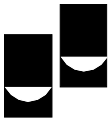
Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-794/2007
{T 0/2}

Urteil vom 5. November 2009

Besetzung

Richter Markus Metz (Vorsitz), Richter Pascal Mollard,
Richter Michael Beusch,
Gerichtsschreiber Johannes Schöpf.

Parteien

X._____, ...,
vertreten durch ...,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (Steuerpflicht).

Sachverhalt:

A.
Die X._____ wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 1. Januar 1996 gegründet. Es handelt sich dabei um eine einfache Gesellschaft gemäss Art. 530 ff. des Bundesgesetzes vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht; OR, SR 220). Gesellschafter sind zahlreiche Unternehmen einer Branche. Die Gesellschaft war vom 1. Januar 1996 bis zum 31. März 2002 gemäss Art. 17 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464) bzw. Art. 21 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer im von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) geführten Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen.

B.
Am 8. Februar und 26. März 2001 führte die Verwaltung bei der X._____ eine Steuerkontrolle durch, die den Zeitraum vom 1. Quartal 1996 bis zum 3. Quartal 2001 (Zeitraum vom 1. Januar 1996 bis 30. September 2001) umfasste. Mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... vom 10. Dezember 2001 erhob die ESTV bei der Gesellschaft eine Nachforderung von Fr. ... zuzüglich 5 % Verzugszins seit 30. Oktober 1999 (mittlerer Verfall). Im Rahmen eines weiteren Verfahrens forderte die Verwaltung mit EA Nr. ... vom 13. Dezember 2002 für die Steuerperioden 4. Quartal 2001 bis zum 1. Quartal 2002 (Zeitraum vom 1. Oktober 2001 bis 31. März 2002) einen Betrag von Fr. ... zuzüglich 5 % Verzugszins seit 15. April 2002 (mittlerer Verfall).

C.
Mit den Schreiben vom 19. Juni 2002 bzw. 21. Januar 2003 liess die X._____ die beiden Steuerforderungen bei der ESTV bestreiten. Die Verwaltung erliess am 10. Dezember 2002 bzw. 12. Juni 2003 zwei Entscheide und bestätigte die geltend gemachten Nachforderungen. Die Vertreterin der X._____ erhob mit Eingaben vom 23. Januar 2003 bzw. 10. Juli 2003 Einsprachen an die ESTV, verlangte die Aufhebung der angefochtenen Entscheide und die rückwirkende Eintragung auf den 1. April 2002 in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen.

D.
In den beiden – über sehr weite Strecken wortgleichen – Einsprache-

entscheiden vom 13. Dezember 2006 wies die ESTV die zwei Einsprachen der X._____ ab und bestätigte die Steuerforderungen von Fr. ... bzw. Fr. ... nebst Verzugszins. Die Zahlung vom 11. November 2004 im Betrag von Fr. ... sei an die Mehrwertsteuerschuld anzurechnen. Zur Begründung führte die Verwaltung insbesondere aus, die X._____ bzw. der von dieser Gesellschaft geführte Fonds sei durch freiwillige Beiträge verschiedener Unternehmen der Branche (ca. 60 Betriebe) gespiesen worden. Diese freiwilligen Beiträge würden kein Entgelt darstellen, genauso wenig wie die durch die X._____ vergebenen Beiträge zur Durchführung von Forschungsaufträgen; es habe kein Leistungsaustausch stattgefunden. Die Rechnungsstellung des von der X._____ geführten Fonds und der an ihn geleisteten Beiträge sei mittels mehrwertsteuerlich konformer Belege vorgenommen worden, so dass die ausgewiesene und deklarierte Mehrwertsteuer gegenüber der ESTV geschuldet sei und bleibe. Da es sich bei den Rechnungsempfängern um zum Vorsteuerabzug berechtigte Unternehmen gehandelt habe, ergebe sich durch die im Rahmen der Kontrolle vertretene Rechtsauffassung der Verwaltung kein finanzieller Nachteil für diese Beteiligten. Neben diesen freiwilligen Beiträgen habe der X._____ bzw. der von ihm geäufnete Fonds nur von der Mehrwertsteuer ausgenommene Umsätze aus Zinsen, deren Umfang weniger als 5 % des Gesamtumsatzes betragen hätten, aufzuweisen. Da die Gesellschaft im fraglichen Zeitraum keine steuerbaren Umsätze getätigt habe, würden die zu Unrecht gegenüber der ESTV geltend gemachten Vorsteuern wieder zurückbelastet. Die rückwirkende Löschung der Gesellschaft aus dem Register der Mehrwertsteuerpflichtigen sei zu bestätigen.

E.

Mit zwei – über sehr weite Strecken wortgleichen – Eingaben vom 26. Januar 2007 erhebt die X._____ (Beschwerdeführerin) beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde gegen die beiden Einspracheentscheide vom 13. Dezember 2006, beantragt deren Aufhebung und den Wiedereintrag der Gesellschaft in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen rückwirkend auf den 1. April 2002. Eventualiter sei der Einspracheentscheid vom 13. Dezember 2006 teilweise bezüglich der Aufrechnungen für die Periode vom 1. Januar 2001 bis 30. September 2001 aufzuheben und der Beschwerdeführerin Fr. ... zuzüglich Verzugszins in Höhe von 5 % pro Jahr seit dem 12. November 2004 zurückzuerstatten. Die Beschwerdeführerin bringt insbesondere vor, sie habe nur für die betreffende Branche betriebs-

orientierte Projekte finanziell unterstützt, welche den Bereichen der anwendungsnahen Forschung und Entwicklung zuzuordnen seien (z. B. ...). Für die fachliche Prüfung der Gesuche habe sie eine Kommission eingesetzt, deren Beschlüsse mindestens mit einer Zweidrittel-Mehrheit gefasst werden müssten. Die Finanzierung der Beschwerdeführerin sei über Beiträge der Mitgliedsunternehmen sowie von interessierten Nichtmitgliedern erfolgt. Diese Beiträge hätten sich aufgrund eines Schlüssels berechnet. Die Beitragsleistung sei das Entgelt für das Recht, Projekte und Studien zur Finanzierung vorzuschlagen bzw. Informationen über den Projektfortgang und die Projektergebnisse zu erhalten. Dazu komme das Recht, dass Forschungskapazität zur Verfügung gestellt werde und das Recht, dass die Kommission die Forschung begleite. Sie sei dafür besorgt, dass die Beiträge für im Interesse der Beitragszahler liegende Projekte eingesetzt würden, diese erhielten Forschungsergebnisse und in betriebswirtschaftlicher Hinsicht wichtige Informationen, aus denen ein praktischer Nutzen hervorgehe. Die Überlassung von Informationen sei eine Dienstleistung, die entgeltlich von ihr erbracht werde; insgesamt liege ein Leistungsaustausch und damit auch ein steuerbarer Umsatz vor. Sie erfülle unbestrittenermassen auch die weiteren Voraussetzungen für die Mehrwertsteuerpflicht (entgeltliche Leistung im Inland, Erreichen der Umsatzgrenzen).

F.
Mit Schreiben vom 10. Mai 2007 übermittelte die ESTV dem Bundesverwaltungsgericht die amtlichen Akten, beantragte die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerden und teilte mit, dass auf die Einreichung einer Vernehmlassung verzichtet werde.

Soweit entscheidrelevant wird das Bundesverwaltungsgericht im Rahmen der Erwägungen auf die weiteren Behauptungen und Begründungen der Verfahrensparteien zurückkommen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht 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 nicht vor und die ESTV ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden beiden Beschwerden zuständig. Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss dessen Art. 37 das Verfahren nach dem VwVG. Auf die zwei frist- und formgerecht eingereichten Beschwerden ist einzutreten.

1.2 Das Bundesverwaltungsgericht kann die angefochtenen Entscheide grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; vgl. André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 2.149 ff.). Im Beschwerdeverfahren gilt die Untersuchungsmaxime, wonach der Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen ist (vgl. zum Ganzen: Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Auflage, Zürich 2006, Rz. 1623 ff. und 1758 f.; Alfred Kölz, Prozessmaximen im schweizerischen Verwaltungsprozess, Zürich 1974, S. 93 ff.) und der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (Art. 62 Abs. 4 VwVG). Das Bundesverwaltungsgericht ist verpflichtet, auf den festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm anzuwenden (Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., Rz. 1632; statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2458/2009 vom 14. Juli 2009 E. 1.2).

1.3 Grundsätzlich bildet jeder vorinstanzliche Einspracheentscheid ein selbständiges Anfechtungsobjekt und ist deshalb einzeln anzufechten. Es ist gerechtfertigt, von diesem Grundsatz abzuweichen und die Anfechtung in einem gemeinsamen Verfahren mit einem einzigen Urteil zuzulassen, wenn die einzelnen Sachverhalte in einem engen inhaltlichen Zusammenhang stehen und sich in allen Fällen gleiche oder ähnliche Rechtsfragen stellen (vgl. BGE 131 V 224 E. 1, 123 V 215 E. 1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1630/2006 und A-1631/2006 vom 13. Mai 2008 E. 1.2 mit Hinweisen). Unter den gleichen Voraussetzungen können auch getrennt eingereichte Beschwerden in einem Verfahren vereinigt werden. Ein solches Vorgehen dient der Verfahrensökonomie und liegt im Interesse aller Beteiligten (Moser/

BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 3.17). Diese Voraussetzungen sind vorliegend erfüllt, ist doch in beiden Fällen dasselbe Mehrwertsteuersubjekt und (abgesehen von den Steuerperioden) der gleiche Sachverhalt betroffen und stellen sich grundsätzlich dieselben Rechtsfragen. Die beiden – weitgehend wortgleichen – Einspracheentscheide wurden mit zwei über sehr weite Strecken identischen Beschwerdeschriften angefochten. Der erste Einspracheentscheid betreffend den Zeitraum 1. Quartal 1996 bis 3. Quartal 2001 beschlägt sowohl die MWSTV als auch das MWSTG, der zweite Einspracheentscheid betreffend den Zeitraum 4. Quartal 2001 bis 1. Quartal 2002 betrifft nur den zeitlichen Geltungsbereich des MWSTG. Die beiden Beschwerdeverfahren werden deshalb in einem Beschwerdeverfahren durch das Bundesverwaltungsgericht behandelt.

2.

2.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen unter anderem im Inland gegen Entgelt erbrachte Lieferungen von Gegenständen sowie im Inland gegen Entgelt erbrachte Dienstleistungen (Art. 4 Bst. a und b MWSTV, Art. 5 Bst. a und b MWSTG). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist (Art. 6 MWSTV, Art. 7 Abs. 1 MWSTG; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1536/2006 und A-1537/2006 vom 16. Juni 2008 E. 2.2, A-1538/2006 vom 28. Mai 2008 E. 2.1 mit weiteren Hinweisen).

Damit eine steuerbare Dienstleistung überhaupt vorliegt, muss sie im Austausch mit einer Gegenleistung (Entgelt) erfolgen. Die Entgeltlichkeit stellt ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal einer mehrwertsteuerlichen Leistung dar (Ausnahme: Eigenverbrauch). Die Annahme eines solchen Leistungsaustausches setzt voraus, dass zwischen Leistung und Gegenleistung eine innere wirtschaftliche Verknüpfung gegeben ist (BGE 126 II 451 E. 6a, mit Hinweisen; IVO P. BAUMGARTNER, in mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, ad Art. 33 Abs. 1 und 2 Rz. 6 und 8; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 223 ff.). Die Beantwortung der Frage nach der inneren Verknüpfung erfolgt nicht in erster Linie nach zivilrechtlichen, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.6.1; BVGE 2007/23 E. 2.3.2 S. 269 f.; Urteil des Bundesverwal-

tungsgerichts A-1338/2006 vom 12. März 2007 E. 2.1; Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 5. Juli 2005, veröffentlicht in VPB 70.7 E. 2a; Riedo, a.a.O., S. 112 mit Fn. 125). Insbesondere ist für die Annahme eines Leistungsaustauschs das Vorliegen eines Vertragsverhältnisses nicht zwingend erforderlich (BGE 126 II 249 E. 4a; Urteil des Bundesgerichts 2A.175/2002 vom 23. Dezember 2002 E. 3.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 2.2.2). Es genügt vielmehr, dass Leistung und Gegenleistung innerlich derart verknüpft sind, dass die Leistung eine Gegenleistung auslöst (BGE 132 II 353 E. 4.1, BGE 126 II 249 E. 4a; Urteil des Bundesgerichts 2A.269/2006 vom 20. Juni 2008 E. 3.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1442/2006 vom 11. Dezember 2007 E. 2.2, A-1346/2006 vom 4. Mai 2007 E. 2.2). Zwischen Leistung und Gegenleistung muss damit ein kausaler, wirtschaftlicher Zusammenhang gegeben sein, der sich in der Regel nach dem Prinzip des "do ut des" ergibt. Aufgrund der Konzeption der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer, das heisst aufgrund der Tatsache, dass die Mehrwertsteuer die Belastung des Verbrauchs und damit des Leistungsempfängers bezweckt, sind die einzelnen Leistungen dabei primär von der Seite des endgültigen Steuerträgers aus zu betrachten (vgl. JÜRGEN STRENG, Zuschüsse und Subventionen im Umsatzsteuerrecht, Schriften zum Umsatzsteuerrecht, Band 12, Köln 1999, S. 224 f.). Es ist damit zu prüfen, ob der Aufwand vom Leistungsempfänger erbracht wird, um die vom Leistungserbringer erbrachte Leistung zu erhalten (vgl. RIEDO, a.a.O., S. 230; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6152/2007 vom 21. August 2009 E. 2.2.1). Der Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates vom 26. August 1996 betreffend Parlamentarische Initiative Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (Bericht WAK-N; BBl 1996 V S. 713 ff.) hält bezüglich der Bedeutung von Art. 38 Abs. 4 MWSTG unmissverständlich Folgendes fest: "Zwischen Leistung und Gegenleistung muss ein ursächlicher wirtschaftlicher Zusammenhang bestehen, was erfordert, dass die Leistung auf den Erhalt einer Gegenleistung gerichtet ist. Liegt keine solche Leistungsbeziehung vor, unterliegen solche Geldleistungen als "Nicht-Umsätze" (Nichtleistungen im Sinne des Mehrwertsteuerrechts) der Besteuerung mit der Mehrwertsteuer nicht. Sie berechtigen daher auch nicht zum Vorsteuerabzug. Sie dürfen aber nur zu einer Vorsteuerabzugskürzung führen, wenn und soweit vorsteuerbelastet bezogene Leistungen für sie verwendet werden" (a.a.O., S. 776). Zudem hält der Bericht fest: "Wo vorsteuerbelastete Lieferungen oder Dienstleistungen für von der Steuer ausgenommene

Umsätze oder für "Nicht-Umsätze" im oben genannten Sinn verwendet werden, ist der Vorsteuerabzug entsprechend zu kürzen" (a.a.O., S. 777).

Besteht kein Austauschverhältnis in diesem Sinn zwischen Leistungserbringer und -empfänger, ist die Aktivität mehrwertsteuerlich irrelevant. Es handelt sich dann aus mehrwertsteuerrechtlicher Sicht um einen sog. "Nichtumsatz" und es fehlt in diesem Fall an einem Steuerobjekt (vgl. dazu Art. 4 MWSTV; RIEDO, a.a.O., S. 225 f.; vgl. auch SONJA BOSSART, Zum Einfluss von Nichtumsätzen auf den Vorsteuerabzug bzw. die Vorsteuerabzugskürzung, in MICHAEL BEUSCH/ISIS [Hrsg.], Entwicklungen im Steuerrecht 2009, Zürich etc. 2009, S. 363 ff.). "Nichtumsätze" fallen nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer (BGE 132 II 353 E. 4.3; BVGE 2008/63 E. 2.3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6152/2007 vom 21. August 2009 E. 2.2.1, A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 2.2.1, A-1431/2006 vom 25. Mai 2007 E. 2.1; Entscheid der SRK vom 18. November 2002, veröffentlicht in VPB 67.49 E. 2a/cc; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 153, 156; IVO BAUMGARTNER, a.a.O., N. 70 zu Art. 38).

Ein Leistungsaustausch liegt also vor, wenn zusammenfassend folgende Tatbestandsmerkmale erfüllt sind (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1645/2006 vom 3. Dezember 2008 E. 2.1, A-1442/2006 vom 11. Dezember 2007 E. 2.3, A-1354/2006 / A-1409/2006 vom 24. August 2007 E. 3.1, A-1346/2006 vom 4. Mai 2007 E. 2.2):

a) Es müssen zwei Beteiligte in Gestalt eines Leistenden und eines Leistungsempfängers vorhanden sein,
b) der erbrachten Leistung muss ein Entgelt als Gegenleistung gegenüberstehen und
c) die Leistung und die Gegenleistung müssen miteinander innerlich wirtschaftlich verknüpft sein.

Bei der Beurteilung des wirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen Leistung und Entgelt, also bei der Frage, ob ein Leistungsaustausch vorliegt, ist primär auf die Sicht des Leistungsempfängers abzustellen, was namentlich der Konzeption der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer entspricht (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1442/2006 vom 11. Dezember 2007, E. 2.3, A-1354/2006 / A-1409/2006 vom 24. August 2007 E. 3.1; Entscheid der SRK vom 14. Juni 2005, veröffentlicht in VPB 69.126 E. 2a/dd; RIEDO, a.a.O., S. 230 ff.; ALOIS

CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., Rz. 182; BAUMGARTNER, a.a.O., Rz. 9 ff. zu Art. 33 Abs. 1 und 2; vgl. auch Entscheid der SRK vom 24. August 1997, veröffentlicht in MWST-Journal 3/1997 S. 103 f. E. 4a).

2.2

2.2.1 Das Entgelt stellt die Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer dar (vgl. BGE 126 II 443 E. 6). Zum Entgelt gehört alles, was der Leistungsempfänger oder ein Dritter für ihn als Gegenleistung für die Leistung aufwendet (Art. 26 Abs. 1 und 2 MWSTV bzw. Art. 33 Abs. 1 und 2 MWSTG). Nur jene Zuwendungen des Abnehmers gehören nicht zum steuerbaren Entgelt, die keinen ursächlichen Zusammenhang mit der steuerbaren Leistung aufweisen und ihren Rechtsgrund in einem selbständigen, von der Leistung unabhängigen Leistungsaustauschverhältnis haben. Getreu dem Wesen der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer ist auch hier die Sicht des Verbrauchers bzw. des Leistungsempfängers massgeblich. So sieht denn das anwendbare Recht vor, zum Entgelt gehöre alles, was der Empfänger für die Leistung aufwendet, und nicht etwa, was der Erbringer dafür erhält. Begriff und Umfang des Entgelts definiert sich folglich aus der Optik des Abnehmers: Berechnungsgrundlage ist letztlich, was der Verbraucher (Abnehmer) bereit oder verpflichtet ist, für die erhaltene Leistung aufzuwenden bzw. um die Leistung zu erhalten (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1645/2006 vom 3. Dezember 2008 E. 2.2.1, A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 2.5, A-1386/2006 vom 3. April 2007 E. 2.3, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung; RIEDO, a.a.O., S. 96, 228; DIETER METZGER, Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz, Muri/Bern 2000, S. 110 Rz. 3).

2.2.2 Nicht zum Entgelt gehören gemäss Art. 26 Abs. 6 Bst. b MWSTV (vgl. auch Art. 33 Abs. 6 Bst. b MWSTG) Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand. Dasselbe gilt für Spenden, Legate und andere freiwillige Beiträge von Privaten oder Unternehmen, welche den Subventionen und anderen Beiträgen der öffentlichen Hand durch die Rechtsprechung gleichgestellt werden. Gemäss Bundesgericht erfolgen Spenden wie Schenkungen freiwillig. Wie bei der öffentlichrechtlichen Subvention werde mit einer zweckgebundenen privaten Zuwendung angestrebt, dass der Leistungsempfänger eine bestimmte Aufgabe erfülle, die jedoch im einen wie im anderen Fall nicht eine

konkrete Gegenleistung darstelle. Der private Spender wolle – wie auch ein Subventionsgeber – die Tätigkeit des Unternehmens allgemein fördern (BGE 126 II 443 E. 8; Urteil des Bundesgerichts vom 4. Juli 2003, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 73 S. 563 E. 4.3, 4.5; vgl. auch Urteile des Bundesgerichts 2C_506/2007 vom 13. Februar 2008 E. 3.3, 2A.526/2003 vom 1. Juli 2004 E. 1.1.; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1408/2006 vom 13. März 2008 E. 3.4). Solche unentgeltliche, freiwillige Zuwendungen von Privaten werden als sog. Nichtumsätze bezeichnet, welche nicht Gegenstand der Mehrwertsteuer bilden (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 153 f., 307 ff.; vgl. auch BGE 132 II 353 E. 4.3). Allerdings ist im Einzelfall genau zu prüfen, ob eine freiwillige Zuwendung oder ein Leistungsentgelt vorliegt (BGE 124 II 443 E. 8a). Das MWSTG unterscheidet neu (anders als noch die MWSTV) explizit zwischen Spenden, die unmittelbar den einzelnen Umsätzen des Empfängers als Gegenleistung zugeordnet werden können und zum Entgelt gehören, und jenen Spenden, die nicht in diesem Sinn eine Gegenleistung darstellen und nicht steuerbares Entgelt bilden (Art. 33 Abs. 2 Satz 1 und Art. 38 Abs. 8 Satz 1 MWSTG).

2.3 Verwendet der Mehrwertsteuerpflichtige Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen, so kann er in seiner Mehrwertsteuerabrechnung die ihm von anderen Mehrwertsteuerpflichtigen mit den Angaben nach Art. 28 MWSTV bzw. Art. 37 MWSTG in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer für Lieferungen und Dienstleistungen abziehen (Art. 29 Abs. 1 und 2 MWSTV bzw. Art. 38 Abs. 1 und 2 MWSTG). Steuerausnahmen gemäss als Ausgangsleistungen berechtigen nicht zum entsprechenden Vorsteuerabzug (Art. 13 MWSTV bzw. Art. 17 MWSTG). Verwendet der Mehrwertsteuerpflichtige Gegenstände oder Dienstleistungen sowohl für Zwecke, die ihn zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für andere Zwecke (wie etwa für steuerausgenommene), so ist der Vorsteuerabzug nach dem Verhältnis der Verwendung zu kürzen (Art. 32 Abs. 1 MWSTV bzw. Art. 41 Abs. 1 MWSTG).

3.

Im vorliegenden Fall ist die mehrwertsteuerliche Qualifikation der fraglichen "freiwilligen Beiträge" (entspricht dem in Art. 2 des Reglements ... vom 2. Dezember 1992 [Reglement] verwendeten Begriff) der beitragszahlenden Unternehmen zu prüfen.

3.1 Die Beschwerdeführerin orientiert sich im Rahmen ihrer Förderpolitik an den heutigen und zukünftigen Aufgaben der betreffenden Branche (Art. 3 des Reglements). Im Anhang zu diesem Reglement wird diese Förderpolitik näher umschrieben: ... Dabei werden diese Projekte im allgemeinen in der Schweiz durchgeführt, können aber auch Gegenstand einer internationalen Zusammenarbeit bilden. Die Projektinhalte umfassen .... Dabei sollen interdisziplinäre und innovative Aspekte mitberücksichtigt werden. Der Schwerpunkt der finanziellen Unterstützung durch den Fonds ist vorgesehen für betriebsorientierte Projekte und Studien im Hinblick auf die Verbesserung der Effizienz, der Zuverlässigkeit, der Sicherheit und der Umweltverträglichkeit von bestehenden und geplanten Anlagen und auf den Erwerb von Kenntnissen betreffend neuer Technologien und neuer Analyse- und Bewirtschaftungsmethoden. ...

Nach ihren eigenen Angaben leisten neben den sieben Mitgliedern der einfachen Gesellschaft auch noch zahlreiche weitere Unternehmen der Branche Beiträge an die Beschwerdeführerin, sodass insgesamt etwa 60 Beitragszahler aufscheinen. Die Zwischen- und Endergebnisse eines von der Beschwerdeführerin mitfinanzierten Projekts würden nur unter deren Mitgliedern verteilt, nur in den wenigsten Fällen würden nach den Ausführungen der Beschwerdeführerin Berichte an Dritte (Nichtmitglieder) abgegeben.

3.2 Die Finanzierung der Projekte der Beschwerdeführerin durch die Gesellschafter sowie weitere Unternehmen der Branche erfolgt durch als "freiwillige Beiträge" bezeichnete Zuwendungen. In Art. 2 des Reglements befindet sich eine Formel zur Berechnung dieses Beitrags (...) des beitragenden Unternehmens. Diese Beiträge werden zunächst ohne Zweckbindung nach Rechnungstellung durch die Beschwerdeführerin an den Fonds bezahlt. Art. 2 des Reglements stellt aber auch fest, dass sich jedes beitragende Unternehmen "verpflichtet", dem Fonds einen Beitrag abzuliefern.

3.3 Die Beitragszahler haben die Sicherheit, dass mit den geäufneten Mitteln ausschliesslich Projekte bzw. Studien finanziert werden, die für ein Unternehmen der betreffenden Branche von Interesse sind. Dafür bürgen das Reglement mit der Umschreibung der Projektbereiche und Projektkategorien (Art. 6 des Reglements), der Richtlinien betreffend die Förderschwerpunkte (Art. 7 des Reglements) und die Praxis der Kommission bei der Auswahl der Themen für Projekte und Studien

(Evaluation und Beurteilung, Art. 8 des Reglements). Auch die personelle Zusammensetzung jener Kommission, von der die Projektideen beurteilt werden, bietet Gewähr dafür, dass diese Mittel nur für Projekte eingesetzt werden, die im Interesse der beitragszahlenden Unternehmen liegen. Die Wahl der Mitglieder und des Präsidenten erfolgt durch ..., wobei ... in der Kommission Einsitz nehmen. Ein einzelnes beitragendes Unternehmen hat zwar keinen bestimmenden Einfluss auf die Entscheide der Kommission, werden doch die Beschlüsse mit einer Zweidrittel-Mehrheit gefällt. Die breit abgestützte Kommission bietet aber auf jeden Fall Sicherheit für die generelle Ausrichtung der Themen im Sinn der Branche. Dazu kommt, dass ein einzelnes beitragszahlendes Unternehmen die Möglichkeit hat, der Beschwerdeführerin ein konkretes Projekt im Bereich der anwendungsbezogenen Forschung zur Durchführung vorzuschlagen.

3.4 Die beitragzahlenden Unternehmen erhalten Kenntnis von den Ergebnissen aller durchgeführten Projekte im Bereich der anwendungsbezogenen Forschung der Branche (Ziff. H3 des X._____-Reglements für Gesuchsteller und Beitragsempfänger vom 3. Juli 1995, wonach die Berichte über die Projekte [Statusberichte, jährliche Berichte und Schlussbericht] in erster Linie der Branche zur Verfügung stehen); Dritte werden nur ausnahmsweise darüber informiert. Die Bandbreite der behandelten Projekte ist thematisch sehr eingeschränkt und nur für ein Unternehmen dieser Branche von geschäftlichem Interesse. Nur ein Unternehmen dieser Branche kann angesichts dieser Themen die Ergebnisse der von der Beschwerdeführerin in Auftrag gegebenen Studien überhaupt verwerten. Auch wenn es sich um als "freiwillige Beiträge" bezeichnete Zahlungen jener Unternehmen an die Beschwerdeführerin handelt, die gemäss einem Berechnungsmodus nach wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit berechnet werden, ist aufgrund der in den Studien konkret behandelten Themen ein ursächlicher wirtschaftlicher Zusammenhang (E. 2.1) zwischen der Leistung (Beitragszahlung) und der erbrachten Gegenleistung (Zurverfügungstellung der Ergebnisse der Studien) zu bejahen. Diese Gegenleistung ist als individualisiert und konkret zu bezeichnen, da es sich um sämtliche in einem bestimmten Jahr erschienenen Studien handelt. Aus der Optik des beitragszahlenden Unternehmens – des Abnehmers – erwirbt es durch die Bezahlung seiner Beiträge Forschungsergebnisse, die für seine wirtschaftliche Tätigkeit von Bedeutung sind und im Geschäftsleben Verwendung finden.

Man kann einwenden, dass ein Unternehmen anstatt einen derartigen "freiwilligen Beitrag" an die Beschwerdeführerin zu bezahlen und im Gegenzug dafür die Ergebnisse der Studien zu erhalten, selbst ein derartiges Projekt bei einem Dritten in Auftrag geben bzw. die Ergebnisse einzelner Studien bei der Beschwerdeführerin kaufen könnte. Immerhin hat mit dem gewählten "Umweg" über die Beschwerdeführerin bzw. den Fonds und der dabei vorgesehenen Einschaltung der Kommission ein beitragendes Unternehmen die Gewähr dafür, dass derartige Projektideen vor der Realisierung intensiv geprüft werden und damit eine breite Abstützung gewährleistet ist. Dazu kommt, dass durch die Einschaltung der Beschwerdeführerin die Bündelung der Kräfte der gesamten Branche sichergestellt wird. Mit der Leistung der Beiträge an die Beschwerdeführerin erhält ein einzelnes Unternehmen daher zusätzlich zu den konkreten Ergebnissen aller Studien auch die Dienstleistung einer detaillierten Vorabklärung der Projektideen durch die beauftragte Kommission. Insgesamt besteht daher eine innere wirtschaftliche Verbindung zwischen den Beitragsleistungen an die Beschwerdeführerin und den im Gegenzug dafür erhaltenen Ergebnissen. In casu liegt die Verknüpfung zwischen einer definierten Leistung (Beiträge) und einer ebenfalls definierten Gegenleistung (Forschungsergebnisse) vor. Das Vorliegen eines mehrwertsteuerlichen Leistungsaustauschs ist zu bejahen und die Beschwerde in diesem Punkt gutzuheissen.

4.

4.1 Die Beschwerdeführerin hält dafür, die ESTV habe nach der Einreichung des Fragebogens zur Eintragung als Mehrwertsteuerpflichtige und den der Verwaltung am 7. August 1996 nachgelieferten Informationen davon ausgehen können, dass ihre Mehrwertsteuerpflicht bestehe. Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip. Der (potentielle) Mehrwertsteuerpflichtige hat selber und unaufgefordert das Vorliegen der Voraussetzungen für die Mehrwertsteuerpflicht zu prüfen und sich bei der ESTV anzumelden (Art. 45 MWSTV bzw. Art. 56 MWSTG). Der Mehrwertsteuerpflichtige hat auch selber und unaufgefordert innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der für ihn geltenden Abrechnungsperiode über seine Umsätze und Vorsteuern abzurechnen sowie den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag (Steuer vom Umsatz abzüglich Vorsteuern) an die Verwaltung abzuliefern. Die ESTV prüft die Mehrwertsteuerpflicht oder ermittelt die Mehrwertsteuerforderung nur dann an

Stelle des Mehrwertsteuerpflichtigen, wenn dieser seinen Pflichten nicht korrekt nachkommt. Diese Kontrollen können auch zur rückwirkenden Eintragung bzw. Löschung im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen führen (vgl. Art. 45 bis 50 MWSTV bzw. Art. 46 bis 56 MWSTG; Urteil des Bundesgerichts 2A.444/1999 vom 7. Januar 2000). Bei verspäteter Zahlung des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrags wird ohne Mahnung ein Verzugszins geschuldet (Art. 38 Abs. 2 MWSTV bzw. Art. 47 Abs. 2 MWSTG). Die Beschwerdeführerin behauptet nicht einmal, die ESTV hätte ihr anlässlich der Eintragung im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eine falsche Auskunft erteilt, sodass sie sich nicht auf den Grundsatz von Treu und Glauben berufen kann. Die Einreichung von Fragebogen bzw. weiteren Unterlagen bei der Verwaltung im Zusammenhang mit der Eintragung als Mehrwertsteuerpflichtige ist nicht dazu geeignet, als Ausgangspunkt für einen Verstoss gegen das Vertrauensprinzip angesehen zu werden. Für die rechtliche Beurteilung dieser Angelegenheit ist es auch nicht erheblich, ob die Beschwerdeführerin allenfalls ein anderes Vorgehen gewählt hätte, falls die ESTV seinerzeit die Eintragung in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen abgelehnt hätte.

4.2 Nichts zu ihren Gunsten ableiten kann die Beschwerdeführerin auch aus dem Umstand, dass neben der X._____ möglicherweise auch noch ein (selbständiger) Fonds (...) existiert hat, mit anderen Worten zwei "Gebilde" bestanden haben sollen. Art. 1 des Gesellschaftsvertrags vom 1. Januar 1996 hält fest, dass die genannten juristischen Personen (...) eine einfache Gesellschaft unter dem Namen "X._____" gründen, welche die Führung des X._____ zum Zweck hat (Verwaltung des Fonds, Vergabe von Beiträgen, usw.). Ob es sich beim X._____ (Fonds) und der einfachen Gesellschaft (die unter der Mehrwertsteuernummer ... eingetragen war) um zwei Subjekte handelt, ist für das vorliegende Beschwerdeverfahren unerheblich.

4.3 Bei der Beschwerdeführerin handelt es sich – wie bereits erwähnt – um eine einfache Gesellschaft, deren Zweckverwirklichung durch die Beiträge der Gesellschafter aufgrund von Art. 531 Abs. 1 OR geschieht. Die Gesellschafter vereinbaren, was die Beiträge des Einzelnen sind (THEO GUHL/JEAN NICOLAS DRUEY, in Guhl/Koller/Schnyder/Druey [Hrsg.], Das Schweizerische Obligationenrecht, 9. Aufl., Zürich 2000, § 62 Rz. 7 ff.). Die Beschwerdeführerin erhebt daher keine statutarisch (gegebenenfalls durch Mehrheitsbeschluss vereinbarte) Mitglieder-

beiträge, sondern Beiträge, deren Umfang vertraglich vereinbart sind, wobei die Beiträge verschieden gross sein können (GUHL/DRUEY, a.a.O., § 62 Rz. 16 ff.). Daher stellt sich die Frage einer Qualifizierung dieser Zahlungen als Mitgliederbeiträge nicht.

5.

5.1 Da ein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch zwischen den Zahlungen der beitragenden Unternehmen an die Beschwerdeführerin und den im Gegenzug erhaltenen Forschungsergebnissen zu bejahen ist, ist die Beschwerde im Sinne der Erwägungen gutzuheissen, die beiden angefochtenen Entscheide sind aufzuheben und die Sache der ESTV zu neuem Entscheid zurückzuweisen.

5.2 Der Kostenvorschuss von Fr. ... ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zu erstatten. Die ESTV hat der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. ... (inkl. Mehrwertsteuer und Barauslagen; Art. 7 ff. des Reglements über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht vom 21. Februar 2008 [VGKE, SR 173.320.2]) auszurichten.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen gutgeheissen, die beiden angefochtenen Entscheide werden aufgehoben und die Sache der Eidgenössischen Steuerverwaltung zu neuem Entscheid zurückgewiesen.

2.
Der Kostenvorschuss von Fr. ... wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

3.
Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. ... auszurichten.

4.
Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter: Der Gerichtsschreiber:

Markus Metz Johannes Schöpf

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 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). 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 (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: