Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Entscheid bestätigt durch BGer mit Urteil vom 17.09.2015 (2C_773/2015)

Abteilung I
A-1382/2015

Urteil vom 11. August 2015

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),
Richter Michael Beusch,
Richterin Salome Zimmermann,
Gerichtsschreiber Beat König.

Parteien

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

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer,
Vorinstanz.

Gegenstand

MWST; Steuerpflicht, Vorsteuerabzug und Einlageentsteuerung.

Sachverhalt:

A.
Die Stiftung A._____ war ab dem 1. Januar 2005 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Die Stiftung bezweckt die Förderung der Gegenwartskunst und ist gemeinnützig. Sie errichtete und betreibt das B._____ in C._____.

Im 1. Quartal 2010 (Zeitspanne vom 1. Januar 2010 bis 31. März 2010) machte die Stiftung A._____ unter anderem eine Einlageentsteuerung im Betrag von Fr. 2'251'623.- im Zusammenhang mit in den Jahren 2002 bis 2005 getätigten Gebäudeinvestitionen geltend. Daneben beanspruchte sie für den Zeitraum vom 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2012 Vorsteuerabzüge im Betrag von insgesamt Fr. 1'402'175.-.

B.
Anlässlich einer am 21. Januar 2013 abgeschlossenen Mehrwertsteuerkontrolle kam die ESTV zum Schluss, dass die Stiftung A._____ im Zeitraum vom 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2012 mangels unternehmerischer Tätigkeit mit Bezug auf die Inlandsteuer nicht steuerpflichtig sei. Gestützt auf dieses Kontrollergebnis erhob die ESTV mit "Einschätzungsmitteilung Nr. […] / Verfügung" vom 11. März 2013 für die Steuerperioden 1. Quartal 2010 bis 4. Quartal 2012 (Zeitraum vom 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2012) eine Steuernachforderung von Fr. 3'937'505.- zuzüglich Verzugszins. Dieser Betrag setzte sich zusammen aus der Rückbelastung geltend gemachter Vorsteuern im Betrag von Fr. 3'653'798.- und einer Vorsteuerabzugskorrektur infolge Eigenverbrauchs von Fr. 316'988.- abzüglich (nach Auffassung der ESTV) nicht geschuldeter Inlandsteuern von insgesamt Fr. 33'281.-.

Am 26. März 2013 ging bei der ESTV ein Betrag in der Höhe von Fr. 3'937'505.- ein. Diese Überweisung der Stiftung A._____ erfolgte ausdrücklich unter Vorbehalt der "Einsprache".

C.
Die Stiftung A._____ liess am 24. April 2013 "Einsprache" gegen die "Einschätzungsmitteilung Nr. […] / Verfügung" vom 11. März 2013 erheben und beantragen, diese sei aufzuheben und der Stiftung A._____ sei der Betrag von Fr. 3'937'505.- zuzüglich Vergütungszins gutzuschreiben. Eventualiter stellte sie den Antrag, es sei festzustellen, dass eine allfällige

Löschung der Stiftung A._____ im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen frühestens per 1. Juli 2013 erfolgen könne.

D.
Mit als "Einspracheentscheid" bezeichneter Verfügung vom 11. Februar 2015 wies die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) die "Einsprache" ab (Dispositiv-Ziff. 1 des "Einspracheentscheids"). Zugleich stellte sie fest, dass die Stiftung A._____ "zu Recht rückwirkend per 1. Januar 2010 aus dem Register der Mehrwertsteuerpflichtigen gelöscht" worden sei (Dispositiv-Ziff. 2 des "Einspracheentscheids"). Ferner bestätigte sie die mit "Einschätzungsmitteilung Nr. […] / Verfügung" vom 11. März 2013 erhobene Nachforderung und ordnete sie an, dass die Zahlung der Stiftung A._____ vom 26. März 2013 daran angerechnet werde (vgl. Dispositiv-Ziff. 3 des "Einspracheentscheids").

Zur Begründung führte die Vorinstanz im Wesentlichen aus, die Stiftung A._____ habe ihre Investitionen (inkl. Abschreibungen), Aufwendungen sowie Defizite in den Jahren 2010 bis und mit 2012 faktisch vollumfänglich aus "Nicht-Entgelten bzw. Zuwendungen der Stifterin" decken müssen (vgl. E. 2 des "Einspracheentscheids"). Eine Ausrichtung auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen sei deshalb nicht gegeben, so dass es an einer unternehmerischen Tätigkeit im mehrwertsteuerlichen Sinne fehle. Dementsprechend habe die ESTV die Stiftung A._____ "rückwirkend per 1. Januar 2010 aus dem Register der Mehrwertsteuer gelöscht, die geltend gemachten Vorsteuern zurückbelastet wie auch die abgerechneten Umsatzsteuern wieder gutgeschrieben [und] […] die vorgenommene Entsteuerung der Baukosten des B._____s [berichtigt]" (E. 2 des "Einspracheentscheids").

E.
Die Stiftung A._____ (nachfolgend: Beschwerdeführerin) liess am 11. März 2015 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht erheben. Sie beantragt, der "Einspracheentscheid" der ESTV vom 11. Februar 2015 sei aufzuheben und der Stiftung A._____ sei der Betrag von Fr. 3'937'505.- zuzüglich Vergütungszins seit dem 29. März 2013 gutzuschreiben. Eventualiter ersucht sie um die Feststellung, "dass eine allfällige Löschung der Stiftung A._____ frühestens per 1. Juli 2013 erfolgen kann". Schliesslich fordert sie Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der ESTV.

F.
Mit Vernehmlassung vom 21. April 2015 beantragt die Vorinstanz, die Beschwerde sei unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin abzuweisen und der "Einspracheentscheid" vom 11. Februar 2015 sei zu bestätigen.

G.
Mit unaufgefordert eingereichter Stellungnahme vom 7. Mai 2015 erklärt die ESTV, mit Blick auf das am 19. April 2015 ergangene Bundesgerichtsurteil 2C_781/2014 dränge sich eine neue Beurteilung des vorliegenden Falles auf. Da aufgrund dieses Urteils davon auszugehen sei, dass die Beschwerdeführerin in der massgebenden Zeitspanne ein Unternehmen im mehrwertsteuerlichen Sinne betrieben habe, sei sie zu Unrecht rückwirkend per 1. Januar 2010 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen gelöscht worden. Die ESTV erklärt ferner sinngemäss, vor diesem Hintergrund sei die Gutschrift der deklarierten Inlandsteuer zugunsten der Beschwerdeführerin rückabzuwickeln, die geltend gemachten Vorsteuerabzüge seien (wieder) zu gewähren und die erwähnte Vorsteuerabzugskorrektur wegen Eigenverbrauchs sei rückgängig zu machen.

Die ESTV beantragt mit dieser Begründung neu die teilweise Gutheissung der Beschwerde im Umfang von Fr. 1'685'882.-. Bezüglich der von der Beschwerdeführerin für das 1. Quartal 2010 geltend gemachten Einlageentsteuerung von Fr. 2'251'623.- betreffend Gebäudeinvestitionen in den Jahren 2002 bis und 2005 hält die Vorinstanz an ihrem Antrag auf Abweisung der Beschwerde fest.

H.
Mit Stellungnahme vom 26. Mai 2015 erklärt die Beschwerdeführerin, weiterhin an ihren "Hauptanträgen" festzuhalten, dass der "Einspracheentscheid" vom 11. Februar 2015 aufzuheben und ihr "die Vorsteuern im Umfang von [recte: der Betrag von] CHF 3'937'505.- (zuzüglich Vergütungszins seit 29. März 2013) vollumfänglich gutzuschreiben seien [bzw. sei]" (vgl. S. 1 der Stellungnahme).

I.
Auf die weiteren Vorbringen der Verfahrensbeteiligten und die eingereichten Akten wird, soweit erforderlich, im Rahmen der folgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1

1.1.1 Angefochten ist ein "Einspracheentscheid" der ESTV und damit eine Verfügung nach Art. 5 VwVG. Das Bundesverwaltungsgericht ist die zuständige Beschwerdeinstanz (Art. 31, Art. 32 e contrario und Art. 33 Bst. d VGG; vgl. zur funktionalen Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung von Beschwerden gegen "Einspracheentscheide" der ESTV, die im Zuge von "Einsprachen" gegen Einschätzungsmitteilungen ergangen sind: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6437/2012 vom 6. November 2013 E. 1.2.2 f., A-6180/2012 vom 3. September 2013 E. 1.2.2 f., sowie [erstmals] A-707/2013 vom 25. Juli 2013 insbesondere E. 1.2.3 und 4.2 f., dieses bestätigt durch BGE 140 II 202). Das Verfahren richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG).

Die Beschwerdeführerin ist zur Erhebung der vorliegenden Beschwerde berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG), hat diese frist- und formgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) und den einverlangten Kostenvorschuss rechtzeitig geleistet (vgl. Art. 21 Abs. 3 VwVG).

1.1.2 Mit Blick auf ihre Stellungnahme vom 7. Mai 2015 (vorn Bst. H) ist davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin ihren Eventualantrag betreffend Feststellung, dass sie frühestens per 1. Juli 2013 im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen gelöscht werden kann, vorbehaltlos zurückgezogen hat. Es erübrigen sich hier deshalb weitere Ausführungen zur Frage der Zulässigkeit eines entsprechenden Begehrens.

1.1.3 Auf die Beschwerde ist einzutreten.

1.2 Die Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht zeitigt bei Gutheissung grundsätzlich reformatorische Wirkung. Mit anderen Worten entscheidet das Gericht diesfalls in der Regel selbst (Art. 61 Abs. 1 VwVG; vgl. dazu ANDRÉ MOSER et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, N. 3.191). Nur ausnahmsweise weist das Gericht die Sache bei Gutheissung der Beschwerde an die Vorinstanz zurück. Letzteres kann sich vor allem dort rechtfertigen, wo der Sachverhalt ungenügend abgeklärt ist sowie wenn die Regelung des Rechtsverhältnisses besondere Sachkunde verlangt oder in den Ermessensbereich hineinragt (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4973/2012 vom 5. Juni 2013 E. 3.1; PHILIPPE WEISSENBERGER, in: Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger [Hrsg.],

Praxiskommentar VwVG, 2009, Art. 61 N. 10 ff., MADELEINE CAMPRUBI, in: Christoph Auer et al. [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, 2008, Art. 61 N. 2 ff., je mit Hinweisen). Beschränkt sich das Gericht auf die Kassation der angefochtenen Verfügung und weist es die Sache zu neuem Entscheid an die Vorinstanz zurück, hat es die Befugnis bzw. die Pflicht, verbindliche Weisungen an die Vorinstanz zu erteilen. Die Weisungen sind ins Dispositiv – direkt oder mittels Verweis auf die Erwägungen ("im Sinne der Erwägungen") – aufzunehmen, ansonsten sie nicht verbindlich sind (vgl. BGE 120 V 233 E. 1a).

1.3 Verwaltungsverordnungen sind verallgemeinernde Dienstbefehle, also generell-abstrakte Handlungsanweisungen der vorgesetzten Behörde an die unterstellten Behörden und Personen über die Besorgung ihrer Verwaltungsangelegenheiten. Dazu zählen insbesondere Dienstreglemente, Zirkulare, Kreisschreiben, Wegleitungen, Richtlinien, Merkblätter etc. (vgl. dazu: PIERRE TSCHANNEN et al., Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl. 2014, § 14 N. 11 und 13). Verwaltungsverordnungen sollen eine einheitliche, gleichmässige und sachrichtige Praxis des Gesetzesvollzugs sicherstellen (MICHAEL BEUSCH, Was Kreisschreiben dürfen und was nicht, in: Der Schweizer Treuhänder [ST] 2005 S. 613 ff.). Sie sind für die als eigentliche Adressaten figurierenden Verwaltungsbehörden verbindlich, wenn sie nicht klarerweise einen verfassungs- oder gesetzwidrigen Inhalt aufweisen (vgl. BVGE 2010/33 E. 3.3.1, mit Hinweisen). Nicht verbindlich sind Verwaltungsverordnungen dagegen für die Justizbehörden, deren Aufgabe es ist, die Einhaltung von Verfassung und Gesetz im Einzelfall zu überprüfen (MOSER et al., a.a.O., N. 2.173 f.). Die Gerichte sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrem Entscheid allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen. Dies gilt umso mehr, als es nicht die Aufgabe der Gerichte ist, als Zweitinterpreten des der Verwaltungsverordnung zugrunde liegenden Erlasses eigene Zweckmässigkeitsüberlegungen an die Stelle des Vollzugskonzepts der zuständigen Verwaltungsbehörde zu setzen (BGE 123 II 16 E. 7; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6072/2013 vom 4. Juni 2015 E. 2.2, A-883/2014 vom 23. September 2014 E. 1.5, A-5017/2013 vom 15. Juli 2014 E. 3.1).

2.

Am 1. Januar 2010 ist das Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR 641.20) in Kraft getreten. Mit dem Inkrafttreten

dieses Gesetzes wurden die Bestimmungen des bis dahin gültigen Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG; AS 2000 1300 ff.) aufgehoben (vgl. Art. 110 MWSTG). Art. 112 MWSTG legt jedoch fest, dass die aufgehobenen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften – unter Vorbehalt von Art. 113 MWSTG – weiterhin auf alle während deren Geltungsdauer ein-getretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar bleiben.

Der vorliegend zu beurteilende Fall betrifft die subjektive und objektive Mehrwertsteuerpflicht der Beschwerdeführerin per 1. Januar 2010. Für die Beurteilung dieses Falles ist deshalb in materieller Hinsicht das MWSTG (mitsamt der zugehörigen Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 [MWSTV; SR 641.201]) massgebend.

Auf das Regime des früheren Mehrwertsteuergesetzes vom 2. September 1999 und die zu diesem Gesetz ergangene Rechtsprechung wird im Folgenden einzig dort Bezug genommen, wo dies für die Anwendung des neuen Rechts relevant ist oder wo unter dem neuen Recht an die altrechtliche Ordnung angeknüpft werden kann.

3.

3.1 Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Nettoallphasensteuer (auch als Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug bzw. Mehrwertsteuer bezeichnet [vgl. Art. 130 BV und Art. 1 Abs. 1 MWSTG]). Die Steuer wird auf den im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen (Inlandsteuer), auf dem Bezug von Leistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland durch Empfänger und Empfängerinnen im Inland (Bezugssteuer) und auf Einfuhren von Gegenständen (Einfuhrsteuer) erhoben (Art. 1 Abs. 2 MWSTG). Die Erhebung erfolgt nach den Grundsätzen der Wettbewerbsneutralität, der Entrichtungs- und Erhebungswirtschaftlichkeit und der Überwälzbarkeit (Art. 1 Abs. 3 MWSTG; vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5017/2013 vom 15. Juli 2014 E. 2.1.1; KLAUS A. VALLENDER, in: Bernhard Ehrenzeller et al. [Hrsg.], Die schweizerische Bundesverfassung, Kommentar, 3. Aufl. 2014, Art. 130 N. 8).

3.2 Der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität verlangt, dass ein modernes Verbrauchssteuersystem wie die Mehrwertsteuer nach Möglichkeit in seinen Auswirkungen neutral sein muss (zum eigentlichen Grundsatz der Steuerneutralität s. DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf

das schweizerische Recht, 1999, S. 50 ff., 94 ff.). 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 (vgl. dazu im Einzelnen hinten E. 5). 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, mit Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5017/2013 vom 15. Juli 2014 E. 2.1.2; FELIX GEIGER, in: ders./Regine Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, Schweizerisches Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer mit den Ausführungserlassen sowie Erlasse zum Zollwesen, 2012 [nachfolgend: MWSTG Kommentar], Art. 1 N. 21; ALOIS CAMENZIND et al., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 3. Aufl. 2012, N. 105 ff.).

3.3

3.3.1 Steuerobjekt der Mehrwertsteuer (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). Als Leistung gilt die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts (Art. 3 Bst. c MWSTG). Die Leistung umfasst als Oberbegriff sowohl Lieferungen (vgl. Art. 3 Bst. d MWSTG) als auch Dienstleistungen (vgl. Art. 3 Bst. e MWSTG; vgl. Botschaft vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer [im Folgenden: Botschaft zum MWSTG], BBl 2008 6885 ff., 6939).

Als Entgelt gilt der Vermögenswert, welchen die Empfängerin oder der Empfänger oder seiner Stelle eine Drittperson für den Erhalt einer Leistung aufwendet (Art. 3 Bst. f MWSTG).

Damit eine steuerbare Leistung vorliegt, muss sie im Austausch mit einem Entgelt erfolgen (sog. «Leistungsverhältnis»). Besteht zwischen Leistungserbringer und -empfänger kein solches Austauschverhältnis, ist die Aktivität mehrwertsteuerlich irrelevant (statt vieler: BGE 132 II 353 E. 4.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-457/2014 vom 21. August 2014 E. 3.2.1).

Die für eine steuerbare Leistung notwendige innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Entgelt fehlt namentlich bei Spenden (vgl. GEIGER, in: MWSTG Kommentar, Art. 3 N. 48), die in Art. 3 Bst. i MWSTG definiert werden als freiwillige Zuwendungen in der Absicht, den Empfänger ohne Erwartung einer Gegenleistung im mehrwertsteuerlichen Sinne zu bereichern. Mangels Entgeltscharakters ist der "Mittelfluss Spende" keine Gegenleistung für eine mehrwertsteuerliche Leistung (vgl. Art. 18 Abs. 2 Bst. d MWSTG; s. dazu GEIGER, in: MWSTG Kommentar, Art. 3 N. 48).

3.3.2 Ausgangspunkt einer Steuererhebung bildet ein wirtschaftlicher, besteuerungswürdiger Sachverhalt, welcher als Steuerquelle anvisiert wird, das sog. Steuergut (ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl. 2002, S. 154; RIEDO, a.a.O., S. 13). Bei der Mehrwertsteuer (Inlandsteuer) ist das Steuergut der nicht unternehmerische Endverbrauch im Inland (Art. 1 Abs. 1 MWSTG; BGE 123 II 295 E. 5a und E. 7a; CAMENZIND et al., a.a.O., N. 85; 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. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3149/2012 vom 4. Januar 2013 E. 2.3; Botschaft zum MWSTG, BBl 2008, 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 (vgl. IVO P. BAUMGARTNER et al., Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 1 N. 41; s. zum Ganzen Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5534/2013 vom 5. November 2014 E. 2.2.2).

3.3.3 Die in Art. 21 Abs. 2 Ziff. 14 MWSTG genannten kulturellen Dienstleistungen (namentlich Besuche von Museen gemäss Bst. c der Bestimmung) sind von der Steuer ausgenommen. Soweit nicht nach Art. 22 Abs. 1 MWSTG für deren Versteuerung optiert wird, sind diese Leistungen nicht steuerbar (vgl. Art. 21 Abs. 1 MWSTG) und berechtigen sie den Steuerpflichtigen auch nicht zum Vorsteuerabzug (vgl. Art. 29 Abs. 1 MWSTG; s. zum Vorsteuerabzug hinten E. 5).

4.

4.1 Nach Art. 10 Abs. 1 MWSTG ist steuerpflichtig, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betreibt und nicht nach Art. 10 Abs. 2 MWSTG 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) oder auch wer als nicht gewinnstrebiger, 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). Auf diese Befreiung von der Steuerpflicht kann verzichtet wer-den (Art. 11 MWSTG).

4.2 Diese subjektive Mehrwertsteuerpflicht knüpft bei demjenigen an, der ein Unternehmen betreibt ("wer" ein Unternehmen betreibt [Art. 10 Abs. 1 MWSTG]; auch "Unternehmensträger" genannt; vgl. dazu Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-3251/2014 vom 19. Mai 2015 E. 5.1, A-5534/2013 vom 5. November 2014 E. 2.3.2). 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 und [iv] Auftritt nach aussen unter eigenem Namen) entscheidend.

Zum Element der Ausrichtung auf eine nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ist festzuhalten, dass rechtsprechungsgemäss auch das Erzielen von Einnahmen aus sog. Nicht-Entgelten nach Art. 18 Abs. 2 MWSTG Bestandteil einer ordentlichen unternehmerischen Tätigkeit bilden kann (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5017/2013 vom 15. Juli 2014 E. 2.6.2.1; vgl. dazu auch BAUMGARTNER et al., a.a.O., § 3 N. 23; CLAUDIO FISCHER, in: Martin Zweifel et al. [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015, Art. 10 N. 33). Zudem kann auch das ausschliessliche Erzielen von Einnahmen aus von der Steuer ausgenommenen Leistungen gemäss Art. 21 MWSTG ein Unternehmen begründen (vgl. REGINE SCHLUCKEBIER, in: MWSTG Kommentar, Art. 10 N. 44). Ist hingegen eine Tätigkeit einzig auf die Erzielung von Nicht-Entgelten ausgerichtet, kann diese Tätigkeit entsprechend dem Wortlaut des Gesetzes (vgl. Art. 10 in Verbindung mit Art. 3 Bst. c MWSTG) die Steuerpflicht nicht auslösen, da kein Unternehmen betrieben wird (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5017/2013 vom 15. Juli 2014 E. 2.6.2.1; CAMENZIND et al., a.a.O., N. 468).

4.3 Das Bundesgericht befand in seinem Urteil 2C_781/2014 vom 19. April 2015 (in E. 5.4 ff.), dass die in der Verwaltungspraxis aufgestellte sog. 25/75-Prozent-Regel nicht dem gesetzlichen Begriff des Unternehmens im Sinne von Art. 10 Abs. 1 MWSTG entspricht und sie demzufolge nicht anzuwenden ist. Nach dieser früher in Ziff. 7.2 der MWST-Praxis-Info 04 "Präzisierungen zur MWST-Info 02" (nachfolgend: MPI 04) und heute in Ziff. 7.2 der MWST-Info 02 "Steuerpflicht" (nachfolgend: MI 02) festgehaltenen Regel war die für die subjektive Steuerpflicht bzw. für die Unternehmenseigenschaft notwendige Ausrichtung auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen zu verneinen, "wenn absehbar ist, dass die Aufwendungen für eine Tätigkeit dauerhaft nicht zumindest zu 25 % durch Einnahmen aus Leistungen (exkl. Kapital- und Zinserträge), sondern zu mehr als zu 75 % durch Nicht-Entgelte wie Subventionen, Spenden, Querfinanzierungen, Kapitaleinlagen usw. gedeckt werden, ohne dass hierfür ein konkreter unternehmerischer Grund besteht".

5.

5.1 Die Frage, in welchem Umfang ein steuerpflichtiger Unternehmensträger die Vorsteuern abziehen kann, darf nicht mit der vorab zu klärenden Frage nach der subjektiven Steuerpflicht vermischt werden (vgl. CAMENZIND et al., a.a.O., N. 441). Gemäss Art. 28 Abs. 1 MWSTG kann eine steuerpflichtige Person (erste Frage) Vorsteuern "im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit" (zweite Frage) abziehen (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5534/2013 vom 5. November 2014 E. 2.5.1, A-5017/2013 vom 15. Juli 2014 E. 2.8.1, A-3149/2012 vom 4. Januar 2013 E. 3). Bei Eingangsleistungen, welche für die Erbringung von Ausgangsleistungen, die von der Steuer ausgenommen sind und für deren Versteuerung nicht optiert wurde, verwendet werden (funktionale Betrachtung), besteht kein Anspruch auf einen Vorsteuerabzug (vgl. Art. 29 Abs. 1 MWSTG).

5.2 Alle unternehmerischen Tätigkeiten eines steuerpflichtigen Unternehmensträgers sind gemäss konstanter Rechtsprechung für mehrwertsteuerliche Belange als Einheit zu betrachten ([nach bisheriger Terminologie] "Grundsatz der Einheit des Unternehmens"; [statt vieler] Urteil des Bundesgerichts 2C_123/2010 vom 5. Mai 2010 E. 3.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6544/2012 vom 12. September 2013 E. 2.3; vgl. BAUMGARTNER et al., a.a.O., § 7 N. 45; BÉATRICE BLUM/DIEGO CLAVADETSCHER, Neubeginn in der Mehrwertsteuer, in: zsis) 2009 Monatsflash 8/2009, Ziff. 3.2; DIEGO CLAVADETSCHER, Die Stellung des Unternehmens im neuen

Mehrwertsteuerrecht, in: ST 2010, S. 241 f.; neu wird in der Lehre der Ausdruck "Grundsatz der Einheit des Unternehmensträgers" verwendet). Diese Tätigkeiten stellen zusammen den unternehmerischen Bereich (oder die "unternehmerische Sphäre") des Unternehmensträgers dar (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5534/2013 vom 5. November 2014 E. 2.5.2.1; FISCHER, in: Zweifel et al. [Hrsg.], a.a.O., Art. 10 N. 71 ff.).

In Fällen, in welchen ein Unternehmensträger ausschliesslich einen unternehmerischen Bereich besitzt, gelten dementsprechend alle Vorsteuern als im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit angefallen, weshalb sie gemäss Art. 28 ff. MWSTG abziehbar sind (vgl. CAMENZIND et al., 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 in Verbindung mit Art. 18 Abs. 2 Bst. a-c MWSTG) – nicht ein (Art. 33 Abs. 1 MWSTG; vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5534/2013 vom 5. November 2014 E. 2.5.2.2; SCHLUCKEBIER, in: MWSTG Kommentar, Art. 10 N. 55). Keine Kürzung des Vorsteuerabzuges ist dementsprechend nach dem neuem Recht insbesondere bei Erhalt von Spenden im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. d MWSTG geboten (vgl. Art. 33 Abs. 2 MWSTG e contrario; demgegenüber führten Spenden, welche nicht einzelnen Umsätzen zugeordnet werden konnten, nach dem früheren Recht zu einer Vorsteuerabzugskürzung [Art. 38 Abs. 8 aMWSTG]).

5.3 Nach dem Urteil des Bundesgerichts 2C_781/2014 vom 19. April 2015 kann eine juristische Person grundsätzlich nebst einer unternehmerischen Tätigkeit eine nicht-unternehmerische Tätigkeit ausüben, bei der sie als Endverbraucherin auftritt und weder steuerpflichtig noch vorsteuerabzugsberechtigt ist (E. 6.2 des Urteils). Ist dies der Fall, liegt eine gemischte Verwendung vor und ist eine entsprechende Vorsteuerabzugskorrektur vorzunehmen; eben, weil die Eingangsleistungen nicht für zum Vorsteuerabzug berechtigende Ausgangsleistungen verwendet werden (Art. 30 Abs. 1 MWSTG; funktionale Betrachtung).

Voraussetzung für eine zu einer Vorsteuerabzugskorrektur nach Art. 30 Abs. 1 MWSTG führende nicht-unternehmerische Tätigkeit einer juristischen Person mit unternehmerischer Tätigkeit ist nach der Rechtsprechung, dass sich der Unternehmens- und der Nicht-Unternehmensbereich klar sowie eindeutig voneinander trennen lassen. Die mit dem neuen Recht vorgenommene Änderung des Vorsteuerabzugssystems darf nämlich nach

dem erwähnten Entscheid des Bundesgerichts namentlich nicht dazu führen, dass mit einer restriktiven Umschreibung des unternehmerischen Bereichs bzw. einer weitgehenden Annahme nicht-unternehmerischer Bereiche im Ergebnis die altrechtliche Lage wiederhergestellt wird, nach welcher der Vorsteuerabzug einzig bei steuerbaren Leistungen zulässig war (Urteil des Bundesgerichts 2C_781/2014 vom 19. April 2015 E. 6.2).

6.
Es fragt sich, wann sich im Sinne der vorgenannten Rechtsprechung (E. 5.3) der unternehmerische Bereich und der nicht-unternehmerische Bereich klar sowie eindeutig voneinander trennen lassen.

6.1 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 (vgl. DIEGO CLAVADETSCHER, in: Zweifel et al. [Hrsg.], a.a.O., Art. 30 N. 18).

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 Nichtunternehmensbereiche sind vor diesem Hintergrund und mit Blick auf den Begriff des Unternehmens von Art. 10 Abs. 1 MWSTG (vgl. E. 4.2) 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 (vgl. [allerdings zur Frage der subjektiven Steuerpflicht] FISCHER, in: Zweifel et al., a.a.O., Art. 10 N. 82).

Bei der fraglichen Beurteilung zu berücksichtigen ist, dass sich eine Aufteilung in einen unternehmerischen und einen (allfälligen) nicht unternehmerischen Bereich bei sämtlichen Unternehmensträgern schon aufgrund des Zieles der Besteuerung des nicht unternehmerischen Endverbrauchs (vgl. E. 3.3.2) aufdrängt: Könnten Unternehmensträger, sobald sie die Schwelle zur Steuerpflicht überschritten haben, für sämtliche Eingangsleistungen 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 MWSTG besteuert werden muss (vgl. zum Ganzen Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5534/2013 vom 5. November 2014 E. 2.5.2.4). Deshalb muss die Frage, ob ein eigenständiger Tätigkeitsbereich eines Unternehmensträgers ohne Ausrichtung auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen besteht, mit Blick auf das erwähnte Besteuerungsziel anhand wirtschaftlicher, tatsächlicher oder funktionaler Kriterien beurteilt werden.

Nichts anderes ergibt sich bei Berücksichtigung der für die mehrwertsteuerliche Qualifikation von Vorgängen massgebenden sog. wirtschaftlichen Betrachtungsweise: Danach ist nicht in erster Linie eine zivil- bzw. vertragsrechtliche Sicht entscheidend, sondern sind ebenfalls wirtschaftliche, tatsächliche Kriterien ausschlaggebend (vgl. zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1009/2014 vom 3. September 2014 E. 3.3.1, A-6898/2014 vom 21. Mai 2015 E. 2.4; MICHAEL BEUSCH, in: Zweifel et al. [Hrsg.], a.a.O., Auslegung, N. 24 ff.).

6.2 Die vorstehend gemachten Ausführungen (E. 6.1) stehen in Einklang mit der neurechtlichen Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, soweit diese nicht aufgrund des erwähnten Urteils des Bundesgerichts 2C_781/2014 vom 19. April 2015 überholt ist:

6.2.1

6.2.1.1 Ziff. 1.4 der MWST-Info 09 "Vorsteuerabzug und Vorsteuerkorrekturen" (nachfolgend: MI 09) der ESTV legt fest, dass der Vorsteuerabzug auf Lieferungen und Dienstleistungen, "die für einen nicht unternehmerischen Bereich verwendet werden", ausgeschlossen ist. Würden hingegen solche Aufwendungen dem Erreichen der "Ziele des Unternehmens dienen" und damit "im unternehmerischen Bereich" anfallen, seien sie im Rahmen der gesetzlichen Bestimmungen zum Vorsteuerabzug berechtigt. Für die näheren Erläuterungen zu den Voraussetzungen der unternehmerischen Tätigkeit verweist die MI 09 auf die MI 02.

6.2.1.2 Gemäss Ziff. 7 der MI 02 kann ein Rechtsträger verschiedene Tätigkeitsbereiche haben, welche jeweils in einem ersten Schritt bestimmt werden müssten. Ein eigenständiger Tätigkeitsbereich sei eine "nach aussen auftretende, in sich geschlossene wirtschaftliche Einheit", wobei eine solche vorliege, "wenn eine bestimmte Tätigkeit sachlich, räumlich und zeitlich autonom existieren könnte beziehungsweise sinnvoll wäre". In einem zweiten Schritt sei hinsichtlich jedes Tätigkeitsbereichs eine Beurteilung vorzunehmen, ob eine unternehmerische Tätigkeit vorliege. Die für die unternehmerische Tätigkeit erforderliche Ausrichtung auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen könne grundsätzlich als gegeben erachtet werden, "wenn Leistungen erbracht werden und hier ein Entgelt verlangt wird". Dabei genüge bereits die Absicht, dereinst Leistungen gegen Entgelt zu erbringen. Nicht auf die Ausrichtung auf nachhaltige Erzielung von Einnahmen komme es an, wenn ein unternehmerischer Grund für die Aufwendungen bestünde. Ein solcher liege vor, "wenn mittels der nicht auf Einnahmen aus Leistungen ausgerichteten Tätigkeit eine auf Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete Tätigkeit gefördert werden soll" (Ziff. 7.2 der MI 02).

6.2.1.3 Demnach geht die ESTV gemäss ihrer Verwaltungspraxis zur Beurteilung des Vorsteuerabzugsrechts folgendermassen vor: Können die zu beurteilenden Eingangsleistungen direkt dem unternehmerischen Bereich zugeordnet werden, besteht dem Grundsatze nach ein Recht des Steuerpflichtigen, die Vorsteuer auf diesen Eingangsleistungen abzuziehen. Werden die Eingangsleistungen dagegen nicht unternehmerisch verwendet, besteht in der Regel kein Vorsteuerabzugsrecht. Hiervon weicht die ESTV nur ab, falls die eigentlich nicht direkt unternehmerisch verwendete Eingangsleistung dem Unternehmensträger dient, unternehmerische Zwecke zu verfolgen. In solchen Fällen sind die dafür verwendeten Eingangsleistungen (indirekt) ebenfalls dem Unternehmensbereich des Steuerpflichtigen zuzuordnen und die auf den Eingangsleistungen lastenden Vorsteuern

dem Grundsatze nach ebenfalls abziehbar (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5534/2013 vom 5. November 2014 E. 2.7.4).

6.2.2

6.2.2.1 Das Bundesverwaltungsgericht hat in einem Urteil vom 5. November 2014 festgehalten, dass den Materialien zum MWSTG ausdrücklich der gesetzgeberische Wille zu entnehmen sei, durch das MWSTG das Vorsteuerabzugsrecht des Steuerpflichtigen zu erweitern (Urteil A-5534/2013 E. 2.7.5 [auch zum Folgenden], mit Hinweis auf die Botschaft zum MWSTG, BBl 2008, 6974 f.). Deshalb sei unter dem MWSTG für das Vorsteuerabzugsrecht einzig die Zuordnung der vorbesteuerbelasteten Beschaffung zur unternehmerischen Tätigkeit entscheidend. Unter Bezugnahme auf die hiervor (in E. 6.2.1) erwähnte Verwaltungspraxis führte das Gericht ferner aus, die ESTV habe die vom Gesetzgeber gewollte "Lockerung" des Vorsteuerabzugsrechts umgesetzt, indem sie eine Ausrichtung auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen stets dann nicht verneine, wenn für die Tätigkeit ein konkreter unternehmerischer Grund bestehe. Ein solcher liege gemäss der ESTV vor, wenn mittels der nicht auf Einnahmen aus Leistungen ausgerichteten Tätigkeit eine auf Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete Tätigkeit gefördert werden solle.

6.2.2.2 Im erwähnten Urteil A-5534/2013 vom 5. November 2014 klärte das Bundesverwaltungsgericht bei der Prüfung der Vorsteuerabzugsberechtigung bzw. der Einlageentsteuerung im konkreten Fall in zwei Schritten, ob bei der betreffenden Unternehmensträgerin, einer Aktiengesellschaft mit einer Kunstsammlung, eine nicht unternehmerische Tätigkeit mit einer genügenden Eigenständigkeit vorlag:

In einem *ersten Schritt* untersuchte es, ob es sich bei den streitbetroffenen Tätigkeiten im Kulturbereich (Ausleihe und Ausstellung von Kunstgegenständen aus der Kunstsammlung) um einen eigenständigen Tätigkeitsbereich der in den Fall involvierten Unternehmensträgerin handelte (vgl. E. 3.1 f. des Urteils). Dabei knüpfte das Gericht an die in Ziff. 7 der MI 02 festgehaltene Verwaltungspraxis an, wonach ein Tätigkeitsbereich eine "nach aussen auftretende, in sich geschlossene Einheit" bilde und eine solche vorliege, wenn eine bestimmte Tätigkeit "sachlich, räumlich und zeitlich autonom existieren könnte beziehungsweise sinnvoll wäre". Das Gericht führte zu dieser Verwaltungspraxis insbesondere aus, "diese Aufteilung der Tätigkeiten eines Unternehmensträgers in verschiedene Tätigkeitsbereiche [sei] […] im Hinblick auf deren Qualifikation als 'unternehmerisch' bzw.

'nicht unternehmerisch' grundsätzlich nicht zu beanstanden" (E. 3.2.1 des Urteils).

Weil das Gericht das Vorliegen eines eigenständigen Tätigkeitsbereiches im Kulturbereich im konkreten Fall bejaht hatte, untersuchte es in *einem zweiten Schritt*, ob die entsprechenden (Kultur-)Tätigkeiten im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit vorgenommen wurden (vgl. E. 3.1 des Urteils). Dabei stellte es fest, dass die in Frage stehenden Tätigkeiten im Kunstbereich weder der unmittelbaren Erzielung von Einnahmen aus Leistungen dienten (E. 3.3.4 des Urteils) noch die unternehmerische Tätigkeit der Unternehmensträgerin (indirekt) förderten (E. 3.3.5 des Urteils). Das Gericht kam deshalb zum Schluss, dass die Tätigkeiten im Kunstbereich nicht dem unternehmerischen Bereich zuzuordnen seien und deshalb entsprechend weder ein Anspruch auf einen Vorsteuerabzug noch ein Recht zur Einlageentsteuerung bestehe (vgl. E. 3.4 des Urteils).

6.3 Das erwähnte Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 5. November 2014 gibt also auch im Lichte der hier interessierenden bundesgerichtlichen Rechtsprechung vor, dass sich der Unternehmens- und der Nicht-Unternehmensbereich jedenfalls dann klar sowie eindeutig voneinander trennen lassen und damit eine gemischte Verwendung gemäss Art. 30 MWSTG vorliegt, wenn

a) ein Tätigkeitsbereich des Unternehmensträgers besteht, welcher sachlich, räumlich und zeitlich bzw. aus wirtschaftlicher, tatsächlicher oder funktionaler Sicht sinnvollerweise autonom existieren könnte, und

b) 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.

7.

Art. 30 Abs. 1 MWSTG schreibt für den Fall der gemischten Verwendung einzig vor, dass eine Korrektur des Vorsteuerabzuges "nach dem Verhältnis der Verwendung" zu erfolgen hat. Eine detaillierte Regelung zum Vorgehen bei der entsprechenden Korrektur lässt sich dem MWSTG nicht entnehmen (vgl. BLUM, in: MWSTG Kommentar, Art. 30 N. 7; CAMENZIND et al., a.a.O., N. 1737; zum früheren Recht Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6898/2014 vom 21. Mai 2015 E. 2.7.1). Ausführungsbestimmungen zu den Methoden einer Berechnung der Vorsteuerabzugskorrektur finden sich indessen in Art. 65 ff. MWSTV. Im Sinne eines "Leitmotivs"

(CAMENZIND et al., a.a.O., N. 1737) schreibt dabei Art. 68 Abs. 1 MWSTV vor, dass die Berechnung der Korrektur des Vorsteuerabzuges zu einem sachgerechten Ergebnis führen muss.

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 (vgl. zum früheren Recht Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3527/2010 vom 7. Juni 2011 E. 4.4).

8.

8.1

8.1.1 Sind die Voraussetzungen des Vorsteuerabzuges zum Zeitpunkt des Leistungsempfangs nicht gegeben, treten sie jedoch später ein, so kann der Vorsteuerabzug gemäss Art. 32 MWSTG bei Eintritt der Voraussetzungen nachgeholt werden (vgl. dazu RIEDO, a.a.O., S. 273 ff.; TOBIAS FELIX ROHNER, Der nachträgliche Vorsteuerabzug [Einlageentsteuerung] im schweizerischen MWSTG und nach der 6. MwSt.-Richtlinie der EU, 2007, S. 109 f.). Gemäss Art. 32 Abs. 1 MWSTG müssen dafür die Kriterien des Vorsteuerabzugsrechts (Art. 28 ff. MWSTG) erfüllt sein. Der Vorsteuerabzug kann in solchen Fällen in derjenigen Abrechnungsperiode vorgenommen werden, in der die Voraussetzungen hierfür eingetreten sind.

8.1.2 Nach Art. 113 Abs. 2 MWSTG gelten die Bestimmungen über die Einlageentsteuerung nach Art. 32 MWSTG auch für Leistungen, für die vor dem Inkrafttreten des MWSTG (also vor dem 1. Januar 2010) kein Anspruch auf Vorsteuerabzug gegeben war. Eingangsleistungen, welche vor Inkrafttreten des MWSTG bezogen worden sind und für welche kein Vorsteuerabzugsrecht bestand, können demnach nach dem Gesetz zum Vorsteuerabzug unter neuem Recht berechtigen, falls die Voraussetzungen für die Einlageentsteuerung erfüllt sind (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5534/2013 vom 5. November 2014 E. 2.6; BAUMGARTNER et al., a.a.O., § 13 N. 12).

Nach der MWSTV sind die Vorschriften über die Einlageentsteuerung indessen unter anderem nicht anwendbar bei nicht als Entgelt geltenden Mittelflüssen im Sinne von Art. 18 Abs. 2 MWSTG, welche mit Inkrafttreten

des neuen Rechts gemäss Art. 33 Abs. 1 MWSTG nicht mehr zu einer Kürzung des Vorsteuerabzuges führen (vgl. Art. 165 Bst. a MWSTV).

8.2 Wenn nachträglich die Voraussetzungen des Vorsteuerabzuges wegfallen (sog. Eigenverbrauch), ist der Vorsteuerabzug gemäss Art. 31 Abs. 1 MWSTG im Zeitpunkt des Wegfalls dieser Voraussetzungen zu korrigieren, und ist die früher abgezogene Vorsteuer unter Einschluss der als Einlageentsteuerung korrigierten Anteile zurückzuerstatten. Ein Eigenverbrauchstatbestand tritt insbesondere bei Wegfall der Steuerpflicht auf, wenn Gegenstände, welche bei Aufgabe der Unternehmenstätigkeit noch in der Verfügungsmacht des Steuerpflichtigen sind, früher unter Inanspruchnahme von Vorsteuerabzügen (einschliesslich gestützt auf Art. 32 MWSTG [Einlageentsteuerung] geltend gemachter Vorsteuerabzüge) erworben wurden und diese Gegenstände dem Unternehmen entnommen werden (vgl. Art. 31 Abs. 2 Bst. d MWSTG; s. zum Ganzen auch CAMENZIND et al., a.a.O., N. 1781 und 1804).

9.

9.1 Vorliegend betreibt die Beschwerdeführerin als gemeinnützige Stiftung in C._____ seit 2003 das B._____. In diesem Zusammenhang tätigte sie in den Jahren 2002 bis 2005 Gebäudeinvestitionen in der Höhe von insgesamt über Fr. […] (vgl. Akten Vorinstanz, act. 1 S. 3). Das B._____ besteht aus einem Kunstlager, Ausstellungsräumen, einem Café und einem Bookshop (Beschwerde, S. 13). Es wird dafür genutzt, einzelne Werke der Stiftung E._____ unter optimalen klimatischen Bedingungen und in einer für Forschung sowie Lehre bzw. für Fachleute zugänglichen Weise aufzubewahren. Daneben steht das B._____ mit gelegentlichen Ausstellungen, Sonderveranstaltungen sowie zwei monumentalen Dauerinstallationen auch einem breiteren Publikum offen (vgl. dazu die insoweit nicht substantiiert bestrittene Darstellung in E. 2 des angefochtenen "Einspracheentscheids").

Die Einnahmen der Beschwerdeführerin während des Zeitraums vom 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2012 setzten sich zum einen aus Entgelten für Leistungen (optierte Eintrittsgelder sowie Einnahmen aus dem Café sowie dem Shop) und zum grössten Teil aus Spenden bzw. unentgeltlichen Zuwendungen der Stifterin zusammen (vgl. dazu Akten Vorinstanz, act. 2, Beilage 1 zum Beiblatt; E. 2 des angefochtenen "Einspracheentscheids").

9.2

9.2.1 Die Vorinstanz nahm im angefochtenen "Einspracheentscheid" sowie in der "Einschätzungsmitteilung Nr. […] / Verfügung" vom 11. März 2013 noch unter Anwendung ihrer sog. 25/75-Prozent-Regel an, dass die Beschwerdeführerin in der massgebenden Zeitspanne keiner unternehmerischen Tätigkeit nachgegangen sei. Dementsprechend verneinte die Vorinstanz seinerzeit die subjektive Steuerpflicht der Beschwerdeführerin per 1. Januar 2010 und sprach sie ihr das Recht zum Vorsteuerabzug und zur Einlageentsteuerung ab. Da die Vorinstanz entsprechend von einem Wegfall der subjektiven Steuerpflicht der Beschwerdeführerin per 1. Januar 2010 und damit von einem Wegfall der Vorsteuerabzugsberechtigung ausging, nahm sie zugleich im Zusammenhang mit einer "Entsteuerung der Baukosten des B._____s per 01.01.2005" eine Vorsteuerabzugskorrektur wegen Eigenverbrauchs von Fr. 316'988.- vor (vgl. S. 2 der Beiblätter zur "Einschätzungsmitteilung Nr. […] / Verfügung" vom 11. März 2013; zum entsprechenden Eigenverbrauchstatbestand im Allgemeinen vorn E. 8.2).

9.2.2 Da das Bundesgericht in seinem Urteil 2C_781/2014 vom 19. April 2015 die 25/75-Prozent-Regel im konkreten Anwendungsfall als gesetzwidrig qualifiziert hat (vgl. E. 4.3), kann auch vorliegend der Beschwerdeführerin indessen – anders als nach dem angefochtenen "Einspracheentscheid" – die unternehmerische Tätigkeit per 1. Januar 2010 nicht mit der Begründung abgesprochen werden, sie habe ihre Investitionen, Abschreibungen, Aufwendungen und Defizite "faktisch zu 100% aus Nicht-Entgelten bzw. Zuwendungen der Stifterin" decken müssen (vgl. E. 2 des angefochtenen "Einspracheentscheids"). Dies hat die Vorinstanz in ihrer Stellungnahme vom 7. Mai 2015 inzwischen zutreffend erkannt. Ohne Weiteres als unternehmerisch zu qualifizieren sind die Cafeteria und der Bookshop des B._____s sowie die von der Beschwerdeführerin entgeltlich angebotenen kulturellen Dienstleistungen. Es ist vor diesem Hintergrund nunmehr zu Recht unbestritten, dass die Beschwerdeführerin während der hier in Frage stehenden Zeitspanne vom 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2012 unternehmerisch tätig und damit subjektiv steuerpflichtig war.

Insoweit als die Vorinstanz festgestellt hat, dass die Beschwerdeführerin rückwirkend per 1. Januar 2010 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen zu löschen sei, ist somit die Beschwerde gutzuheissen und der angefochtene "Einspracheentscheid" aufzuheben.

9.3 Weil die Beschwerdeführerin in den Jahren 2010 bis 2012 subjektiv steuerpflichtig war (vgl. E. 9.2.2), beantragt die Vorinstanz in ihrer Stellungnahme vom 7. Mai 2015 zu Recht, dass die von ihr zugunsten der Beschwerdeführerin vorgenommene Gutschrift der deklarierten Inlandsteuern rückabgewickelt werde. Demgemäss ist davon auszugehen, dass die von der Beschwerdeführerin für die Zeitspanne vom 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2012 deklarierten Inlandsteuern von insgesamt Fr. 33'281.- geschuldet sind.

9.4 Die Verfahrensbeteiligten halten sodann mit Blick auf die subjektive Steuerpflicht während den vorliegend streitbetroffenen Steuerperioden (1. Quartal 2010 bis 4. Quartal 2012) nunmehr übereinstimmend sowie zutreffend dafür, dass die Beschwerdeführerin grundsätzlich vorsteuerabzugsberechtigt ist. Ebenso richtig nehmen die Verfahrensbeteiligten inzwischen an, dass mangels Wegfalls der Steuerpflicht keine Grundlage für die im "Einspracheentscheid" bestätigte Vorsteuerabzugskorrektur infolge Eigenverbrauchs im Betrag von Fr. 316'988.- besteht.

Fraglich ist indessen, ob die von der Beschwerdeführerin für die Zeit vom 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2012 geltend gemachten Vorsteuerabzüge von insgesamt Fr. 1'402'175.- in vollem Umfang zuzulassen sind oder ob sie wegen gemischter Verwendung zu korrigieren sind. Eine Vorsteuerabzugskorrektur ist entsprechend der erwähnten höchstrichterlichen Rechtsprechung geboten, wenn sich Unternehmens- und (allfälliger) Nicht-Unternehmensbereich bei der Beschwerdeführerin (in der erwähnten Zeitspanne) klar und eindeutig voneinander trennen lassen (vgl. E. 5.3).

9.4.1 In einem ersten Schritt ist in diesem Zusammenhang zu prüfen, ob die Beschwerdeführerin über eigenständige Tätigkeitsbereiche verfügt, die sachlich, räumlich und zeitlich bzw. aus wirtschaftlicher, tatsächlicher oder funktionaler Sicht sinnvollerweise autonom existieren könnten (vgl. E. 6, insbesondere E. 6.3 Bst. a).

Die Beschwerdeführerin macht zwar geltend, sie verfüge über keine voneinander trennbaren Tätigkeitsbereiche, weil sie nur einen *einzigen* Betrieb, nämlich das B._____ in C._____ führe und alle zugehörigen Einrichtungen (Ausstellungsräume, Café sowie Bookshop) in einem *einzigen* Gebäude untergebracht seien (Beschwerde, S. 13). Indessen verkennt sie damit, dass für die Notwendigkeit einer Vorsteuerabzugskorrektur wegen gemischter Verwendung keine räumliche oder anderweitig *existierende* Trennung der Tätigkeitsbereiche erforderlich ist. Stattdessen ist einzig

massgebend, ob ein Tätigkeitsbereich gegeben ist, der sachlich, räumlich und zeitlich bzw. wirtschaftlich, tatsächlich oder funktional gesehen sinnvollerweise autonom existieren *könnte*. Diesbezüglich ist der vorliegende Sachverhalt – entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin (vgl. Beschwerde, S. 13) nicht rechtswesentlich anders gelagert als die mit dem (vorstehend mehrfach genannten) Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5534/2013 vom 5. November 2014 beurteile Fallkonstellation.

Ohne Weiteres als (je für sich allein) räumlich, aber auch sachlich und zeitlich abtrennbar erscheinen vorliegend die Cafeteria sowie der Bookshop. Diese Teile des B._____s könnten zudem aus wirtschaftlicher Sicht sinnvollerweise je für sich allein existieren, weshalb insoweit von eigenständigen Tätigkeitsbereichen der Beschwerdeführerin auszugehen ist.

Beim vorliegend in Frage stehenden B._____ handelt es sich im Übrigen unbestrittenermassen weder um ein blosses Lager noch um ein Museum im herkömmlichen Sinne. Bezeichnenderweise wird es aber von der Beschwerdeführerin in Hinblick auf zwei verschiedene Nutzerkreise verwendet (tatsächliche und funktionale Sicht) und bestehen je nach Nutzerkreis unterschiedliche Zugangsordnungen: Während Fachleute (wie namentlich Restauratorinnen und Restauratoren sowie Forschende) als primäre Adressaten des Angebots der Beschwerdeführerin anscheinend grundsätzlich zu allen Teilen des B._____s Zugang haben, kann diese Einrichtung abgesehen von zwei monumentalen Dauerinstallationen – wie ausgeführt (vgl. E. 9.1) – von einem breiteren Publikum nur anlässlich von gelegentlichen Ausstellungen sowie bei Sonderveranstaltungen besucht werden. Aufgrund dieser von der Beschwerdeführerin selbst getroffenen Unterscheidung ist nicht ernstlich in Abrede zu stellen, dass sich ihre nebst dem Betrieb der Cafeteria und des Bookshops ausgeübten Tätigkeiten im Zusammenhang mit dem B._____ je nach Adressatenkreis sowie Art der Nutzung jedenfalls in *sachlicher* und *funktionaler* Hinsicht in zwei Bereiche aufteilen liessen, welche für sich allein existieren könnten:

Zum einen übt die Beschwerdeführerin mit ihrem B._____ Tätigkeiten aus, welche ihrer Funktion nach für die Adressaten als Betrieb eines Museums erscheinen. Dazu gehören die (mit Blick auf die Eintrittsgelder) entgeltlichen, nicht die Cafeteria sowie den Bookshop betreffenden Tätigkeiten zugunsten des breiteren Publikums, aber auch die (allfällige) Ermöglichung einer *entgeltlichen* Besichtigung von Kunstwerken durch Fachleute. Dieser Bereich wird im Folgenden als "Museumsbereich" der Beschwerdeführerin bezeichnet.

Zum anderen verfolgt die Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit ihrem B._____ auch Aktivitäten, welche sich in funktionaler Hinsicht nicht unter dem Begriff des Betriebes eines Museums im herkömmlichen Sinne zusammenfassen lassen. Das B._____ ermöglicht es nämlich kunstwissenschaftlichen Fachleuten (d.h. Museumsleuten, Restauratorinnen und Restauratoren, Kuratorinnen und Kuratoren, Forschenden, Lehrenden sowie Studierenden), zeitgenössische Kunst zu erforschen, indem es Werke der Gegenwartskunst unter Einsatz der nötigen Klima- und Sicherungsanlagen fachgerecht lagert und diesen Fachleuten zugänglich macht (vgl. dazu die insoweit nicht substantiiert bestrittene Darstellung in E. 2 des angefochtenen "Einspracheentscheids", Art. 2 Abs. 2 Bst. a und b der Stiftungsurkunde der Beschwerdeführerin [= Beschwerdebeilage 3] sowie die im Kontrollbericht der ESTV [= Akten Vorinstanz, act. 2 Beiblatt Nr. 1] angegebene Website […] [zuletzt eingesehen am 10. August 2015], wo unter anderem davon die Rede ist, dass das B._____ die Vorräume von Ausstellungssälen "in autonome, von Museen unabhängige Einrichtungen mit spezifischen Qualitäten und Funktionen" verwandle und es sich "zuerst an ein Fachpublikum" richte]). Soweit die entsprechenden, über den Betrieb eines Museums im herkömmlichen Sinne hinausgehenden Tätigkeiten der Beschwerdeführerin unentgeltlich erfolgen, werden diese im Folgenden unter dem Terminus "Nicht-Museumsbereich" zusammengefasst.

Es ist weder substantiiert dargetan noch aus den Akten ersichtlich, dass der erwähnte "Nicht-Museumsbereich" *räumlich* und *zeitlich* nicht autonom neben dem "Museumsbereich" der Beschwerdeführerin existieren könnte. Schon der Umstand, dass sie im B._____ nach der insoweit nicht substantiiert bestrittenen Darstellung der Vorinstanz über die Räume mit den der Allgemeinheit offen stehenden Dauerinstallationen hinaus über Räumlichkeiten verfügt, die grundsätzlich nur Fachleuten zugänglich sind (vgl. E. 2 des angefochtenen "Einspracheentscheids"), spricht dafür, dass der "Nicht-Museumsbereich" räumlich und auch in zeitlicher Hinsicht verselbständigt werden könnte.

Schliesslich ist ohne Weiteres davon auszugehen, dass der "Nicht-Museumsbereich" der Beschwerdeführerin wirtschaftlich gesehen auch bei einer sachlichen, räumlichen und zeitlichen Trennung von den übrigen Tätigkeiten der Beschwerdeführerin als wirtschaftlich sinnvolle Einheit betrieben werden könnte.

Als Zwischenergebnis ergibt sich somit, dass die Cafeteria, der Bookshop, der "Museumsbereich" und der "Nicht-Museumsbereich" der Beschwerdeführerin als eigenständige Tätigkeitsbereiche im Sinne von E. 6.3 Bst. a hiervor zu qualifizieren sind.

9.4.2 Zu klären ist in einem zweiten Schritt, ob unter den festgestellten eigenständigen Tätigkeitsbereichen ein Bereich existiert, der weder auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtet ist noch indirekt einer unternehmerischen (bzw. einer auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichteten) Tätigkeit dient (vgl. E. 6.3 Bst. b). Ein solcher Tätigkeitsbereich könnte vorliegend einzig der "Nicht-Museumsbereich" der Beschwerdeführerin bilden, da ihre übrigen Bereiche, wenn auch nicht zwingend auf Gewinnerwirtschaftung, so doch auf nachhaltiges Erzielen von Einnahmen mittels Leistungen ausgerichtet sind.

Der "Nicht-Museumsbereich" dient nicht unmittelbar der Erzielung von Einnahmen aus Leistungen. Bezeichnenderweise wird dieser Bereich der Beschwerdeführerin nur durch Spenden der Stifterin, das heisst durch Nicht-Entgelte (vgl. E. 3.3.1) finanziert. Zwar kann das Erzielen von Nicht-Entgelten Bestandteil der unternehmerischen Tätigkeit sein (vgl. E. 4.2 und E. 5.2). Da aber im hier interessierenden, als eigenständiges Tätigkeitsfeld der Beschwerdeführerin zu qualifizierenden "Nicht-Museumsbereich" ausschliesslich Nicht-Entgelte erzielt werden, fehlt es in diesem Bereich an der erforderlichen Einnahmeerzielungsabsicht (vgl. E. 4.2).

Nach dem Gesagten wäre nur dann *keine* Vorsteuerabzugskorrektur wegen gemischter Verwendung vorzunehmen, wenn der "Nicht-Museumsbereich" der Beschwerdeführerin indirekt einer unternehmerischen, also einer auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichteten Tätigkeit dienen würde (vgl. E. 6.3 Bst. b). Letzteres ist aber nicht der Fall. Denn der "Nicht-Museumsbereich" ist offenkundig nicht dazu bestimmt, die Cafeteria, den Bookshop, den als unternehmerisch zu betrachtenden "Museumsbereich" und/oder allfällige weitere unternehmerische Tätigkeitsbereiche der Beschwerdeführerin zu fördern (vgl. zum Abstellen auf die *Zwecksetzung* der Tätigkeit bei der Frage, ob diese einer auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichteten Tätigkeit dient, Ziff. 7.2 der MI 02 sowie Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5534/2013 vom 5. November 2014 E. 3.3.5.3). Dies gilt schon deshalb, weil sich das B._____ der Beschwerdeführerin gemäss der insoweit

nicht substantiiert bestrittenen Darstellung im angefochtenen "Einspracheentscheid" in erster Linie an die mit dem "Nicht-Museumsbereich" angesprochenen Kunstfachleute richtet (vgl. E. 2 des "Einspracheentscheids"), es nur sekundär für das breite, den "Museumsbereich" beanspruchende Publikum bestimmt ist und weder (ausdrücklich oder sinngemäss) geltend gemacht wird noch den Akten zu entnehmen ist, dass der "Nicht-Museumsbereich" einer unternehmerischen Tätigkeit neben dem "Museumsbereich" dient.

Da der "Nicht-Museumsbereich" seiner Zwecksetzung nach – wie aufgezeigt – nicht der unternehmerischen Tätigkeit im "Museumsbereich" dient, liesse sich der erstere Bereich im Übrigen selbst dann nicht als unternehmerisch qualifizieren, wenn er beispielsweise aufgrund der Anerkennung seiner Bedeutung in Kunstfachkreisen günstige Auswirkungen auf das Image des "Museumsbereichs" hätte. Dies gilt umso mehr, als – nicht zuletzt mit Blick auf die im Verhältnis zu den Spenden nur äusserst geringfügigen Einnahmen aus mehrwertsteuerlichen Leistungen (vgl. Akten Vorinstanz, act. 2 Beilage zum Beiblatt) – davon auszugehen ist, dass der "Nicht-Museumsbereich" bei der Beschwerdeführerin absolut im Zentrum und somit jedenfalls nicht in einem den auf Einnahmeerzielung ausgerichteten anderen Tätigkeitsfeldern untergeordneten, letzteren Bereichen dienenden Verhältnis steht.

9.4.3 Es ergibt sich nach dem Gesagten, dass die dem "Nicht-Museumsbereich" zuzuordnenden Tätigkeiten der Beschwerdeführerin nicht als unternehmerische Tätigkeiten zu qualifizieren sind. Demgemäss sind die diesbezüglichen Vorsteuerabzüge zu verweigern bzw. ist eine entsprechende Vorsteuerabzugskorrektur im Sinne von Art. 30 Abs. 1 MWSTG vorzunehmen. Da dieses Resultat aus dem mehrwertsteuerlichen, für die Vorsteuerabzugsberechtigung massgebenden Unternehmensbegriff folgt, kann (entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin) nicht mit Recht argumentiert werden, eine solche Vorsteuerabzugskorrektur würde den Ausschluss einer Vorsteuerabzugskürzung bei Spenden im Sinne von Art. 33 in Verbindung mit Art. 18 Abs. 2 Bst. d MWSTG (vgl. E. 5.2 Abs. 2) aushebeln.

9.5 Die geltend gemachten Vorsteuerabzüge von insgesamt Fr. 1'402'175.- sind nach dem Gesagten wegen gemischter Verwendung zu korrigieren. Da bei der Wahl der anzuwendenden Korrekturmethode vorliegend ein weiter behördlicher Ermessensspielraum besteht (vgl. E. 7), rechtfertigt es

sich, bezüglich dieser Vorsteuerabzüge den angefochtenen "Einspracheentscheid" aufzuheben und die Sache zu neuem Entscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen (vgl. E. 1.2). Die Vorinstanz wird eine zu einem sachgerechten Ergebnis führende Methode anzuwenden haben, mit welcher die Aufwendungen nach Massgabe der Verwendung für den "Nicht-Museumsbereich" und die unternehmerischen Tätigkeiten der Beschwerdeführerin aufgeteilt werden können (vgl. E. 7). In diesem Zusammenhang wird die Vorinstanz auch die erforderlichen ergänzenden Sachverhaltsfeststellungen zu treffen haben, um den (nicht unternehmerischen) "Nicht-Museumsbereich" nach den vorgenannten Vorgaben genauer zu bestimmen. Insbesondere wird zu klären sein, inwieweit die Kunstfachleute unentgeltlichen Zugang zum B._____ und den dort vorhandenen Kunstwerken haben. Die Vorinstanz wird ferner untersuchen müssen, ob bei der Beschwerdeführerin neben der Cafeteria, dem Bookshop und dem "Museumsbereich" allfällige weitere unternehmerische Tätigkeitsbereiche bestehen. Letzteres gilt mit Blick darauf, dass die Beschwerdeführerin nach eigenen Angaben nebst dem Betrieb des B._____s noch weitere Aktivitäten verfolgt (namentlich eine Zusammenarbeit mit weiteren kulturellen Institutionen, welche sich der Pflege und Vermittlung von Gegenwartskunst widmen, sowie eine Kooperation mit der D._____ [vgl. dazu auch Art. 2 Abs. 3 Bst. b-e der Stiftungsurkunde der Beschwerdeführerin, wonach die Stiftung unter anderem Werke der Gegenwartskunst veräussern und verschiedene Beiträge ausrichten kann]).

9.6 Es bleibt zu klären, ob die von der Beschwerdeführerin im 1. Quartal 2010 geltend gemachte Einlageentsteuerung im Zusammenhang mit in den Jahren 2002 bis 2005 angefallenen Gebäudeinvestitionen anzuerkennen ist. Mit Blick auf das vorstehend zu den Vorsteuerabzügen Ausgeführte steht diesbezüglich vorab fest, dass selbst bei grundsätzlicher Bejahung eines Einlageentsteuerungstatbestandes nur eine wegen gemischter Verwendung korrigierte Einlageentsteuerung gewährt werden könnte. Wie im Folgenden aufgezeigt wird, fehlt es aber vorliegend von vornherein an den Voraussetzungen für die geltend gemachte Einlageentsteuerung.

9.6.1 Vorliegend ging die (teilweise) Spendenfinanzierung der unternehmerischen Tätigkeit der Beschwerdeführerin nach dem Regime des aMWSTG mit einer Vorsteuerabzugskürzung einher und ist dies gemäss dem MWSTG nicht mehr der Fall (vgl. E. 5.2 Abs. 2). Vor diesem Hintergrund und weil nach Art. 165 Bst. a MWSTV die Bestimmungen über die Einlageentsteuerung keine Anwendung finden auf Nicht-Entgelte, welche mit Inkrafttreten des neuen Rechts gemäss Art. 33 Abs. 1 MWSTG nicht

mehr eine Kürzung des Vorsteuerabzuges zur Folge haben (vgl. E. 8.1.2), ist die im Zusammenhang mit den vor Inkrafttreten des MWSTG getätigten Investitionen geltend gemachte Einlageentsteuerung ausgeschlossen.

9.6.2 Die Beschwerdeführerin bringt zwar vor, Art. 165 Bst. a MWSTV entbehre einer hinreichenden gesetzlichen Grundlage und sei deshalb im vorliegenden Fall nicht zu ihren Ungunsten anzuwenden. Dieses Vorbringen ist jedoch unbegründet:

9.6.2.1 Wie erwähnt greift die Einlageentsteuerung nach Art. 32 MWSTG dann, wenn die Voraussetzungen des Vorsteuerabzuges zum Zeitpunkt des Leistungsempfangs nicht gegeben waren, sie aber später eintreten (vgl. E. 8.1.1). Dies gilt aufgrund von Art. 113 Abs. 2 MWSTG auch in Bezug auf Leistungen, "für die vor dem Inkrafttreten des neuen Rechts kein Anspruch auf Vorsteuerabzug gegeben war." Das MWSTG sieht abgesehen von der hier nicht interessierenden Sonderregelung von Art. 113 Abs. 1 MWSTG einzig in Art. 113 Abs. 2 MWSTG eine Rückwirkung des materiellen Rechts vor. Im Übrigen, also ausserhalb des Anwendungsbereiches von Art. 113 Abs. 1 und 2 MWSTG, ist deshalb für die Anwendbarkeit des materiellen Rechts ausschliesslich auf die Verwirklichung des Sachverhalts, genauer auf den Zeitpunkt der Leistung, abzustellen (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3579/2008 vom 17. Juli 2010 E. 2.3.1; s. auch vorn E. 2). Es folgt daraus, dass die streitige Einlageentsteuerung, da sie für Leistungen der Jahre 2002 bis 2005 geltend gemacht wird, nach dem MWSTG nur gewährt werden kann, wenn die Anwendungsvoraussetzungen von Art. 113 Abs. 2 MWSTG erfüllt sind.

9.6.2.2 Aufgrund von Art. 113 Abs. 2 MWSTG ist davon auszugehen, dass auch eine mit dem Erlass des MWSTG eintretende Änderung der mehrwertsteuerlichen Gesetzesordnung zur Einlageentsteuerung berechtigen kann (vgl. BAUMGARTNER et al., a.a.O., § 13 N. 12). Voraussetzung dafür ist jedoch nach dem klaren Wortlaut der Bestimmung, dass vor dem Inkrafttreten des neuen Rechts "kein Anspruch auf Vorsteuerabzug gegeben war".

Zwar war einem steuerpflichtigen Unternehmen nach Art. 38 Abs. 8 aMWSTG, wenn es Spenden erhielt, der Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen (vgl. dazu BGE 132 II 353 E. 7.1; BVGE 2007/39 E. 3.4.1), und wurde mitunter ausgeführt, diese Vorschrift betreffe "die Frage der Zulässigkeit des Vorsteuerabzuges" (vgl. DIEGO CLAVADETSCHER, in: Kompe-

tenzzentrum MWST der Treuhand-Kammer [Hrsg.], mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2000, Rz. 5 zu Art. 38 Abs. 8). Indessen kann, da nach Art. 38 Abs. 8 aMWSTG nur eine Kürzung eines dem Steuerpflichtigen grundsätzlich zustehenden Vorsteuerabzuges vorzunehmen war, nicht die Rede davon sein, dass in entsprechenden Fällen vor dem Inkrafttreten des MWSTG "kein Anspruch auf Vorsteuerabzug" bestand.

Nichts anderes ergibt sich auch bei Berücksichtigung der neurechtlichen Regelung der Vorsteuerabzugskürzung: Zum einen ist auch die Vorsteuerabzugskürzung im Sinne von Art. 33 Abs. 2 MWSTG nach der Terminologie und der (diesbezüglich im Vergleich zum aMWSTG klareren) Systematik des MWSTG (vgl. Art. 28 ff. MWSTG) nicht als (teilweises) Fehlen eines Anspruchs auf den Vorsteuerabzug oder als Ausschluss des Anspruchs auf Vorsteuerabzug (vgl. dazu Art. 29 MWSTG), sondern als blosse "Kürzung" bzw. quantitative Reduktion des entsprechenden Abzuges zu verstehen. Zum anderen hat der Gesetzgeber bei Erlass von Art. 33 MWSTG zutreffend erkannt, dass Vorsteuerabzugskürzungen wegen Erhalts von Nicht-Entgelten an sich systemwidrig sind, weil die entsprechenden (unentgeltlichen) Mittelflüsse mangels eines Steuerobjektes grundsätzlich ausserhalb des Anwendungsbereichs der Mehrwertsteuer zu verorten sind und demgemäss auf den Vorsteuerabzug keinerlei Einfluss haben sollten (vgl. Botschaft zum MWSTG, BBl 2008, 6979). Weil es nach dem Gesetzgeber systemkonform wäre, dass Nicht-Entgelte den Vorsteuerabzug (generell) nicht schmälern, rechtfertigt es sich, bei Erhalt von Spenden vor Inkrafttreten des neuen Rechts nicht allein aufgrund der altrechtlich vorzunehmenden Vorsteuerabkürzung anzunehmen, dass im Sinne von Art. 113 Abs. 2 MWSTG vor dem 1. Januar 2010 kein Anspruch auf einen Vorsteuerabzug gegeben war. Hätte der Gesetzgeber etwas anderes anordnen wollen, hätte er (mindestens in den Materialien) ausgeführt, dass unter den Passus "kein Anspruch auf Vorsteuerabzug" in Art. 113 Abs. 2 MWSTG auch eine altrechtliche "Kürzung" des Abzuges falle.

Für die Annahme, dass im Sinne von Art. 113 Abs. 2 MWSTG auch dann von einem Fehlen eines Anspruchs auf Vorsteuerabzug vor Inkrafttreten des MWSTG auszugehen ist, wenn der Vorsteuerabzug früher zwar grundsätzlich gewährt, aber (teilweise bzw. anteilsmässig) gekürzt wurde, bestehen keine hinreichenden Anhaltspunkte. Aus dem Wortlaut von Art. 113 Abs. 2 MWSTG ist vielmehr entgegen Literaturmeinungen (vgl. BAUMGARTNER et al., a.a.O., 13 N. 12; GEIGER, in: MWSTG Kommentar, Art. 113

N. 8; RALPH IMSTEPF, in: Zweifel et al. [Hrsg.], a.a.O., Art. 113 N. 16; NIKLAUS HONAUER et al., Prozessieren in MWST-Sachen, in: ST 2013, S. 435 ff., S. 436) zu schliessen, dass für eine Einlageentsteuerung in den in Art. 165 Bst. a MWSTV genannten Fällen mangels formell-gesetzlicher Grundlage kein Raum besteht.

Richtigerweise wird denn auch in den Erläuterungen der ESTV zum Entwurf der Verordnung zum neuen Mehrwertsteuergesetz (E-MWSTV) zur übergangsrechtlichen Ordnung der Einlageentsteuerung ausgeführt, altrechtliche Vorsteuerabzugskürzungen im Zusammenhang mit dem Erhalt von Spenden könnten nicht mit der neurechtlichen Einlageentsteuerung rückgängig gemacht werden, weil die bisherige Vorsteuerabzugskürzung beim Erhalt von Spenden vollkommen unabhängig von der Steuerbarkeit der damit finanzierten Leistungen erfolgt sei und somit kein Wechsel vorsteuerbelasteter Leistungen von einem nicht steuerbaren in einen steuerbaren Bereich stattfinde (ESTV, Erläuterungen zum Entwurf der Verordnung zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2009, S. 68). Zum gleichen, zutreffenden Ergebnis gelangen im Übrigen auch CAMENZIND et al. (a.a.O., N. 2752), wonach Art. 165 Bst. a MWSTV nicht gesetzwidrig sei, weil diese Bestimmung nicht die für den Anspruch auf Vorsteuerabzug massgebenden Leistungen (oder die für diesen Anspruch massgebende Einfuhr), sondern "Vorsteuerabzugskürzungen nach altem Recht aufgrund der damaligen rechtlichen Folgen beim Vorliegen von Nichtentgelten" betreffe und es deshalb im Anwendungsbereich von Art. 165 Bst. a MWSTV nicht um die Frage der Entsteuerung von bislang mit der Mehrwertsteuer belasteten Leistungen gehe.

9.6.2.3 Es erweist sich somit, dass Art. 165 Bst. a MWSTV gesetzeskonform ist, da das MWSTG für die in dieser Verordnungsvorschrift genannten Fälle (gemäss Art. 113 Abs. 2 MWSTG e contrario) keine Einlageentsteuerung vorsieht.

9.6.3 Nach dem Ausgeführten hat die Vorinstanz mit Blick auf Art. 165 Bst. a MWSTV zu Recht die geltend gemachte Einlageentsteuerung nicht zugelassen.

10.

Es ergibt sich somit, dass die Beschwerde teilweise gutzuheissen und im Übrigen abzuweisen ist. Dispositiv-Ziff. 1-3 des angefochtenen "Einspracheentscheids" sind aufzuheben. Die Sache ist im Sinne der Erwägungen zu ergänzenden Sachverhaltsabklärungen sowie zur Neuermittlung

des von der Beschwerdeführerin für die Steuerperioden 2010 bis 2012 über ihre Selbstdeklarationen hinaus geschuldeten Betrages an Mehrwertsteuern (zuzüglich Verzugszins) bzw. der Vorsteuerabzugsberechtigung zurückzuweisen.

Die Vorinstanz wird klären müssen, in welchem Umfang die geltend gemachten Vorsteuerabzüge von insgesamt Fr. 1'402'175.- wegen gemischter Verwendung zu korrigieren sind (vgl. E. 9.4). Ferner ist sie gehalten, auf die ursprünglich vorgenommene Vorsteuerabzugskorrektur infolge Eigenverbrauchs im Betrag von Fr. 316'988.- zu verzichten (vgl. E. 9.4 Abs. 1) und die Einlageentsteuerung im Zusammenhang mit den Gebäudeinvestitionen in den Jahren 2002 bis 2005 (nach wie vor) nicht anzuerkennen (vgl. E. 9.6).

11.

11.1 Gemäss Art. 63 Abs. 1 VwVG sind die Verfahrenskosten der unterliegenden Partei aufzuerlegen. In der Verwaltungsrechtspflege des Bundes gilt die Rückweisung der Sache an die Vorinstanz zu weiteren Abklärungen und neuem Entscheid mit noch offenem Ausgang praxisgemäss als volles Obsiegen der beschwerdeführenden Partei (statt vieler: BGE 132 V 215 E. 6.1, mit Hinweisen).

Der vorliegende Verfahrensausgang erscheint letztlich nur noch in Bezug auf die Frage offen, in welchem Umfang die geltend gemachten Vorsteuerabzüge von insgesamt Fr. 1'402'175.- zuzulassen sind (vgl. E. 10). Mit Blick auf die beschwerdeweise beantragte Gutschrift von Fr. 3'937'505.- erscheint die Beschwerdeführerin damit zu rund 35 % als infolge Rückweisung sowie offenen Verfahrensausganges obsiegend. Daneben obsiegt die Beschwerdeführerin einzig hinsichtlich des Rückgängigmachens der Vorsteuerabzugskorrektur infolge Eigenverbrauchs im Betrag von Fr. 316'988.-, also im Umfang von weiteren rund 10 %. Die Beschwerdeführerin obsiegt somit zu etwa 45 %. Entsprechend hat sie die auf Fr. 25'000.- festzusetzenden Verfahrenskosten (vgl. Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE; SR 173.320.2]) im Umfang von Fr. 11'250.- zu tragen. Dieser Betrag ist dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 25'000.- zu entnehmen. Der Restbetrag von Fr. 13'750.- ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

Der Vorinstanz können als Bundesbehörde keine Verfahrenskosten auferlegt werden (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

11.2 Die teilweise obsiegende, rechtsvertretene Beschwerdeführerin hat gemäss Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG in Verbindung mit Art. 7 ff. VGKE Anspruch auf eine (reduzierte) Parteientschädigung zulasten der Vorinstanz. Da die Vertreterin der Beschwerdeführerin dem Bundesverwaltungsgericht keine Kostennote eingereicht hat, ist die Parteientschädigung vorliegend praxisgemäss auf Fr. 16'875.- (inkl. Mehrwertsteuer) festzusetzen (vgl. Art. 14 Abs. 2 VGKE).

Die Vorinstanz hat als Bundesbehörde keinen Anspruch auf Parteientschädigung (Art. 7 Abs. 3 VGKE).

(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Dispositiv-Ziff. 1-3 des angefochtenen "Einspracheentscheids" der ESTV werden aufgehoben. Die Sache wird im Sinne der Erwägungen zu ergänzenden Sachverhaltsabklärungen sowie zur Neuermittlung des von der Beschwerdeführerin für die Steuerperioden 2010 bis 2012 über ihre Selbstdeklarationen hinaus geschuldeten Betrages an Mehrwertsteuern (zuzüglich Verzugszins) bzw. der Vorsteuerabzugsberechtigung zurückgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 25'000.- festgesetzt und im Umfang von Fr. 11'250.- der Beschwerdeführerin auferlegt. Dieser Betrag wird dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 25'000.- entnommen. Der Restbetrag von Fr. 13'750.- wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

3.
Die Vorinstanz hat der Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 16'875.- zu bezahlen.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:	Der Gerichtsschreiber:
Daniel Riedo	Beat König

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 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 der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: