Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.353/2001 /leb

Urteil vom 11. Februar 2002
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Hungerbühler,
Bundesrichterin Yersin, Ersatzrichter Camenzind,
Gerichtsschreiber Wyssmann.

X._____,
Beschwerdeführerin, vertreten durch Fürsprecher
Guy Emmenegger, Elfenstrasse 19, 3000 Bern 16,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,
Eidgenössische Steuerrekurskommission, avenue Tissot 8, 1006 Lausanne.

Mehrwertsteuer; Vorsteuerabzugskürzung bei Ausfuhrbeiträgen

(Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 14. Juni 2001)

Sachverhalt:
A.
Die X._____ SA ist im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Sie stellt u.a. aus einheimischen landwirtschaftlichen Grundstoffen Produkte her, die sie anschliessend exportiert und für die sie gestützt auf das Bundesgesetz vom 13. Dezember 1974 über die Ein- und Ausfuhr von Erzeugnissen aus Landwirtschaftsprodukten (sog. "Schoggigesetz", SR 632.111.72) Ausfuhrbeiträge erhält.
Mit Ergänzungsabrechnung Nr. 7012151 vom 13. Dezember 1999 forderte die Eidgenössische Steuerverwaltung von der X._____ SA für die Perioden
1. Quartal 1995 - 4. Quartal 1998 Fr. ***.– Mehrwertsteuer nebst Verzugszins nach. Diese Steuerforderung beruht auf Korrekturen beim Vorsteuerabzug. Nach Ansicht der Eidgenössischen Steuerverwaltung handelt es sich bei den Ausfuhrbeiträgen, welche die Steuerpflichtige gemäss "Schoggigesetz" erhält, um Subventionen im Sinne von Art. 26 Abs. 6 lit. b der hier noch anwendbaren Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (nachfolgend: MWSTV;
SR 641.201), weshalb der Vorsteuerabzug nach Art. 30 Abs. 6 MWSTV verhältnismässig zu kürzen sei.
Mit förmlichem Entscheid vom 1. März 2000 bestätigte die Eidgenössische Steuerverwaltung die Steuerforderung gemäss Ergänzungsabrechnung. Eine Einsprache wies sie am 30. Oktober 2000 ab.
B.
Die X._____ SA führte Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission. Diese wies mit Entscheid vom 14. Juni 2001 die Beschwerde ab. Sie bestätigte die Ansicht der Eidgenössischen Steuerverwaltung, wonach es sich bei den fraglichen Ausfuhrbeiträgen um Zuwendungen handle, die im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung als "Subventionen oder andere Beiträge der öffentlichen Hand" anzusprechen seien (Art. 26 Abs. 6 lit. b MWSTV), weshalb das Vorsteuerabzugsrecht verhältnismässig zu kürzen sei (Art. 30 Abs. 6 MWSTV). Die Steuerrekurskommission verwarf namentlich auch das Argument der Beschwerdeführerin, wonach Ausfuhrumsätze von der Steuer echt befreit seien (mit Anspruch auf Vorsteuerabzug, Art. 15 Abs. 1 und 2 MWSTV) und folglich der Vorsteuerabzug ungekürzt zu gewähren sei. Sie erwog, echt steuerbefreit sei-

en die Lieferungen von Gegenständen ins Ausland und nicht die Ausfuhrbeiträge (Subventionen), welche die Beschwerdeführerin erhalte. Diese stünden in keinem unmittelbaren mehrwertsteuerlichen Zusammenhang mit den Lieferungen und bewirkten keinen Anspruch auf Vorsteuerabzug. Die Kürzung des Vorsteuerabzugsrechts gemäss Art. 30 Abs. 6 MWSTV sei daher zu Recht erfolgt.

C.
Die X._____ SA führt Verwaltungsgerichtsbeschwerde mit dem Antrag, der Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission sei aufzuheben und es sei der volle Vorsteuerabzug ab 1. Januar 1995 zu gewähren.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung schliesst auf Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerrekurskommission hat auf eine Vernehmlassung verzichtet.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Art. 26 MWSTV regelt die Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer. Diese wird vom Entgelt berechnet (Abs. 1). Dazu gehört alles, was der Empfänger oder an seiner Stelle ein Dritter als Gegenleistung für die Lieferung oder Dienstleistung aufwendet (Abs. 2). Nicht zum Entgelt zählen nach Abs. 6 lit. b von Art. 26 MWSTV "Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand". Diese fliessen nicht in die Bemessungsgrundlage ein und unterliegen der Steuer nicht.

Nach Art. 29 Abs. 1 MWSTV kann ein Steuerpflichtiger die Vorsteuer abziehen, wenn er Gegenstände oder Dienstleistungen für einen der dort in Abs. 2 genannten (steuerbaren) Zwecke verwendet. Unter dem Titel "Ausschluss vom Vorsteuerabzugsrecht" bestimmt Art. 30 Abs. 6 MWSTV, dass der Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen ist, soweit ein Steuerpflichtiger Subventionen oder andere Beiträge der öffentlichen Hand erhält.

Gemäss dieser Ordnung sind somit "Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand" nicht Bestandteil der Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer, das heisst sie unterliegen der Steuer nicht. Sie geben jedoch andererseits auch keinen Anspruch auf Abzug der Vorsteuer, weshalb das Vorsteuerabzugsrecht verhältnismässig zu kürzen ist, soweit ein Steuerpflichtiger solche Beiträge erhält.
1.2 In BGE 126 II 443 E. 6 nahm das Bundesgericht zum Begriff der Subventionen und zu deren Behandlung im Mehrwertsteuerrecht in grundsätzlicher Hinsicht Stellung. Es erwog, gemäss Art. 4 MWSTV unterlägen Lieferungen und Dienstleistungen der Mehrwertsteuer nur, wenn sie "gegen Entgelt" erbracht würden. Erst mit dem Austausch von Leistungen finde ein steuerbarer Umsatz statt. Die Leistung des Unternehmers bestehe in einer Lieferung oder Dienstleistung, die Gegenleistung sei das Entgelt. Zusätzlich sei eine wirtschaftliche Verknüpfung erforderlich. Es müsse ein direkter ursächlicher Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung bestehen, wie das typischerweise beim zweiseitigen Vertrag der Fall sei.
Dieser enge Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung sei bei der Subvention nicht gegeben. Subventionen seien Beiträge der öffentlichen Hand, die ohne entsprechende marktwirtschaftliche Gegenleistung ausgerichtet würden. Der Subventionsgeber wolle damit beim Subventionsempfänger ein bestimmtes Verhalten hervorrufen, das zur Erreichung eines bestimmten Zieles als geeignet erscheine. Diese Zielsetzung müsse im öffentlichen Interesse liegen und werde mit der Subventionierung zu verwirklichen versucht. Abgesehen von dieser Verhaltensbindung des Subventionsempfängers erfolgten die Beiträge aber ohne Gegenleistung, das heisst, eine marktwirtschaftlich gleichwertige Leistung sei für die Subvention nicht zu entrichten. Aus diesen Gründen sei es richtig, dass der Verordnungsgeber die Subventionen vom steuerbaren Entgelt ausgenommen habe (Art. 26 Abs. 6 lit. b MWSTV).
Nach diesen Kriterien hat das Bundesgericht im erwähnten Urteil geprüft, ob Betriebsbeiträge der Invalidenversicherung an ein Behindertenheim als Subventionen vom steuerbaren Entgelt ausgenommen seien, und die Frage bejaht (BGE 126 II 443 E. 7). In einem weiteren Urteil 2A.233/2000 vom 25. August 2000 (StR 56/2001 S. 55) hatte es zu befinden, inwieweit Beiträge der öffentlichen Hand an einen Kurverein als Subventionen im mehrwertsteuerrechtlichen Sinn zu behandeln sind. Im vorliegenden Fall geht es um Ausfuhrbeiträge, welche der Beschwerdeführerin gemäss dem Bundesgesetz über die Ein- und Ausfuhr von Erzeugnissen aus Landwirtschaftsprodukten (sog. "Schoggigesetz") ausgerichtet wurden. Über den Subventionscharakter dieser Beiträge

ist hier zu entscheiden.
1.3 Beiträge nach dem genannten Gesetz werden ausschliesslich für Erzeugnisse aus Landwirtschaftsprodukten sowie für gewisse Waren, die aus Zucker oder Melassen hergestellt sind, gewährt (Art. 3). Damit soll die Differenz zwischen den höheren Inlandpreisen und den tieferen Weltmarktpreisen ausgeglichen werden. Der finanzielle Nachteil, den die inländische Nahrungsmittelindustrie dadurch erleidet, dass sie landwirtschaftliche Grundstoffe zu den höheren Inlandpreisen und nicht zu den tieferen Weltmarktpreisen einkaufen kann, wird dadurch ausgeglichen. Eigentlich geht es aber um eine agrarpolitische Massnahme zur Unterstützung der schweizerischen Landwirtschaft (vgl. Botschaft vom 9. Juli 1974, BBl 1974 II 265 ff. 269 f., 275 f.). Die Beiträge gemäss diesem Gesetz sind denn auch ausschliesslich zur Förderung des Exports von Nahrungsmitteln aus Landwirtschaftsprodukten bestimmt. Sie sind nicht mit spezifischen Leistungen verknüpft, welche der Beitragsempfänger gegenüber der öffentlichen Hand zu erbringen hätte. Gemäss Art. 4 Abs. 1 des erwähnten Gesetzes werden die Ausfuhrbeiträge periodisch berechnet einzig aufgrund des Unterschiedes zwischen den Inland- und den Auslandpreisen der landwirtschaftlichen Grundstoffe. Das deutet auf
Subventionen hin, die der Bund
erbringt, weil die Förderung des Exports von Erzeugnissen der Nahrungs- mittelindustrie aus schweizerischen Landwirtschaftsprodukten als im öffentlichen Interessen liegend betrachtet wird. Es geht um Beiträge an ein mehrwertsteuerpflichtiges Unternehmen, denen kein Leistungsaustauschverhältnis zugrunde liegt und die als Subventionen im Sinne von Art. 26 Abs. 6 lit. b MWSTV anzusprechen sind.
2.
Die Beschwerdeführerin anerkennt, dass bei "flüchtiger" Betrachtung - bei wörtlicher Interpretation - von Art. 26 Abs. 6 lit. b MWSTV Ausfuhrbeiträge der hier in Frage stehenden Art als Subventionen angesprochen werden könnten. Dabei dürfe jedoch die Auslegung nicht stehen bleiben. Vielmehr müssten auch die übrigen Vorschriften beachtet werden. Die Beschwerdeführerin kommt zum Schluss, dass namentlich der in Art. 15 Abs. 1 und 2 MWSTV enthaltene Grundsatz, wonach Ausfuhrumsätze mit Anspruch auf Vorsteuerabzug echt befreit seien, dem Prinzip der Kürzung des Vorsteuerabzugsrechts bei Subventionen gemäss Art. 30 Abs. 6 MWSTV entgegenstehe. Daher könnten Ausfuhrbeiträge der hier in Frage stehenden Art nicht als Subventionen qualifiziert werden. Wie es sich damit verhält, ist im Folgenden zu prüfen.
2.1 Art. 30 Abs. 6 MWSTV, wonach der Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen ist, soweit ein Steuerpflichtiger Subventionen oder andere Beiträge der öffentlichen Hand erhält, ist im Gesamtzusammenhang zu sehen: Damit der Vorsteuerabzug geltend gemacht werden kann, ist nach Art. 29 MWSTV erforderlich, dass die bezogenen Gegenstände für einen zum Vorsteuerabzug berechtigenden Zweck, insbesondere für eine steuerbare Lieferung, verwendet werden. Soweit der Preis durch Subventionen verbilligt ist, werden die bezogenen Gegenstände nicht für eine steuerbare Lieferung verwendet. Aus diesem Grund ist der Vorsteuerabzug gemäss Art. 30 Abs. 6 MWSTV verhältnismässig zu kürzen. Ohne diese Regelung würden subventionierte Steuerpflichtige durch den Vorsteuerabzug zu einem Vorsteuerüberschuss und damit zu einer weiteren - indirekten - Subventionierung gelangen (BGE 126 II 443 E. 6d S. 453 f.).
Dem stimmt auch die Beschwerdeführerin im Prinzip zu. Sie macht indessen geltend, zu einer doppelten Subventionierung könne es in ihrem Falle gar nicht kommen, weil die fraglichen Ausfuhrbeiträge nur beim Export ausgerichtet würden und Ausfuhrlieferungen bereits aufgrund von Art. 15 MWSTV von der Steuer echt befreit seien. Werde der Vorsteuerabzug ungekürzt zugelassen, komme es zur Verwirklichung des echten Nullsatzes auf Exportlieferungen. Der Vorsteuerüberschuss oder -überhang, der dabei entstehe, sei nicht die Folge der Subvention, sondern der echten Befreiung der Exportlieferung von der Mehrwertsteuer. Bereits die gesetzliche Ausgestaltung der fraglichen Ausfuhrbeiträge, welche streng mit dem ausgeführten Produkt verbunden seien und nicht Beihilfen an die Gemeinkosten der verarbeitenden Industrie darstellten, ver-hindere, dass ein Steuerpflichtiger sich zusätzliche, unberechtigte Vorteile
verschaffen könne. Die Kürzung des Vorsteuerabzugsrechts nach Art. 30 Abs. 6 MWSTV könne daher auf Exportbeiträge der in Frage stehenden Art nicht angewendet werden.
2.2 Dem Bestimmungslandprinzip folgend, werden auch in der Schweiz Güter und Dienstleistungen, welche ins Ausland exportiert werden, von der Inlandsteuer entlastet. Die Lieferung eines Gegenstandes gegen Entgelt ins Ausland ist grundsätzlich zunächst einmal eine steuerbare Inlandlieferung (vgl. Art. 4 lit. a und Art. 11 MWSTV). Deshalb sind solche Lieferungen von der Steuer zu entlasten, damit das Bestimmungslandprinzip verwirklicht werden kann. Technisch erfolgt die Entlastung so, dass der Exportumsatz von der Steuer befreit wird, wobei alle Vorsteuern, die im Zusammenhang mit der Exportleistung anfallen, abgezogen werden können

(Art. 15 Abs. 1 und 2 MWSTV). Es handelt sich um eine echte Steuerbefreiung, weil die Vorsteuer abgezogen werden kann.

Befreit werden kann aber nur, was der Steuer unterliegt. Subventionen sind nicht Entgelt für eine mehrwertsteuerrechtliche Leistung. Sie fliessen nicht in die Bemessungsgrundlage ein und bewirken keinen steuerbaren Umsatz. Das gilt auch für Lieferungen ins Ausland. Soweit solche Lieferungen subventioniert worden sind, können sie folglich von der Steuer nicht befreit werden und ist die Vorsteuer im Umfang jener Beiträge verhältnismässig zu kürzen. Es verbleibt damit eine Steuerbelastung, eine taxe occulte, die auf dem Weg des Vorsteuerabzuges nicht beseitigt werden kann. Das ist aber bedingt durch das System der Mehrwertsteuer, die den Endverbrauch belasten soll. Von der Steuer echt befreit sind Lieferungen von Gegenständen ins Ausland und nicht die Ausfuhrbeiträge, die in keinem unmittelbaren mehrwertsteuerrechtlichen Zusammenhang stehen. Auch bei den reinen Inlandlieferungen werden nur steuerbare Umsätze von der Vorsteuer entlastet und verbleibt eine Steuerbelastung, soweit der Preis des Produkts durch die nicht steuerbare Subvention verbilligt und der Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen ist. Ausfuhrlieferungen werden damit gleich behandelt wie die übrigen Umsätze, wie die Vorinstanz zu Recht erwogen hat.
2.3 Die Beschwerdeführerin legt dar, dass die hier in Frage stehenden Exportbeiträge eng mit dem ausgeführten Produkt verbunden seien und lediglich die landwirtschaftlichen Grundstoffe verbilligen sollen. Das trifft zu. Mit den Ausfuhrbeiträgen soll die Differenz zwischen den höheren Inlandpreisen und den tieferen Weltmarktpreisen ausgeglichen werden; subventioniert wird einzig die Beschaffung der Rohstoffe und nicht die Warenherstellung.

Daraus kann dennoch nichts für den Standpunkt der Beschwerdeführerin gewonnen werden: Die verhältnismässige Kürzung des Vorsteuerabzugs, wie er für Subventionen in Art. 30 Abs. 6 MWSTV vorgesehen ist, unterscheidet nicht zwischen den Vorsteuern, die allenfalls auf Rohstoffen lasten, und jenen, welche die Herstellung des gelieferten Gegenstandes belasten. Das ist aber auch nicht nötig, weil die Mehrwertsteuer den Verbrauch belastet. Zum Entgelt, das der Bemessung der Mehrwertsteuer dient, gehört alles, was der Empfänger für die Lieferung oder Dienstleistung aufwendet. Auch für die Bemessung der Steuer wird somit nicht danach unterschieden, zu welchen Anteilen kalkulatorisch Kosten für die Beschaffung der Rohstoffe und für die Herstellung und Gemeinkosten in der mehrwertsteuerrechtlichen Lieferung oder Dienstleistung enthalten sind.

Ebenso kann es nicht darauf ankommen, ob die fraglichen Ausfuhrbeiträge auf der Differenz zwischen den höheren Inlandpreisen und den tieferen Weltmarktpreisen oder nach anderen Faktoren bemessen werden, wie die Eidgenössische Steuerverwaltung zu Recht bemerkt. Das Produkt bleibt durch die staatlichen Beiträge verbilligt, auch wenn nur die Beschaffung des Rohstoffes und nicht die Warenherstellung subventioniert wird. Exportsubventionen werden im Übrigen nicht nur aufgrund des hier in Frage stehenden Gesetzes ausgerichtet, sondern fliessen auch in anderen Bereichen, z.B. gestützt auf das Bundesgesetz über die Landwirtschaft (SR 910.1). Für die Anwendbarkeit von Art. 30 Abs. 6 MWSTV kann es deshalb keine Rolle spielen, wie die Subvention berechnet wird.
3.
Die Kürzung des Vorsteuerabzugs bei den fraglichen Ausfuhrbeiträgen verletzt nach Ansicht der Beschwerdeführerin "diverse Grundprinzipien des Mehrwertsteuerrechts" wie namentlich den Grundsatz der Wettbewerbsneutralität mit Anrechenbarkeit der Vorsteuer (Vermeidung einer taxe occulte), das Bestimmungslandprinzip und das Verbrauchssteuerprinzip.

Die Prinzipen, wie sie der gesetzlichen Ausgestaltung der Mehrwertsteuer zugrunde liegen und jetzt in Art. 1 Abs. 2 des Bundesgesetztes über die Mehrwertsteuer vom 2. September 1999 (MWSTG; SR 641.20) ausdrücklich genannt werden, richten sich in erster Linie an Gesetzgeber und Verwaltung. Sie sind auch bei der Auslegung des Gesetzes von den rechtsanwendenden Behörden zu beachten. Es ergeben sich jedoch aus diesen Grundsätzen keine subjektiven Rechte. Das ist in Lehre und Rechtsprechung anerkannt (vgl. Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats, BBl 1996 V 713, 726; Urteil vom 15. Mai 1997, ASA 67 S. 74 E. 8; Danielle Yersin, La jurisprudence du Tribunal fédéral concernant l'Ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée, in: ASA 68 S. 697; Camenzind/Honauer/Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuerge-

setz, Bern/Stuttgart/Wien 2000, S. 23 Rz. 37 ff.; Dieter Metzger, Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz, Muri/Bern 2000, S. 16 ff., Rz. 3). Einzig aus dem Bestimmungslandprinzip folgt daher kein Anspruch der Beschwerdeführerin, die Vorsteuer vollständig geltend machen zu können. Vielmehr richtet sich das Recht der Beschwerdeführerin zum Vorsteuerabzug auch bei den Exportlieferungen nach den allgemeinen Voraussetzungen, wie sie in Art. 29 ff. MWSTV vorgesehen sind. Würde die Auffassung der Beschwerdeführerin zutreffen, hätten die exportierten Waren schon unter dem Recht der Warenumsatzsteuer von der Steuer entlastet werden müssen, zumal das Bestimmungslandprinzip schon damals galt (Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Muri/Bern 1992, Rz. 2).

Auch der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität mit Anrechenbarkeit der Vorsteuer lässt sich nicht voll verwirklichen (BGE 125 II 326 E. 6a S. 333 f.). Ein wichtiger Grund für den Gesetzgeber, den Wechsel von der Warenumsatzsteuer zur Mehrwertsteuer zu vollziehen, lag darin, die den Investitionsmitteln und Hilfsmitteln für die Produktion und Verteilung anhaftenden Steuern, die so genannte taxe occulte, zu beseitigen. Auch wenn das Motiv - die Beseitigung dieser Schattensteuer - seinen Niederschlag in verschiedenen Bestimmungen im Zusammenhang mit dem Vorsteuerabzugsrecht bereits auf Verfassungsstufe gefunden hat, handelt es sich nicht um einen Verfassungsgrundsatz, dem gegenüber den anderen Prinzipien zwingend Vorrang zukäme (BGE 123 II 433 E. 10 S. 450 f., mit Nachweisen). Im Falle der fraglichen Ausfuhrbeiträge wird das Prinzip der vollen Anrechenbarkeit der Vorsteuer relativiert durch den verfassungsrechtlichen Grundsatz, dass die bezogenen Gegenstände für "steuerbare Umsätze" verwendet werden müssen, damit der Vorsteuerabzug geltend gemacht werden kann (Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 lit. h BV; s. auch BGE 123 II 295 E. 6a S. 303).

4.

Die Beschwerdeführerin bezeichnet Art. 30 Abs. 6 MWSTV auch deshalb als verfassungswidrig, weil die Vorschrift Leistungseingangsseite und Leistungsausgangsseite in unzulässiger Weise vermenge. Gemäss Art. 30 Abs. 6 MWSTV sei der Vorsteuerabzug (Leistungseingangsseite) nach dem Verhältnis zwischen Subvention und Gesamteinnahme (Leistungsausgangsseite) zu kürzen. Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 lit. f BV schreibe demgegenüber vor, dass die Steuer vom Entgelt zu berechnen sei, die Berechnung mithin auf der Leistungsausgangsseite zu erfolgen habe. Würde die Steuer, wie in der Verfassung vorgesehen, auf der Leistungsausgangsseite erhoben, so wäre das grundsätzlich der Besteuerung unterliegende Entgelt zwar um den Ausfuhrbeitrag zu erhöhen, infolge der Steuerbefreiung gemäss Art. 15 Abs. 2 MWSTV von der Steuer aber befreit.

Die Beschwerdeführerin verkennt, dass die zitierte Verfassungsbestimmung sich einzig zur Frage äussert, wie die Steuer zu bemessen ist. Diese wird vom Entgelt berechnet oder - beim Fehlen eines Entgelts sowie bei der Einfuhr - vom Wert des Gegenstandes oder der Dienstleistung (Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 lit. f BV). Die Bestimmung sagt aber nichts darüber aus, wie Leistungen zu behandeln sind, denen - wie bei Subventionen und Spenden - keine marktwirtschaftliche Leistung gegenüber steht. Die Frage musste deshalb vom Verordnungsgeber (Bundesrat) geregelt werden. Die vom Bundesrat in den Art. 26 Abs. 6 lit. b in Verbindung mit Art. 30 Abs. 6 MWSTV getroffene Lösung beruht auf einem besonderen Konzept, das aber vor der Verfassung standhält und zudem mit der europäischen Richtlinienregelung kompatibel ist, wie das Bundesgericht bereits in BGE 126 II 443 E. 6f S. 456 f. und E. 8b S. 459 f. feststellen konnte. Da das schweizerische System der Mehrwertsteuer mit Bezug auf die steuerliche Behandlung von Subventionen und Spenden nicht davon ausgeht, dass diese dem steuerbaren Entgelt zuzurechnen seien, ist die Argumentation der Beschwerdeführerin, wonach die Ausfuhrbeiträge in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen wären, nicht schlüssig.

Zudem wäre der mit Art. 196 Ziff. 14 lit. h BV gesetzte Zweck, wonach der Vorsteuerabzug nur auf Gegenständen und Dienstleistungen vorgenommen wird, die für steuerbare (oder nach Art. 15 MStV von der Steuer befreite) Umsätze verwendet werden, in Frage gestellt, wenn keine Kürzung des Vorsteuerabzugs erfolgen würde.

5.

Das neue Recht sieht in Art. 38 Abs. 8 MWSTG nun ebenfalls vor, dass für Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand der Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen sei, wobei die Vorschrift jedoch einschränkt: "Erstattungen, Beiträge und Beihilfen bei Lieferungen ins Ausland, deren Umsätze nach Art. 19 Abs. 2 Ziff. 1 MWSTG von der Steuer befreit sind, gelten nicht als Subventionen oder Beiträge der öffentlichen Hand." Beiträge an Exportlieferungen, deren Umsätze von der Steuer mit Anspruch auf Vorsteuerabzug befreit

sind (Art. 19 MWSTG), führen nach dem neuen Recht somit nicht mehr zu einer Kürzung des Vorsteuerabzuges. Diese Einschränkung war in
Art. 36 Abs. 7 des Entwurfs zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, wie er von der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates ausgearbeitet worden war, noch nicht enthalten (vgl. BBl 1996 V 908). Sie wurde erst im Rahmen der ständerätlichen Beratung in das Gesetz eingefügt. Dabei handelt es sich aber nicht um eine Auslegungsregel zum allgemeinen Grundsatz, wonach bei Subventionen die Vorsteuer zu kürzen sei, wie die Beschwerdeführerin geltend macht. Vielmehr geht es - auch nach der im Parlament vertretenen Ansicht - um eine "Sonderreglung", welche die allgemeine Regel einschränkt (vgl. AB 1998 S 1000, Votum Brändli; s. auch Metzger, Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz, a.a.O., N 17 zu Art. 38). Art. 38 Abs. 8 MWSTG lässt somit den Schluss nicht zu, Exportbeiträge der hier in Frage stehenden Art seien keine Subventionen im Sinne der Mehrwertsteuerverordnung oder ein allgemeiner Grundsatz verbiete, bei Subventionen in Form von Exportbeiträgen den Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen. Dem stünde die Rechtslage gemäss der hier noch anwendbaren Mehrwertsteuerverordnung entgegen.
6.
Die Beschwerdeführerin geht davon aus, dass ein Vergleich mit dem EU-Recht die von ihr vertretene Auslegung von Art. 30 Abs. 6 MWSTV stütze. In der EU würden Subventionen, die direkt mit dem Preis in Verbindung stünden, in die Bemessungsgrundlage einbezogen, und es sei für solche Beiträge keine Vorsteuerkürzung vorgesehen. Für Subventionen, die mit dem Preis nicht zusammenhängen, werde es den Mitgliedstaaten freigestellt, ob eine Kürzung des Vorsteuerabzuges vorzunehmen sei oder nicht.
Diese Ansicht ist verfehlt. Die Beschwerdeführerin übersieht, dass die schweizerische Mehrwertsteuergesetzgebung im Bereich der Subventionen eine
eigenständige, vom EU-Recht abweichende Lösung getroffen hat (vgl. vorn
E. 4). Subventionen und Beiträge der öffentlichen Hand im Sinne von Art. 26 Abs. 6 lit. b und Art. 30 Abs. 6 MWSTV sind zum Vornherein nicht Gegenstand eines mehrwertsteuerrechtlichen Leistungsaustausches (BGE 126 II 443 E. 6e S. 456). Der Begriff der Subvention im schweizerischen Mehrwertsteuerrecht ist viel enger als der Begriff der Subvention nach der in der EU geltenden Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 (6. Mehrwertsteuer-Richtlinie
Abl. 1977 L 145/1). Vor allem aber unterscheidet das schweizerische Mehrwertsteuerrecht nicht zwischen Subventionen, die mit dem Preis der Umsätze zusammenhängen, und solchen, die mit dem Preis der Umsätze nicht zusammenhängen. Im Übrigen sieht auch die EU-Richtlinienregelung vor, dass die Mitgliedstaaten die nicht unmittelbar mit dem Preis der Umsätze zusammenhängenden Subventionen von der Bemessungsgrundlage ausnehmen und für diese Subventionen den Vorsteuerabzug verhältnismässig kürzen dürfen (Art. 11 Teil A Abs. 1 lit. a, a contrario, und Art. 19 Abs. 1 der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie). Demnach ist das EU-Recht zur Beurteilung der hier sich stellenden Fragen nur beschränkt tauglich. Auch wenn der schweizerische Gesetzgeber ein Mehrwertsteuerrecht anstrebte, das mit dem europäischen Umsatzsteuerrecht vereinbar ist, kann für den vorliegenden Fall aus dem europäischen Recht nichts abgeleitet werden.
7.
Die Beschwerdeführerin macht schliesslich geltend, die von der Vorinstanz vorgenommene Auslegung von Art. 30 Abs. 6 MWSTV führe zu einer Ungleichbehandlung der Gewerbegenossen und damit zu einer Verletzung der Wirtschaftsfreiheit im Sinne von Art. 27 BV. Nach ihrer Ansicht würden Produzenten, welche landwirtschaftliche Rohstoffe im aktiven Veredelungsverkehr steuer- und zollbefreit ein- und wieder ausführen dürften, bevorteilt. Die Beschwerdeführerin versucht, das anhand von Berechnungsbeispielen zu belegen.
Der Einwand ist unbegründet. Zwischen den inländischen Herstellern findet keine Ungleichbehandlung statt: Alle inländischen Produzenten haben in gleicher Weise Anspruch auf die fraglichen Ausfuhrbeiträge, wie die Beschwerdeführerin im vorinstanzlichen Verfahren (Beschwerde S. 6) zu Recht ausführte. Dementsprechend haben alle Hersteller, die Ausfuhrbeiträge erhalten, den Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen. Soweit die Beschwerdeführerin geltend macht, dass einheimische Produzenten, die Rohstoffe im aktiven Veredelungsverkehr aus dem Ausland beziehen, weder die Einfuhrsteuer noch Zollabgaben entrichten müssten, ist darauf hinzuweisen, dass Art. 17 Abs. 3 des Zollgesetzes vom 1. Oktober 1925 (ZG, SR 631.0, in der Fassung vom 16. Dezember 1994) bei Landwirtschaftsprodukten und landwirtschaftlichen Grundstoffen die Zollermässigung oder Zollbefreiung nur gewährt, wenn gleichartige inländische Erzeugnisse nicht in genügender Menge verfügbar sind oder für solche Erzeugnisse der Rohstoffpreisnachteil nicht durch andere geeignete Massnahmen ausgeglichen werden kann. Das Verfahren ist somit nicht beliebig austauschbar, und alle inländischen

Hersteller sind diesbezüglich gleichgestellt. Wie im Übrigen die Eidgenössische Steuerverwaltung im Einspracheentscheid (S. 10) zu Recht bemerkte, bezwecken die fraglichen Ausfuhrbeiträge nicht die Gleichstellung der inländischen Anbieter untereinander, sondern vielmehr deren Gleichstellung mit der ausländischen Konkurrenz. Die Kürzung des Vorsteuerabzuges für diese Beiträge wirkt sich im Verhältnis der inländischen Konkurrenten untereinander somit nicht aus. Aus diesem Grund kann offen bleiben, ob die von der Beschwerdeführerin (und von der Eidgenössischen Steuerverwaltung) zur Veranschaulichung gewählten Rechenbeispiele zutreffen oder nicht.

8.

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist abzuweisen. Die Kosten des bundes-gerichtlichen Verfahrens sind der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 OG). Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Gerichtsgebühr von Fr. 35'000.– wird der Beschwerdeführerin auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird der Beschwerdeführerin, der Eidgenössischen Steuerverwaltung sowie der Eidgenössischen Steuerrekurskommission schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 11. Februar 2002

Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: