 2022 E. 3.1.5 betreffend karitative Leistungen). Demgegenüber sind der Verkauf von Lebensmitteln und diverser anderer Gegenstände (z.B. Bücher und T-Shirts), Bekanntmachungsleistungen (bzw. Sponsoring oder Werbeleistungen) sowie im hier relevanten Zeitraum auch Beherbergungsleistungen als unternehmerische Tätigkeiten zu betrachten. Mit der Vorinstanz ist festzuhalten, dass die Tätigkeit des Beschwerdeführers im Bereich des Sponsorings demnach (ohnehin) als unternehmerische Nebentätigkeit zu qualifizieren ist, weshalb sich die Frage nach einem allfälligen Symbol- bzw. Bagatelldarakter der diesbezüglichen Entgelte (Zahlungen der Sponsoren) vorliegend nicht stellt (E. 5.2.1). Somit ist auch das vom Beschwerdeführer zitierte Urteil des BVerG 2C\_781/2014 vom 19. April 2015 (= BGE 141 II 199) nicht einschlägig. Es kann insbesondere auch keine Rede davon sein, die kulturell-

ideelle Tätigkeit (Musicalaufführungen) diene dazu, die unternehmerische Tätigkeit des Beschwerdeführers finanziell zu fördern (wie dies im dem BGE 142 II 488 zugrundeliegenden Sachverhalt der Fall war, wo es ebenfalls um kulturelle Leistungen ging). Im Gegenteil dient vorliegend der (relativ kleine) unternehmerische Bereich der Unterstützung des (wesentlich grösseren) ideellen (nicht unternehmerischen) Bereichs (vgl. Urteil des BVGer A-623/2021 vom 4. Februar 2022 E. 3.1.6).

**5.3.3** Aus dem Gesagten ergibt sich zusammenfassend, dass der Beschwerdeführer neben einem (relativ kleinen) unternehmerischen Bereich (Sponsoring [Bekanntmachungsleistungen], Bücherverkäufe, gastgewerbliche Leistungen, Beherbergungsleistungen) auch über einen (relativ grossen) nicht unternehmerischen Bereich (Musicalaufführungen) verfügt. Dies führt dazu, dass die vom Beschwerdeführer geltend gemachten Vorsteuern im nicht unternehmerischen Bereich der Musicalaufführungen zu korrigieren sind (E. 2.8.6).

**5.4** Schliesslich ist die angewendete Methode für die Vorsteuerkorrektur zu überprüfen.

**5.4.1** Hierzu bringt der Beschwerdeführer vor, eine Vorsteuerkorrektur habe – sofern sie notwendig sei – nach der Verwendung zu erfolgen. Bei der «Methode des Aufwandschlüssels» handle es sich «allerdings um eine Methode, welche die Finanzierung in den Vordergrund» stelle. Eine Korrektur des Vorsteuerabzugs aufgrund der Finanzierung könne «nur erfolgen, wenn die steuerpflichtige Person Subventionen» erhalte. Eine «Vorsteuerkürzung aufgrund des Erhalts von Spenden» sei «mit der Totalrevision des MWSTG per 2010 vom Gesetzgeber aufgehoben» worden. Die erwähnte «Methode des Aufwandschlüssels» widerspreche demnach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung und erweise sich als bundesrechtswidrig.

**5.4.2** Die Vorinstanz entgegnet im Wesentlichen, eine Vorsteuerverteilung nach dem Umsatzschlüssel würde bei solchen Konstellationen aus verschiedenen Gründen nicht zu einem sachgerechten Ergebnis führen, da im nicht unternehmerischen (bzw. ideellen) Bereich regelmässig keine (oder nur sehr geringfügige) Umsätze erzielt würden. Ob der nicht unternehmerische Bereich durch Spenden (nach Art. 18 Abs. 2 Bst. d MWSTG) oder auf andere Weise (beispielsweise durch Stiftungskapital) finanziert werde, sei ohne Belang. Mit dem sich auf Art. 28 Abs. 1 MWSTG stützenden Aus-

schluss des Vorsteuerabzugsrechts für den nicht unternehmerischen Bereich (in casu den ideellen Bereich des Beschwerdeführers) bestehe eine Gleichstellung mit anderen beispielsweise kirchlichen Organisationen, die lediglich einen nicht unternehmerischen Bereich aufweisen würden und daneben nicht auch unternehmerisch tätig seien. Solchen (beispielsweise kirchlichen) Organisationen stehe ebenfalls kein Vorsteuerabzugsrecht zu.

**5.4.3** Vorliegend wird weder geltend gemacht noch ist ersichtlich, dass der Beschwerdeführer Subventionen erhält. Somit erübrigen sich entsprechende bundesverwaltungsgerichtliche Weiterungen. Mit der Vorinstanz kann festgehalten werden, dass durch die von dieser angewandten Berechnungsmethode nicht etwa der altrechtliche Zustand wiederhergestellt wird, unter welchem Spenden zu einer Kürzung des Vorsteuerabzuges führten. Vielmehr hat die Vorinstanz die Vorsteuer dahingehend korrigiert, dass sie den Vorsteuerabzug nur für den unternehmerischen Bereich des Beschwerdeführers zugelassen hat. Die Art der Finanzierung (soweit sie mittels Spenden oder durch Entgelte erfolgte) wurde dabei ausser Acht gelassen (E. 2.9.3; vgl. auch Urteil des BVerfG A-623/2021 vom 4. Februar 2022 E. 3.2.3).

**5.4.4** Auf eine detaillierte Analyse der Berechnung der Vorinstanz kann hier verzichtet werden. Die Vorinstanz wertete die Methode des Aufwandschlüssels aufgrund der vom Beschwerdeführer unterlassenen Vorsteuerkorrektur (im nicht unternehmerischen Bereich der Musicals) als sachgerechter als die an den Umsatzschlüssel anknüpfende Korrekturmethode gemäss Ziff. 3 der EM («Vorsteuerabzüge nicht unternehmerischer Bereich Musical») (E. 5.1). Der Vorinstanz steht bei der Wahl der Methode zur Vorsteuerkorrektur wie dargelegt ein weiter Ermessensspielraum zu (E. 2.8.8 und 5.3.3). Sie hat sich für die Berechnung im vorliegenden Fall an die MWST-Info 09 gehalten (E. 2.10.2-2.10.4). Der Beschwerdeführer setzt sich – wie erwähnt (E. 5.4.1) – nicht mit der konkreten Berechnung auseinander. Die Vorgehensweise der Vorinstanz (dazu Beilagen 2 und 3 ihrer Verfügung vom 27. August 2019), die sich auf ihr Merkblatt (MWST-Info 09) stützt, erscheint nicht als willkürlich, sondern als der vorliegenden Situation angemessen (vgl. Urteil des BVerfG A-623/2021 vom 4. Februar 2022 E. 3.2.2). Somit ist die vorinstanzliche Berechnung der (Gesamt-)Höhe der Nachforderung von Fr. 103'009.-- Mehrwertsteuer für die Steuerperioden 2012 bis 2016 (Zeit vom 1. Januar 2012 bis zum 31. Dezember 2016) nicht zu beanstanden.

**6.**

Zusammenfassend erweisen sich die Rügen des Beschwerdeführers gegen den angefochtenen Einspracheentscheid der Vorinstanz vom 9. März 2021 als unbegründet. Die Vorinstanz hat demzufolge vom Beschwerdeführer für die Steuerperioden 2012 bis 2016 (Zeit vom 1. Januar 2012 bis zum 31. Dezember 2016) über die für diese Perioden deklarierten Beträge hinaus zu Recht Fr. 103'009.-- Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins seit dem 8. Dezember 2015 (mittlerer Verfall) nachgefordert. Die Beschwerde ist vollumfänglich abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

**7.**

**7.1** Ausgangsgemäss hat der unterliegende Beschwerdeführer die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 4'500.-- festzusetzen (vgl. Art. 1, 2 und 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR173.320.2]). Der in gleicher Höhe einbezahlte Kostenvorschuss ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

**7.2** 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).

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird vollumfänglich abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

**2.**

Die Verfahrenskosten von Fr. 4'500.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Der in gleicher Höhe einbezahlte Kostenvorschuss wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

**3.**

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

**4.**

Dieses Urteil geht an den Beschwerdeführer und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Keita Mutombo

Kaspar Gerber

**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: