Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-7819/2008

Urteil vom 31. Januar 2011

Besetzung

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

Parteien

A._____,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

MWST (1. Quartal 2001 - 1. Quartal 2004; 3. Quartal 2004 / Vorsteuerabzug).

Sachverhalt:

A.
Die A._____ bezweckt im Kanton (…) Konzessionen und Bewilligungen für lokale Radioprogramme zu halten. Sie ist seit dem 1. Januar 1995 bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen.

B.
An verschiedenen Tagen im Juli und August 2004 führte die ESTV bei der A._____ eine Kontrolle durch. Als Folge davon machte die ESTV verschiedene Nachforderungen geltend. Unter anderem stellte sie mit der Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 131'732 vom 26. August 2004 für die Zeit vom 1. Januar 2001 bis 31. März 2004 Fr. 92'814.-- Mehrwertsteuern in Rechnung. Davon resultierte ein Betrag von Fr. 69'307.-- aus einer nicht vorgenommenen Vorsteuerabzugskürzung (Ziff. 3 der EA). Diese Kürzung sei erforderlich, da die von der B._____ getätigten "Forderungsverzichte" als Spenden zu qualifizieren seien.

C.
Mit Schreiben vom 23. November 2004 bezog sich die A._____ auf diese Vorsteuerabzugskürzung und teilte der ESTV mit, sie habe festgestellt, dass sie die "Forderungsverzichte" jeweils mit "Negativ-Vorsteuern" verbucht habe. Für die Jahre 2001-2003 habe sie deshalb Fr. 160'535.-- zu wenig Vorsteuern deklariert. Sie machte in der Folge in der MWST-Abrechnung für das 3. Quartal 2004 diesen Betrag als zusätzlichen Vorsteuerabzug geltend. Am 7. Februar 2005 wies die A._____ erneut darauf hin, dass sie durch das von der ESTV gewählte Verfahren "doppelt belastet" werde, "einerseits mit der Vorsteuerabzugskürzung wegen gemischter Verwendung und andererseits mit der von uns irrtümlich abgelieferten negativen Vorsteuer".

D.
Am 8. November 2005 erliess die ESTV einen anfechtbaren Entscheid. Für die Zeit vom 1. Quartal 2001 bis 1. Quartal 2004 sowie das 3. Quartal 2004 forderte sie insgesamt Fr. 253'349.-- nach. Diese Nachbelastung setzte sich zusammen aus der EA Nr. 131'732 vom 26. August 2004 in der Höhe von Fr. 92'814.-- sowie der EA Nr. 247'428 vom 10. Januar 2005, mit welcher die ESTV den von der A._____ im 3. Quartal 2004 vorgenommenen Vorsteuerabzug von Fr. 160'535.-- zurück belastet hatte. Gegen diesen Entscheid erhob die A._____ am 2. Dezember

2005 Einsprache. Sie bestritt die Nachforderung gemäss der EA Nr. 247'428 in der Höhe von Fr. 160'535.--.

E.
Mit Einspracheentscheid vom 4. November 2008 stellte die ESTV fest, dass der Entscheid vom 8. November 2005 im Umfang von Fr. 92'814.-- in Rechtskraft erwachsen sei. Im Weiteren wies sie die Einsprache ab. Zur Begründung legte sie im Wesentlichen dar, die B._____ habe jedes Jahr auf bereits der A._____ in Rechnung gestellte Forderungen verzichtet. Diese "Forderungsverzichte" seien als Spenden zu qualifizieren. Im Weiteren sei zwar richtig, dass die A._____ die Beträge der jeweiligen "Forderungsverzichte" mit einer "negativen Vorsteuer" verbucht habe. Diesen Buchungen sei aber die Verbuchung der von der B._____ in Rechnung gestellten Kosten vorangegangen, wobei die entsprechenden Mehrwertsteuern als Vorsteuern mit einem positiven Vorzeichen verbucht worden seien. Es sei deshalb unumgänglich gewesen, dass die A._____ – nach dem Eingang der "Forderungsverzichte" – den aufgrund der ursprünglichen Faktura grundsätzlich bestehenden Anspruch auf Geltendmachung eines Vorsteuerabzugs mittels der Verbuchung des identischen Steuerbetrags mit negativem Vorzeichen storniert habe. Die A._____ habe demnach keinen Anspruch auf den von ihr geltend gemachten Vorsteuerabzug von Fr. 160'535.--.

F.
Am 5. Dezember 2008 liess die A._____ (Beschwerdeführerin) Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht führen und stellte die folgenden Rechtsbegehren: "(1) Der Einspracheentscheid vom 4. November 2008 samt Entscheid vom 8. November 2005 sei aufzuheben und es sei festzustellen, dass die Forderung von Fr. 160'535.-- gemäss der Ergänzungsabrechnung Nr. 274'428 vom 10. Januar 2005 seitens der Beschwerdeführerin nicht geschuldet ist. (2) Es sei festzustellen, dass der Verzugszins für die Forderung gemäss vorstehender Ziff. 1 nicht geschuldet ist. Alles unter Kosten und Entschädigungsfolge zu Lasten der Beschwerdegegnerin." Zur Begründung brachte die Beschwerdeführerin insbesondere vor, sie habe stets anerkannt, dass sie nicht zu einem Vorsteuerabzug berechtigt sei, wenn aufgrund von "Forderungsverzichten" nicht für Leistungen bezahlt werden müsse. Bei der Rechnungsstellung der B._____ habe sie den Vorsteuerabzug gebucht und nach Eingang des "Forderungsverzichts" diesen mit "Umkehrvorsteuer" wieder zurückgebucht. Dies bedeute, dass

sie im Ergebnis die mit "Forderungsverzichten" behafteten Vorgänge mehrwertsteuerneutral verbucht habe. Die B._____ habe ihre Leistungen letztlich unentgeltlich erbracht, weshalb diese mehrwertsteuerrechtlich ohne Einfluss sein müssten. Sie wolle nichts anderes, als dass die "Forderungsverzichte" wie mehrwertsteuerneutrale Spenden behandelt würden. Im Weiteren rügte die Beschwerdeführerin eine Verletzung ihres Anspruchs auf rechtliches Gehör, da die ESTV sich nicht genügend mit der von ihr als Beilage Nr. 4 zur Einsprache vom 2. Dezember 2005 ins Recht gelegten (nicht unterzeichneten) Einsprache vom 24. November 2005 auseinandergesetzt habe.

G.
In ihrer Vernehmlassung vom 26. Januar 2009 schloss die ESTV auf Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin. Sie hielt an ihren bisherigen Ausführungen fest.

Mit Eingabe vom 4. Februar 2009 teilte die Beschwerdeführerin mit, sie habe Schwierigkeiten, die Vernehmlassung der ESTV vom 26. Januar 2009 zu verstehen. Sie bestreite die Mehrwertsteuerpflicht für den fraglichen "Lebensvorgang" nicht. Indessen sei sie der Auffassung, dass sie nicht zweimal für den gleichen Vorgang Mehrwertsteuern abzuliefern habe.

H.
Am 5. Februar 2009 erteilte das Bundesverwaltungsgericht der Beschwerdeführerin die Gelegenheit, eine Replik zur Vernehmlassung der ESTV einzureichen. Mit Eingabe vom 3. März 2009 nahm sie diese Gelegenheit wahr. Sie führte im Wesentlichen aus, die ESTV habe für den gleichen Vorfall zweimal Mehrwertsteuern erhoben.

In ihrer Duplik vom 23. März 2009 hielt die ESTV vollumfänglich an ihren bisherigen Ausführungen fest.

Auf die Eingaben der Parteien wird – soweit entscheidwesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1. Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), soweit das Bundesgesetz vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) nichts anderes bestimmt (Art. 2 Abs. 4 VwVG; Art. 37 VGG). Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG, sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist (Art. 31 VGG). Eine solche liegt nicht vor. Die ESTV ist zudem als Behörde im Sinn von Art. 33 VGG zu qualifizieren. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig.

1.2. Anfechtungsobjekt im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht bildet einzig der vorinstanzliche Entscheid (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3198/2009 vom 2. September 2010 E. 1.4.1; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 2.7). Im vorliegenden Verfahren ist somit einzig der Einspracheentscheid vom 4. November 2008 Anfechtungsobjekt, nicht aber der Entscheid der ESTV vom 8. November 2005. Soweit die Beschwerdeführerin mit dem Rechtsbegehren Nr. 1 den Antrag stellt, der Entscheid der ESTV vom 8. November 2005 sei aufzuheben, ist demzufolge auf die Beschwerde nicht einzutreten.

1.3. Gemäss Art. 25 Abs. 2 VwVG ist dem Begehren um Erlass einer Feststellungsverfügung zu entsprechen, wenn die Gesuchstellerin ein entsprechendes schutzwürdiges Interesse nachweist. Laut bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist der Anspruch auf Erlass einer Feststellungsverfügung subsidiär gegenüber rechtsgestaltenden Verfügungen (BGE 119 V 13 E. 2a; Urteil des Bundesgerichts 1C_6/2007 vom 22. August 2007 E. 3.3; RENÉ RHINOW/BEAT KRÄHENMANN, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Basel 1990, Nr. 36, S. 109 f.). Der Beschwerdeführerin fehlt bei ihren formellen Feststellungsbegehren folglich ein schutzwürdiges Interesse an deren Behandlung, weil bereits das negative Leistungsbegehren, der Antrag auf Aufhebung der angefochtenen Nachbelastung inkl. Verzugszinsen (durch Aufhebung des Einspracheentscheids), gestellt worden ist. Damit kann anhand eines konkreten Falls entschieden werden, ob die fragliche Steuernachbelastung zu Recht besteht, was das Feststellungsinteresse

hinfällig werden lässt (Urteil des Bundesgerichts 2C_726/2009 vom 20. Januar 2010 E. 1.3; BVGE 2007/24 E. 1.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3198/2009 vom 2. September 2010 E. 1.4.2). Auf das Rechtsbegehren Nr. 2 ist somit nicht einzutreten. Aus dem gleichen Grund ist auf das Rechtsbegehren Nr. 1 nicht einzutreten, soweit es als Feststellungsbegehren formuliert ist. Mit diesen Einschränkungen ist auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde einzutreten.

1.4. Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG). Das Bundesverwaltungsgericht hat den Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen und das Recht von Amtes wegen anzuwenden; es ist nicht an die vorgebrachten rechtlichen Überlegungen der Parteien gebunden (vgl. Art. 62 Abs. 4 VwVG; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bunde, 2. Aufl., Zürich 1998, S. 39 Rz. 112).

1.5. Am 1. Januar 2010 ist das (neue) Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], SR 641.20) in Kraft getreten. Die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften bleiben grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar (Art. 112 Abs. 1 MWSTG). Anwendbar auf hängige Verfahren ist aber – unter Vorbehalt von Art. 91 MWSTG – das neue Verfahrensrecht (Art. 113 Abs. 3 MWSTG); diese Bestimmung ist jedoch in dem Sinn restriktiv auszulegen, als strikte nur Verfahrensnormen sofort anzuwenden sind, und es dabei nicht zu einer Anwendung von neuem materiellem Recht auf altrechtliche Sachverhalte kommen darf (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-382/2010 vom 21. September 2010 E. 1.2, A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3). Der vorliegende Rechtsstreit betrifft die Jahre 2001 bis 2004. Er untersteht deshalb in materieller Hinsicht dem Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 2. September 1999 (aMWSTG, AS 2000 1300) und der Verordnung vom 29. März 2000 zum aMWSTG (aMWSTGV, AS 2000 1347).

2.

2.1. Die Steuerbarkeit von Lieferungen und Dienstleistungen bedingt gemäss Art. 5 aMWSTG, dass sie „gegen Entgelt“ erbracht werden. Damit überhaupt eine steuerbare Leistung vorliegt, muss sie also im Austausch mit einer Gegenleistung erfolgen. Die Entgeltlichkeit stellt – vom Eigenverbrauch abgesehen – ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal einer mehrwertsteuerlichen Leistung dar. Besteht zwischen Leistungserbringer und -empfänger kein Austauschverhältnis in erwähntem Sinn, ist die Aktivität mehrwertsteuerlich irrelevant und fällt nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer (anstelle zahlreicher: BGE 132 II 353 E. 4.3 mit Hinweisen; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5745/2008 vom 11. Juni 2010 E. 2.3, A-794/2007 vom 5. November 2009 E. 2.1).

2.2. Nicht zum Entgelt gehören gemäss Art. 33 Abs. 6 Bst. b aMWSTG Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand. Dasselbe gilt für Spenden, Legate und andere freiwillige Beiträge von Privaten oder Unternehmen, welche den Subventionen und anderen Beiträgen der öffentlichen Hand durch die Rechtsprechung gleichgestellt werden. Die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Spende sind nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung die nachfolgenden: a) Die Zuwendung muss unentgeltlich erfolgen, d.h. sie darf nicht in einem Austauschverhältnis mit einer Leistung stehen (nicht einem einzelnen Umsatz zugeordnet werden können, vgl. Art. 33 Abs. 2 Satz 1 aMWSTG); b) Spenden erfolgen wie Schenkungen freiwillig; c) wie bei der öffentlich-rechtlichen Subvention wird mit einer zweckgebundenen privaten Zuwendung angestrebt, dass der Leistungsempfänger eine bestimmte Aufgabe erfülle, die jedoch im einen wie im anderen Fall nicht eine konkrete Gegenleistung darstelle. Der private Spender will – wie auch ein Subventionsgeber – die Tätigkeit des Unternehmens allgemein fördern (sog. Förderungswille) (BGE 126 II 443 E. 8; Urteil des Bundesgerichts vom 4. Juli 2003, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 73 S. 563 E. 4.3, 4.5; vgl. auch Urteile des Bundesgerichts 2C_506/2007 vom 13. Februar 2008 E. 3.3, 2A.526/2003 vom 1. Juli 2004 E. 1.1, 2A.43/2002 vom 8. Januar 2003 E. 3.1.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1645/2006 vom 3. Dezember 2008 E. 2.2.2, A-1408/2006 vom 13. März 2008 E. 3.4). Nur wenn alle diese Tatbestandsmerkmale kumulativ erfüllt sind, ist von einer Spende

auszugehen, die den Subventionen gemäss Art. 33 Abs. 6 Bst. b aMWSTG gleichgestellt werden. Solche unentgeltlichen, freiwilligen Zuwendungen von Privaten werden – gleich wie die Subventionen – als sog. "Nichtumsätze" bezeichnet, welche nicht Gegenstand der Mehrwertsteuer bilden (ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., Rz. 153 f., 307 ff.; vgl. auch BGE 132 II 353 E. 4.3).

3.
Verwendet die steuerpflichtige Person Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen, so kann sie in ihrer Steuerabrechnung u. a. die ihr von anderen Steuerpflichtigen mit den Angaben nach Art. 37 aMWSTG in Rechnung gestellte Steuer für Lieferungen und Dienstleistungen abziehen (Art. 38 Abs. 1 Bst. a und b sowie Abs. 2 aMWSTG).

3.1.

3.1.1. Verwendet der Steuerpflichtige Gegenstände oder Dienstleistungen sowohl für Zwecke, die ihn zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für andere Zwecke (wie etwa für steuerausgenommene), so ist der Vorsteuerabzug nach dem Verhältnis der Verwendung zu kürzen (Art. 41 Abs. 1 aMWSTG).

3.1.2. "Nichtumsätze", d.h. also Zuflüsse, die einem Steuerpflichtigen ausserhalb eines Leistungsaustausches zukommen, beeinflussen im Regelfall die Vorsteuerabzugsberechtigung nicht (vgl. dazu ausführlich BVGE 2008/63 E. 4.4.3.2; vgl. SONJA BOSSART, Zum Einfluss von Nichtumsätzen auf den Vorsteuerabzug bzw. die Vorsteuerabzugskürzung, in: Michael Beusch/ISIS [Hrsg.], Entwicklungen im Steuerrecht 2009, Zürich etc. 2009, S. 366, vgl. auch BGE 132 II 353 E. 7.1; Urteil des Bundesgerichts 2C_59/2009 vom 3. September 2009 E. 5.1). Dies gilt lediglich dann und soweit nicht, als eine Eingangsleistung (ganz oder unter anderem) für einen "Nichtumsatz" verwendet und damit endverbraucht wird (BVGE 2009/34 E. 2.2.4.1, Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2967/2008 vom 11. August 2010 E. 2.2.3; vgl. Art. 38 Abs. 4 aMWSTG).

Eine Ausnahme von diesen Grundsätzen muss lediglich dann gemacht werden, wenn der Gesetzgeber – systemwidrig – explizit bezüglich be-stimmter "Nichtumsätze" den Ausschluss des Vorsteuerabzugsrechts vorgesehen hat (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1615/2006 und A-1616/2006 vom 4. November

2009 E. 2.2.4.2, A-6152/2007 vom 21. August 2009 E. 2.2.4.2). Dies trifft im aMWSTG bezüglich Spenden, die eine steuerpflichtige Person erhält und welche nicht einzelnen Umsätzen zugeordnet werden können, sowie bezüglich Subventionen und anderen Beiträgen der öffentlichen Hand zu (Art. 38 Abs. 8 aMWSTG; im [neuen] MWSTG bleibt die Systemwidrigkeit bezüglich Subventionen, nicht aber Spenden bestehen, vgl. Art. 18 Abs. 2 Bst. a-d i.V.m. Art. 33 Abs. 2 des MWSTG). Gemäss Art. 190 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) sind Bundesgesetze und damit auch Art. 38 Abs. 8 aMWSTG für das Bundesverwaltungsgericht verbindlich.

3.2. Der Anspruch auf Vorsteuerabzug entsteht gemäss Art. 38 Abs. 7 aMWSTG bei der von anderen steuerpflichtigen Personen überwälzten Steuer: am Ende der Abrechnungsperiode, in welcher die steuerpflichtige Person die Rechnung erhalten hat (bei Abrechnung nach vereinbarten Entgelten), oder in welcher sie die Rechnung bezahlt hat (bei Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten). Sind die von der steuerpflichtigen Person aufgewendeten Entgelte niedriger als die vereinbarten oder sind ihr Entgelte zurückerstattet worden, so ist die Vorsteuer entweder nur vom tatsächlich geleisteten Entgelt zu berechnen oder in der Abrechnung über die Periode, in der die Entgeltsminderung eintritt, herabzusetzen (Art. 40 aMWSTG).

4.

Art. 29 Abs. 2 BV garantiert den Anspruch auf rechtliches Gehör. Dieser umfasst eine Anzahl verschiedener verfassungsrechtlicher Verfahrensgarantien (vgl. zum Ganzen auch ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2006, Rz. 1672 ff., MARKUS SCHEFER, Grundrechte in der Schweiz, Bern 2005, S. 285 ff.). Zunächst gehört dazu das Recht auf vorgängige Äusserung und Anhörung, welches den Betroffenen einen Einfluss auf die Ermittlung des wesentlichen Sachverhalts sichert. Dabei kommt der von einem Verfahren betroffenen Person der Anspruch zu, sich vorgängig einer behördlichen Anordnung zu allen wesentlichen Punkten, welche die Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts betreffen, zu äussern und von der betreffenden Behörde alle dazu notwendigen Informationen zu erhalten (vgl. SCHEFER, a.a.O., S. 290 ff.). Des Weiteren leitet sich aus dem Grundsatz des rechtlichen Gehörs die Pflicht der Behörden ab, Entscheide zu begründen (BGE 123 I 31 E. 2c; BVGE 2007/21 E. 10.2; vgl. ferner Art. 35 Abs. 1 VwVG). Die Begründung eines Entscheids muss so abgefasst sein, dass die betroffene Person ihn sachgerecht anfechten kann. Dies ist nur möglich, wenn sowohl sie wie auch die Rechtsmittelinstanz sich über die Tragweite des Entscheids ein Bild machen könn-en. In diesem Sinn müssen wenigstens kurz die

Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde leiten liess und auf welche sie ihren Entscheid stützt. Sie kann sich dabei auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken (BGE 129 I 232 E. 3.2; BGE 126 I 97 E. 2b; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 1606/2006 vom 4. März 2010 E. 5.1.1; vgl. auch LORENZ KNEUBÜHLER, Die Begründungspflicht, Bern 1998, S. 22 ff.).

5.
Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin bei Erhalt der Rechnungen der B._____ die bezogenen Leistungen inkl. MWST verbucht hat. Dies bedeutet, dass in der Höhe der verbuchten Mehrwertsteuer ein Vorsteuerabzug erfolgte. Im Weiteren hat die Beschwerdeführerin beim anschliessenden "Forderungsverzicht" der B._____ den ursprünglichen Rechnungsbetrag wieder inkl. MWST verbucht und folgerichtig diese Mehrwertsteuer – wie mehrmals ausgeführt – mit negativem Vorzeichen erfasst. Dies bedeutet, dass der eben erwähnte Vorsteuerabzug rückgängig gemacht wurde. Im Resultat wurden somit für die zur Diskussion stehenden Rechnungen bzw. "Forderungsverzichte" keinerlei Vorsteuern erfasst (vgl. als Beispiel Einsprachebeilage Nr. 4a: Rechnung der B._____ vom 3. April 2002 in der Höhe von Fr. 472'829.25 [brutto] und Einsprachebeilage Nr. 4j: der "Forderungsverzicht" vom 9. April 2002 in der gleichen Höhe; vgl. auch Einsprachebeilage Nr. 4s S. 10 [Mehrwertsteuerliste]: am 3. April 2002 wurde die MWST von Fr. 33'396.86 verbucht und am 9. April 2002 storniert bzw. mit einem negativen Vorzeichen zurückgebucht).

Im Streit liegt dagegen, ob die Stornierung der Mehrwertsteuer (bzw. Vorsteuer) grundsätzlich richtig war. Die Beschwerdeführerin ist der Ansicht, aufgrund der Qualifikation der "Forderungsverzichte" als Spenden durch die ESTV und der damit verbundenen Vorsteuerabzugskürzung habe sie die Stornierung zu Unrecht vorgenommen. Sie habe folglich Anspruch auf Vergütung der in den Jahren 2001-2003 aufgrund der "Forderungsverzichte" fälschlicherweise stornierten Vorsteuern von insgesamt Fr. 160'535.--.

5.1. Zunächst ist die Rüge der Beschwerdeführerin zu behandeln, die ESTV habe ihren Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt, da die entsprechenden Verfahrensgarantien (vgl. E. 4) formeller Natur sind. Deren Verletzung würde demnach – ungeachtet der Erfolgsaussichten der Beschwerde in der Sache selber – grundsätzlich zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids führen (BGE 126 I 19 E. 2d/bb; Urteil des Bundesgerichts 2A.81/2005 vom 7. Februar 2006 E. 2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1802/2008 vom 19. Mai 2010 E. 2.1). Nach Ansicht der Beschwerdeführerin liegt eine solche Verletzung ihres

Anspruchs auf rechtliches Gehör vor, weil die ESTV sich nicht ausreichend mit der Einsprachebeilage Nr. 4 auseinandergesetzt habe. Nach Angaben der Beschwerdeführerin hat sie zudem das in der betreffenden Beilage enthaltene Schreiben vom 24. November 2005 bereits zu diesem Zeitpunkt als Einsprache – wenn auch ununterzeichnet – eingereicht. Ob dies der Fall ist, kann offen bleiben, da die Beschwerdeführerin die behauptete "Einsprache vom 24. November 2005" als Beilage in die Einsprache vom 2. Dezember 2005 integriert hat. Das Bundesverwaltungsgericht teilt die Ansicht der Beschwerdeführerin nicht, dass die ESTV sich nicht genügend mit der erwähnten Einsprachebeilage Nr. 4 befasst habe. Die ESTV hat in ihrem Einspracheentscheid vom 4. November 2008 ausführlich dargelegt, weshalb die Stornierung der verbuchten Vorsteuern zwingend vorzunehmen war (vgl. Einspracheentscheid S. 2 E. 3.2, die ESTV spricht anstatt von Stornierung von "nullen"). Sie hat sich demnach mit den Einwänden in der Einsprachebeilage Nr. 4, d.h. dem Schreiben der Beschwerdeführerin vom 24. November 2004, wonach die Stornierung fälschlicherweise erfolgt sei, ausreichend auseinandergesetzt. Eine Verletzung der Begründungspflicht (vgl. E. 4) liegt nicht vor. Im Übrigen könnte die Beschwerdeführerin selbst bei Vorliegen einer Verletzung des rechtlichen Gehörs nichts zu ihrem Vorteil ableiten. Eine solche Verletzung könnte nach der Rechtsprechung als geheilt gelten, da die Beschwerdeführerin im vorliegenden Verfahren vor einer Instanz mit umfassender Kognition (vgl. E. 1.4 hiervor) die Möglichkeit hatte, sich vollumfassend zu äussern (BGE 133 I 201 E. 2.2, BGE 127 V 431 E. 3d, BGE 126 V 130 E. 2b; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-3123/2008 vom 27. April 2010 E. 2.2.3, A-1681/2006 vom 13. März 2008 E. 2.4).

5.2. Im Weiteren ist zu prüfen, ob die in den Jahren 2001-2003 vorgenommenen "Forderungsverzichte" durch die B._____ als Spenden im Sinn des Mehrwertsteuerrechts zu qualifizieren sind, d.h. ob sie die in E. 2.2 genannten Voraussetzungen erfüllen. Obwohl durch den vollumfänglichen Verzicht auf die Forderungen bzw. das Entgelt durch die B._____ zwar kein direkter Geldfluss ausgelöst wurde, resultierte wirtschaftlich betrachtet per Saldo dennoch eine Zuwendung an die Beschwerdeführerin. Die einzelnen Verzichte erfolgten nach den Akten (vgl. "Forderungsverzicht gegenüber der A._____" vom 9. April 2002, 10. April 2003, 13. Februar 2003 und 25. März 2004, Einsprachebeilagen Nr. 4j-r, amtl. Akten Nr. 9) ohne konkrete Gegenleistung (Voraussetzung a) und freiwillig (Voraussetzung b). Was das Vorliegen eines

Förderungswillens mit der zweifelsfrei zweckgebundenen Zuwendung anbelangt (Voraussetzung c), ist die besondere Situation in die Überlegungen einzubeziehen, dass es sich bei der B._____ und der Beschwerdeführerin um verbundene Gesellschaften handelt. Mit der Wahrnehmung "eigener" Aufgaben erfüllt die B._____ gleichsam auch Aufgaben der Beschwerdeführerin, weil ihr diese Aufgaben von der Beschwerdeführerin übertragen worden sind. Diese Abhängigkeit zeigt sich auch in den unwiderlegten Ausführungen der ESTV, die B._____ sei zur Erfüllung ihres gesetzlichen Versorgungsauftrages darauf angewiesen, Sendeinhalte bei der Beschwerdeführerin zu beziehen (vgl. Begleitbrief zum Entscheid, Ziff. 3.1, amtl. Akten Nr. 8). Gemäss den unbestrittenen Ausführungen der ESTV verzichtete der Verwaltungsrat der B._____ zwar auf die zur Diskussion stehenden Forderungen, weil die Beschwerdeführerin finanziell nicht in der Lage gewesen sei, die fakturierten Beiträge zu bezahlen (Einspracheentscheid, Ziff. 2.1, amtl. Akten Nr. 10). Wie die ESTV bereits im Begleitschreiben zum Entscheid vom 8. November 2005 zu Recht darauf hingewiesen hat, führt diese Begründung jedoch nicht dazu, die Zuwendungen als Sanierungsmassnahmen im Sinne der Mehrwertsteuer zu qualifizieren, da wesentliche Merkmale solcher Sanierungsmassnahmen fehlen, es sich insbesondere nicht um aussergewöhnliche Massnahmen handelt (vgl. dazu Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1648/2006 vom 27. April 2009 E. 2.3.2). Vielmehr zeigt diese Begründung für den zweckgebundenen "Forderungsverzicht" gerade auf, dass es der B._____ allgemein um die Förderung der Tätigkeit der Beschwerdeführerin geht und damit das Vorliegen eines Förderungswillens folglich ebenfalls zu bejahen ist. Damit sind sämtliche Voraussetzungen für die Qualifikation der Zuwendungen als mehrwertsteuerliche Spenden erfüllt (E. 2.2). Dies wird von der Beschwerdeführerin auch nicht weiter bestritten.

Sie führt jedoch aus, dass die "Forderungsverzichte" mehrwertsteuerrechtlich irrelevant seien. Dies ist zwar insofern zutreffend, als es an einem Leistungsaustausch fehlt und demnach kein Vorgang vorliegt, der auf dem Betrag des "Forderungsverzichts" Mehrwertsteuern entstehen liesse. Hingegen hat der Gesetzgeber in Art. 38 Abs. 8 aMWSTG jedoch explizit vorgesehen, dass solche Spenden, die nicht einzelnen Umsätzen zugeordnet werden können, zu einer verhältnismässigen Vorsteuerkürzung führen (E. 3.1.2). Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin ist somit nicht ein Vorsteuerabzug vorzunehmen, sondern eine verhältnismässige Vorsteuerabzugskürzung. Die Vorinstanz hat in ihrer Replik die Ermittlung des Kürzungsschlüssels nochmals dargelegt, wozu sich die Beschwerdeführerin nicht äusserte. Demnach ist die Kürzung zahlenmässig nicht umstritten. Die ESTV hat damit zu Recht eine solche im Betrag von Fr. 69'307.-- vorgenommen.

5.3. Die Beschwerdeführerin ist zu Unrecht der Ansicht, dass die ESTV aufgrund der Stornierung der Vorsteuern im Zeitpunkt des "Forderungsverzichts" und der dargelegten Vorsteuerabzugskürzung für den selben Vorgang zweimal Mehrwertsteuern eingezogen habe. Sie verkennt, dass die Stornierung der Vorsteuern beim "Forderungsverzicht" nach Art. 40 aMWSTG zwingend zu erfolgen hatte. Da die aufgewendeten Entgelte niedriger waren als die vereinbarten (d.h. gemäss der ursprünglichen Rechnung der B._____) – nämlich statt des in den Rechnungen genannten Betrages Fr. 0.-- betrugen – musste die Beschwerdeführerin, die nach vereinbarten Entgelten abrechnet, gemäss Art. 40 aMWSTG die Vorsteuer auch vollkommen, d.h. auf Fr. 0.-- herabsetzen, was eben zur Stornierung führte. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin liegt keine Mehrwertsteuerbelastung vor, da bloss der Vorsteuerabzug, der nachträglich nicht mehr gerechtfertigt war, aufgehoben wurde. In einem ersten Schritt erfolgte somit eine Herabsetzung der Vorsteuer auf Fr. 0.-- gemäss Art. 40 aMWSTG wegen der nachträglich erfolgten Entgeltsminderung.

In einem zweiten Schritt erfolgte die Vorsteuerabzugskürzung nach Art. 38 Abs. 8 aMWSTG aufgrund des Umstandes, dass die "Forderungsverzichte" der B._____ mehrwertsteuerrechtlich Spenden darstellen. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin sind Spenden, obwohl sie "Nichtumsätze" darstellen, – wie bereits ausgeführt – nicht "mehrwertsteuerlich irrelevant" (wie der Gesetzgeber sowie das Bundesgericht für den Anwendungsbereich des aMWSTG meinen), sondern führen aufgrund der expliziten gesetzlichen Regelung zu einer Vorsteuerabzugskürzung (E. 3.1.2). Im Resultat musste die Beschwerdeführerin aufgrund des "Forderungsverzichts" der B._____ somit eine verhältnismässige Vorsteuerabzugskürzung hinnehmen. Eine zweifache Belastung für den selben Vorgang, wie von der Beschwerdeführerin behauptet, liegt nicht vor. Die ESTV hat demnach den von der Beschwerdeführerin in der MWST-Abrechnung für das 3. Quartal 2004 vorgenommenen Vorsteuerabzug in der Höhe von Fr. 160'535.-- zu Recht zurückbelastet. Im Übrigen liegen entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin der Nachforderung keine Formmängel zugrunde, weshalb Art. 45a aMWSTGV von vornherein gar nicht zur Anwendung kommen kann. Die Beschwerde ist somit abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

6.

Bei diesem Verfahrensausgang sind der Beschwerdeführerin als unterliegende Partei sämtliche Kosten für das Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht aufzuerlegen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Verfahrenskosten des Beschwerdeverfahrens werden auf Fr. 6'500.-- festgesetzt (Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und der Beschwerdeführerin zur Zahlung auferlegt. Eine

Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 6'500.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 6'500.-- verrechnet.

3.
Dieses Urteil geht an:

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

Die vorsitzende Richterin: Der Gerichtsschreiber:

Salome Zimmermann Jürg Steiger

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 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). 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: