Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-5017/2013

Urteil vom 15. Juli 2014

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),
Richter Markus Metz, Richter Daniel Riedo,
Richter Pascal Mollard, Richterin Salome Zimmermann,
Gerichtsschreiber Stefano Bernasconi.

Parteien

A._____ Stiftung,…,
vertreten durch Altorfer Duss & Beilstein AG, …,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Steuerpflicht (2010-2011).

Sachverhalt:

A.
Die A._____ Stiftung ([…]) mit Sitz in […] bezweckt laut Handelsregistereintrag […]. Sie ist seit dem 1. Januar 1999 als Steuerpflichtige im Mehrwertsteuerregister eingetragen.

B.
Mit Schreiben vom 16. Juli 2010 machte die A._____ Stiftung Vorsteuern für die Abrechnungsperiode 1. Quartal 2010 sowie eine Einlageentsteuerung in Zusammenhang mit einem Ergänzungsbau geltend. Die ESTV teilte daraufhin am 23. Juli 2010 schriftlich mit, dass die Vorsteuerabzüge inklusive der Einlageentsteuerung anlässlich einer Kontrolle ab dem 1. September 2011 vor Ort geprüft würden.

C.
Vom 5. bis 7. März sowie am 22. Juni 2012 fand bei der A._____ Stiftung eine Kontrolle der ESTV statt, welche unter anderem mit der Einschätzungsmitteilung Nr. 275'409 vom 20. Dezember 2012 (EM) abgeschlossen wurde. Die ESTV forderte darin von der A._____ Stiftung den Betrag von Fr. […] nebst Verzugszins.

D.
Nachdem die A._____ Stiftung die Forderung unter Vorbehalt beglichen hatte, stellte sie mit Schreiben vom 31. Januar 2013 Antrag auf Erlass einer begründeten Verfügung. Eventualiter sei die eingereichte Rechtsschrift als Einsprache gegen die EM vom 20. Dezember 2012 entgegenzunehmen und die Steuerfestsetzung von Fr. […] auf Fr. […] zu reduzieren. Die A._____ Stiftung brachte vor, dass sie eine unternehmerische Tätigkeit ausübe, womit die deklarierten Vorsteuern zum Abzug zuzulassen seien.

E.
Mit Einspracheentscheid vom 9. Juli 2013 wies die ESTV die Einsprache ab und stellte fest, die A._____ Stiftung sei für die Steuerperioden 2010 und 2011 nicht mehrwertsteuerpflichtig, da ihre Tätigkeit nicht auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen ausgerichtet sei.

F.
Mit Beschwerde vom 6. September 2013 beantragt die A._____ Stiftung (nachfolgend auch: Beschwerdeführerin) die Aufhebung des Einspracheentscheids vom 9. Juli 2013. Weiter sei die Steuerfestsetzung

gemäss EM Nr. […] vom 20. Dezember 2012 von Fr. […] auf Fr. […] (Vorsteuerkorrekturen ausgenommene Umsätze für 2010 und 2011) zu reduzieren und die Differenz in der Höhe von Fr. […] zuzüglich Vergütungszins an die Beschwerdeführerin zurückzuerstatten; unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der ESTV. Die Beschwerdeführerin vertritt dabei die Ansicht, sie übe eine unternehmerische Tätigkeit aus, womit aufgrund des Erreichens der Umsatzgrenze in den Jahren 2010 und 2011 die Voraussetzungen einer obligatorischen Steuerpflicht nach Art. 10 Abs. 1 Mehrwertsteuergesetz (MWSTG, SR 641.20) erfüllt seien. Die von ihr deklarierten Vorsteuern seien im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit entstanden und somit in dem mit Antrag auf Steuervorabbescheid vom 16. Juli 2010 beantragten Umfang zum Abzug zuzulassen.

G.
Mit Vernehmlassung vom 12. Dezember 2013 beantragt die ESTV die Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin. Sie bekräftigt dabei nochmals ihre Standpunkte, insbesondere, dass gemäss ihrer Praxis eine für alle Rechtsträger und Personengesellschaften gleichlautende Grenze vorgesehen sei, wonach mindestens ein Viertel der Aufwendungen (25%) für eine Tätigkeit durch Einnahmen aus Leistungen (exkl. Zins- und Kapitalerträge) gedeckt sein müsste, ansonsten keine unternehmerische Tätigkeit vorliege.

H.
Auf weitere Vorbringen der Parteien und die eingereichten Akten wird, soweit erforderlich, im Rahmen der folgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 VGG Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG, sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt hier nicht vor, und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde sachlich zuständig.

1.2 Auf die funktionelle Zuständigkeit ist im Folgenden einzugehen, wobei zunächst festzustellen ist, welches Recht anwendbar ist.

1.2.1 Am 1. Januar 2010 sind das Mehrwertsteuergesetz und die Mehrwertsteuerverordnung (MWSTV, SR 641.201) in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt hat sich in den Jahren 2010 und 2011 ereignet und somit ausschliesslich nach Inkrafttreten des neuen Mehrwertsteuerrechts, womit dieses zur Anwendung kommt.

1.2.2

1.2.2.1 Die Einsprache ist das vom Gesetz besonders vorgesehene förmliche Rechtsmittel, mit dem eine Verfügung bei der verfügenden Verwaltungsbehörde zwecks Neuüberprüfung angefochten wird. Die Einsprache ist kein devolutives Rechtsmittel, welches die Entscheidungszuständigkeit an eine Rechtsmittelinstanz übergehen lässt (vgl. BGE 132 V 368 E. 6.1 und BGE 131 V 407 E. 2.1.2.1; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich/St. Gallen 2010, N. 1815). Das Einspracheverfahren ermöglicht eine Abklärung komplexer tatsächlicher oder rechtlicher Verhältnisse und eine umfassende Abwägung der verschiedenen von einer Verfügung berührten Interessen (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., N. 1816).

1.2.2.2 Im Bereich der Mehrwertsteuer ist das Einspracheverfahren in Art. 83 MWSTG gesetzlich vorgesehen. Eine Ausnahme hierzu bildet die sog. "Sprungbeschwerde": Richtet sich die Einsprache gegen eine einlässlich begründete Verfügung der ESTV, so ist sie auf Antrag oder mit Zustimmung des Einsprechers oder der Einsprecherin als Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten (Art. 83 Abs. 4 MWSTG; vgl. zur Sprungbeschwerde Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1184/2012 vom 31. Mai 2012 E. 2 ff., bestätigt durch Urteil des Bundesgerichts 2C_659/2012 vom 21. November 2012).

1.2.3 Der Erlass eines Einspracheentscheids setzt ausführungsgemäss voraus, dass vorgängig eine Verfügung ergangen ist, welche überhaupt Gegenstand eines Einspracheverfahrens bilden kann. Die Vorinstanz sieht diese Verfügung in der als "Verfügung" bezeichneten Einschätzungsmitteilung (EM) Nr. 275'409 vom 20. Dezember 2012. Freilich ist es nach neuerer Rechtsprechung grundsätzlich nicht zulässig, eine Einschätzungsmitteilung direkt als Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG auszugestalten (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-707/2013 vom 25. Juli 2013 E. 4.2 f., mit Hinweisen, bestätigt durch Urteil des Bundesgerichts 2C_805/2013 vom 21. März 2014).

Vorliegend stellt aber jedenfalls der als "Einspracheentscheid" bezeichnete Entscheid der ESTV vom 9. Juli 2013 eine Verfügung gemäss Art. 5 VwVG dar. Indem die Beschwerdeführerin dagegen beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erhob, hat sie einen allfälligen Verlust des Einspracheverfahrens (E. 1.2.2.1) zumindest in Kauf genommen. Ihre vorbehaltlose Beschwerdeführung direkt beim Bundesverwaltungsgericht ist unter diesen Umständen – in analoger Anwendung von Art. 83 Abs. 4 MWSTG – als "Zustimmung" zur Durchführung des Verfahrens der Sprungbeschwerde (E. 1.2.2.2) zu werten, zumal der "Einspracheentscheid" vom 9. Juli 2013 einlässlich begründet ist (vgl. auch Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6188/2012 vom 3. September 2013 E. 1.2.3, A-707/2013 vom 25. Juli 2013 E. 1.2.3 und E. 4.2.5.3).

1.2.4 Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde auch funktional zuständig.

1.3 Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.4 Mit Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht kann die Verletzung von Bundesrecht – einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (Art. 49 Bst. a VwVG) – die unrichtige bzw. unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) wie auch die Unangemessenheit der vorinstanzlichen Verfügung (Art. 49 Bst. c VwVG) gerügt werden. Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Im Beschwerdeverfahren gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Das Bundesverwaltungsgericht ist demzufolge verpflichtet, auf den – unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten – festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm, das heisst jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl., Basel 2013, N. 1.54, unter Verweis auf BGE 119 V 347 E. 1a).

1.5 Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist (Art. 62 Abs. 4 VwVG) und eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der

Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen kann (vgl. BVGE 2007/41 E. 2 mit Hinweisen). Anstelle eines Entscheids in der Sache selbst kann das Bundesverwaltungsgericht die Streitsache auch mit verbindlichen Weisungen an die Vorinstanz zurückweisen (Art. 61 Abs. 1 VwVG). Bei der Wahl zwischen diesen beiden Entscheidarten steht dem Gericht ein weiter Ermessensspielraum zu. Liegen sachliche Gründe vor, ist eine Rückweisung regelmässig mit dem Untersuchungsgrundsatz und dem Prinzip eines einfachen und raschen Verfahrens vereinbar (vgl. BGE 131 V 407 E. 2.1.1). Zu einer Rückweisung führt insbesondere eine mangelhafte Abklärung des Sachverhalts durch die Vorinstanz, wenn sich das Versäumte nicht ohne eine aufwändige Beweiserhebung nachholen lässt. Die Vorinstanz ist mit den tatsächlichen Verhältnissen besser vertraut und darum im Allgemeinen besser in der Lage, die erforderlichen Abklärungen durchzuführen; zudem bleibt der betroffenen Partei dergestalt der gesetzlich vorgesehene Instanzenzug erhalten (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-770/2013 vom 8. Januar 2014 E. 1.3, A-7604/2008 vom 6. Februar 2010 E. 3.2).

2.

2.1

2.1.1 Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Nettoallphasensteuer (auch als Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug bzw. Mehrwertsteuer bezeichnet [Art. 1 Abs. 1 MWSTG]; Art. 130 BV). Die Steuer wird auf den im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen (Inlandsteuer), auf dem Bezug von Leistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland durch Empfänger und Empfängerinnen im Inland (Bezugssteuer) und auf Einfuhren von Gegenständen (Einfuhrsteuer) erhoben (Art. 1 Abs. 2 MWSTG). Die Erhebung erfolgt nach den Grundsätzen der Wettbewerbsneutralität, der Wirtschaftlichkeit der Entrichtung und der Erhebung und der Überwälzbarkeit (Art. 1 Abs. 3 MWSTG; vgl. auch KLAUS A. VALLENDER, in: Bernhard Ehrenzeller/Philippe Mastronardi/Rainer J. Schweizer/Klaus A. Vallender [Hrsg.], Die schweizerische Bundesverfassung, Kommentar, 2. Aufl., St. Gallen/Zürich/Basel/Genf 2008, Art. 130 N. 7).

2.1.2 Der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität verlangt, dass ein modernes Verbrauchssteuersystem wie die Mehrwertsteuer nach Möglichkeit in seinen Auswirkungen neutral sein muss. Das heisst, es darf den Wettbewerb zwischen den Unternehmen nicht beeinträchtigen. Die Mehrwertsteuer muss deshalb umfassend sein und alle Waren und Dienstleistungen im Inland gleichmässig erfassen. Andererseits muss vermieden

werden, dass eine Steuerkumulation entsteht, weil die Waren und Dienstleistungen auf allen Stufen der Produktion und Verteilung und bei der Einfuhr besteuert werden. Diesem Zweck dient der Vorsteuerabzug. Damit wird die Wettbewerbsneutralität der Mehrwertsteuer dem Grundsatz nach verwirklicht, das heisst es wird sichergestellt, dass die Endbelastung beim Konsumenten immer gleich hoch ist, unabhängig davon, auf welchem Weg die Ware oder Dienstleistung zu ihm gelangt (vgl. BGE 124 II 193 E. 8a mit Hinweisen; FELIX GEIGER, in: MWST Kommentar, Schweizerisches Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer mit den Ausführungserlassen sowie Erlasse zum Zollwesen, Felix Geiger/Regine Schluckebier [Hrsg.], Zürich 2012 [nachfolgend: MWSTG Kommentar], Art. 1 N. 21; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER/MARCEL R. JUNG/SIMEON L. PROBST, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 3. Aufl., Bern 2012, N 105 ff.).

2.2 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).

2.3 Ausgangspunkt einer Steuererhebung bildet ein wirtschaftlicher, besteuerungswürdiger Sachverhalt, welcher als Steuerquelle anvisiert wird, das sogenannte Steuergut (ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 154; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, 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/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, 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 des Bundesrats vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer [nachfolgend: Botschaft MWSTG], BBl 2008 6885, S. 6910 f.; MICHAEL BEUSCH, Der Untergang der Steuerforderung, Zürich 2012, S. 50; RALF IMSTEPF, Der Einfluss des EU-Rechts auf das schweizerische Mehrwertsteuerrecht, Bern 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 Vermö-

gen aufwenden, das heisst ein Entgelt bezahlen. Erhebungstechnisch knüpft die Mehrwertsteuer damit an die Leistung des Steuerpflichtigen an (vgl. IVO P. BAUMGARTNER/DIEGO CLAVADETSCHER/MARTIN KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, Langenthal 2010, § 1 N. 41).

2.4 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 werden (Art. 11 MWSTG).

2.5 Die subjektive Mehrwertsteuerpflicht knüpft bei demjenigen an, der ein Unternehmen betreibt ("wer" ein Unternehmen betreibt [Art. 10 Abs.1 MWSTG]; auch "Unternehmensträger" genannt). Steuerpflichtig wird somit streng genommen nicht das Unternehmen, sondern der Unternehmensträger (vgl. BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, a.a.O., § 3 N. 7; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/ PROBST, a.a.O., N. 422 ff.). Neben natürlichen und juristischen Personen kommen unter anderem auch "Personengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit" als Unternehmensträger in Frage (vgl. REGINE SCHLUCKEBIER, MWST Kommentar, Art. 10 N. 6 ff.).

2.6 Für die Beurteilung der subjektiven Steuerpflicht eines Unternehmensträgers sind materiell-qualitative Elemente ([i] berufliche oder gewerbliche Tätigkeit, [ii] Ausrichtung auf eine nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen, [iii] Selbständigkeit, [iv] Auftritt nach aussen unter eigenem Namen) entscheidend. Die im alten Mehrwertsteuergesetz (Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [aMWSTG, AS 2000 1300]) noch zu berücksichtigenden quantitativen Voraussetzungen (Überschreiten bestimmter Umsatz- bzw. Steuerzahllastgrenzen; vgl. hierzu BGE 138 II 251 E. 2.3.1) sind aufgegeben worden, beziehungsweise wirken im neuen Mehrwertsteuergesetz (nur noch)

steuerbefreiend (vgl. BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, a.a.O., § 3 N. 2). Ausschlaggebend soll einzig der Betrieb eines Unternehmens sein. Wer ein solches betreibt, ist steuerpflichtig (vgl. NIKLAUS HONAUER, Die subjektive Steuerpflicht – Massgebliche Verbesserungen und mehr Rechtssicherheit, in: Der Schweizer Treuhänder, 2010 S. 252). Umgekehrt bedeutet diese Konzeption aber auch, dass Umsätze von nicht unternehmerisch tätigen Personen nicht von der Inlandsteuer erfasst werden, selbst dann, wenn sie zu einem Verbrauch führen (vgl. SCHLUCKEBIER, in: MWST Kommentar, Art. 10 N. 2).

2.6.1 "Beruflich" oder "gewerblich" im Sinne des Mehrwertsteuerrechts ist jede Art von Tätigkeit, die Dritten gegenüber zur Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird. Es sind möglichst umfassend sämtliche Tätigkeiten einzubeziehen, die zur Erbringung von Leistungen führen, welche geeignet sind, dem nicht unternehmerischen Endverbrauch zugeführt zu werden. Darunter fallen vor allem kommerzielle, industrielle und handwerkliche Tätigkeiten sowie Leistungen der freien Berufe (vgl. BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, a.a.O., § 3 N. 20 f.). Ein Unterschied zwischen den Begriffen "beruflich" und "gewerblich" besteht nicht und der Ausdruck "beruflich oder gewerblich" kann auch als Synonym für "unternehmerisch" verstanden werden (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3149/2012 vom 4. Januar 2013 E. 2.4.2; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, a.a.O., N. 434; PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, Basel 2009, S. 419 N. 12 ff.; SCHLUCKEBIER, in: MWST Kommentar, Art. 10 N. 23 ff.).

2.6.2

2.6.2.1 Weiter muss die Tätigkeit des Unternehmensträgers auf die Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtet sein. Als Leistung gilt gemäss Art. 3 Bst. c MWSTG die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts. Das Entgelt ist der Vermögenswert, den der Empfänger oder die Empfängerin oder an seiner oder ihrer Stelle eine Drittperson für den Erhalt der Leistung aufwendet (Art. 3 Bst. f MWSTG). Wenn ein Unternehmensträger Leistungen im mehrwertsteuerlichen Sinn erbringt bzw. zu erbringen beabsichtigt, liegt eine unternehmerische Tätigkeit vor, welche für die subjektive Steuerpflicht qualifiziert. Werden Einnahmen aus derartigen Leistungen erzielt, ist die Unternehmenseigenschaft grundsätzlich gegeben. Auch das Erzielen von Einnahmen aus Nicht-Entgelten nach Art. 18 Abs. 2 MWSTG kann durchaus Bestandteil einer ordentlichen unternehmerischen Tätigkeit sein (vgl. BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER,

a.a.O., § 3 N. 23). Zudem kann auch das ausschliessliche Erzielen von Einnahmen aus von der Steuer ausgenommenen Leistungen gemäss Art. 21 MWSTG ein Unternehmen begründen (vgl. SCHLUCKEBIER, MWSTG Kommentar, Art. 10 N. 44). Ist eine Tätigkeit hingegen einzig auf die Erzielung von Nicht-Entgelten ausgerichtet, ist gemäss Wortlaut des Gesetzes (Art. 10 i.V.m. Art. 3 Bst. c MWSTG) klar, dass eine solche Tätigkeit die Steuerpflicht nicht auslösen kann, da kein Unternehmen betrieben wird (vgl. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, a.a.O., N. 468). Gleiches gilt, wenn durch die Tätigkeit gar keine Einnahmen erzielt und zudem auch keine solchen angestrebt werden.

Eine Gewinnabsicht verlangt das Gesetz ausdrücklich nicht. Ebensowenig muss die Einkommenserzielung objektiv und subjektiv die primäre Motivation der Tätigkeit sein. Entscheidend ist somit (nur) die Ausrichtung des Unternehmens auf die Erzielung von Einnahmen (vgl. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, a.a.O., N. 465). Es genügt dabei bereits eine (teilweise) Kostenerstattung (vgl. so schon PETER SPINNLER, Die subjektive Steuerpflicht im neuen schweizerischen Mehrwertsteuerrecht, in: ASA 63 S. 399 § 2c). So können auch ideelle, karitative und gemeinnützige Tätigkeiten zur nachhaltigen Einnahmeerzielung erfolgen, wobei ein gewisses wirtschaftliches Kalkül bzw. ein eigenwirtschaftliches Interesse vorhanden sein muss (vgl. SCHLUCKEBIER, MWSTG Kommentar, Art. 10 N. 45).

2.6.2.2 Die Erzielung von Einnahmen muss zudem nachhaltig sein. Der Begriff umfasst ein zeitliches und ein qualitatives Element. Zeitlich wird eine gewisse Dauerhaftigkeit verlangt, und quantitativ, dass die Tätigkeit ein bestimmtes Ausmass erreicht (vgl. BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, a.a.O., § 3 N. 26). Art. 10 Abs. 1 Bst. a MWSTG verwendet nun ausdrücklich und im Gegensatz zum alten Mehrwertsteuergesetz den Begriff der Nachhaltigkeit. Diese war jedoch bereits unter dem aMWSTG Tatbestandsmerkmal und an sich Gehalt des Ausdrucks "beruflich oder gewerblich" bzw. des Erzielens des Mindestumsatzes. Das Bundesgericht hat sich in BGE 138 II 251 (dort E. 2.4.3) mit dem Kriterium der Nachhaltigkeit auseinandergesetzt und dabei festgestellt, dass nur gelegentliches, insbesondere bloss einmaliges Tätigwerden nicht als nachhaltig (und damit nicht als gewerblich, beruflich bzw. unternehmerisch) zu betrachten sei. Für das Vorliegen einer nachhaltigen Leistungserbringung können praxisgemäss folgende (quantitative und qualitative) Kriterien sprechen, wobei eine Würdigung der gesamten Umstände des Einzelfalles geboten ist ([statt aller] BGE 138 II 251 E. 2.4.3): Ein mehr-

jähriges Engagement, planmässiges Vorgehen, eine auf Wiederholung angelegte Tätigkeit, die Ausführung von mehreren Umsätzen, die Vornahme mehrerer gleichartiger Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit, die Intensität des Tätigwerdens, die Beteiligung am Markt, der Unterhalt eines Geschäftsbetriebs und die Art und Weise des Auftretens gegenüber Behörden (vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2C_814/2013 vom 12. März 2014 E. 2.3.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3149/2012 vom 4. Januar 2013 E. 2.4.3; SCHLUCKEBIER, MWSTG Kommentar, Art. 10 N. 31 ff.).

2.6.3 Die Abgrenzung, ob eine selbständige oder unselbständige Erwerbstätigkeit vorliegt, ist ausschliesslich bei natürlichen Personen vorzunehmen (BGE 138 II 251 E. 2.4.2; vgl. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, a.a.O., N. 442; differenziert SCHLUCKEBIER, MWSTG Kommentar, Art. 10 N. 43), womit dem Kriterium der Selbständigkeit vorliegend (Beschwerdeführerin ist eine juristische Person [Stiftung]) keine Bedeutung zukommt und dieses nicht weiter zu vertiefen ist.

Mit dem Auftritt unter eigenem Namen nach aussen wird die Selbständigkeit zum Ausdruck gebracht. Der Aussenauftritt ist überdies massgeblich für die Zurechnung der Tätigkeit. Er dient auch der Abgrenzung zu reinen Innengesellschaften (vgl. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, a.a.O., N. 464; SCHLUCKEBIER, MWSTG Kommentar, Art. 10 N. 17; ausführlich RALF IMSTEPF, Der mehrwertsteuerliche "Aussenauftritt", in: ASA 82 S. 451 ff.).

2.7

2.7.1 Stellt sich die Frage nach der (subjektiven oder objektiven) Mehrwertsteuerpflicht, ist stets zu beachten, dass die Mehrwertsteuer den nicht unternehmerischen Endverbrauch erfassen will (Steuergut; E. 2.3). Dennoch und wie gezeigt (E. 2.3) werden nicht die Konsumenten, sondern die Unternehmensträger, die gegen Entgelt Leistungen erbringen, steuerpflichtig. Diese Konzeption entspricht jener nach Art. 9 ff. der Richtlinie des Rates der Europäischen Union 2006/112/EG vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Amtsblatt der Europäischen Union, Nr. L 347 vom 11. Dezember 2006). In der deutschen Lehre beispielsweise wird der Steuerpflichtige denn auch etwa als "zwangsverpflichteter Gehilfe des Staates", als "verlängerter Arm des Staates bei der Steuererhebung" oder als "Steuereinnehmer für Rechnung des Staates" bezeichnet (vgl. HOLGER STADIE, in: Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Günter Rau/Erich Dürrwächter [Hrsg.], Köln

1967/2012 ff., N. 24 zu § 2 UStG mit Hinweisen; auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3149/2012 vom 4. Januar 2013 E. 2.5 auch zum Folgenden).

2.7.2 Der Grund für diesen Steuerbezug nicht beim Verbraucher, dessen Konsum besteuert werden soll, sondern bei den Produzenten, Händlern und Dienstleistungsunternehmen und somit auf den Wirtschaftsstufen vor dem Verbrauch, liegt in der Praktikabilität (BGE 123 II 295 E. 5a). Bundesrat und Gesetzgeber erkannten jedoch die mit dieser Erhebungsart zusammenhängenden "systemimmanenten Komplikationen" und bezeichneten die mangelhafte Umsetzung des Besteuerungsziels als eines der Kernprobleme des (alten) Mehrwertsteuerrechts. Systembrüche, teilweise auch die Gesetzesauslegung, hätten dazu geführt, dass die Mehrwertsteuer nur zu rund zwei Dritteln direkt und transparent auf die Konsumenten überwälzt worden sei. Ein Drittel der Steuererträge sei bei den steuerpflichtigen Unternehmen selbst angefallen, weil letztere die Vorsteuer nicht oder nur teilweise hätten abziehen können. Diese Steuer sei dann irgendwo im Preis enthalten und werde intransparent auf die Konsumenten überwälzt (Botschaft MWSTG, S. 6909). Mittels konsequenter Ausgestaltung der Umsatzsteuer als Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug soll nun das (neue) MWSTG bewirken, dass grundsätzlich nur Umsätze an Endverbraucher besteuert werden und bei den Unternehmen keine Steuer hängen bleibt (Botschaft MWSTG, S. 6938).

2.7.3 Dies zu erreichen setzt u.a. voraus, dass möglichst alle Unternehmensträger, die gegen Entgelt Leistungen erbringen, subjektiv mehrwertsteuerpflichtig werden. Denn nur wer Mehrwertsteuersubjekt ist, kann Vorsteuern geltend machen, was wiederum Voraussetzung dafür ist, dass nicht der Unternehmensträger, sondern die Konsumenten die Mehrwertsteuer tragen und die Schattenbesteuerung beseitigt wird. Zu diesem Zweck wurde mit dem neuen Art. 11 MWSTG die Steuerpflicht quasi "liberalisiert" und die freiwillige Steuerpflicht grundlegend umgestaltet. Jede Person, die unternehmerisch tätig ist, hat die Möglichkeit, auf die Befreiung von der Steuerpflicht zu verzichten (Botschaft MWSTG, S. 6951 und S. 6954; oben E. 2.4). Es war schon vor Erlass des (neuen) MWSTG hinlänglich bekannt, dass u.a. eine möglichst umfassende subjektive Mehrwertsteuerpflicht die Beseitigung der tax occulte ermöglicht. So entschied das Bundesgericht wiederholt, der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung verlange u.a. eine "weite Auslegung" des Tatbestandes der subjektiven Mehrwertsteuerpflicht (vgl. [statt aller] BGE 138 II 251 E. 2.3.4; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3149/2012 vom 4. Ja-

nuar 2013 E. 2.5.3; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, a.a.O., S. 424 N. 22; bereits RIEDO, a.a.O., S. 115 und 174 f.). Mit Blick auf den Willen des Gesetzgebers, die Entstehungsgeschichte sowie Sinn und Zweck des MWSTG bedeutet dies noch verstärkt, dass die Steuersubjektivität nur zurückhaltend zu verneinen ist. Eine im Vergleich zum aMWSTG restriktivere Praxis findet daher weder im neuen MWSTG noch in den entsprechenden Materialien eine Grundlage.

2.7.4 Dass der Gesetzgeber auch gemeinnützige, nicht gewinnstrebige Vereine und Institutionen – soweit sie Umsätze erzielen – in die Steuerpflicht einbeziehen wollte, obwohl diese wohl oft nur in untergeordnetem Rahmen auf die Einnahmeerzielung ausgerichtet sind und nur teilweise unternehmerische Tätigkeiten ausüben, zeigt sich bereits an der eigens für diese Unternehmensträger aufgestellten Umsatzgrenze (Art. 10 Abs. 2 Bst. c MWSTG). Die "weite Auslegung" des Tatbestandes der subjektiven Mehrwertsteuerpflicht (soeben E. 2.7.3) verlangt richtigerweise auch den Einbezug solcher Rechtsträger in die Steuerpflicht. Ansonsten würden sie im Rahmen ihrer mehrwertsteuerrelevanten Umsätze im Vergleich zu den übrigen steuerpflichtigen Marktteilnehmern eine unterschiedliche steuerliche Behandlung erfahren, was dem Grundsatz der Wettbewerbsneutralität (E. 2.1.2) widersprechen würde.

2.8 Im vorliegenden Fall von Interesse ist sodann, in welchem Umfang ein steuerpflichtiger Unternehmensträger die Vorsteuern gemäss Art. 28 Abs. 1 MWSTG abziehen kann.

2.8.1 Die Frage, in welchem Umfang der Vorsteuerabzug gewährt wird, darf nicht mit der vorab zu klärenden Frage nach der subjektiven Steuerpflicht vermischt werden (vgl. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, a.a.O., N. 441). Gemäss Art. 28 Abs. 1 MWSTG kann der steuerpflichtige Unternehmensträger (erste Frage) Vorsteuern im Rahmen seiner unternehmerischen Tätigkeit (zweite Frage) abziehen (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3149/2012 vom 4. Januar 2013 E. 3).

2.8.2

2.8.2.1 Bei steuerpflichtigen Unternehmensträgern, die ausschliesslich unternehmerisch tätig sind, ist die subjektive Steuerpflicht umfassend. Sämtliche der Steuer unterliegenden Tätigkeiten sind von der subjektiven Steuerpflicht miterfasst (vgl. BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, a.a.O., § 3 N. 49 ff.). Nicht aussergewöhnlich ist dabei, dass ein Unter-

nehmensträger verschiedene (selbständige) Tätigkeiten ausübt. Alle unternehmerischen Tätigkeiten 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/CLAVADETSCHER/KOCHER, 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: Der Schweizer Treuhänder 2010, S. 241 f.; neu wird in der Lehre der Ausdruck "Grundsatz der Einheit des Unternehmensträgers" verwendet) und stellen zusammen den unternehmerischen Bereich (oder die "unternehmerische Sphäre") eines Unternehmensträgers dar.

In Fällen, in welchen ein Unternehmensträger ausschliesslich einen unternehmerischen Bereich besitzt, gelten alle Vorsteuern als im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit angefallen und können gemäss Art. 28 ff. MWSTG abgezogen werden (vgl. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, a.a.O., N. 1647 f.). Auch das Erzielen von Nicht-Entgelten wird im unternehmerischen Bereich als Bestandteil der unternehmerischen Tätigkeit beurteilt und schränkt das Recht auf Vorsteuerabzug der steuerpflichtigen Person – abgesehen von Ausnahmen (Art. 33 Abs. 2 MWSTG) – nicht ein (Art. 33 Abs. 1 MWSTG; vgl. SCHLUCKEBIER, MWSTG Kommentar, Art. 10 N. 55).

2.8.2.2 Inwiefern bei einem Unternehmensträger neben dem unternehmerischen noch Raum für einen nicht unternehmerischen Bereich besteht, ist nachfolgend zu klären.

In der Lehre herrscht Einigkeit, dass Einzelfirmen und Personenunternehmungen neben unternehmerischen auch private, nicht unternehmerische Tätigkeiten ausüben und somit über einen nicht unternehmerischen Bereich verfügen können (vgl. dazu mit Hinweisen RALF IMSTEPF, Der mehrwertsteuerliche Unternehmensbegriff im EU-Recht, in: Jusletter 30. April 2012, S. 3 Ziff. III. 1.). Eine Mehrheit der Autoren spricht sich dafür aus, dass auch die übrigen Unternehmensträger – insbesondere juristische Personen – einen nicht unternehmerischen Bereich haben können (vgl. BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, a.a.O., § 7 N. 46; SCHLUCKEBIER, MWSTG Kommentar, Art. 10 N. 57 ff.; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, a.a.O., N. 1651 ff. insb. N. 1658 ff.;

BEATRICE BLUM, MWSTG Kommentar, Art. 28 N. 4; a.M. wohl MATHIAS BOPP/ALINE DOMINIQUE KÖNIG, Ausgewählte Fragestellungen bezüglich Unternehmen und Gemeinwesen im neuen MWSTG, in: ASA 78 S. 791 f.).

Dem Gesetz selbst lässt sich nicht entnehmen, dass die verschiedenen Unternehmensträger unterschiedlich behandelt werden müssen. Auch andere Gründe sind nicht zu erkennen, warum nicht jeder Unternehmensträger – unabhängig von seiner Rechtsform – neben dem unternehmerischen noch über einen nicht unternehmerischen Bereich verfügen können sollte. Eine Aufteilung in die beiden Bereiche bei sämtlichen Unternehmensträgern drängt sich schon aus dem Ziel der Besteuerung des nicht unternehmerischen Endverbrauchs auf (E. 2.3). Könnten Unternehmensträger, sobald sie die Schwelle zur Steuerpflicht überschritten haben, für sämtliche Aufwendungen Vorsteuern geltend machen, auch wenn die entsprechende Aufwendung in keinem Zusammenhang mit der unternehmerischen Tätigkeit und den dabei zur Einnahmeerzielung angebotenen Leistungen steht, würde es zwangsläufig zu einem unerwünschten Resultat kommen, da diese Aufwendungen bzw. die entsprechenden Leistungen aus der unternehmerischen Sphäre des Vorleistenden nie einer Besteuerung zugeführt würden. Es hat ein (End-)Konsum beim Unternehmensträger stattgefunden, welcher nach dem System des MWSTG nicht unberücksichtigt bleiben darf, sondern vielmehr besteuert werden muss. Altrechtlich ausgedrückt ([statt aller] Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3696/2012 vom 14. Juni 2013 E. 2.3.2), handelt es sich in solchen Konstellationen um einen Endverbrauch in der Unternehmenssphäre. Auch wenn aufgrund des im MWSTG neu geregelten Vorsteuerabzugsrechts eine Übernahme der Grundsätze vom aMWSTG nicht uneingeschränkt möglich ist (vgl. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, a.a.O., N. 1632 f.), darf ein Endkonsum auf der Stufe des Unternehmens auch nach dem (neuen) MWSTG nicht ausgeschlossen werden, unabhängig der Rechtsform des Unternehmensträgers. Neu sollte dabei aber von Aufwendungen im nicht unternehmerischen Bereich gesprochen werden. Solche können bei sämtlichen Unternehmensträgern vorliegen.

2.8.3 Ein Unternehmensträger kann also – neben seiner unternehmerischen Tätigkeit – auch in Bereichen tätig sein, welche, isoliert betrachtet, nicht "unternehmerisch" im Sinne des Mehrwertsteuergesetzes sind. Solche Tätigkeiten können beispielsweise ausschliesslich über Nicht-Entgelte finanziert werden oder auf die alleinige Erzielung von Nicht-

Entgelten ausgerichtet sein (vgl. auch E. 2.6.2.1). Weisen diese nicht unternehmerischen Tätigkeiten zudem eine gewisse Eigenständigkeit auf, dann verfügt der Unternehmensträger neben dem unternehmerischen auch noch über einen nicht unternehmerischen Bereich (vgl. BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, a.a.O., § 3 N. 51, § 7 N. 47 ff.; SCHLUCKEBIER, MWSTG Kommentar, Art. 10 N. 55 ff.). Im nicht unternehmerischen Bereich besteht kein Recht auf Vorsteuerabzug.

2.8.4 Wie bereits schon das aMWSTG ordnet folglich auch das neue MWSTG für den Fall, dass ein steuerpflichtiger Unternehmensträger (erste Frage) Gegenstände oder Dienstleistungen für einen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Zweck bzw. ausserhalb seiner unternehmerischen Tätigkeit verwendet (zweite Frage; Art. 28 Abs. 1 MWSTG), eine Vorsteuerabzugskorrektur an (vgl. Art. 30 MWSTG). Art. 28 Abs. 1 bzw. Art. 30 Abs. 1 MWSTG sehen – ähnlich der Regelung im aMWSTG – ausdrücklich vor, es sei für den steuerpflichtigen Unternehmensträger (erste Frage) eine Verwendung von Eingangsleistungen ausserhalb seiner unternehmerischen Tätigkeit grundsätzlich möglich, welche nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt (zweite Frage; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3149/2012 vom 4. Januar 2013 E. 3).

2.8.5 Bei Verwendung von vorsteuerbelasteten Aufwendungen "im Rahmen" einer unternehmerischen Tätigkeit besteht ein Anspruch auf Abzug der Vorsteuern. Der Wortlaut "im Rahmen" (Art. 28 Abs. 1 MWSTG) gibt vor, dass die Aufwendung in einem objektiven Zusammenhang mit der unternehmerischen Tätigkeit zu stehen hat (vgl. SCHLUCKEBIER, MWSTG Kommentar, Art. 10 N. 60). Entsprechend können für sämtliche Aufwendungen, welche im Rahmen dieser unternehmerischen Tätigkeiten erfolgt sind, gemäss Art. 28 ff. MWSTG die Vorsteuern abgezogen werden.

3.

3.1 Verwaltungsverordnungen (Merkblätter, Richtlinien, Kreisschreiben etc.) sind Meinungsäusserungen der Verwaltung über die Auslegung der anwendbaren Gesetzesbestimmungen. Sie dienen der Sicherstellung einer einheitlichen, gleichmässigen und sachrichtigen Praxis des Gesetzesvollzugs (BVGE 2010/33 E. 3.3.1, BVGE 2007/41 E. 4.1; MICHAEL BEUSCH, Was Kreisschreiben dürfen und was nicht, in: Der Schweizer Treuhänder 2005, S. 613 ff.). Als solche sind sie für die als eigentliche Adressaten figurierenden Verwaltungsbehörden verbindlich, wenn sie nicht klarerweise einen verfassungs- oder gesetzeswidrigen Inhalt aufweisen (MICHAEL BEUSCH, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schwei-

zerischen Steuerrecht, Teil I/ Bd. 2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 2. Aufl., Basel 2008, Art. 102 N. 15 ff.). Nicht verbindlich sind Verwaltungsverordnungen, welche keine von der gesetzlichen Ordnung abweichenden Bestimmungen enthalten dürfen, dagegen für die Justizbehörden, deren Aufgabe es ist, die Einhaltung von Verfassung und Gesetz im Einzelfall zu überprüfen (vgl. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 2.173 f.). Die Gerichtsbehörden sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheidung allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen. Dies gilt umso mehr, als es nicht Aufgabe der Gerichte ist, als Zweitinterpreten des der Verwaltungsverordnung zugrunde liegenden Erlasses eigene Zweckmässigkeitsüberlegungen an die Stelle des Vollzugskonzepts der zuständigen Behörde zu setzen (vgl. BGE 126 II 275 E. 4c, BGE 123 II 16 E. 7a; BVGE 2010/33 E. 3.3.1, BVGE 2007/41 E. 3.3). Von selbst versteht sich angesichts der herausragenden Bedeutung, welche dem Legalitätsprinzip im Schweizer Steuerrecht zukommt, dass eine Verwaltungsverordnung oder gar eine blosse nicht schriftlich festgehaltene Praxis unter keinen Umständen alleinige Grundlage für die wie auch immer ausgestaltete steuerliche Erfassung eines Sachverhalts darstellen kann (vgl. BVGE 2010/33 E. 3.3.1, BVGE 2007/41 E. 4.1).

Gemäss Rechtsprechung hat die Verwaltung bei der Festlegung ihrer Praxis einen gewissen Gestaltungsspielraum. Dabei kann sie auch schematische Lösungen vorsehen (bspw. Festlegung konkreter Grenzen). Diese Schematisierungen werden zwar nicht jedem Einzelfall gerecht, können aber aufgrund des Prinzips der Erhebungswirtschaftlichkeit der Steuer gerechtfertigt sein (BGE 125 I 196 E. 4h [Festsetzung einer Flugplatzbenützungsgebühr]; Urteil des Bundesgerichts 2A.304/2004 vom 1. Dezember 2004 E. 2.2 [2'000 km-Praxis der ESTV bei der Margenbesteuerung]). Auch eine Schematisierung hat ihre Grenze jedoch im Legalitätsprinzip und im Rechtsgleichheitsgebot (vgl. PETER LOCHER, Praktikabilität im Steuerrecht, in: Steuerrecht – Ausgewählte Probleme am Ende des 20. Jahrhunderts – Festschrift zum 65. Geburtstag von Ernst Höhn, Cagianut/Vallender [Hrsg.], Bern/Stuttgart/Wien 1995, S. 189 ff.).

3.2 Gemäss Ziff. 7.2 der MWST-Praxis-Info 04 "Präzisierungen zur MWST-Info 02" (nachfolgend: MPI 04) der ESTV fehlt es nicht gewinnstrebigen Rechtsträger an der für die subjektive Steuerpflicht notwendigen Ausrichtung auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen, "*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" (nachfolgend auch: "25/75-Prozent-Regel").

4.

4.1 Im vorliegenden Fall ist die Beschwerdeführerin eine juristische Person in der Form einer Stiftung und als solche grundsätzlich geeignet, Unternehmensträgerin zu sein. Gemäss Handelsregistereintrag bezweckt sie die […].

Die Beschwerdeführerin erzielte – soweit dies den Akten zu entnehmen ist – in den streitbetroffenen Jahren Einnahmen aus dem Verkauf von Museumseintritten, aus der Herausgabe eines Bulletins (Abonnemente), aus dem Betrieb einer Kaffeelounge im Eingangsbereich des Museums, eines Museumsshops sowie aus Sponsoringleistungen bzw. Bekanntmachungsleistungen. Hinzu kamen die dauerhafte Vermietung von Geschäftsräumen in einer Liegenschaft und die gelegentliche Vermietung (inkl. Bewirtung) von Räumen des Kulturzentrums für besondere Anlässe. Schliesslich vereinnahmte die Beschwerdeführerin auch noch erhebliche Kapital- und Zinserträge aus der externen Verwaltung ihres Stiftungsvermögens.

4.2 Die ESTV prüfte in ihrem Einspracheentscheid die Steuerpflicht der Beschwerdeführerin. Dabei stützte sie sich hauptsächlich auf die "25/75-Prozent-Regel" und kam zum Schluss, dass der Anteil der Entgelte aus Leistungen (exkl. Finanzertrag) in den Jahren 2009 bis 2011 nur gerade zwischen 4.4% bis 9.9% des Gesamtaufwandes betragen habe und daher keine auf nachhaltige Erzielung von Einnahmen ausgerichtete Tätigkeit vorliege. Die Beschwerdeführerin betreibe kein Unternehmen und sei nicht subjektiv mehrwertsteuerpflichtig.

4.3 Die Beschwerdeführerin bringt ihrerseits im Wesentlichen vor, diese Verwaltungspraxis verstosse gegen das Legalitätsprinzip. Die Schwelle von 25% finde keine Grundlage im Gesetz. Sie – die Beschwerdeführerin – erfülle sämtliche Voraussetzungen von Art. 10 Abs. 1 MWSTG und sei somit subjektiv steuerpflichtig. Im Übrigen sei sie seit dem Jahr 1999 mehrwertsteuerpflichtig. Es lägen keine Gründe vor, warum sie dies nach in Kraft treten des neuen MWSTG ab dem Jahr 2010 nicht mehr sein soll.

4.4 Bei nicht gewinnstrebigen Rechtsträgern – wie der vorliegenden Stiftung – stellt die ESTV zur Bestimmung, ob diese auf eine nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtet sind, auf den prozentualen Anteil der erzielten Einnahmen aus Leistungen (exkl. Kapital- und Finanzertrag) am Gesamtaufwand ab. Ist dieser Anteil zu tief, liegt nach Ansicht der ESTV keine nachhaltige Einnahmeerzielungsabsicht vor. Warum dieser Anteil gerade 25% betragen muss, führt die ESTV nicht aus, rechtfertigt die Praxis jedoch unter anderem damit, dass bei der Mehrwertsteuer als Selbstveranlagungssteuer für nicht gewinnstrebige Rechtsträger und Personengesellschaften eine klare Grenze erforderlich sei.

Grundsätzlich ist es zu begrüssen, wenn die Steuerpflichtigen mit Hilfe von Praxisvorgaben durch die ESTV auf einfachem Weg ihre Steuerpflicht bzw. die Höhe der Steuerforderung feststellen können (vgl. E. 3.1). Nichtsdestotrotz müssen solche Vereinfachungen gesetzeskonform ausgestaltet sein. Im vorliegenden Fall ist somit zwingend zu beachten, dass das MWSTG in Art. 10 Abs. 1 eine eigene Definition des Begriffs des Unternehmens kennt. Allein diese ist für die Beurteilung der subjektiven Steuerpflicht der Beschwerdeführerin massgebend.

Die Voraussetzungen von Art. 10 Abs. 1 MWSTG sind nachfolgend zu prüfen.

4.5

4.5.1 Unbestritten ist zunächst, dass die Beschwerdeführerin als juristische Person selbständig tätig ist und unter eigenem Namen nach aussen auftritt (vgl. E. 2.6.3). Ebenso handelt es sich bei den Leistungen, mit denen Einnahmen erzielt werden (Vermietung von Geschäftsräumen, Museumsbetrieb mit Cafeteria etc. [vgl. E. 4.1]), um berufliche bzw. gewerbliche Tätigkeiten. Es sind – mit anderen Worten – Leistungen, welche geeignet sind, dem nicht unternehmerischen Endverbrauch zugeführt zu werden (vgl. E. 2.6.1).

4.5.2

4.5.2.1 Damit der Betrieb eines Unternehmens bejaht werden kann, muss die Tätigkeit schliesslich auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtet sein. Diese Absicht zur Einnahmeerzielung muss zwar nicht Hauptmotivation der Beschwerdeführerin sein, aber – neben anderen Gründen für die Tätigkeit – zumindest (auch) bestehen. Mehr verlangt das Gesetz nicht. Betrachtet man die vorliegend relevanten

Tätigkeiten (Vermietung von Geschäftsräumen, Museumsbetrieb mit Cafeteria etc. [vgl. E. 4.1]), zeigt sich, dass die – nicht gewinnstrebig tätige – Beschwerdeführerin wiederholt Einnahmen (in der Höhe von mehreren hunderttausend Franken pro Jahr) aus diesen Leistungen erzielt hat. Aufgrund dieser Umsätze hat die Beschwerdeführerin in dem hier relevanten Zeitraum ohne Weiteres eine Tätigkeit ausgeübt, welche auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtet ist, und somit ein Unternehmen im mehrwertsteuerlichen Sinn betrieben.

4.5.2.2 An den obigen Ausführungen vermag die Praxis der ESTV gemäss MPI 04 nichts zu ändern. Bei der Beschwerdeführerin würde diese Praxis dazu führen, dass die planmässig ausgeführten und regelmässig erzielten Umsätze von nicht geringer Höhe unversteuert blieben bzw. die Beschwerdeführerin mit den entsprechenden Vorsteuern belastet würde, obwohl erst bei den Abnehmern der Leistungen (oder allenfalls einem erst nachfolgenden Konsumenten) der mehrwertsteuerrelevante Endverbrauch stattfindet. Auch wenn ein Unternehmensträger Leistungen nur anbieten kann, wenn er neben dem Entgelt noch weitere finanzielle Mittel (Spenden, Subventionen, vorhandenes Kapital) dafür aufwendet, die Leistungen daher nicht kostendeckend angeboten werden können, bedeutet das nicht, dass er kein Unternehmen im – einzig massgebenden – mehrwertsteuerrechtlichen Sinne betreibt. Für die Mehrwertsteuer von entscheidender Bedeutung ist nicht die Art bzw. das Verhältnis der "Finanzierung" der angebotenen Leistungen (also die Herkunft der finanziellen Mittel), sondern vielmehr, ob ein Leistungsverhältnis gegeben ist und auf welcher Stufe der mehrwertsteuerrelavante Endverbrauch stattfindet, welcher besteuert werden soll.

4.5.2.3 Bei der Prüfung des Vorliegens eines Unternehmens ist also stets auch im Auge zu behalten, dass die Mehrwertsteuer den nichtunternehmerischen Endverbrauch belasten soll. Sobald regelmässige – durch planmässiges Vorgehen getätigte – Umsätze nachhaltig erzielt werden, ist bei vorliegen auch der übrigen Voraussetzungen von einer Steuerpflicht auszugehen. Nur so kann das Ziel der Besteuerung erreicht werden (vgl. E. 2.3). Daher ist denn auch kein Grund erkennbar, warum die von der Beschwerdeführerin erzielten Einnahmen, insbesondere jene aus der Vermietung der Geschäftsräume sowie des Kulturzentrums für private Anlässe und dem Betrieb der Cafeteria, des Museums und des Museumsshops, nicht der Mehrwertsteuer unterliegen sollten. Es sind alles Leistungen, die nachhaltig gegen Entgelt angeboten werden und direkt oder indirekt zu einem mehrwertsteuerrelevanten Umsatz führen. Dass

ein Teil dieser Leistungen von der Steuer ausgenommen ist (Art. 21 MWSTG), ändert daran nichts. Im Übrigen fordert auch der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität eine weite Auslegung des Tatbestandes der subjektiven Steuerpflicht (vgl. E. 2.1.2).

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin ein Unternehmen im Sinne von Art. 10 Abs. 1 MWSTG betreibt und somit als Unternehmensträgerin subjektiv mehrwertsteuerpflichtig wird. Die Beschwerde ist in diesem Punkt gutzuheissen.

4.6 Die schematische Lösung ("25/75-Prozent-Regel") der ESTV hält im vorliegenden Fall den gesetzlichen Vorgaben nicht stand. Das MWSTG verlangt für die subjektive Steuerpflicht der Beschwerdeführerin weder in Art. 10 MWSTG noch sonst wo eine bestimmte Höhe der erzielten Einnahmen aus Leistungen (exkl. Kapital- und Finanzertrag) gemessen am Gesamtaufwand.

Obwohl sich bereits auf Grund dieses Ergebnisses weitere Ausführungen zur "25/75-Prozent-Regel" erübrigen würden, rechtfertigen sich trotzdem einige weitere Bemerkungen, da die "25/75-Prozent-Regel" im vorliegenden Fall zu einem sachwidrigen Resultat führt, welches mit dem Prinzip der Erhebungswirtschaftlichkeit nicht mehr zu rechtfertigen ist (E. 3.1). Die erwähnte Praxis der ESTV wird dabei durch Faktoren beeinflusst, welche keinen direkten Bezug zur Mehrwertsteuer haben. So schliesst die ESTV einnahmenseitig die Finanzerträge aus der Berechnung aus und begründet dies damit, dass es keine Rolle spielen dürfe, ob eine jährliche Finanzierung des Unternehmensträgers durch Spenden, Subventionen etc. oder aber durch einen einmaligen Betrag (z.B. des Gründers einer Stiftung), welcher danach jährlich Erträge (Zinsen etc.) abwerfe, erfolgen würde. Es müssten für alle Rechtsträger vergleichbare Verhältnisse geschaffen werden. Aufwandsseitig belässt die ESTV jedoch den Finanzaufwand in ihrer Berechnung, obwohl ein Unternehmensträger ohne grosses Vermögen entsprechend auch keinen (hohen) Finanzaufwand hätte. Diese Berechnungsmethode kann – wie vorliegend bei der Beschwerdeführerin – zu (geradezu) willkürlichen Ergebnissen führen.

Die Beschwerdeführerin wies denn auch im – hier nicht streitbetroffenen aber von den Parteien thematisierten – Jahr 2009 einen Gesamtaufwand (Betriebsaufwand) von Fr. […] aus, wovon Fr. […] Finanzaufwand waren. Dabei hat allein das Aufwandskonto Wertschwankungsreserven (Konto zur Abbildung möglicher künftiger Anlageverluste; Nr. 4400) eine Höhe

von Fr. […]. Die Einnahmen aus Leistungen (exkl. Finanzertrag von Fr. […]) betrugen Fr. […]. Die ESTV errechnete nach ihrer Methode einen Anteil am Entgelt von 7.4% ([…]). Würde man hingegen vom Gesamtaufwand auch den Finanzaufwand abziehen, ergäbe sich ein Anteil von 30.8% ([…]). Die Differenz zwischen 7.4% und 30.8%, welche hauptsächlich aufgrund eines mehrwertsteuerfernen Aufwandskontos entstanden ist, zeigt, dass die Berechnungsmethode der ESTV zu keinem sachgerechten Ergebnis führt, welches über den Betrieb eines Unternehmens aus mehrwertsteuerlicher Sicht und somit über die subjektive Steuerpflicht Aufschluss geben könnte. Der Finanzaufwand könnte allein durch seine Höhe mitunter entscheidend für die Bestimmung der subjektiven Steuerpflicht sein, obwohl dies aus dem massgebenden Art. 10 Abs. 1 MWSTG nicht hervorgeht. Bei der Beschwerdeführerin hätten die Anteile der Erträge am Aufwand in den massgebenden Jahren 2010 und 2011 unter zusätzlichem Abzug des Finanzaufwandes somit statt 9.9% bzw. 4.4%, immerhin 24.6% und 8.7% betragen (2009: 30.8%). In Anbetracht dessen, dass wohl nur ein mehrjähriger Durchschnittswert für die Steuerpflicht entscheidend sein könnte, wäre es nicht ausgeschlossen, dass die Beschwerdeführerin die 25%-Schwelle der ESTV erreichen würde. Die Praxis der ESTV gemäss Ziff. 7.2 MIP 4 führte somit jedenfalls im vorliegenden Fall zu keinem sachgerechten Ergebnis und ist zur Feststellung der subjektiven Steuerpflicht nicht geeignet.

4.7

4.7.1 Das Ausgeführte bedeutet indes nicht, dass die subjektiv steuerpflichtige Beschwerdeführerin ohne Weiteres sämtliche bei ihr angefallenen Vorsteuern abziehen kann (vgl. E. 2.8.1). Vielmehr ist ein Abzug nur möglich, soweit die Vorsteuern im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit angefallen sind (vgl. E. 2.8.5). Gerade bei Unternehmensträgern mit einem ideellen Zweck ist stets zu prüfen, ob neben dem unternehmerischen auch noch ein nicht unternehmerischer Bereich besteht.

4.7.2 Die unternehmerischen Tätigkeiten der Beschwerdeführerin stellen zusammen ihren unternehmerischen Bereich dar. Die Vorsteuern auf sämtlichen Aufwendungen, die im Rahmen dieser Tätigkeiten anfallen, kann die Beschwerdeführerin nach Massgabe von Art. 28 ff. MWSTG in Abzug bringen. Allfällige in diesen Bereich eingeflossene Spendengelder bewirken wie die übrigen Nicht-Entgelte keine Kürzung des Vorsteuerabzugs, mit Ausnahme allfälliger Subventionen o.ä. (Art. 33 MWSTG). Ob und in welchem Umfang die Beschwerdeführerin neben diesem unternehmerischen Bereich auch noch über einen nicht unternehmerischen

Bereich verfügt, in welchem für die vorsteuerbelasteten Aufwendungen bzw. Eingangsleistungen keine Vorsteuern abgezogen werden können, ist aus den dem Gericht vorliegenden Akten nicht ersichtlich. Zur Bestimmung eines solchen Bereiches und zur Festsetzung der genauen Steuerforderung müssen weitere Abklärungen vorgenommen werden. Da die Vorinstanz als sachnähere Behörde dazu besser in der Lage ist, rechtfertigt es sich, die Sache zu einem neuen Entscheid im Sinne dieser Erwägung an die Vorinstanz zurückzuweisen (E. 1.5).

4.8 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Beschwerde, soweit sie die subjektive Steuerpflicht betrifft, gutgeheissen und im Übrigen zur Steuerfestsetzung und zum Erlass eines neuen Entscheids an die Vorinstanz zurückzuweisen ist.

5.
Abschliessend bleibt über die Verfahrenskosten und eine allfällige Parteientschädigung zu befinden:

5.1 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] Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6437/2012 vom 6. November 2013 E. 4). Die Beschwerdeführerin gilt somit im vorliegenden Verfahren insgesamt als obsiegend, weshalb ihr keine Verfahrenskosten aufzuerlegen sind. Der von ihr geleistete Kostenvorschuss von Fr. […] ist ihr nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten. Der unterliegenden Vorinstanz können als Bundesbehörde keine Verfahrenskosten auferlegt werden (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

5.2 Die Beschwerdeinstanz kann der ganz oder teilweise obsiegenden Partei von Amtes wegen oder auf Begehren eine Entschädigung für ihr erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten zusprechen (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 7 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Eine Kostennote wurde nicht eingereicht. In Anwendung von Art. 14 Abs. 2 Satz 2 VGKE wird die Parteientschädigung aufgrund der Akten festgesetzt und auf Fr. […] (inkl. Mehrwertsteuer und Auslagen) festgelegt.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen gutgeheissen und die Sache zur Fällung eines neuen Entscheids an die Vorinstanz zurückgewiesen.

2.
Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der von der Beschwerdeführerin geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. […] wird ihr nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückerstattet.

3.
Die Vorinstanz wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. […] zu bezahlen.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:	Der Gerichtsschreiber:
Jürg Steiger	Stefano Bernasconi

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: