Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.650/2005/rrf

Urteil vom 15. August 2006
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Müller,
Bundesrichterin Yersin,
Ersatzrichter Camenzind,
Gerichtsschreiber Fux.

Parteien
Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,
Beschwerdeführerin,

gegen

Swiss Paralympic Committee,
Beschwerdegegnerin, vertreten durch
B&P tax and legal AG,
Eidgenössische Steuerrekurskommission,
avenue Tissot 8, 1006 Lausanne.

Gegenstand
Mehrwertsteuer, Stiftung (Beiträge von Stiftern), Vorsteuerabzugskürzung bei Spenden,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 29. September 2005.

Sachverhalt:
A.
Das Swiss Paralympic Committee ist eine gemeinnützige Stiftung im Sinn von Art. 80 ff. ZGB, die von der Schweizer Paraplegiker-Vereinigung und vom Schweizerischen Verband für Behindertensport errichtet wurde. Gemäss Stiftungszweck ist die Stiftung Die eigenständige nationale Organisation für den internationalen Elitesport von körper- und sinnesbehinderten Sportlerinnen und Sportlern, namentlich für die Beschickung der Paralympics, der Welt- und Europameisterschaften und der offiziellen Anlässe der internationalen Dachverbände des 'International Paralympic Comittee' (IPC in Brügge, Belgien)Ï(Art. 2 der Stiftungsurkunde vom 20. Dezember 1993). Die Stiftung ist seit dem 1. Januar 1995 im Register für Mehrwertsteuerpflichtige eingetragen.

Im Februar 1999 führte die Eidgenössische Steuerverwaltung beim Swiss Paralympic Committee eine Kontrolle der Abrechnungsperioden 1. Quartal 1995 bis und mit 4. Quartal 1998 durch. In der Folge forderte sie mit Ergänzungsabrechnung vom 18. Februar 1999 Mehrwertsteuern von insgesamt Fr. ***.– nach (zuzüglich Verzugszins). Dabei qualifizierte die Eidgenössische Steuerverwaltung die Jahresbeiträge der Ï Generalsponsoren Ï(Schweizer Paraplegiker-Vereinigung und Schweizerischer Verband für Behindertensport) als steuerbares Entgelt für erbrachte Gegenleistungen. Die Stiftung stellte sich dagegen auf den Standpunkt, diese Leistungen erfolgten in Erfüllung des Stiftungszwecks; zudem bestritt sie die Vorsteuerberechnung.
B. Mit Entscheid vom 15. November 1999 forderte die Eidgenössische Steuerverwaltung von der Stiftung folgende Beträge:

a) Fr. *** zuzüglich Verzugszins für steuerbare Dienstleistungen;
b) Fr. *** zuzüglich Verzugszins aus steuerbarem Sponsoring;
c) Fr. *** zuzüglich Verzugszins aus Sponsoring durch Verrechnung mit Werbeleistungen.
C.
Die Stiftung erhob am 16. Dezember 1999 Einsprache und verlangte, der Entscheid sei mit Ausnahme der Nachforderung unter Lit. c aufzuheben und es sei die volle Vorsteuer gutzuschreiben. Zudem sei das Verfahren bis zum Vorliegen eines abschliessenden Urteils des Bundesgerichts in der Frage der mehrwertsteuerlichen Behandlung von Subventionen und Spenden (Vorsteuerkürzung)zu sistieren.
Mit Entscheid vom 24. September 2003 wies die Eidgenössische Steuerverwaltung die Einsprache vollumfänglich ab. Sie erkannte überdies, im Umfang von Fr. *** sei der Entscheid vom 15. November 1999 in Rechtskraft erwachsen und die Stiftung schulde insgesamt noch Fr. *** (zuzüglich Verzugszins).
D.
Gegen den Einspracheentscheid erhob die Stiftung am 27. Oktober 2003 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission. Sie beantragte, der Entscheid sei aufzuheben, soweit die von den Stiftern der Beschwerdeführerin ausgerichteten Zahlungen der Mehrwertsteuer unterworfen werden; im Weiteren sei die Vorsteuer im vollen Umfang gutzuschreiben und also auf eine Kürzung der geltend gemachten Vorsteuern zu verzichten.

Die Eidgenössische Steuerrekurskommission erwog, die Stiftung tausche in Erfüllung ihres Stiftungszwecks keine mehrwertsteuerlichen Leistungen aus, weshalb die von den Stiftern entrichteten Jahresbeiträge kein steuerliches Entgelt darstellten und damit bei der Berechnung der Vorsteuer nicht berücksichtigt werden dürften; insoweit sei die Beschwerde gutzuheissen. Hingegen sei die verhältnismässige Kürzung des Vorsteuerabzugs bei Zuwendungen von dritter Seite (Subventionen und Spenden), soweit sie nicht in einem mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausch ausgerichtet worden seien, zu Recht erfolgt; insoweit sei die Beschwerde unbegründet. Demgemäss hiess die Steuerrekurskommission mit Urteil vom 29. September 2005 die Beschwerde teilweise gut, hob den Einspracheentscheid vom 24. September 2003 teilweise auf und wies die Sache zur Neuberechnung der geschuldeten Mehrwertsteuer im Sinn der Erwägungen an die Eidgenössische Steuerverwaltung zurück.
E.
Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat am 31. Oktober 2005 Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht erhoben. Die Beschwerdeführerin beantragt, den Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 29. September 2005 aufzuheben; ferner sei festzustellen, dass die jährlichen Beiträge der Stifter zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs führten; schliesslich sei die Sache zur Neuberechnung der geschuldeten Mehrwertsteuer aus verfahrensökonomischen Gründen direkt an die Eidgenössische Steuerverwaltung (Beschwerdeführerin) zurückzuweisen. Die Beschwerdeführerin rügt eine Verletzung von Bundesrecht sowie eine unrichtige und unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts.

Das Swiss Paralympic Committee schliesst auf Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerrekurskommission hat auf eine Vernehmlassung verzichtet.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Der angefochtene Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission unterliegt der Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht (Art. 97 ff. OG in Verbindung mit Art. 54 Abs. 1 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [MWSTV; AS 1994, 1464]bzw. Art. 66 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [MWSTG; SR 641.20]). Die Eidgenössische Steuerverwaltung ist grundsätzlich berechtigt, dieses Rechtsmittel zu ergreifen (Art. 54 Abs. 2 MWSTV bzw. Art. 66 Abs. 2 MWSTG; Art. 103 lit. b OG). Ihre Legitimation soll die richtige und einheitliche Anwendung des Bundesrechts sicherstellen und ist an keine besonderen Voraussetzungen gebunden; namentlich muss die Eidgenössische Steuerverwaltung kein schutzwürdiges Interesse im Sinn von Art. 103 lit. a OG nachweisen (BGE 125 II 326 E. 2c S. 329; ASA 72 S. 158 E. 1a, je mit Hinweisen).
1.2 Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich der Überschreitung oder des Missbrauchs des Ermessens, sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des

rechtserheblichen Sachverhalts gerügt werden (Art. 104 lit. a und lit. b OG). An die Sachverhaltsfeststellung ist das Bundesgericht allerdings gebunden, wenn - wie hier - eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden und den Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen festgestellt hat (Art. 105 Abs. 2 OG). An die Begründung der Parteibegehren ist das Bundesgericht nicht gebunden (Art. 114 Abs. 1 OG); es kann die Beschwerde auch aus andern als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen (BGE 132 II 47 E. 1.3 S. 50, mit Hinweisen).
1.3 Die hier zur Beurteilung stehenden Sachverhalte wurden alle vor Inkrafttreten des Mehrwertsteuergesetzes - am 1. Januar 2001 - verwirklicht. Auf das vorliegende Verfahren sind deshalb noch die Bestimmungen der Mehrwertsteuerverordnung von 1994 (MWSTV; nachstehend auch: Verordnung) anwendbar (vgl. Art. 93 und Art. 94 MWSTG).
2.
Die Vorinstanz erwog im angefochtenen Entscheid, den jährlichen Beiträgen der Stifter liege kein Leistungsaustausch zu Grunde, weshalb diese Beiträge, entgegen der Auffassung der Eidgenössischen Steuerverwaltung, kein steuerbares Entgelt darstellten. Diese Qualifikation wird von der beschwerdeführenden Steuerverwaltung ausdrücklich - und zu Recht - nicht angefochten (Beschwerdeschrift, S. 14 Ziff. 3.2). Hingegen liege die Vorinstanz falsch mit der Aussage, die Jahresbeiträge der Stifter seien bei der Berechnung der Vorsteuerabzugs-Kürzung nicht mehr zu veranschlagen: Dadurch würde im Ergebnis entgegen dem klaren Gesetzeswortlaut der Vorsteuerabzug auch für nicht steuerbare Tätigkeiten zugelassen, denn bei der Beschwerdegegnerin stehe den steuerbaren Eingangsleistungen nur zum Teil ein steuerbarer Ausgangsumsatz gegenüber.

Strittig ist vor Bundesgericht demnach, ob die jährlichen Beiträge der beiden Stifter - wie freiwillige Zuwendungen und Spenden Dritter - zu einer Vorsteuerkürzung führen oder nicht.
3.
3.1 Lieferungen, wenn sie ğegen Entgeltërbracht werden und wenn es sich nicht um ausdrücklich von der Besteuerung ausgenommene Leistungen handelt, unterliegen nach der hier anwendbaren Verordnung vom 22. Juni 1994 der Mehrwertsteuer (Art. 4 lit. a MWSTV). Damit ein steuerbarer Umsatz vorliegt, ist ein Austausch von Leistungen notwendig: Der Mehrwertsteuerpflichtige erbringt eine Lieferung oder eine Dienstleistung und erhält dafür vom Empfänger ein Entgelt (Art. 26 Abs. 1 - Abs. 5 MWSTV). Dabei muss zwischen Leistung und Gegenleistung eine innere wirtschaftliche Verknüpfung bestehen (BGE 126 II 443 E. 6a S. 451, mit Hinweisen). Nicht zum Entgelt zählen gemäss Art. 26 Abs. 6 lit. b MWSTV Šubventionen und andere Beiträge der öffentlichen Handünd - gemäss Praxis - auch Spenden, Legate und andere freiwillige Beiträge von Privaten oder Unternehmen, die den Subventionen gleichgestellt wurden (Urteil 2A.526/2003 vom 1. Juli 2004, E.1.1). Wie die Vorinstanz im angefochtenen Urteil festgestellt hat - und die Beschwerdeführerin zu Recht nicht mehr bestreitet -, wurde im konkreten Fall durch die Bezahlung der Jahresbeiträge kein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch bewirkt.
3.2 Das Recht zum Abzug der Vorsteuer hat seine gesetzliche Grundlage in Art. 8 Abs. 2 lit. h ÜbBest.aBV bzw. Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 lit. h ÜbBest.BV); es wird in Art. 29 MWSTV konkretisiert (vgl. auch Art. 38 MWSTG). Danach ist der Vorsteuerabzug für Leistungen vorgesehen, die im Zusammenhang mit den Ausgangsumsätzen stehen. Wie das Bundesgericht im Urteil 2A.348/2004 vom 1. Dezember 2004 (E. 3.2) erkannt hat, müssen für einen Vorsteuerabzug folgende Voraussetzungen erfüllt sein:
a) der Vorsteuerabzug kann nur von Steuerpflichtigen geltend gemacht werden (Art. 29 Abs. 1 MWSTV);
b) ein Vorsteuerabzug ist nur für steuerbare Lieferungen und Dienstleistungen an ein Unternehmen und für solche Leistungen möglich, die von einer anderen Unternehmung mit der Mehrwertsteuer belastet erbracht wurden (Art. 29 Abs. 1 und 2 MWSTV);
c) ein Vorsteuerabzug ist nur bei Verwendung der Leistung für einen geschäftlich begründeten Zweck oder für den Export zulässig (Art. 29 Abs. 2 MWSTV), wobei die zulässigen Zwecke in Art. 29 Abs. 2 und 3 MWSTV abschliessend umschrieben sind;
d) ein Vorsteuerabzug kann nur bei Vorliegen eines Ausweises in Form einer formal genügenden Rechnung gemacht werden (Art. 29 Abs. 1 lit. a in Verbindung mit Art. 28 MWSTV);
e) der Abzug darf nicht ausdrücklich ausgeschlossen sein (Art. 30 MWSTV) oder zur Erzielung eines von der Besteuerung ausgenommenen Umsatzes, eines Nichtumsatzes oder eines Umsatzes in Ausübung hoheitlicher Gewalt eingesetzt werden (Art. 38 Abs. 4 MWSTG).
Mit dieser sich aus dem Wortlaut und dem Sinn und Zweck der einschlägigen Verfassungs- und Verordnungs-

bestimmung ergebenden Regelung des Vorsteuerabzugs wird sichergestellt, dass der betroffene Steuerpflichtige nur den Mehrwert (Nettoumsatz) versteuern muss und der eigentliche Endverbrauch steuerlich belastet wird. Die Schweiz folgt damit in den Grundzügen dem System der Mehrwertsteuer, wie es in der Europäischen Union (EU) angewandt wird (vgl. das zitierte Urteil 2A.348/2004 vom 1. Dezember 2004, E. 3.3, mit Hinweisen).
.___
3.3 Generell umstritten ist die Frage der Behandlung von Nichtumsätzen. Sie bilden nicht Gegenstand der Mehrwertsteuer. Die Lehre zählt dazu u.a. Schenkungen, Erbschaften, Schadenersatzleistungen, Konventionalstrafen, Garantieleistungen, Subventionen oder Dividenden (Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2. Aufl, Bern/Stuttgart/Wien 2000, Rzn. 153 ff. und 307 ff.; Dieter Metzger, Kurz-Kommentar zum Mehrwertsteuergesetz, Muri/Bern 2000, N 9 zu Art. 38 Abs. 4). Wie solche Nichtumsätze mit Bezug auf die Steuerbarkeit (Leistungsaustausch) oder bei der Vorsteuerkürzung zu behandeln sind, wird in der Verordnung nur teilweise geregelt. So bestimmt diese etwa, dass Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand nicht zum Entgelt gehören (Art. 26 Abs. 6 lit. b MWSTV) und dass für solche Leistungen der Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen ist (Art. 30 Abs. 6 MWSTV). Die Rechtsprechung wendet diese Bestimmung auch auf Spenden und unentgeltliche Zuwendungen an (BGE 126 II 443 E. 8 S. 458 ff.).

Das Mehrwertsteuergesetz enthält eine entsprechende Regelung für die Subventionen und anderen Beiträge der öffentlichen Hand (Art. 33 Abs. 6 lit. b MWSTG) und für die Spenden (Art. 33 Abs. 2 MWSTG). Die Vorsteuerkürzung für Spenden sowie für Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand ist in Art. 38 Abs. 8 MWSTG umschrieben. Ausdrücklich geregelt ist im Gesetz überdies die Behandlung der von der Steuer ausgenommenen Umsätze sowie der nicht als Umsätze geltenden oder privaten Tätigkeiten: Sie alle berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug (Art. 38 Abs. 4 MWSTG; vgl. dazu BGE 132 II 353 E. 4 und 6). Für Spenden, die nicht einzelnen Umsätzen zugeordnet werden können, sowie für Subventionen oder andere Beiträge der öffentlichen Hand ist eine verhältnismässige Kürzung des Vorsteuerabzugs vorzunehmen (Art. 38 Abs. 8 MWSTG).

Eine Regelung, wie sie der Gesetzgeber im Mehrwertsteuergesetz für die Nichtumsätze vorgesehen hat, findet sich in der Verordnung (MWSTV) nicht. Immerhin ergibt sich aus Art. 32 Abs. 1 MWSTV, dass eine verhältnismässige Kürzung des Vorsteuerabzugs dann zu erfolgen hat, wenn der Steuerpflichtige Gegenstände (oder Teile davon) oder Dienstleistungen sowohl für Zwecke verwendet, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für andere Zwecke. Aufgrund dieser und der übrigen für den Vorsteuerabzug geltenden Bestimmungen der Verordnung sowie der damit zusammenhängenden Rechtsprechung (vgl. das zitierte Urteil 2A.348/2004 vom 1. Dezember 2004, E. 3.2) steht fest, dass unter der Geltung der Verordnung neben den von der Steuer ausgenommenen Umsätzen auch die so genannten Nichtumsätze zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs führen.
3.4 Für die Beurteilung des vorliegenden Falls ist zu berücksichtigen, dass gemäss Art. 29 Abs. 1 und 2 MWSTV ein Vorsteuerabzug nur dann möglich ist, wenn der Mehrwertsteuerpflichtige die Eingangsleistung für steuerbare Lieferungen und Dienstleistungen verwendet bzw. wenn ein objektiver wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den steuerbaren Eingangs- und Ausgangsleistungen besteht (vgl. auch Art. 38 Abs. 1 und 2 MWSTG). Zwingend erforderlich ist demnach eine Verknüpfung bzw. ein Zusammenhang zwischen den steuerbaren Eingangs- und den Ausgangsumsätzen, wobei auch eine nur mittelbare (indirekte) Verwendung der Eingangsleistung für den Ausgangsumsatz genügt (Urteil 2A.348/2004 vom 1. Dezember 2004, E. 3.3.2, mit Hinweisen).

Soweit die Beschwerdegegnerin ihre steuerbaren Eingangsleistungen unmittelbar für steuerbare Ausgangsumsätze verwendet, kann sie demnach die entsprechenden, d.h. die in direktem Zusammenhang mit den Ausgangsleistungen stehenden Vorsteuern vollumfänglich abziehen. Anders verhält es sich mit Bezug auf die Eingangsleistungen, die im Zusammenhang mit den von den Stiftern erbrachten jährlichen Beiträgen stehen: Hier handelt es sich um eine Verwendung für andere, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende Zwecke; es liegt eine gemischte Verwendung im Sinn von Art 32 MWSTV vor, weshalb eine entsprechende Vorsteuerkürzung vorzunehmen ist.
3.5 Die Beschwerdegegnerin verkennt mit ihrer gegenteiligen Auffassung, dass in der schweizerischen Mehrwertsteuerordnung auch Nichtumsätze zu einer Vorsteuerkürzung führen können. Dies deshalb, weil aufgrund des Verordnungswortlauts und der dazu gehörenden Praxis und Rechtsprechung für die Geltendmachung des

Vorsteuerabzugs nicht nur kein Ausschlussgrund im Sinn von Art. 30 MWSTV vorhanden sein darf, sondern auch die übrigen, vor allem in Art. 29 Abs. 1 und 2 MWSTV genannten subjektiven und objektiven Voraussetzungen erfüllt sein müssen (vgl. Urteil 2A.348/2004 vom 1. Dezember 2004, E. 5.3). Im vorliegenden Falle steht fest, dass es sich bei den als Jahresbeiträge der Stifter bezeichneten, bei der Stiftung eingehenden Geldzahlungen nicht um entgeltliche Umsätze handelt, die gemäss Art. 29 Abs. 2 MWSTV zum Vorsteuerabzug berechtigen.

3.6 Soweit schliesslich umstritten ist, wie die Kapitaleinlagen in das Stiftungsvermögen im Rahmen des Vorsteuerabzugs vorliegend zu behandeln seien, gilt Folgendes: Hinsichtlich der durch die beiden Stifter bei der Gründung eingelegten Beträge (von je Fr. ***.–; vgl. Art. 3 der Stiftungsurkunde) stellt sich die Frage ihrer mehrwertsteuerlichen Behandlung nicht, weil diese Einlagen vor Inkrafttreten der Verordnung (MWSTV) erfolgt waren. Die übrigen Beiträge, mit denen gemäss Art. 3 der Stiftungsurkunde das Stiftungsvermögen geäufnet werden soll, zählen nicht zu den in Art. 29 Abs. 2 MWSTV genannten Leistungen, die allein zum Vorsteuerabzug berechtigen; die periodisch einbezahlten Jahresbeiträge der Schweizer Paraplegiker-Vereinigung und des Schweizerischen Verbandes für Behindertensport insbesondere unterscheiden sich mit Bezug auf den Vorsteuerabzug nicht von den Beiträgen weiterer Partnerorganisationen oder von den Beiträgen, die von privater Seite eingehen. Mit solchen Ausgangsumsätzen allenfalls in Zusammenhang stehende Eingangsumsätze führen gemäss Art. 32 MWSTV zu einer Vorsteuerkürzung (gemischte Verwendung; vgl. auch Art. 14 Ziff. 11 MWSTV).

4.

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde gutzuheissen und der angefochtene Entscheid im Sinn der Erwägungen aufzuheben. Die Sache ist zur Neuberechnung des Vorsteuerabzugs und zur Neuveranlagung der Mehrwertsteuer aus verfahrensökonomischen Gründen direkt an die Eidgenössische Steuerverwaltung zurückzuweisen (Art. 114 Abs. 2 OG).

Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die Kosten der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 153 und Art. 153a OG). Eine Parteientschädigung ist nicht geschuldet (Art. 159 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird gutgeheissen und der angefochtene Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 29. September 2005 im Sinn der Erwägungen aufgehoben.

2.

Die Sache wird an die Eidgenössische Steuerverwaltung zur Neuberechnung des Vorsteuerabzugs und der geschuldeten Mehrwertsteuer zurückgewiesen.

3.

Die Vorinstanz hat in einem Zusatzurteil über die Neuverteilung der bei ihr angefallenen Kosten zu befinden.

4.

Die Gerichtsgebühr von Fr. 2'500.– wird der Beschwerdegegnerin auferlegt.

5.

Dieses Urteil wird den Parteien und der Eidgenössischen Steuerrekurskommission schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 15. August 2006

Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: