Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1345/2006
{T 0/2}

Urteil vom 12. Juni 2007

Mitwirkung: Richter Michael Beusch (Vorsitz); Richterin Salome Zimmermann; Richter Pascal Mollard; Gerichtsschreiberin Sonja Bossart.

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

gegen

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

betreffend
Mehrwertsteuer (1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 1997); Verhältnismässige Vorsteuerabzugskürzung (Art. 30 Abs. 6 MWSTV), Spenden, Einlagen von Gesellschaftern.

Sachverhalt:

A. Die X. AG wurde von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) per 1. Januar 1995 als Steuerpflichtige im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Gemäss Handelsregisterauszug bezweckte sie die Herausgabe von Presseerzeugnissen, so namentlich der Zeitung A. Auf den ... wurde die X. AG infolge Aufgabe der operativen Geschäftstätigkeit wieder aus dem Steuerregister gelöscht.

B. Im Juni und November 1998 führte die ESTV bei der X. AG eine Kontrolle durch. Mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 161'118 vom 12. Januar 1999 belastete die ESTV für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 1997 Mehrwertsteuer im Umfang von insgesamt Fr. 171'145.-- nach. Unter anderem umfasste diese Nachbelastung (Ziff. 6 der EA) Vorsteuerkürzungen aufgrund von Spenden bzw. Zuschüssen im Umfang von Fr. 60'241.-- für das Jahr 1995, Fr. 54'123.-- für das Jahr 1996 und Fr. 5'275.-- für das Jahr 1997 (total Fr. 119'639.-- ergebend). Diese Nachforderung beruhte auf der Tatsache, dass die S. AG als Mehrheitsaktionärin der Steuerpflichtigen in den Jahren 1995 bis 1997 jeweils per Ende Geschäftsjahr deren Verluste gedeckt hatte. In der EA wurde ausgeführt, bei der jährlichen Verlustabdeckung von dritter Seite handle es sich nicht um Entgelt, sondern um eine nicht steuerbare Spende, welche zur Kürzung des Vorsteuerabzugs führe.

   Mit Gutschriftsanzeige vom 2. September 1999 wurde (in Bezug auf Ziff. 3 und 5 der EA) ein Betrag von Fr. 2'164.-- wieder gutgeschrieben.

   Mit Eingabe an die ESTV vom 15. Februar 1999 liess die X. AG verschiedene Punkte der EA bestreiten. Betreffend Ziff. 6 der EA (Spenden und Zuschüsse) liess sie insbesondere ausführen, dass die X. AG in den letzten Jahren grosse Verluste habe hinnehmen müssen, welche zum Konkurs geführt hätten, wenn die S. AG diese Verluste nicht jeweils gedeckt hätte. In rechtlicher Hinsicht macht sie im Wesentlichen geltend, die Vorsteuerkürzung stehe in Widerspruch zu Art. 30 Abs. 6 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV; AS 1994 1464), welcher sich nur auf Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand beziehe, nicht aber auf Unterstützungsleistungen von privater Seite. Mit Schreiben vom 4. Oktober 1999 liess die X. AG einen anfechtbaren Entscheid verlangen.

C. Die Nachforderung im Umfang von Fr. 168'981.-- (Fr. 171'145.-- abzüglich Fr. 2'164.--) bestätigte die ESTV mit Entscheid vom 4. April 2000. Die ESTV stellte vorab fest, dass die X. AG die Ziff. 1, 2, 4 und 6 der EA bestreite, nicht aber die Ziff. 3 und 5. Bezüglich der Vorsteuerkürzung wegen Spenden/Zuschüssen hielt die ESTV fest, die Verlustabdeckung stelle eine Spende dar und der Vorsteuerabzug der Steuerpflichtigen sei nach der Verwaltungspraxis verhältnismässig zu kürzen (mit Hinweis auf Art. 30 Abs. 6 MWSTV sowie Ziff. 354 bis 357, 825 und 825a der

Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige).

D. Die X. AG liess am 19. Mai 2000 gegen diesen Entscheid Einsprache erheben und beantragen, der Entscheid sei bezüglich Ziff. 5 lit. a und b sowie Ziff. 6 der EA aufzuheben. In Bezug auf Ziff. 6 der EA und zum Hintergrund der fraglichen Zuschüsse liess sie unter anderem darlegen, dass K. während rund zehn Jahren jährlich hohe Beträge (...) aus seinem Privatvermögen zur Abdeckung der Defizite und Sanierung der Tageszeitung bereitgestellt habe. Im Jahre ... sei schliesslich mit der Y. (gemäss Handelsregisterauszug seit Ende ... Z.) ein Vertrag abgeschlossen worden und im Jahre ... habe die X. AG die operative Tätigkeit nach und nach an die Y. übertragen. In rechtlicher Hinsicht wurde wiederum bestritten, dass auch Beiträge privater Dritter im Rahmen einer Verlustübernahme zu einer Kürzung des Vorsteuerabzuges führen dürften.

E. Mit Einspracheentscheid vom 29. Januar 2004 wies die ESTV die Einsprache ab und bestätigte die Mehrwertsteuerschuld im Betrag von Fr. 168'981.-- zuzüglich Verzugszins (noch zu bezahlender Betrag Fr. 132'863.30 aufgrund von Guthaben bzw. Zahlung vom 26. Mai 2000). Ferner wurden Verfahrenskosten von Fr. 810.-- auferlegt. Die ESTV legte im Wesentlichen dar, die Vorsteuerkürzung gemäss Praxis der ESTV im Falle von Spenden oder privaten Zuschüssen sei vom Bundesgericht geschützt worden. Es sei aber zu prüfen, ob die Beiträge der S. AG Gesellschafterbeiträge im Sanierungsfall darstellten. Gemäss Merkblatt Nr. 23 der ESTV in der Neuauflage per 1. Juli 2003 ("Gesellschafterbeiträge, Beiträge Dritter und Beiträge im Sanierungsfall") gelte, dass Leistungen, die im Sinne der Definition des Merkblattes geschäftsmässig/kaufmännisch begründet seien, nicht zu einer Vorsteuerabzugskürzung führten. Diese gegenüber dem alten Merkblatt Nr. 23 ("Beiträge im Sanierungsfall", gültig bis 30. Juni 2003) gelockerte neue Praxis werde auch auf am 1. Juli 2003 noch hängige Fälle angewendet. Im Falle einer Unternehmung, die während zehn Jahren und immer etwa in ähnlichem Umfang Defizite erwirtschafte, sei von einer chronischen Ertragsschwäche auszugehen, bei welcher unter normalen Umständen eine Unternehmensfortführung nicht mehr haltbar sei. Wenn diese Defizite einfach so immer wieder von einem Gesellschafter ausgeglichen würden, könnten diese Gesellschafterbeiträge nicht als geschäftsmässig bzw. kaufmännisch begründet angesehen werden und es sei davon auszugehen, dass andere Faktoren als die Rentabilität und der Erhalt der Kapitalanlagen und Zuschüsse im Vordergrund gestanden hätten. Die Gesellschafterbeiträge seien deshalb als private Subventionierung bzw. als Spenden anzusehen, die gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung zu einer Vorsteuerkürzung führten.

F. Mit Eingabe vom 1. März 2004 lässt die X. AG (Beschwerdeführerin) gegen diesen Einspracheentscheid Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) führen mit dem Antrag, es sei der Einspracheentscheid aufzuheben und festzustellen, dass die von der ESTV verfügte Vorsteuerkürzung unbegründet sei. Eventuell sei der Einspracheentscheid aufzuheben und die Streitsache mit verbindlichen Weisungen an die ESTV zurückzuweisen. Die Beschwerdeführerin macht

namentlich geltend, die Praxis des Bundesgerichtes (in BGE 126 II 459 E. 8) verletze das Legalitätsprinzip. Weiter sei der ESTV zwar insofern zuzustimmen, als es sich bei den Gesellschafterbeiträgen um Sanierungsbeiträge handle. Entgegen der Annahme der ESTV hätten diese Sanierungsbeiträge aber zum Erfolg geführt. Die Beschwerdeführerin sei seit mehreren Jahren nicht mehr sanierungsbedürftig. Die Gesellschafterbeiträge seien an sich geschäftsmässig/kaufmännisch begründet gewesen und dürften nicht in Spenden oder private Subventionierungen umqualifiziert werden. Die Vorsteuerkürzung von Fr. 114'364.-- sei damit unbegründet. Schliesslich ersucht die Beschwerdeführerin um Zusprechung einer Parteientschädigung.

G. Mit Vernehmlassung vom 29. April 2004 beantragt die ESTV die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde. Sie erläutert zum Sachverhalt, die S. AG habe der Beschwerdeführerin die regelmässigen Defizite von jährlich ca. Fr. ... abgedeckt und so insgesamt über ... Franken eingeworfen. Schliesslich sei die von der X. AG herausgegebene Zeitung A. von der Z. übernommen worden, die Beschwerdeführerin habe ihre operative Tätigkeit eingestellt und sei per ... aus dem Register der Mehrwertsteuerpflichtigen gelöscht worden. In rechtlicher Hinsicht verweist die ESTV wiederum auf ihre aktuelle Praxis in Merkblatt Nr. 23 in der Fassung vom 1. Juli 2003. Die Ausführungen der Beschwerdeführerin, wonach die Sanierungsbeiträge vorliegend zum Erfolg geführt hätten, träfen nicht zu, da diese faktisch liquidiert worden sei, ihre Tätigkeit bezüglich der Zeitung A. dürfte noch im Halten der Verlagsrechte bestehen. Ohnehin sei mehrwertsteuerlich nur relevant, ob bei der Beitragsgewährung damit zu rechnen war bzw. mit dem Betrag angestrebt worden sei, dass das eingeschossene Geld erhalten bleibe oder gar eine Rendite erzielt werde und es deshalb als Kapitaleinlage angesehen werden könne. Vorliegend seien die Verluste übernommen worden, um die Erhaltung der Meinungsvielfalt zu gewährleisten oder zu fördern, kaufmännische Überlegungen hätten zumindest nie im Vordergrund gestanden. Die Zahlungen der S. AG seien nicht geschäftsmässig/kaufmännisch begründet und führten somit zu einer Vorsteuerkürzung.

H. Auf die weiteren Begründungen in den Eingaben der Parteien wird – soweit erforderlich – im Rahmen der Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer konnten Einspracheentscheide der ESTV nach Art. 65 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer in der Fassung vom 25. Juni 2002 (MWSTG; SR 641.20) bzw. Art. 53 MWSTV mit Beschwerde bei der SRK angefochten werden. Die SRK ist per 31. Dezember 2006 aufgelöst worden und das

Bundesverwaltungsgericht hat am 1. Januar 2007 seine Tätigkeit aufgenommen. Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG; SR 173.32) beurteilt dieses Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG; SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Im Bereich der Mehrwertsteuer liegt eine solche Ausnahme nicht vor und das Bundesverwaltungsgericht ist für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Es übernimmt am 1. Januar 2007 die Beurteilung des vorher bei der SRK hängigen Rechtsmittels und wendet das neue Verfahrensrecht an (Art. 53 Abs. 2 VGG). Auf die Beschwerde ist somit grundsätzlich (siehe aber E. 1.3 und 1.4) einzutreten.

1.2 Am 1. Januar 2001 ist das MWSTG sowie die zugehörige Verordnung (MWSTGV; SR 641.201) in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt bezieht sich auf die Jahre 1995 bis 1997, so dass auf die vorliegende Beschwerde noch bisheriges Recht anwendbar ist (Art. 93 und 94 MWSTG). Die MWSTV ist eine selbständige, das heisst direkt auf der Verfassung beruhende Verordnung des Bundesrates. Sie stützt sich auf Art. 8 Abs. 1 der Übergangsbestimmungen der bis zum 31. Dezember 1999 geltenden (alten) Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (ÜB-aBV) bzw. auf den (mittlerweile aufgehobenen) Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101) und stellte bis zur Regelung des Mehrwertsteuerrechts durch den ordentlichen Gesetzgeber gesetzesvertretendes Recht dar.

1.3 Die Beschwerdeführerin beantragt die Aufhebung des angefochtenen Einspracheentscheides und zusätzlich die Feststellung, dass die von der ESTV verfügte Vorsteuerkürzung unbegründet sei. Ein solcher Feststellungsentscheid ist jedoch aufgrund seiner Subsidiarität gegenüber Gestaltungs- und Leistungsentscheiden (ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Aufl., Zürich 1998, S. 76 f. Rz. 207) vorliegend nicht zulässig. Es fehlt der Beschwerdeführerin an einem aktuellen Feststellungsinteresse, weil sie bereits Gestaltungs- bzw. Leistungsbegehren gestellt hat. Damit können die in Frage stehenden Rechtsfragen anhand eines konkreten Falles entschieden werden, was das Feststellungsbegehren hinfällig werden lässt (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.150/2001 vom 13. Februar 2002, E. 2b mit Hinweisen, zusammengefasst in Steuer Revue [StR] 2002 S. 670 f.). Auf das Feststellungsbegehren ist nicht einzutreten.

1.4 Streitgegenstand bildet vor Bundesverwaltungsgericht das in der angefochtenen Verfügung geregelte Rechtsverhältnis, soweit es im Beschwerdeverfahren noch streitig ist (Urteil des Bundesgerichts 2A.121/2004 vom 16. März 2005, E. 2.1).

Mit Einspracheentscheid vom 29. Januar 2004 bestätigte die ESTV die Mehrwertsteuerschuld im Betrag von Fr. 168'981.-- zuzüglich Verzugszins (noch zu bezahlender Betrag Fr. 132'863.30 aufgrund von Guthaben bzw.

Zahlung vom 26. Mai 2000), wobei sie in den Erwägungen nur Ausführungen zur Vorsteuerabzugskürzung im Zusammenhang mit den Zuschüssen der S. AG machte. In der Beschwerde vom 1. März 2004 wird sodann zwar die vollumfängliche Aufhebung des Einspracheentscheids beantragt. Hingegen verlangt die Beschwerdeführerin im Feststellungsbegehren nur die Feststellung, dass die von der ESTV verfügte Vorsteuerkürzung unbegründet sei und sie macht in der Begründung einzig Erläuterungen zu der Vorsteuerkürzung aufgrund der Zuschüsse. Ferner schliesst sie die Beschwerde mit der Konklusion, "die Vorsteuerkürzung von Fr. 114'364.--" sei unbegründet. Folglich bilden vorliegend nur die Vorsteuerkürzungen aufgrund von Spenden bzw. Zuschüssen Streitgegenstand.

Betragsmässig ist der Streitgegenstand wie folgt zu präzisieren: Gemäss der EA handelt es sich betreffend Vorsteuerkürzungen aufgrund Spenden/Zuschüssen um Beträge im Umfang von Fr. 60'241.-- für das Jahr 1995, Fr. 54'123.-- für das Jahr 1996 und Fr. 5'275.-- für das Jahr 1997, also total Fr. 119'639.-- (Ziff. 6 EA; an diesem Betrag änderte sich im Übrigen nichts durch die Gutschriftsanzeige Nr. 161'163, diese betraf Ziff. 3 und 5 der EA). Die falsche Konklusion auf S. 8 der Beschwerde, wonach die Vorsteuerkürzung von Fr. 114'364.-- unbegründet sei, ist auf die bereits falsche Feststellung auf S. 3 des Einspracheentscheides zurückzuführen (wo ebenfalls von Fr. 114'364.-- die Rede ist), weswegen dies der Beschwerdeführerin nicht schaden kann. Zusammengefasst ist mithin Streitgegenstand lediglich die Vorsteuerkürzung im Zusammenhang mit den Zuschüssen der S. AG im Betrag von Fr. 119'639.-- (Ziff. 6 EA).

2.

2.1 Die Steuerbarkeit bedingt gemäss Art. 4 MWSTV, dass Lieferungen und Dienstleistungen gegen Entgelt erbracht werden. Die Entgeltlichkeit erfordert einen Leistungsaustausch zwischen dem steuerpflichtigen Leistungserbringer und dem Empfänger. Die Leistung besteht entweder in einer Lieferung oder Dienstleistung, die Gegenleistung des Empfängers im Entgelt. Zusätzlich ist eine wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung erforderlich. Es muss ein direkter ursächlicher Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung bestehen (BGE 126 II 451 ff. E. 6; vgl. auch Urteile des Bundesgerichts vom 25. August 2000, veröffentlicht in StR 2001 S. 55 ff. E. 6; 2A.175/2002 vom 23. Dezember 2002, E. 3.2; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 223 ff.).

2.2 Wie Spenden mit Bezug auf die Steuerbarkeit zu behandeln sind, wird in der MWSTV nicht explizit geregelt. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts erfolgen Spenden wie Schenkungen freiwillig. In Abweichung von der gewöhnlichen Schenkung bezweckt der Spender mit seiner Zuwendung, dass der Empfänger eine bestimmte Aufgabe erfüllt. Der Spender will – wie auch ein Subventionsgeber – die Tätigkeit des Unternehmens allgemein fördern. Die Spende wird aber nicht hingegeben,

damit der Empfänger eine konkrete Gegenleistung erbringt, sie ist nicht Leistungsentgelt und fliesst nicht in die Bemessungsgrundlage ein, auch wenn sie dem Spendenempfänger dazu dient, eine Tätigkeit auszuüben. Spenden, Legate und andere freiwillige Beiträge von Privaten oder Unternehmen werden von der Rechtsprechung den Subventionen und anderen Beiträgen der öffentlichen Hand gleichgestellt, welche gemäss Art. 26 Abs. 6 Bst. b MWSTV nicht zum Entgelt zählen (BGE 126 II 458 ff. E. 8; Urteil des Bundesgerichts 2A.526/2003 vom 1. Juli 2004, E. 1.1; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts vom 4. Juli 2003, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 73 S. 563, E. 4.3, 4.5). Die Lehre bezeichnet die Spenden wie auch Schenkungen, Erbschaften Schadenersatzleistungen, Dividenden, Subventionen, Zuschüsse usw. als sogenannte Nichtumsätze, welche nicht Gegenstand der Mehrwertsteuer bilden (ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2. Aufl., Bern 2003, Rz. 153 f., 307 ff.).

Art. 33 Abs. 2 Satz 1 MWSTG unterscheidet neu (anders als noch die MWSTV) explizit zwischen Spenden, die unmittelbar den einzelnen Umsätzen des Empfängers als Gegenleistung zugeordnet werden können und zum Entgelt gehören und Spenden, die nicht in diesem Sinn eine Gegenleistung darstellen und nicht steuerbares Entgelt bilden (vgl. auch Art. 38 Abs. 8 Satz 1 MWSTG). Im ersten Fall, wo eine Spende Teil eines mehrwertsteuerlichen Leistungsaustauschs darstellt, wird auch etwa von "unechten Spenden" oder "unechten Zuschüssen" und in der zweiten Konstellation von "echten Spenden" gesprochen (vgl. statt vieler: IVO P. BAUMGARTNER, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, Rz. 39 ff. zu Art. 33 Abs. 1 und 2; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 1200 f.).

2.3 Die mehrwertsteuerliche Behandlung von Leistungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern erfolgt nach den allgemeinen Regeln für das Vorliegen eines Leistungsaustauschs und die Steuerbarkeit. Bei Leistungen des Gesellschafters an die Gesellschaft (Gesellschafterbeiträge bzw. -einlagen), die nicht gegen spezielle Entschädigungen bzw. Gegenleistungen der Gesellschaft erfolgen, ist gemäss der Lehre und der Rechtsprechung der SRK von nicht steuerbaren Leistungen auszugehen; namentlich kommt kein Leistungsaustausch zustande, wenn die Leistung durch Beteiligung am Gewinn und Verlust abgegolten wird (Entscheid der SRK vom 17. Oktober 2006 [SRK 2003-164], E. 2c; noch nicht rechtskräftige Entscheide der SRK vom 27. März 2006 [SRK 2003-177], E. 2d/bb; vom 3. Mai 2005 [SRK 2002-153], E. 3b; Entscheid der SRK vom 12. Oktober 2001, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 66.42, E. 5c/cc; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 422, 463).

3.

3.1 Spenden, welche nicht direkt auf einem Leistungsaustausch beruhen und somit nicht zum steuerbaren Entgelt zählen, führen nach der Rechtsprechung zu einer verhältnismässigen Vorsteuerabzugskürzung.

Art. 30 Abs. 6 MWSTV, welcher lediglich für Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand die verhältnismässige Kürzung des Vorsteuerabzug vorsieht, wird vom Bundesgericht (in Bestätigung der Praxis der ESTV) auch auf Spenden und unentgeltliche Zuwendungen von Privaten angewendet (BGE 126 II 458 ff. E. 8; BGE 132 II 358 E. 4.3; Urteile des Bundesgerichts 2A.410/2006 vom 18. Januar 2007, E. 5.2; 2A.650/2005 vom 15. August 2006, E. 3.3; 2A.526/2003 vom 1. Juli 2004, E. 1.1). Das MWSTG sieht in Art. 38 Abs. 8 MWSTG nun explizit die verhältnismässige Vorsteuerkürzung vor für Spenden, die nicht einzelnen Umsätzen des Empfängers als Gegenleistung zugeordnet werden können (also für die sog. "echten Spenden", welche nicht unter Art. 33 Abs. 2 Satz 1 MWSTG fallen).

3.2 Nach neuester Rechtsprechung des Bundesgerichts haben Kapitaleinlagen von Gesellschaftern, mit welchen ein Aktionär eine Unternehmung über Eigenkapital finanziert (gleich wie Darlehen eines Aktionärs, d.h. bei Finanzierung über Fremdkapital), anders als Spenden von Gesellschaftern grundsätzlich keine verhältnismässige Vorsteuerkürzung im Sinne von Art. 30 Abs. 6 MWSTV bzw. Art. 38 Abs. 8 MWSTG zur Folge (BGE 132 II 361 f. E. 6.4, 7.1, 7.2; Urteil 2A.410/2006 vom 18. Januar 2007, E. 5.3). Dasselbe gilt neben Kapitaleinlagen auch für Finanzierungen mittels anderen Gesellschafterbeiträgen, Forderungsverzichten, à-fonds-perdu-Beiträgen, Zinsverzichten usw. (vgl. BGE 132 II 362 f. E. 6.4, 7.2).

3.3 Solche Einlagen von Gesellschaftern führen gemäss Bundesgericht nur insofern zu Vorsteuerabzugskürzungen, als mit Vorsteuern belastete Eingangsleistungen existieren, die mit diesen Einlagen direkt im Zusammenhang stehen (mangelnde Verwendung der bezogenen Leistung für einen steuerbaren Zweck gemäss Art. 38 Abs. 1 und 2 MWSTG [entspricht Art. 29 Abs. 1 und 2 MWSTV] bzw. gestützt auf Art. 38 Abs. 4 MWSTG). Nur der Abzug von Vorsteuern, die auf Eingangsleistungen lasten, welche im Hinblick auf die Einlagen bezogen wurden (z.B. Beratungen, Verwaltungskosten betreffend Darlehen oder Beitrag), sei zu verweigern (BGE 132 II 362 f. E. 7.1, 7.2; Urteil des Bundesgerichts 2A.650/2005 vom 15. August 2006, E. 3.4). Letztere Überlegung stützt das Bundesgericht auf Art. 38 Abs. 4 MWSTG ab. Dabei handelt es sich um eine gegenüber der MWSTV neu eingeführte Bestimmung, welche festlegt, dass namentlich von der Steuer ausgenommene Umsätze, nicht als Umsätze geltende (also Nichtumsätze wie Spenden oder Subventionen) oder private Tätigkeiten sowie Umsätze in Ausübung hoheitlicher Gewalt nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen. Art. 38 Abs. 4 MWSTG konkretisiert primär Art. 38 Abs. 1 und 2 MWSTG (siehe Baumgartner, mwst.com, a.a.O., Rz. 67 zu Art. 38; Diego Clavadetscher, mwst.com, a.a.O., Rz. 10 zu Art. 41), wonach die Vorsteuerabzugsberechtigung voraussetzt, dass der Mehrwertsteuerpflichtige die Eingangsleistung "für steuerbare Lieferungen und Dienstleistungen" verwendet oder mit anderen Worten, dass ein objektiver wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den steuerbaren Eingangs- und Ausgangsleistungen besteht (hierzu siehe

BGE 132 II 365 ff. E. 8.3, 8.4; Urteil des Bundesgerichts 2A.650/2005 vom 15. August 2006, E. 3.4). Anders als bei Art. 38 Abs. 8 MWSTG geht es bei dessen Abs. 4 (wie auch Abs. 1 und 2) nicht um die generelle, verhältnismässige Vorsteuerabzugskürzung, sondern darum, konkrete geltend gemachte Vorsteuern, die auf Eingangsleistungen beruhen, die im Zusammenhang mit Tätigkeiten (namentlich Nichtumsätzen) nach Art. 38 Abs. 4 MWSTG stehen, nicht zum Abzug zuzulassen (siehe hierzu BGE 132 II 358 ff. E. 7.1, ferner E. 4.3, 7.2, 9.3; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2A.650/2006 vom 15. August 2006, E. 3.3-3.5 betreffend Kürzung des Vorsteuerabzugs gestützt auf Art. 29 Abs. 1 und 2 sowie Art. 32 Abs. 1 MWSTV bei Nichtumsätzen, bei denen es sich nicht um Spenden/Subventionen handelt).

3.4 Es ist somit festzustellen, dass nach dieser neuesten Rechtsprechung (v.a. E. 3.2) Finanzierungen einer Gesellschaft durch die Aktionäre mittels Gesellschaftereinlagen bzw. -beiträgen im Allgemeinen nicht als Spenden anzusehen sind und nicht zur verhältnismässigen Vorsteuerabzugskürzung (Art. 30 Abs. 6 MWSTV bzw. Art. 38 Abs. 8 MWSTG) führen (siehe hierzu auch DIEGO CLAVADETSCHER, Good News für den Vorsteuerabzug bei Finanzierung durch den Aktionär, Der Schweizer Treuhänder [ST] 2006 S. 780 ff., Ziff. 4.1.1, 5.1). Aufgrund der Tatsache, dass Spenden (gemeint immer im Sinne von "echten" Spenden, welche nicht steuerbares Entgelt bilden) demgegenüber zu einer verhältnismässigen Vorsteuerabzugskürzung führen (soeben E. 3.1), ist die Frage entscheidend, wann eine Zuwendung eines Gesellschafters an sein Unternehmen als Spende und wann als "Gesellschafterbeitrag", welcher nicht eine solche Kürzung des Vorsteuerabzugs zur Folge hat, zu qualifizieren ist.

3.4.1 Zur Qualifikation von Spenden (bzw. Subventionen) hat sich das Bundesgericht wie folgt geäussert:

Spenden dienten – wie Subventionen – der Erstellung von Leistungen (Umsätzen) und wirkten sich auf den Preis des Produkts aus (BGE 126 II 459 f. E. 8b). Spenden und Subventionen strebten die Förderung oder Unterstützung von sonst nicht lebensfähigen Aktivitäten oder der Vermarktung von Produkten oder Dienstleistungen zu gegenüber dem Marktpreis reduzierten Preisen an. Sie bildeten zusätzliche Einnahmen, die den Umsatz ergänzen. Hier komme die verhältnismässige Vorsteuerkürzung zur Anwendung (BGE 132 II 362 f. E. 7.1; Urteil 2A.410/2006 vom 18. Januar 2007, E. 5.2).

Im letztgenannten Fall war konkret zu entscheiden, ob regelmässige Beiträge von Gemeinden an eine Unternehmung zur Deckung des Verlusts Subventionen oder Gesellschafterbeiträge darstellten. Das Bundesgericht stellte fest, dass die Tätigkeit der Beitragsempfängerin über die interessierenden Jahre defizitär und ökonomisch nicht überlebensfähig gewesen sei. Die Beiträge seien erbracht worden, um eine Tätigkeit im öffentlichen Interesse zu finanzieren, welche im Allgemeinen nicht rentabel war. Die Gemeinden erwarteten keinen direkten Vorteil ("retour") aus diesen Investitionen, sondern höchstens indirekte Vorteile (so Förderung

des Tourismus, zusätzliche Steuereinnahmen). Unter diesen Umständen seien die Beiträge als Subventionen und nicht als Einlagen zu qualifizieren und führten zur Vorsteuerkürzung (Urteil 2A.410/2006 vom 18. Januar 2007, E. 7.1).

3.4.2 Demgegenüber hat das Bundesgericht betreffend Gesellschaftereinlagen bzw. -beiträgen die folgenden Differenzierungen vorgenommen:

Kapitaleinlagen ("apports") von Aktionären stellten (wie auch Darlehen) – anders als Spenden bzw. Subventionen – blosse Finanzierungsmittel dar, welche der Gesellschaft ermöglichen sollen, eine Mehrwert generierende Tätigkeit nach den Gesetzen des Marktes auszuüben. Sie ergänzten nicht die Umsätze und unterlägen damit nicht der verhältnismässigen Vorsteuerabzugskürzung (BGE 132 II 362 f. E. 7.1; Urteil 2A.410/2006 vom 18. Januar 2007, E. 5.3). Das Bundesgericht hielt überdies fest, zwischen Aktionär und Gesellschaft bestehe ein besonderes Verhältnis; der Aktionär stehe nicht in einem unentgeltlichen Verhältnis bzw. in einer Beziehung frei von vermögenswerten Interessen ("bénévole") zur Gesellschaft, sondern er erwarte – aufgrund der Rechte aus der Beteiligung – einen Vorteil aus den an die Gesellschaft geleisteten Investitionen (BGE 132 II 359 f. E. 5; Urteil 2A.410/2006 vom 18. Januar 2007, E. 5.3, 7.1).

Nicht geschützt hat das Bundesgericht die Voraussetzung der Verwaltungspraxis im Merkblatt Nr. 23 (Fassung ab 1. Juli 2003), dass ein Gesellschafterbeitrag nur dann nicht als Spende anzusehen sei und keine Vorsteuerkürzung zur Folge habe, wenn ein Beitrag *geschäftsmässig/kaufmännisch begründet* ist, was wiederum bedingt, dass "im Zeitpunkt der Beitragsgewährung anzunehmen ist, dass ein Unternehmen unter Berücksichtigung betriebswirtschaftlicher Grundsätze eine *angemessene Rentabilität* erzielen kann" (Ziff. 2.2.1, 2.1.3 MB Nr. 23, dasselbe gilt im Sanierungsfall: Ziff. 3.2). Dieser Begriff der angemessenen Rentabilität provoziere eine Rechtsunsicherheit und sei überdies dem Mehrwertsteuerrecht fremd, denn die Verfolgung einer gewinnorientierten Tätigkeit sei nicht Voraussetzung der Steuerpflicht (BGE 132 II 368 E. 9.2). Einlagen von Gesellschaftern würden sich unabhängig von ihrer Höhe oder den Ergebnissen der Unternehmung nicht in Spenden umwandeln (E. 9.3 des Urteils; vgl. aber Vorbehalt im Falle eines offensichtlichen Missverhältnisses in E. 10). Es ist somit entgegen der Praxis der ESTV unbeachtlich, ob die Aktionäre mit ihrer Finanzierung eine "angemessene Rentabilität" anstreben bzw. eine solche realistischerweise erzielt werden kann.

3.4.3 Die Lehre äusserte sich ebenfalls – namentlich in Reaktion auf die Verwaltungspraxis in Merkblatt Nr. 23 – zur Behandlung von Gesellschafterbeiträgen bzw. Sanierungsleistungen. Sanierungsleistungen beruhten (zivilrechtlich) nicht auf einer Schenkung. Die Zuwendung sei durch den Willen, einen wirtschaftlichen Vorteil zu erlangen, motiviert (ohne dass diese als mehrwertsteuerliche Gegenleistung anzusehen wären). Als Beispiele für solche wirtschaftliche Vorteile werden genannt

der Auf- oder Ausbau des Unternehmens, die Werterhaltung der Beteiligung oder die Vermeidung eines Totalverlustes (CLAVADETSCHER, mwst.com, a.a.O., Rz. 16 zu Art. 38 Abs. 8; FELIX GEIGER, Neue MWST-Praxis bei Sanierungsbeiträgen und sonstigen Zuschüssen, ST 2003 S. 892). Anders verhalte es sich lediglich in jenen Fällen, in denen das begünstigte Unternehmen langfristig nicht auf die Erzielung von Gewinnen ausgerichtet sei und somit auch in Zukunft auf Zuschüsse angewiesen sein werde. Gegebenenfalls handle es sich bei den Gesellschafterbeiträgen um Spenden und diese führten zu einer verhältnismässigen Vorsteuerkürzung (GEIGER, a.a.O., ST 2003 S. 892). Nach einer anderen Lehrmeinung seien (abweichend von der Verwaltungspraxis gemäss MB Nr. 23) abgesehen von speziellen Missbrauchsfällen grundsätzlich alle Beiträge von Aktionären als geschäftsmässig begründet anzusehen. Handle es sich bei einem Beitrag nicht um eine Spende im Sinne der Überlassung eines Betrags "à bien plaire" (zur freien Verwendung), würden Beiträge grundsätzlich aus kaufmännischen Gründen, so etwa dem Willen des Aktionärs die Unternehmung zu sanieren, zugewendet (PER PROD'HOM, TVA: Assainissements et autres contributions des actionnaires ou des proches, RDAF 2003 II S. 556 f.).

4. Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die in den Jahren 1995 bis 1997 erfolgten Zuwendungen der S. AG an die Beschwerdeführerin zur Übernahme der Verluste eine Vorsteuerabzugskürzung gemäss Art. 30 Abs. 6 MWSTV nach sich ziehen.

Die Beschwerdeführerin wies in den Jahren 1995 bis 1997 hohe Defizite auf, welche vollumfänglich von der S. AG gedeckt wurden, so dass jeweils mit einem ausgeglichenen Ergebnis abgeschlossen werden konnte (Verbuchung über "betriebsfremden Ertrag" und Verminderung des Kontokorrentguthabens der S. AG; vgl. Jahresrechnungen 1995 und 1996 mit Bericht des Verwaltungsrats, Erfolgsrechnung 1997; vgl. auch Bestätigung dieser Übernahmen durch Schreiben der S. AG vom 21. März 1996 und 30. April 1997, Vernehmlassungsbeilage 7, 13).

4.1 Die in Frage stehenden Zuschüsse wurden von der S. AG als Aktionärin (Mehrheitsaktionärin ..., siehe Beschwerde) an die Beschwerdeführerin geleistet. Auch im Falle von Zuwendungen von Gesellschaftern an ihre Gesellschaft ist vorab entscheidend, ob diesen ein Leistungsaustausch zugrunde liegt, ob sie mithin als Entgelt zu betrachten sind (vgl. oben E. 2.1, 2.3; siehe auch neu Art. 33 Abs. 2 MWSTG). Die vorliegenden Zuwendungen waren aber unbestrittenermassen (u.a. Beschwerde S. 2) nicht Bestandteil eines mehrwertsteuerlichen Leistungsaustauschs, sie waren nicht einem einzelnen Umsatz als Gegenleistung zuzuordnen. Es handelte sich folglich um der Steuer nicht unterstehende Vorgänge (sogenannte Nichtumsätze).

4.2 Handelt es sich bei den Verlustübernahmen mangels Erbringung im Rahmen eines konkreten Leistungsaustauschs nicht um Entgelt, ist weiter zu untersuchen, ob die Zuwendungen entsprechend der Ansicht der ESTV

als Vorgänge zu qualifizieren sind, die zu einer Vorsteuerkürzung (Art. 30 Abs. 6 MWSTV) führen. Grundsätzlich sollen nach der oben dargelegten neuesten Rechtsprechung des Bundesgerichts Finanzierungen einer Gesellschaft durch ihre Aktionäre keine solchen verhältnismässigen Vorsteuerkürzung nach sich ziehen (E. 3.2). Es ist jedoch im Einzelfall abzuklären, ob von einer solchen Finanzierung einer Gesellschaft mittels Kapitaleinlage bzw. Gesellschafterbeitrag auszugehen ist oder vielmehr von einer der Vorsteuerkürzung unterliegenden Spende. Hierzu ist namentlich auf die vorstehend dargelegten Differenzierung des Bundesgerichts abzustellen (E. 3.4.1, 3.4.2).

4.2.1 Nach der Rechtsprechung zeichnet sich eine nicht zu einer verhältnismässigen Vorsteuerabzugskürzung führende Finanzierung einer Gesellschaft über eine Kapitaleinlage bzw. einen Gesellschafterbeitrag (u.a. auch über Forderungsverzicht, siehe BGE 132 II 362 ff. E. 6.4, 7.2) dadurch aus, dass sie die Gesellschaft befähigen soll, eine *Mehrwert generierende Tätigkeit nach den Gesetzen des Marktes auszuüben* (oben E. 3.4.2).

Die Beschwerdeführerin war während den Jahren 1995 bis 1997 sowie in den vorausgehenden Jahren, erheblich defizitär. Gemäss den eigenen Angaben der Beschwerdeführerin habe die S. AG bzw. K. ("aus seinem Privatvermögen") während rund zehn Jahren jährlich hohe Beträge (...) zur Abdeckung der Defizite und Sanierung der Tageszeitung bereitgestellt (Eingaben an die ESTV vom 15. Februar 1999 und vom 19. Mai 2000). Trotz der jeweils vollständigen Verlustdeckung durch die S. AG wurden also alljährlich erneut hohe Verluste generiert. Nach den eigenen Angaben der Beschwerdeführerin wäre sie ohne die Zuschüsse in Konkurs gefallen (Eingaben an die ESTV vom 15. Februar 1999 und vom 19. Mai 2000). Damit war die Unternehmung offensichtlich schon seit Jahren zu einem Verhalten nach den Marktgesetzen nicht mehr in der Lage. Sie war zum Überleben und zur Erbringung ihrer Leistungen (Herausgabe von Zeitungen) auf die Zuschüsse angewiesen. Es ist davon auszugehen, dass im Zeitpunkt der Zuwendungen (namentlich jener der Jahre 1995 bis 1997) bereits absehbar war, dass die Unternehmung zur Ausübung ihrer Aktivität auch weiterhin auf solche Leistungen würde zurückgreifen müssen. Unter diesen Umständen kann nicht davon gesprochen werden, dass durch die Beiträge ein konkurrenzfähiges Wirtschaften nach den Gesetzen des freien Marktes (d.h. unter Unabhängigkeit von den Zuschüssen) angestrebt worden wäre; von der Hoffnung auf eine "Mehrwert generierenden Tätigkeit" kann schon gar keine Rede sein. Es kann entsprechend der bundesgerichtlichen Umschreibung nicht auf – der verhältnismässigen Vorsteuerkürzung nicht unterliegende – Gesellschafterbeiträge geschlossen werden. Gleichermassen wird auch im Schrifttum vertreten, dass in jenen Fällen, in denen das begünstigte Unternehmen langfristig nicht auf die Erzielung von Gewinnen ausgerichtet ist und somit auch in Zukunft auf Zuschüsse angewiesen sein wird, nicht von Gesellschafterbeiträgen – sondern von Spenden – auszugehen ist (oben E. 3.4.3).

Daran ändern im Übrigen die Darlegungen der Beschwerdeführerin nichts, wonach sich im Jahre ... aufgrund der Verhandlungen mit der Z. eine Sanierung abgezeichnet habe. Die besagten Verhandlungen führten schliesslich zur Übertragung der operativen Tätigkeit der Beschwerdeführerin (u.a. Herausgabe der Zeitung A.) auf die Z. (vormals Y.). Dies widerspricht aber gerade der Annahme, dass die Zuschüsse der S. AG der Gesundung des Unternehmens dienten bzw. damit die Fähigkeit der Beitragsempfängerin hergestellt werden sollte, sich als eigenständige Unternehmung im Markt (und nach dessen Gesetzen handelnd) zu behaupten (und überdies noch Mehrwert zu generieren). Die "Sanierung" der Gesellschaft war denn auch gerade nicht Resultat der Zuschüsse, sondern der Umstrukturierung und der Aufgabe der operativen Tätigkeit durch die Beschwerdeführerin.

4.2.2 Vielmehr ist unter den vorliegenden Gegebenheiten angesichts der Definition des Bundesgerichts (E. 3.4.1) von einer Spende auszugehen. Die Beschwerdeführerin war wie gesehen bereits seit zehn Jahren nicht rentabel sondern erheblich defizitär und überlebte nur aufgrund der Verlustübernahmen durch die S. AG, bis sie im Jahre ... ihre operative Tätigkeit aufgegeben hat. Die Verlustdeckungen sollten somit die blosse Aufrechterhaltung der Tätigkeit der Beschwerdeführerin ermöglichen, welche sonst gar nicht lebensfähig gewesen wäre. Sie dienten direkt der Erstellung von Leistungen (Herausgabe der Zeitungen); ohne die Zuwendungen der Aktionärin wäre sie hierzu wie bereits erwähnt nicht in der Lage gewesen und hätte angesichts der massiven Aufwandüberschüsse schon länger ihre Aktivitäten aufgeben müssen. In einem solchen Fall liegt typischerweise eine Spende vor (oben E. 3.4.1; siehe auch die vergleichbare Situation im Urteil des Bundesgerichts 2A.410/2006 vom 18. Januar 2007, E. 7.1 [oben E. 3.4.1], die dortigen Überlegungen zur Abgrenzung zwischen Einlagen und Subventionen können analog auf private Spenden übertragen werden).

4.2.3 Ferner fehlte es vorliegend auch am Willen, durch den Beitrag einen wirtschaftlichen Vorteil zu erlangen, wie er für Gesellschafterbeiträge typisch ist (zur Doktrin, mit Beispielen: oben E. 3.4.3). Das Bundesgericht hat zwar die zu weit gehende Praxis der ESTV gemäss MB Nr. 23, wonach im Zeitpunkt der Zuwendung von einer "angemessenen Rendite" ausgegangen werden muss, nicht geschützt (oben E. 3.4.2), womit auch das Abstellen der ESTV im vorliegenden Fall auf die Erwartbarkeit einer Rendite für das eingeschossene Kapital nicht zulässig ist (Ziff. 3.3 Einspracheentscheid, Ziff. 4 Vernehmlassung). Das Kriterium des Anstrebens eines Vorteils aus den Investitionen ("retour sur les investissements") hat das Bundesgericht aber in seiner neuesten Rechtsprechung ebenfalls aufgenommen (oben E. 3.4.2). Obwohl eine Finanzierung einer Gesellschaft über nicht der generellen Vorsteuerkürzung unterliegende Gesellschafterbeiträge angesichts der Rechtsprechung des Bundesgerichts relativ grosszügig anzunehmen ist (vgl. auch entsprechende Forderungen in der Lehre: PROD'HOM, a.a.O., S. 555 und 556 f.; CLAVADETSCHER, a.a.O., ST 2006 S. 782; CLAVADETSCHER,

mwst.com, a.a.O., Rz. 11 zu Art. 38 Abs. 8 betreffend restriktiver Annahme von Anwendungsfällen der Vorsteuerkürzung), ist folglich immerhin zu verlangen, dass der zuschiessende Gesellschafter einen minimalen Vermögensvorteil anstrebt, damit von einem solchen Gesellschafterbeitrag gesprochen werden kann. Dies folgt im Übrigen auch aus der höchstrichterlichen Definition der Finanzierung von Unternehmen über Gesellschaftereinlagen (oben E. 4.2.1, 3.4.2); ist mit den Beiträgen die Ermöglichung einer "Mehrwert generierenden Tätigkeit nach Marktgesetzen" bezweckt, so verbindet sich damit im Normalfall zwangsläufig die Hoffnung auf wirtschaftliche Vorteile für den Aktionär.

Angesichts der finanziellen Situation der Beschwerdeführerin konnte die S. AG realistischerweise nicht auf einen Vermögensvorteil hoffen, und sei es nur die Werterhaltung der bisherigen Beteiligung sowie der zur Verlustdeckung eingeschossenen Beträge. Im Gegenteil war – wie bereits erwähnt – zum Zeitpunkt der fraglichen Verlustübernahmen bereits absehbar, dass für ein Weiterbestehen der Unternehmung weitere Unterstützungsleistungen erforderlich sein würden. Seitens der S. AG bzw. K. (...) (die Beschwerdeführerin selbst differenziert teilweise nicht zwischen Beiträgen der S. AG oder aber solchen direkt von K. als Privatperson; siehe Schreiben der S. AG vom 21. März 1996 und vom 30. April 1997; Einsprache vom 19. Mai 2000; ferner Vernehmlassungsbeilage 32) bestand nicht ein hauptsächlich wirtschaftliches sondern vielmehr ein ideelles Interesse an der Aufrechterhaltung der Tätigkeit der Beschwerdeführerin, mithin an der Herausgabe der Zeitung (z.B. das Interesse an der Erhaltung der Meinungsvielfalt wie die ESTV mit Hinweis auf ein Interview mit K. [Vernehmlassungsbeilage 32] geltend macht). Auf die näheren Gründe für die Unterstützung braucht vorliegend nicht eingegangen zu werden; jedenfalls ist angesichts der schlechten Finanzlage der Beschwerdeführerin augenfällig, dass es sich nicht vordergründig um wirtschaftliche Interessen handeln konnte und ein wirtschaftlicher Vorteil aus den Zuschüssen wie gesehen nicht zu erwarten war.

4.3 Insgesamt können die Verlustübernahmen durch die S. AG nicht als der Vorsteuerkürzung nicht unterliegende Gesellschafterbeiträge im Rahmen einer Finanzierung einer Unternehmung (E. 3.2, 3.4.2) qualifiziert werden, sondern es handelt sich um Spenden, welche eine verhältnismässige Vorsteuerabzugskürzung gemäss Art. 30 Abs. 6 MWSTV zur Folge haben (E. 3.1, 3.4.1). Das Bundesverwaltungsgericht teilt in diesem Zusammenhang zwar durchaus die von der Beschwerdeführerin unter dem Titel "Legalitätsprinzip" geäusserten Bedenken, zumal eine blosse Praxis oder auch ein Merkblatt der Steuerverwaltung unter keinen Umständen alleinige Grundlage für die wie auch immer ausgestaltete steuerliche Erfassung eines Sachverhalts bilden kann (vgl. Michael Beusch, Was Kreisschreiben dürfen und was nicht, ST 2005, S. 613 ff.). Angesichts der vorstehend zitierten klaren und wiederholt bestätigten höchstrichterlichen Rechtsprechung betreffend Anwendung von Art. 30 Abs. 6 MWSTV auch auf private Spenden (E. 3.1), vermögen die Vorbringen der

Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang aber nicht durchzudringen. Selbstverständlich ist dagegen, dass diese Rechtsprechung betreffend die Auslegung der MWSTV sich auf deren ganzen zeitlichen Anwendungsbereich – ab Inkrafttreten der MWSTV – erstreckt.

4.4 Angesichts der vom Bundesgericht aufgestellten Abgrenzungskriterien, wann von einer der Vorsteuerabzugskürzung unterliegenden Spende und wann von einem keine solche Kürzung nach sich ziehenden Gesellschafterbeitrag auszugehen ist, erübrigt sich die Prüfung der Frage anhand der Verwaltungspraxis in Merkblatt Nr. 23, welche vom Bundesgericht – in Bezug auf die "angemessene Rentabilität" – zudem teilweise aufgehoben worden ist (E. 3.4.2). Ohnehin könnte die Beschwerdeführerin aus der Verwaltungspraxis nichts für sich ableiten; sie ist nicht grosszügiger als die Rechtsprechung des Bundesgerichts. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin wären nach den vorstehenden Ausführungen weder die Voraussetzungen des Merkblatts Nr. 23 in der Fassung ab 1. Juli 2003 (namentlich die kaufmännisch/geschäftsmässige Begründetheit [Ziff. 2.2.1, 2.1.3 MB], und zwar selbst ohne das Kriterium der angemessenen Rentabilität), noch jene des bis zum 30. Juni 2003 geltenden Merkblatts Nr. 23 "betreffend Beiträge im Sanierungsfall" erfüllt (im letzteren Fall fehlte es namentlich an den Anforderungen in Ziff. 1 MB, so jener, dass die Beiträge der Gesundung eines Unternehmens dienen und dessen Fortbestand gewährleisten müssten). Selbst unter Anwendung dieser beiden Merkblätter wäre folglich eine Spende zu bejahen, die eine verhältnismässige Kürzung der Vorsteuern zur Konsequenz hat.

5.

5.1 Die ESTV hat der Beschwerdeführerin im Einspracheentscheid vom 29. Januar 2004 Verfahrenskosten von insgesamt Fr. 810.-- auferlegt.

Art. 68 Abs. 1 MWSTG sieht im Gegensatz zur entsprechenden Bestimmung der Mehrwertsteuerverordnung vor, dass im Veranlagungs- und Entscheidverfahren in der Regel keine Kosten auferlegt und keine Parteientschädigungen ausgerichtet werden. Nach der Rechtsprechung ist diese Verfahrensvorschrift auf am 1. Januar 2001, dem Zeitpunkt des Inkrafttretens des Mehrwertsteuergesetzes, vor der ESTV hängige Verfahren sofort anzuwenden (Urteile des Bundesgerichts 2A.68/2003 und 2A.69/2003 vom 31. August 2004, je E. 9; ausführlich: Entscheid der SRK vom 10. Januar 2006, veröffentlicht in VPB 70.56, E. 4a).

Vorliegend hat die ESTV den Einspracheentscheid vom 29. Januar 2004 nach dem 1. Januar 2001 erlassen und die darin verfügte Auferlegung der Kosten zu Lasten der Beschwerdeführerin ist daher aufzuheben.

5.2 Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde hinsichtlich der Auferlegung von Verfahrenskosten im Verfahren vor der ESTV (Fr. 810.--) gutzuheissen, im Übrigen – soweit darauf eingetreten werden kann – abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang hat die Beschwerdeführerin nur in einem untergeordneten Punkt obsiegt, so dass ihr als im Hauptpunkt

unterliegenden Partei dennoch sämtliche Verfahrenskosten für das Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht aufzuerlegen sind (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG) und keine Parteientschädigung zuzusprechen ist (Art. 64 Abs. 2 VwVG). Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 3'000.-- festgesetzt.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen und Ziffer 3 des Dispositivs des Einspracheentscheides vom 29. Januar 2004 betreffend die Auferlegung der vorinstanzlichen Verfahrenskosten von insgesamt Fr. 810.-- aufgehoben.
2. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.
3. Die Verfahrenskosten im Betrage von Fr. 3'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 3'000.-- verrechnet.
4. Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.
5. Dieser Entscheid wird eröffnet:
   - der Beschwerdeführerin (mit Gerichtsurkunde)
   - der Vorinstanz (Ref-Nr. ...) (mit Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:	Die Gerichtsschreiberin:
Michael Beusch	Sonja Bossart

Rechtsmittelbelehrung
Urteile des Bundesverwaltungsgerichts in Abgabesachen können innert 30 Tagen seit Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht in Lausanne angefochten werden. Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Sie muss spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Handen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben werden (vgl. Art. 42, 48, 54, 83 Bst. l und m sowie 100 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht

[Bundesgerichtsgesetz, BGG, SR 173.110]).

Versand am: