



## Urteil vom 4. Februar 2022

---

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),  
Richter Keita Mutombo,  
Richterin Annie Rochat Pauchard,  
Gerichtsschreiberin Susanne Raas.

---

Parteien

**X.** \_\_\_\_\_ [...], ...,  
vertreten durch KPMG AG, ...,  
Beschwerdeführerin,

gegen

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

---

Gegenstand

Mehrwertsteuer (nicht unternehmerischer Bereich,  
Vorsteuerkorrektur; 2015-2017).

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

Die Stiftung «X. \_\_\_\_\_» ([...]; nachfolgend: Steuerpflichtige) ist – soweit hier interessierend – seit dem [...] 2015 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen Personen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV; nachfolgend auch: Vorinstanz) eingetragen. Ihr Zweck besteht gemäss den eingereichten Stiftungsstatuten hauptsächlich in der [Unterstützung der Arbeit der Kirche und von Entwicklungsprojekten zugunsten wirtschaftlich und sozial benachteiligter Menschen weltweit].

**B.**

Vom 10. bis 12. Oktober 2018 führte die Vorinstanz bei der Steuerpflichtigen eine Kontrolle betreffend die Steuerperioden 2013 bis 2017 (Zeitraum vom 1. Januar 2013 bis 31. Dezember 2017) durch, anlässlich derer sie unter anderem eine Vorsteuerkorrektur aufgrund nicht unternehmerischer Tätigkeit sowie eine Vorsteuerkürzung wegen Erhalt von Subventionen geltend machte. In der Einschätzungsmittelung Nr. [...] wurden für die Steuerperioden 2013 bis 2017 Mehrwertsteuern von Fr. 372'796.-- zuzüglich Verzugszins nachverlangt, wobei Fr. 361'423.-- (Fr. 62'128.-- für die Steuerperiode 2015, Fr. 155'672.-- für die Steuerperiode 2016 und Fr. 143'623.-- für die Steuerperiode 2017) auf Vorsteuerkorrekturen entfielen.

**C.**

Die Steuerpflichtige bestritt mit Schreiben vom 7. Januar 2019 die Rechtmässigkeit der genannten Einschätzungsmittelung und verlangte eine einlässlich begründete Verfügung. Sie teilte mit, den Betrag von Fr. 372'796.-- nur mit dem Ziel zu begleichen, den Zinsenlauf zu unterbrechen, wobei die Begleichung keine Anerkennung der Steuerkorrektur bzw. keine Anerkennung des Betrages der Einschätzungsmittelung darstelle.

**D.**

Mit Verfügung vom 17. September 2020 bestätigte die Vorinstanz die Steuernachforderung zuzüglich Verzugszins. Sie hielt fest, eine Vorsteuerkorrektur sei vorzunehmen, weil die Steuerpflichtige, die sich vor allem durch Spenden finanziere, neben einem unternehmerischen auch einen nicht unternehmerischen Tätigkeitsbereich führe. Sie (die Vorinstanz) habe eine solche Korrektur nach dem Aufwandschlüssel vorgenommen.

**E.**

Die von der Steuerpflichtigen am 16. Oktober 2020 erhobene Einsprache wies die Vorinstanz mit Einspracheentscheid vom 12. Januar 2021 ab.

**F.**

Gegen diesen Einspracheentscheid erhob die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) am 11. Februar 2021 Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragt, den Einspracheentscheid vom 12. Januar 2021 aufzuheben. Ihr seien die folgenden bereits abgelieferten Beträge zurückzuerstatten: Fr. 62'128.-- für das Jahr 2015, Fr. 155'672.-- für das Jahr 2016 und Fr. 143'623.-- für das Jahr 2017, alles zuzüglich eines Vergütungszinses von 4 %. Sie bestreitet, dass ihre Tätigkeit in einen unternehmerischen und einen nicht unternehmerischen Bereich aufgeteilt werden könne. Die altrechtliche Regelung, wonach Spenden zu einer Vorsteuerkürzung führten, dürfe nicht mittels Unterteilung eines einheitlichen Tätigkeitsbereichs in einen unternehmerischen und einen nicht unternehmerischen Bereich über die Hintertür wieder eingeführt werden.

**G.**

In ihrer Vernehmlassung vom 26. März 2021 hält die Vorinstanz an ihrer Auffassung fest und beantragt die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde. Die Beschwerdeführerin bekräftigt ihre Auffassung am 23. April 2021.

*Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten in den Rechtsschriften und auf die Akten wird – soweit dies für den Entscheid wesentlich ist – im Rahmen der folgenden Erwägungen eingegangen.*

**Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:****1.**

**1.1** Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche 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** Der Einspracheentscheid ist an die Beschwerdeführerin adressiert, welche von diesem in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht betroffen ist und am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen hat. Sie ist daher zur Beschwerde legitimiert (Art. 48 Abs. 1 VwVG).

**1.3** Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist einzutreten.

#### **1.4**

**1.4.1** Anfechtungsobjekt im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht bildet einzig der vorinstanzliche Entscheid (vorliegend der Einspracheentscheid vom 12. Januar 2021). Das Anfechtungsobjekt bildet den Rahmen, welcher den möglichen Umfang des Streitgegenstandes begrenzt (vgl. BGE 136 II 457 E. 4.2).

**1.4.2** Die Beschwerdeführerin beantragt nicht die vollständige Aufhebung der vorinstanzlichen Verfügung, sondern fordert bestimmte Beträge, nämlich jene betreffend Vorsteuerkorrektur von der Vorinstanz zurück. Damit beschränkt sich der Streitgegenstand auf die von der Vorinstanz vorgenommene Vorsteuerkorrektur.

**1.5** 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.

**1.6** 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.Hw.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).

**1.7** Anstelle eines Entscheids in der Sache selbst kann das Bundesverwaltungsgericht die Streitsache auch mit verbindlichen Weisungen an die Vorinstanz zurückweisen (Art. 61 Abs. 1 VwVG). Bei der Wahl zwischen diesen beiden Entscheidarten steht dem Gericht ein weiter Ermessensspielraum zu. Liegen sachliche Gründe vor, ist eine Rückweisung regelmässig mit dem Untersuchungsgrundsatz und dem Prinzip eines einfachen und raschen Verfahrens vereinbar (vgl. BGE 131 V 407 E. 2.1.1). Zu einer Rückweisung führt insbesondere eine mangelhafte Abklärung des Sachverhalts durch die Vorinstanz, wenn sich das Versäumte nicht ohne eine aufwändige Beweiserhebung nachholen lässt. Die Vorinstanz ist mit den tatsächlichen Verhältnissen besser vertraut und darum im Allgemeinen besser in der Lage, die erforderlichen Abklärungen durchzuführen; zudem bleibt der betroffenen Partei dergestalt der gesetzlich vorgesehene Instanzenzug erhalten (Urteile des BVGer A-2178/2021 vom 16. Juni 2021 E. 1.1, A-2186/2018 vom 15. Februar 2019 E. 2.3).

## **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 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer [MWSTG, SR 641.20]; 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 Steuerkumulation entsteht, weil die Waren und Dienstleistungen auf allen Stufen der Produktion und Verteilung und bei der Einfuhr besteuert werden. Diesem Zweck dient der Vorsteuerabzug. Damit wird die Wettbewerbsneutralität der Mehrwertsteuer dem Grundsatz nach verwirklicht, 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.Hw.; 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, N. 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., N. 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], BBl 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 N. 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 N. 7; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, a.a.O., N. 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, in: 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 Tätigkeiten sowie Leistungen der freien Berufe (vgl. BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, a.a.O., § 3 N. 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., N. 434; SCHLUCKEBIER, in: 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 N. 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 mehrwert-

steuerlichen 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, in: 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 N. 23; vgl. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, a.a.O., N. 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., N. 465). Es genügt dabei bereits eine (teilweise) Kostenerstattung (vgl. so schon PETER SPINLER, Die subjektive Steuerpflicht im neuen schweizerischen Mehrwertsteuerrecht, in: ASA 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, in: 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 N. 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., N. 459; SCHLUCKEBIER, in: 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 N. 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 (Steurgut; 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 Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (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 N. 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 BVerG 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., N. 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 BVerG 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 N. 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., N. 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, in: 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 BVerfG 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, in: MWSTG Kommentar, Art. 10 MWSTG N. 86; BEATRICE BLUM, in: MWSTG Kommentar, Art. 28 MWSTG N. 4 f.; vgl. CLAVADETSCHER, Stellung des Unternehmens, S. 242; BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, a.a.O., § 7 N. 46; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, a.a.O., N. 1651 ff. insb. N. 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 BVerfG 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., N. 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-5017/2013 vom 15. Juli 2014 E. 2.8.3). Nicht notwendig ist jedoch, dass die Bereiche tatsächlich getrennt sind. Die Trennbarkeit genügt (KÖNIG, a.a.O., S. 74 m.Hw.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 BVGer 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, in: 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, in: 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 (kleiner) nicht unternehmerischer Bereich besteht.

Auch Unternehmensträgern mit ideeller Zwecksetzung können unternehmerisch tätig sein (E. 2.6.2.1 a.E.; vgl. FISCHER, in: 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 N. 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 Vorsteuerab-

zugs 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.

## **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 Besteuerung 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).

**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; 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 Vorsteuerabzug 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-Info 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, in: 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-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-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.**

#### **3.1**

**3.1.1** Im vorliegenden Fall verfügt die Beschwerdeführerin unbestrittenermassen über einen unternehmerischen Bereich. Daher wurde sie – weil auch die übrigen Voraussetzungen erfüllt waren – von der Vorinstanz der Mehrwertsteuerpflicht unterstellt. Fraglich ist hingegen, ob sie neben diesem unternehmerischen auch einen nicht unternehmerischen Bereich unterhält, so dass der von ihr geltend gemachte Vorsteuerabzug zu korrigieren ist. Von Letzterem geht die Vorinstanz aus. Die Beschwerdeführerin

hält hingegen dafür, dass ihre Tätigkeiten dermaßen eng miteinander verstrickt sind, dass eine Unterteilung in einen unternehmerischen und einen nicht unternehmerischen Bereich nicht möglich ist.

**3.1.2** Zum unternehmerischen Bereich der Beschwerdeführerin gehört insbesondere (und unbestrittenermaßen) das Betreiben eines Webshops. Der Betrieb dieses Shops ist auf das nachhaltige Erzielen von Einnahmen ausgerichtet, beinhaltet aber nur sehr wenige Produkte. Die Beschwerdeführerin tritt als Betreiberin dieses Shops erkennbar nach aussen auf und verfolgt damit einen wirtschaftlichen Zweck. Daneben vermietet sie in kleinem Umfang Inventar, Parkplätze und Nutzungsrechte an EDV und verkauft Kaffee an Mitarbeitende. Diese Tätigkeiten gehören zum unternehmerischen Bereich der Beschwerdeführerin.

**3.1.3** Unbestritten und dem Zweck der Beschwerdeführerin zu entnehmen ist, dass es sich bei ihr um eine gemeinnützige Stiftung mit karitativer Zielsetzung handelt. Ihre Haupttätigkeit ist denn auch diesem Zweck gewidmet. Die Zweckbestimmung deutet demnach klar darauf hin, dass die Beschwerdeführerin neben ihrem unternehmerischen über einen nicht unternehmerischen Bereich verfügt.

**3.1.4** Bei der Unterscheidung zwischen einem unternehmerischen und einem nicht unternehmerischen Bereich einer Unternehmensträgerin 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).

**3.1.5** Die Leistungen im karitativen Bereich erbringt die Beschwerdeführerin ohne Gegenleistung. Es gibt also kein Entgelt, das den Leistungen der Beschwerdeführerin gegenübergestellt werden könnte, womit es an einem Leistungsverhältnis mangelt (E. 2.6.2.1). Diesbezüglich liegt somit ein nicht unternehmerischer Bereich vor. Soweit geltend gemacht würde, die karitativen Leistungen würden erbracht, damit die Beschwerdeführerin weiterhin Spenden erhalten würde, wäre dem entgegenzuhalten, dass damit kein Leistungsverhältnis begründet wird und Spenden gerade keine Entgelte sind.

In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin zwar geltend macht, ihr fundiertes Knowhow sei wirtschaftlich nutzbar und Voraussetzung für den Aufbau ihres Brandings. Daher seien auch die Projekte der Entwicklungszusammenarbeit eine Tätigkeit unternehmerischer Natur. Ihr ist jedoch entgegenzuhalten, dass zwar Knowhow wirtschaftlich nutzbar sein kann und Branding durchaus eine Tätigkeit unternehmerischer Natur sein kann, es vorliegend aber auch diesbezüglich an einem Leistungsverhältnis mangelt. Knowhow und Branding dienen nämlich insbesondere der Erzielung von Nicht-Entgelten in Form von Spenden und Legaten und – wenn überhaupt – nur in geringem Masse der Absatzförderung. Weiter ist der Beschwerdeführerin entgegenzuhalten, dass alle seriösen Hilfsorganisationen ihre Glaubwürdigkeit und insofern ihr Branding mittels Tatbeweisen untermauern (müssen). Dies führt jedoch nicht dazu, dass in diesem Bereich eine unternehmerische Tätigkeit angenommen würde. Dass die Marke der Beschwerdeführerin eingetragen ist, ändert daran nichts. Zwar macht die Beschwerdeführerin geltend, sie würde die Marke verwerten, doch ist nicht ersichtlich, inwiefern aus dieser «Verwertung» ein Entgelt resultieren würde. Vielmehr scheint die Marke insbesondere für die Erzielung von Nicht-Entgelten verwertet zu werden, wobei wiederum kein Leistungsverhältnis vorliegt. Soweit sie die Marke auch in Bezug auf den Webshop verwendet, wird diesem Umstand mit der Vorsteuerkorrekturmethode der Vorinstanz Rechnung getragen.

Weiter bringt die Beschwerdeführerin vor, es gebe personelle Verflechtungen. Aus der sachlichen Zusammengehörigkeit der verschiedenen Teilbereiche der Entwicklungszusammenarbeit folge auch die personelle Verflechtung zwischen den verschiedenen Tätigkeiten. Dies ist vorliegend jedoch nicht relevant. Die verschiedenen Teilbereiche der Entwicklungszusammenarbeit gehören ohnehin zum nicht unternehmerischen Bereich der Beschwerdeführerin. Ob innerhalb dieses nicht unternehmerischen Bereichs Arbeitnehmende unterschiedliche Aufgaben wahrnehmen, ist unerheblich.

Der einheitliche Aussenaustritt der Beschwerdeführerin auf ihrer Internetseite (inkl. Webshop) steht dem Vorhandensein eines nicht unternehmerischen Bereichs nicht entgegen. Der (zumindest interessierten) Öffentlichkeit ist die karitative Tätigkeit der Beschwerdeführerin hinlänglich bekannt. Ohnehin tritt die Beschwerdeführerin gegen aussen – abgesehen vom Internetaustritt – mit ihrer karitativen Tätigkeit unabhängig von ihrem unternehmerischen Bereich auf. Den eingereichten Stiftungsstatuten (Beschwerdebeilage 15) ist denn unter dem Titel «Finanzierung» auch keine

unternehmerische Tätigkeit als Finanzierungsmöglichkeit zu entnehmen. Auch in den Jahresberichten 2016 und 2017 (Beschwerdebeilagen 16 und 17) findet sich einzig in der Jahresrechnung ein Hinweis auf den Handelsertrag. Im Übrigen erscheinen der Webshop sowie die weiteren unternehmerischen Tätigkeiten nicht. Hingegen wird prominent die gemeinnützige bzw. karitative Tätigkeit beschrieben.

**3.1.6** Es kann insbesondere auch keine Rede davon sein, die karitative Tätigkeit diene dazu, die unternehmerische Tätigkeit der Beschwerdeführerin finanziell zu fördern (wie dies im dem BGE 142 II 488 zugrundeliegenden Sachverhalt der Fall war, wenn es auch dort nicht um karitative, sondern kulturelle Leistungen ging). Im Gegenteil dient vorliegend der (relativ kleine) unternehmerische Bereich der Unterstützung des (wesentlich größeren) karitativen (nicht unternehmerischen) Bereichs. Dies anerkennt letztlich auch die Beschwerdeführerin, wenn sie ausführt, sie nutze «die Glaubwürdigkeit und ihren Bekanntheitsgrad, die sie sich mit unternehmerischer Tätigkeit und der Finanzierung von Drittprojekten erarbeitet hat, um «Investoren» zu motivieren, dass diese ihre «à-fond-perdu-Beiträge» in der Form von Spenden, Vermächtnissen, Legaten etc. entrichten.» Wenn sie jedoch weiterfährt, den «Investoren/Spendern» sei dabei bewusst, dass sie (die Beschwerdeführerin) auch unternehmerisch tätig sei, will sie damit wohl andeuten, die Spender würden auch bewusst ihre unternehmerische Tätigkeit mitfinanzieren. Dass dem jedoch nicht so ist, ergibt sich wiederum aus den Ausführungen der Beschwerdeführerin, dass sie die finanziellen Mittel für die Ausübung ihrer karitativen Tätigkeit benötige, wobei die Entgelte aus der unternehmerischen Tätigkeit dazu nicht ausreichen. Ohnehin wird aber mittels der Vorsteuerkorrekturmethode der Vorinstanz ein Teil der Spenden und Legate dem unternehmerischen Bereich zugewiesen, was nach dem Ausgeführten jedenfalls nicht zum Nachteil der Beschwerdeführerin ist. Es mag sein, dass, wie die Beschwerdeführerin ausführt, sich ihre Glaubwürdigkeit und Bekanntheit absatzfördernd auf ihre unternehmerische Tätigkeit auswirken. Das ändert aber nichts daran, dass im Falle der Beschwerdeführerin die unternehmerische Tätigkeit der Förderung der karitativen Tätigkeit dient und nicht umgekehrt.

Dass die Beschwerdeführerin im unternehmerischen Bereich mehrwertsteuerpflichtig ist, liegt daran, dass sie dort die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt. In diesem Bereich soll sie gegenüber anderen Unternehmensträgerinnen nicht benachteiligt werden, da die Mehrwertsteuer wettbewerbsneutral erhoben werden soll (E. 2.1.2). Aus dem gleichen Grund

darf sie jedoch gegenüber anderen karitativen Gesellschaften, die kein Unternehmen betreiben, nicht bevorzugt behandelt werden. Spenden werden demnach nur dann wirklich neutral behandelt, wenn sie im unternehmerischen Bereich nicht zu einer Vorsteuerkorrektur führen, im nicht unternehmerischen Bereich jedoch gar kein Vorsteuerabzug vorgenommen werden kann. Das liegt – wie mehrfach festgehalten – nicht etwa daran, dass eine Finanzierung durch Spenden vorliegt, sondern daran, dass im unternehmerischen Bereich Vorsteuern geltend gemacht werden können, im nicht unternehmerischen Bereich jedoch nicht. Werden Spenden in beiden Bereichen verwendet (und davon geht die Vorinstanz aus), ist eine Vorsteuerkorrektur nach den Regeln über die gemischte Verwendung vorzunehmen (E. 2.9.1 und 2.10.2; dazu E. 3.2).

**3.1.7** Die Beschwerdeführerin bringt zwar vor, auch aus der Realisierung internationaler Projekte würden manchmal Einnahmen aus Leistungen resultieren, entsprechende Belege bleibt sie aber schuldig. Zwar ist richtig, dass eine direkte Gegenleistung nach neuem Mehrwertsteuerrecht nicht mehr notwendig ist, damit ein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden kann, aber die Tätigkeit allgemein muss auf die *nachhaltige Erzielung von Einnahmen* gerichtet sein. Das ist bei der karitativen Tätigkeit der Beschwerdeführerin gerade nicht der Fall.

**3.1.8** Aus dem Gesagten ergibt sich, dass die Beschwerdeführerin neben einem unternehmerischen auch über einen nicht unternehmerischen Bereich verfügt. Die beiden Bereiche verfolgen unterschiedliche Zwecke und treten gegen aussen grundsätzlich unabhängig voneinander auf. Die beiden Bereiche weisen demnach eine gewisse Eigenständigkeit auf. Dies führt dazu, dass die von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Vorsteuern zu korrigieren sind, soweit diese für Gegenstände oder Dienstleistungen ausserhalb ihrer unternehmerischen Tätigkeit verwendet werden (E. 2.8.6). Im Folgenden ist darauf einzugehen, nach welcher Methode dies zu geschehen hat.

## **3.2**

**3.2.1** Die Vorinstanz hat eine Korrektur nach dem sogenannten Aufwandschlüssel vorgenommen. Die Tabelle mit den Berechnungen findet sich in Beilage 1 zur Einschätzungsmitteilung Nr. [...]. Die Beschwerdeführerin ging davon aus, dass sie nur über einen unternehmerischen Bereich verfüge, weshalb sie sich zunächst auch nicht mit der Frage auseinandersetzte, wie der Vorsteuerabzug zu korrigieren sei. Auch in ihrer Beschwerde bezeichnet sie lediglich die von der Vorinstanz vorgenommene

Methode sinngemäss als willkürlich, indem sie geltend macht, die «Auftrennung der Bereiche wäre absolut künstlich, nicht praktikabel und geradezu in willkürlicher Weise allein auf ein fiskalistisches Resultat ausgerichtet». Sie macht geltend, die unternehmerische Tätigkeit weiche nicht vom Zweck ab. Die Tätigkeiten seien nicht trennbar, sondern eng miteinander verknüpft. Das eine bestehe nicht ohne das andere.

Dabei handelt es sich um die gleichen Argumente, welche sie schon gegen die Vorsteuerkorrektur an sich geltend gemacht hat. Das vorliegend jedoch zwei Tätigkeitsbereiche bestehen, wurde bereits zuvor festgestellt (E. 3.1 insb. 3.1.8). Die Beschwerdeführerin setzt sich hingegen nicht mit der konkret von der Vorinstanz angewendeten Methode oder gar der Berechnung selbst auseinander.

**3.2.2** Auf eine detaillierte Analyse der Berechnung der Vorinstanz kann hier verzichtet werden: Der Vorinstanz steht bei der Wahl der Methode zur Vorsteuerkorrektur ein weiter Ermessensspielraum zu (E. 2.8.8). Sie hat sich für die Berechnung im vorliegenden Fall an die MWST-Info 09 gehalten (E. 2.10.2 ff). Die Beschwerdeführerin setzt sich – wie erwähnt – nicht mit der konkreten Berechnung auseinander und die Vorgehensweise der Vorinstanz, die sich auf ihr Merkblatt stützt, erscheint nicht als willkürlich, sondern als der vorliegenden Situation angemessen. Sie ist daher grundsätzlich (s. aber E. 3.3) zu schützen.

**3.2.3** 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 im unternehmerischen Bereich der Beschwerdeführerin zugelassen hat. Die Art der Finanzierung (soweit sie mittels Spenden oder durch Entgelte erfolgte) wurde dabei ausser Acht gelassen (auf die Kürzung aufgrund von Subventionen ist nachfolgend kurz einzugehen).

**3.3** Die Beschwerdeführerin hält in Rz. 79 ihrer Beschwerde fest, die Aussage der ESTV in Fussnote 5 des Einspracheentscheids, wonach der «Dienstleistungsertrag [...]» gemäss Erfolgsrechnung mehrwertsteuerlich eine Subvention darstelle, sei nach rein mehrwertsteuerrechtlicher Perspektive gesetzeswidrig, widerspreche der eigenen Praxis und verletze Bundesrecht. Die Beschwerdeführerin führt dies jedoch nicht weiter aus und reicht keine Belege ein. Auch die Vorinstanz begründet ihre Auffassung

in keiner Weise. Da es dem Bundesverwaltungsgericht mangels Begründung der Verfahrensbeteiligten nicht möglich ist, den Sachverhalt diesbezüglich zu erstellen, auch keinerlei Akten eingereicht wurden und diese Frage zudem im vorinstanzlichen Verfahren bisher nicht wirklich thematisiert worden ist, ist die Sache diesbezüglich an die Vorinstanz zurückzuweisen, damit sie prüft, ob es sich beim «Dienstleistungsertrag [...]» um eine Subvention handelt oder nicht und allenfalls die entsprechenden Neuberechnungen vornimmt.

**3.4** Im Folgenden ist auf weitere Sachverhaltselemente und Vorbringen einzugehen, sofern diese nicht zuvor explizit oder implizit behandelt wurden.

**3.4.1** Das Schreiben der ESTV vom 18. August 2014 an die Beschwerdeführerin erweist sich im vorliegenden Zusammenhang als nicht relevant. Damals stützte sich die Vorinstanz auf die mittlerweile für widerrechtlich erklärte 25/75-Regel. Dass damals die Vorinstanz gewisse Leistungen der Beschwerdeführerin als mit deren karitativen Tätigkeit in engem Zusammenhang stehend beurteilt hat, die sie nun dem unternehmerischen Bereich zuordnet, ist zwar unglücklich, lässt sich aber mit dem damals anderen Fokus, nämlich auf die 25/75-Regel, erklären. Das Schreiben der ESTV vermag ohnehin das Bundesverwaltungsgericht nicht zu binden. Wie die Beschwerdeführerin festhält, hat sich zwar der Sachverhalt seit 2014 nur wenig verändert, die Praxis der Vorinstanz wurde jedoch von der Rechtsprechung als rechtswidrig beurteilt. Abgesehen davon ist es der Vorinstanz – von hier nicht vorliegenden Ausnahmen abgesehen – unbenommen, während des laufenden Verfahrens ihre Position zu ändern.

**3.4.2** Die Beschwerdeführerin bringt vor, die Vorgehensweise der ESTV führe dazu, dass Fundraising-Aktivitäten jeweils von den zu finanzierenden gemeinnützigen Projekten separate Teilbereiche darstellen würden. Dem ist jedoch nicht so. Vielmehr wäre wiederum in jedem Einzelfall zu prüfen, ob die Projekte auf die nachhaltige Erzielung von *Entgelten* gerichtet sind und die übrigen Voraussetzungen gegeben sind. Es erübrigt sich, hier weiter darauf einzugehen.

**3.4.3** Die Beschwerdeführerin macht geltend, Nicht-Entgelte, welche ihr zukämen, würde sie grösstenteils nicht für eigene Projekte verwenden, sondern jeweils an Partner und Kooperationen in Erfüllung des Stiftungszwecks im Sinne von Art. 30 MWSTV weiterleiten. Eine allfällige Konsequenz nach Art. 30 Abs. 2 MWSTV (Kürzung des Vorsteuerabzugs nach

Art. 33 Abs. 2 MWSTG) ergäbe sich beim letzten Empfänger, jedoch nicht auf ihrer Stufe. Dieses Argument kann von vornherein nur für die Subventionen gelten, denn Spenden sind von Art. 30 Abs. 2 MWSTV nicht umfasst. Die Beschwerdeführerin weist nicht nach, dass sie die (bzw. einen Teil der) Subventionen weiterleitet. Darauf ist hier nicht weiter einzugehen. Allenfalls wird die Vorinstanz im Rahmen ihrer Abklärungen (E. 3.3) darauf zurückkommen müssen.

#### **4.**

Die Beschwerde ist somit abzuweisen, soweit die Sache nicht an die Vorinstanz zurückzuweisen ist. Die Rückweisung der Sache an die Vorinstanz zu weiteren Abklärungen und neuem Entscheid mit noch offenem Ausgang gilt in der Verwaltungsrechtspflege des Bundes als Obsiegen der beschwerdeführenden Partei (vgl. BGE 137 V 210 E. 7.1; Urteile des BVGer A-2178/2021 vom 16. Juni 2021 E. 4.1, C-3196/2018 vom 23. November 2021 E. 15.1, A-2646/2018 vom 30. September 2019 E. 8.1; vgl. Urteil des BVGer A-2176/2020 vom 20. Januar 2021 E. 7).

**4.1** Die Beschwerdeführerin gilt demnach im vorliegenden Verfahren als teilweise obsiegend, weshalb ihr die Kosten des Verfahrens vor dem Bundesverwaltungsgericht, welche auf insgesamt Fr. 10'000.-- festzusetzen sind (vgl. Art. 63 Abs. 4<sup>bis</sup> VwVG i.V.m. Art. 1 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]), im Umfang von Fr. 7'000.-- aufzuerlegen sind (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Dieser Betrag ist dem von der Beschwerdeführerin in Höhe von Fr. 10'000.-- geleisteten Kostenvorschuss zu entnehmen. Der Restbetrag von Fr. 3'000.-- ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

**4.2** Die Vorinstanz ist zu verpflichten, der teilweise obsiegenden Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung in Höhe von Fr. 4'500.-- zu entrichten (Art. 64 Abs. 1 VwVG und Art. 7 Abs. 1 und 2 VGKE).

*(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)*

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird insofern teilweise gutgeheissen, als die Sache an die Vorinstanz zurückgewiesen wird, damit diese abklärt, ob es sich beim «Dienstleistungsertrag [...]» tatsächlich um Subventionen handelt, und allfällige Neuberechnungen vorzunehmen. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

**2.**

Die Verfahrenskosten von Fr. 10'000.-- werden der Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. 7'000.-- auferlegt. Dieser Betrag wird dem von der Beschwerdeführerin in Höhe von Fr. 10'000.-- geleisteten Kostenvorschuss entnommen. Der Restbetrag von Fr. 3'000.-- wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

**3.**

Die Vorinstanz wird verpflichtet, der teilweise obsiegenden Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung in Höhe von Fr. 4'500.-- 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:

Die Gerichtsschreiberin:

Jürg Steiger

Susanne Raas

**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: