Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C 781/2014

Urteil vom 19. April 2015

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Zünd, Präsident,
Bundesrichter Seiler,
Bundesrichterin Aubry Girardin,
Bundesrichter Stadelmann,
Bundesrichter Haag,
Gerichtsschreiber Winiger.

Verfahrensbeteiligte
Eidgenössische Steuerverwaltung,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer,
Beschwerdeführerin,

gegen

A._____ - Stiftung B._____,
Beschwerdegegnerin,
vertreten durch X._____ AG.

Gegenstand
Steuerpflicht (2010-2011),

Beschwerde gegen das Urteil des
Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung I,
vom 15. Juli 2014.

Sachverhalt:

A.

Die A._____ - Stiftung B._____ (im Folgenden: Stiftung B._____) mit Sitz in U._____/SZ bezweckt laut Handelsregistereintrag die Organisation von kulturellen Veranstaltungen für Menschen, die Auseinandersetzung mit Kunst suchen; die Förderung des Kultur- und Kunstverständnisses, insbesondere der Jugend, durch Ausstellungen, Vorführungen, Vernissagen, Publikationen usw.; die Förderung der zeitgenössischen Kunst sowie von Anliegen allgemeiner Natur im Bereich der aktuellen Kunst und Kultur durch Bereitstellen von finanziellen Mitteln und durch das Einräumen einer Plattform im Y._____-Kulturzentrum. Die Stiftung B._____ ist seit dem 1. Januar 1999 als Steuerpflichtige im Mehrwertsteuerregister eingetragen. Sie erbringt teilweise Leistungen, mit denen Einnahmen erzielt werden (Vermietung von Räumen, Museumsbetrieb mit Cafeteria etc.). Zum grösseren Teil finanziert sie sich aber durch Spenden und Kapitalertrag. Vom Februar 2009 bis Herbst 2010 wurde das Gebäude Y._____-Kulturzentrum mit Investitionen in der Höhe

von rund 5.8 Mio. Franken renoviert. In dieser Zeit erzielte die Stiftung kaum Umsätze, da der Museumsbetrieb ruhte.

B.

B.a. Mit Schreiben vom 16. Juli 2010 machte die Stiftung B._____ Vorsteuern für die Abrechnungsperiode 1. Quartal 2010 sowie eine Einlageentsteuerung in Zusammenhang mit einem Ergänzungsbau geltend. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (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. Vom 5. bis 7. März sowie am 22. Juni 2012 fand bei der Stiftung B._____ eine Kontrolle durch die ESTV statt, welche unter anderem mit der Einschätzungsmitteilung/Verfügung Nr. 275'409 vom 20. Dezember 2012 abgeschlossen wurde. Die ESTV forderte darin von der Stiftung B._____ für die Jahre 2010 und 2011 den Betrag von Fr. 794'767.– nebst Verzugszins.

B.b. Nachdem die Stiftung B._____ 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 Einschätzungsmitteilung vom 20. Dezember 2012 entgegenzunehmen und die Steuerfestsetzung von Fr. 794'767.– auf Fr. 9'923.35 zu reduzieren. Die Stiftung B._____ brachte vor, dass sie eine unternehmerische Tätigkeit ausübe, womit die deklarierten Vorsteuern zum Abzug zuzulassen seien.

B.c. Mit Einspracheentscheid vom 9. Juli 2013 wies die ESTV die Einsprache ab und stellte fest, die Stiftung B._____ sei für die Steuerperioden 2010 und 2011 nicht mehrwertsteuerpflichtig, da sie keine unternehmerische Tätigkeit ausübe; sie könne deshalb keinen Vorsteuerabzug geltend machen. Sie schulde der ESTV für die Steuerperioden 2010 und 2011 den Betrag von Fr. 794'767.–, der mit der erfolgten Zahlung verrechnet werde.

C.

Die Stiftung B._____ erhob dagegen Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht mit dem Antrag, die Steuer sei auf Fr. 9'323.35 zu reduzieren. Das Bundesverwaltungsgericht hiess mit Urteil vom 15. Juli 2014 die Beschwerde im Sinne der Erwägungen gut und wies die Sache zur Fällung eines neuen Entscheids an die ESTV zurück.

D.

Mit Eingabe vom 9. September 2014 erhebt die ESTV Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Sie beantragt, das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts sei aufzuheben und der Einspracheentscheid vom 9. Juli 2013 zu bestätigen.

Das Bundesverwaltungsgericht verzichtet auf Vernehmlassung. Die Stiftung B._____ schliesst auf Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen:

1.

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist grundsätzlich zulässig (Art. 82 lit. a und Art. 86 Abs. 1 lit. a BGG) und die Beschwerdeführerin ist dazu legitimiert (Art. 89 Abs. 2 lit. a BGG i.V.m. Art. 141 MWSTV [SR 641.201]). Der angefochtene Entscheid weist die Sache nicht nur zur rechnerischen Umsetzung des Angeordneten, sondern zu näheren Abklärungen mit materiellrechtlichen Vorgaben und zu neuem Entscheid an die ESTV zurück und ist somit ein Zwischenentscheid; die Beschwerde dagegen ist zulässig, da sonst die ESTV einen ihres Erachtens rechtswidrigen Entscheid treffen müsste, den sie anschliessend nicht mehr anfechten könnte (Art. 93 Abs. 1 lit. a BGG; BGE 134 II 124 E. 1.3 S. 128; Urteil 2C 805/2013 vom 21.

März 2014 E. 1.1, nicht publ. in: BGE 140 II 202). Auf das Rechtsmittel ist einzutreten.

2.

Der Streit betrifft die Jahre 2010 und 2011. Er beurteilt sich nach dem neuen, am 1. Januar 2010 in Kraft getretenen Mehrwertsteuergesetz vom 12. Juni 2009 (MWSTG; SR 641.20; vgl. Art. 112 MWSTG).

3.

3.1. Die ESTV hatte in ihrem Einspracheentscheid erwogen, die Stiftung habe in den Steuerperioden 2010 und 2011 weniger als 25 % ihrer Aufwendungen durch Einnahmen aus Leistungen gedeckt, ohne dass dafür ein konkreter unternehmerischer Grund vorliege. Entsprechend der 25/75-Prozent-Regel gemäss MWST-Praxis-Info 04 sei ihre Tätigkeit nicht auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen ausgerichtet; die Stiftung sei daher nicht steuerpflichtig, weshalb auch kein Vorsteuerabzug möglich sei.

3.2. Die Vorinstanz erwog demgegenüber, die Stiftung habe durchaus Tätigkeiten ausgeübt, welche auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen ausgerichtet seien (Vermietung von Geschäftsräumen, Museumsbetrieb mit Cafeteria etc.). Die schematische Anwendung der 25/75-Prozent-Regel führe im vorliegenden Fall zu einem sachwidrigen Ergebnis. Die Stiftung sei subjektiv mehrwertsteuerpflichtig. Das bedeute aber nicht, dass sie ohne Weiteres alle bei ihr angefallenen Vorsteuern abziehen könne; ein Abzug sei nur möglich, soweit die Vorsteuern im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit angefallen seien. Die ESTV habe festzustellen, ob und wie weit die Stiftung neben dem unternehmerischen Bereich noch über einen nicht unternehmerischen Bereich verfüge, in welchem keine Vorsteuern abgezogen werden könnten. Zur Bestimmung dieses Bereichs und zur Festsetzung der genauen Steuerforderung müssten durch die ESTV weitere Abklärungen vorgenommen werden.

3.3. Die Beschwerdeführerin bringt vor, eine unternehmerische Tätigkeit im Sinne des Mehrwertsteuerrechts liege nicht vor, wenn sich jemand ausschliesslich mit Nicht-Entgelten finanziere. Gleiches habe zu gelten, wenn zwar Einnahmen aus Leistungen erzielt werden, diese jedoch klar untergeordneter oder symbolischer Natur seien. Dies sei anzunehmen, wenn absehbar sei, dass die Aufwendungen für eine Tätigkeit nicht dauerhaft zumindest zu 25 % durch Einnahmen aus Leistungen gedeckt würden, ohne dass dafür ein konkreter unternehmerischer Grund bestehe. Im Interesse der Rechtsklarheit und Rechtssicherheit sei eine klare Grenze erforderlich. Die vorinstanzliche Auffassung hätte zur Folge, dass selbst ein eindeutig untergeordnetes bzw. symbolisches Entgelt dazu führen würde, dass gemeinnützige Organisationen Vorsteuern geltend machen könnten, was aufgrund der geringen Entgelte zu oft erheblichen Vorsteuerüberschüssen führen würde. Dies würde faktisch wie eine Subvention des Bundes wirken. Sodann sei es zwar grundsätzlich richtig, dass bei einem an sich steuerpflichtigen Unternehmensträger auch nicht unternehmerische Bereiche existieren könnten, doch nenne die Vorinstanz keine Kriterien für die Abgrenzung. Im vorliegenden Fall sei eine
Abgrenzung unterschiedlicher Bereiche nicht möglich.

3.4. Die Beschwerdegegnerin stimmt mit der Beschwerdeführerin überein, dass ihre Tätigkeiten eng verzahnt seien, so dass ein eigenständiger nicht-unternehmerischer Bereich nicht eindeutig abgrenzbar sei. Sie übe jedoch entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin eine unternehmerische Tätigkeit aus; sie erziele plan- und regelmässig Einnahmen aus Leistungen in nicht bloss untergeordneter oder symbolischer Höhe. Ihre Steuerpflicht sei denn auch bis Ende 2009 unbestritten gewesen. Die 25/75-Prozent-Praxis der ESTV gemäss MWST-Praxis-Info 04 ergebe sich nicht aus dem Gesetz und verstosse gegen das Legalitätsprinzip. Sie würde zu sachwidrigen und willkürlichen Ergebnissen führen und sei überdies unzulässigerweise rückwirkend angewendet worden. Sie - die Beschwerdegegnerin - sei daher steuerpflichtig und auch zum Vorsteuerabzug berechtigt.

4.

4.1. Nach Art. 10 Abs. 1 MWSTG ist steuerpflichtig, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewin-

nabsicht ein Unternehmen betreibt und nicht nach Absatz 2 von der Steuerpflicht befreit ist. Ein Unternehmen betreibt, wer: a. eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbstständig ausübt; und b. unter eigenem Namen nach aussen auftritt. Wer kein Unternehmen betreibt, ist nicht steuerpflichtig und kann im Grundsatz auch keine Vorsteuer abziehen (Art. 28 Abs. 1 MWSTG e contrario; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/ JUNG/PROBST, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 3. Aufl. 2012, S. 617 Rz. 1673). Das stimmt überein mit dem Zweck des Gesetzes, den nicht unternehmerischen Endverbrauch im Inland zu besteuern (Art. 1 Abs. 1 MWSTG) : Wer kein Unternehmen betreibt, ist Endverbraucher und trägt nach der Grundkonzeption des Gesetzes die Steuer. Aus Praktikabilitätsgründen erfolgt der Bezug der Mehrwertsteuer indes nicht bei den Leistungsbezügern, den eigentlichen Destinatären der Mehrwertsteuer, sondern bei den Leistungserbringern (BGE 140 II 495 E. 2.2.1 S. 497; 123 II 295 E. 7a S. 307). Im Übrigen ist aber vor dem Hintergrund der Allgemeinheit der Mehrwertbesteuerung und dem Postulat der Wettbewerbsneutralität eine weite Auslegung des Tatbestandes der subjektiven Mehrwertsteuerpflicht am Platz (BGE 138 II 251 E. 2.3.4 S. 256).

4.2. Art. 10 Abs. 1 MWSTG stimmt inhaltlich weitgehend mit Art. 21 Abs. 1 aMWSTG (AS 2000 1300) überein. Dort fehlte zwar die ausdrückliche Erwähnung der Nachhaltigkeit, die aber schon altrechtlich als der gewerblichen/beruflichen Ausübung immanent vorausgesetzt war (BGE 138 II 251 E. 2.4.3 S. 258; Urteil 2C 814/2013 vom 3. März 2014 E. 2.3.3, in: ASA 82 S. 658). Die Umschreibung der unternehmerischen Tätigkeit hat aber im neuen Recht infolge der Neuregelung des Vorsteuerabzugs eine neue und erweiterte Bedeutung erlangt (BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, S. 66 ff.; DIEGO CLAVADETSCHER, Die Stellung des Unternehmens im neuen Mehrwertsteuerrecht, ST 2010 S. 241; NIKLAUS HONAUER, Die subjektive Steuerpflicht, ST 2010, S. 253) : Das alte Recht machte den Vorsteuerabzug von einem steuerbaren Umsatz abhängig (Art. 38 Abs. 1 und 2 aMWSTG; BGE 132 II 353 E. 4.3 und 8.2 S. 358 f.; Urteile 2A.650/2005 vom 15. August 2006 E. 3.3 und 3.4, in: StR 62/2007 S. 230; 2C 45/2008 vom 16. Dezember 2008 E. 3.3, in: StR 64/2009 S. 602; IVO P. BAUMGARTNER, in: Clavadetscher/Glauser/ Schafroth, mwst.com, 2000, S. 694 ff.). Spenden, die nicht einzelnen Umsätzen zugeordnet werden konnten, führten zu einer
Vorsteuerkürzung (Art. 38 Abs. 8 aMWSTG). Demgegenüber können nach neuem Recht alle im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit angefallenen Vorsteuern grundsätzlich zum Abzug gebracht werden (Art. 28 Abs. 1 MWSTG; Botschaft vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer, BBl 2008 6974 f.). Der Abzug ist nicht vom Erzielen steuerbarer Umsätze abhängig (BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, a.a.O., S. 73 f., 207 f.; MATHIAS BOPP/ALINE D. KÖNIG, Ausgewählte Fragestellungen bezüglich Unternehmen und Gemeinwesen im neuen MWSTG, ASA 78 S. 791; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, a.a.O., S. 609 Rz. 1647, S. 617 Rz. 1673; CLAVADETSCHER, a.a.O., S. 241). Mittelflüsse, die nicht Entgelte sind, führen grundsätzlich nicht zu einer Vorsteuerkürzung (Art. 33 Abs. 1 MWSTG; BBl 2008 6978 f.; IVO P. BAUMGARTNER, Der Vorsteuerabzug im neuen Mehrwertsteuerrecht, ST 2010, S. 259; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, a.a.O., S. 295 Rz. 745, S. 639 Rz. 1734; CLAVADETSCHER, a.a.O., S. 241; REGINE SCHLUCKEBIER, in: Geiger/Schluckebier, Kommentar MWSTG, 2012, Art. 10 Rz. 55). Vorausgesetzt ist nur, aber immerhin, dass der Vorsteuerabzug im Rahmen einer unternehmerischen Tätigkeit erfolgt (Art. 28 Abs. 1 MWSTG; BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/
KOCHER, a.a.O., S. 209, 214 f. Rz. 52; BEATRICE BLUM, in: Geiger/ Schluckebier, Art. 28 Rz. 3, Art. 33 Rz. 7; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, a.a.O., S. 625 Rz. 1693; CLAVADETSCHER, a.a.O., S. 242; SCHLUCKEBIER, a.a.O., Art. 10 Rz. 60). Ist dies zu bejahen, ist der Vorsteuerabzug ausser bei steuerausgenommenen und nicht optierten Leistungen (Art. 29 Abs. 1 MWSTG; BAUMGARTNER, a.a.O., S. 260; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/ JUNG/PROBST, a.a.O., S. 366 f., 607 f.) weitgehend ungekürzt möglich; vorbehalten sind Kürzungen aufgrund von Subventionen und anderen Beiträgen im Sinne von Art. 33 Abs. 2 i.V.m. Art. 18 Abs. 2 lit. a-c MWSTG. Insbesondere führen - anders als noch im alten Recht - Spenden nicht mehr zu einer Vorsteuerkürzung (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, a.a.O., S. 303, 664), was ein bewusster gesetzgeberischer Entscheid war (vgl. BBl 2008 6979 zu Art. 34 E-MWSTG; AB 2009 N 474; AB 2009 S. 429). Damit will das Gesetz die taxe occulte bei spendenfinanzierten Unternehmen eliminieren (PIETROPAOLO/GIESBRECHT, Sind Non-Profit-Organisationen unternehmerisch tätig? ST 2013, S. 235).

5.

Streitig ist hier, ob die Beschwerdegegnerin ein Unternehmen betreibt.

5.1. Unbestritten tritt die Beschwerdegegnerin unter eigenem Namen nach aussen auf und übt sie eine Tätigkeit aus, die grundsätzlich beruflich/gewerblich sein kann. Auch die Nachhaltigkeit ihrer Tätigkeit ist nicht in Frage gestellt. Streitig ist einzig, ob die Tätigkeit auf die Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtet ist.

5.2. Einnahmen aus Leistungen (Art. 10 Abs. 1 lit. a MWSTG) liegen vor, wenn Leistungen im Sinne des Mehrwertsteuerrechts (Art. 3 lit. c MWSTG) erbracht werden und dafür ein Entgelt im Sinne des Mehrwertsteuerrechts (Art. 3 lit. f MWSTG) erzielt wird, wobei ein derartiger Leistungsaustausch voraussetzt, dass zwischen der (Haupt-) Leistung und der Gegenleistung (Entgelt) ein Konnex im Sinne einer inneren wirtschaftlichen Verknüpfung besteht (BGE 140 I 153 E. 2.5.1 S. 160; 140 II 80 E. 2.1 S. 82; 138 II 239 E. 3.2 S. 241; Urteil 2C 196/2012 vom 10. Dezember 2012 E. 2.3, in: StR 68/2013 S. 292). Nur wer Leistungen erbringt, die (objektiv) steuerbar sind, kann (subjektiv) steuerpflichtig werden (BGE 140 II 80 E. 2.2 S. 83; 138 II 251 E. 2.2 S. 254; Urteil 2C 814/2013 vom 3. März 2014 E. 2.3.1, 2.4.3, in: ASA 82 S. 658). Das Erzielen von Entgelten bzw. ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Leistung und Vergütung gehört begriffsnotwendig zur gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und ist Voraussetzung für eine unternehmerische Tätigkeit (RALF IMSTEPF, Der mehrwertsteuerrechtliche Unternehmensbegriff im EU-Recht, jusletter 30. April 2012, Rz. 20; SCHAFROTH/ROMANG, in: Clavadetscher/Glauser/Schafroth, mwst.com, 2000, Art. 21 Rz. 26).
Tätigkeiten, die ausschliesslich auf die Erzielung von Nicht-Entgelten ausgerichtet sind oder ausschliesslich aus Nicht-Entgelten finanziert werden, gelten nicht als unternehmerisch und führen systemkonform (vgl. E. 4.1 hiervor) nicht zur Steuerpflicht (BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, a.a.O., S. 75 Rz. 23; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, a.a.O., S. 208 Rz. 468; HONAUER, a.a.O., S. 253 f.; PIETROPAOLO/GIESBRECHT, a.a.O., S. 236).

5.3. Allerdings ist nach ausdrücklichem Gesetzeswortlaut die Gewinnabsicht keine Voraussetzung für ein Unternehmen (Art. 10 Abs. 1 MWSTG). Auch nicht gewinnstrebige, ehrenamtlich geführte oder gemeinnützige Institutionen können mehrwertsteuerpflichtig sein (Art. 10 Abs. 2 lit. c MWSTG). Auch für sie ist zwar nach dem klaren Gesetzeswortlaut vorausgesetzt, dass sie eine auf die Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete Tätigkeit ausüben, doch braucht das erzielte Entgelt nicht kostendeckend zu sein (CAMENZIND/HONAUER/ VALLENDER/JUNG/PROBST, a.a.O., S. 207 f.; IMSTEPF, a.a.O., Rz. 21; SCHAFROTH/ROMANG, a.a.O., Art 21 Rz. 27; SCHLUCKEBIER, a.a.O., Art. 10 Rz. 45). Eine unternehmerische Tätigkeit kann nicht schon deswegen verneint werden, weil die Finanzierung teilweise aus anderen Quellen als aus Entgelten erfolgt (BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/ KOCHER, a.a.O., S. 75 Rz. 23, S. 85 Rz. 51, S. 212 Rz. 49). Sodann führen nach dem neuen MWSTG Nicht-Entgelte, namentlich Spenden, nicht mehr zu einer Vorsteuerkürzung (vgl. E. 4.2 hiervor).

5.4. Davon geht auch die Beschwerdeführerin aus; sie verneint die Steuerpflicht aber dann, wenn mit der fraglichen Tätigkeit nur in untergeordneter Weise Entgelte erzielt werden. Sie hat in ihrer MWST-Praxis-Info 04 (im Folgenden: MPI 04) als Praxisfestlegung definiert, dass eine unternehmerische Tätigkeit zu verneinen ist, wenn absehbar ist, dass die Aufwendungen dauerhaft zu mehr als 75 % durch Nicht-Entgelte gedeckt werden, ohne dass hierfür ein konkreter unternehmerischer Grund vorliegt. Kapital- und Zinserträge gelten nicht als Entgelte. Diese Praxisfestlegung gilt seit dem Inkrafttreten des neuen MWSTG am 1. Januar 2010. Übergangsrechtlich lässt die ESTV allerdings in Fällen, in denen bei erfolgtem Steuerausweis weder eine Rechnungskorrektur noch der Nachweis des nichtvorhandenen Steuerausfalls möglich bzw. zumutbar ist (Art. 27 Abs. 2 MWSTG), den Abzug der im nicht-unternehmerischen Tätigkeitsbereich angefallenen Vorsteuern bis maximal in der Höhe der ausgewiesenen Steuern zu (MPI 04 Ziff. 7.4).

5.5. Diese 25/75-Prozent-Regel ist hier streitig (vgl. E. 3.4 hiervor). Sie ist im Gesetz nicht ausdrücklich enthalten und wird in der Literatur teilweise kritisiert (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, a.a.O., S. 616 Rz. 1671; IMSTEPF, a.a.O., Rz. 24; PIETROPAOLO/GIESBRECHT, a.a.O., S. 237 ff.). Die Steuerverwaltung kann allerdings zwecks einheitlicher und rechtsgleicher Gesetzesanwendung Verwaltungs-

verordnungen (Kreisschreiben, Weisungen, Direktiven usw.) erlassen, von denen das Gericht nicht ohne triftigen Grund abweicht, solange sie eine überzeugende Konkretisierung der rechtlichen Vorgaben darstellen (BGE 133 V 346 E. 5.4.2 S. 352; Urteil 2C 258/2010 vom 23. Mai 2011 E. 4.2). Zu prüfen ist somit im Folgenden, ob die 25/75-Prozent-Regel dem gesetzlichen Begriff des Unternehmens entspricht.

5.6. Im Grundsatz ist der ESTV zuzustimmen, dass von einer unternehmerischen Tätigkeit nicht gesprochen werden kann, wenn die Tätigkeit praktisch ausschliesslich durch Nicht-Entgelte finanziert wird bzw. allfällige Entgelte bloss einen symbolischen oder Bagatell-Charakter haben. Insbesondere könnte es eine Steuerumgehung darstellen (vgl. BGE 138 II 239 E. 4 S. 243 ff.), wenn einzig zwecks Erzielung von Vorsteuerüberschüssen eine ansonsten nicht unternehmerische Tätigkeit gegen rein symbolisches Entgelt erbracht wird.

5.7. Umgekehrt ist aber die gesetzgeberische Wertung zu beachten, wonach auch gemeinnützige Institutionen mehrwertsteuerpflichtig sein können (vgl. E. 5.3 hiervor). Der mehrwertsteuerrechtliche Begriff der unternehmerischen Tätigkeit ist insoweit nicht deckungsgleich mit dem einkommens- oder gewinnsteuerrechtlichen, so dass auch der dort verwendete Begriff der Liebhaberei (BGE 125 II 113 E. 5b S. 121 f.; Urteil 2C 186/2014 vom 4. September 2014 E. 2, in: ASA 83 S. 231) nur eingeschränkt Anwendung finden kann (BGE 138 II 263 E. 4.3.3 S. 263; BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, a.a.O., S. 77 f. Rz. 27 f.; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, a.a.O., S. 207 Rz. 465). Sodann ist die gesetzliche Wertung zu respektieren, dass Spenden nicht mehr zu einer Vorsteuerkürzung führen. Das Gesetz geht somit davon aus, dass auch eine unternehmerische Tätigkeit spendenfinanziert sein kann. Dass daraus - wie im vorliegenden Fall - ein Vorsteuerüberschuss resultieren kann, liegt auf der Hand, muss aber als vom Gesetzgeber in Kauf genommen betrachtet werden; entgegen der Auffassung der ESTV kann nicht von einer gesetzlich nicht vorgesehenen Subventionierung gesprochen werden. Es kann auch nicht dazu führen, dass eine ansonsten gegebene unternehmerische Tätigkeit verneint wird.

5.8. Vorliegend erzielte die Beschwerdegegnerin in den hier streitbetroffenen Jahren Entgelte, die 4,4 % bzw. 9,9 % des Gesamtaufwands (inkl. Finanzaufwand) ausmachten. Diese Entgelte sind zwar deutlich untergeordnet, können aber nicht als bloss symbolisch betrachtet werden, insbesondere angesichts ihrer absolut beträchtlichen Höhe, welche auch deutlich über der Schwelle der obligatorischen Steuerpflicht für gemeinnützige Institutionen (Fr. 150'000.– aus steuerbaren Leistungen; Art. 10 Abs. 2 lit. c MWSTG) liegt.

5.9. Zu beachten ist weiter, dass die Beschwerdegegnerin unbestrittenermassen seit Jahren von der Beschwerdeführerin als mehrwertsteuerpflichtig behandelt wurde. Die Beschwerdeführerin macht nicht geltend, dass die Beschwerdegegnerin in den hier streitigen Jahren die Art ihrer Tätigkeit gegenüber den Vorjahren geändert hätte. Da die Definition des Unternehmens im neuen Recht inhaltlich mit der altrechtlichen Umschreibung übereinstimmt (vgl. E. 4.2 hiervor), besteht somit kein Anlass, die Beschwerdegegnerin jetzt im Hinblick auf ihre Mehrwertsteuerpflicht anders zu behandeln als vor dem Jahr 2010. Würde der blosse Umstand, dass nach neuem Recht die Spenden nicht mehr zu einer Vorsteuerkürzung führen, zum Anlass genommen, um die Qualifikation als Unternehmen anders vorzunehmen als bisher, würde damit die gesetzgeberische Intention geradezu konterkariert. Ebenso wenig kann der Umstand, dass vorliegend infolge der vorgenommenen Investitionen erhebliche Vorsteuerüberschüsse resultieren, Anlass zu einer Umqualifikation sein (vgl. E. 5.7 hiervor), zumal keine Anhaltspunkte für eine Steuerumgehung (vgl. E. 5.6 hiervor) geltend gemacht werden oder ersichtlich sind.

5.10. In dieselbe Richtung zielt nun schliesslich auch die Botschaft vom 25. Februar 2015 zur Teilrevision des Mehrwertsteuergesetzes (BBl 2015 2615). Darin schlägt der Bundesrat einen neuen Art. 10 Abs. 1bis lit. a E-MWSTG vor, wonach - insbesondere gemeinnützige - Unternehmen künftig nicht mehr mindestens 25 % ihres Aufwandes mit Entgelten decken müssen, damit sie als unternehmerisch tätig gelten und steuerpflichtig werden können. Mit dieser Regelung würde sich die bisherige 25/75-Prozent-Praxis erübrigen (BBl 2015 S. 2631).

5.11. Insgesamt hat die Vorinstanz das Vorliegen eines Unternehmens und damit die Steuerpflicht der Beschwerdegegnerin mit Recht bejaht.

6.

6.1. Die Vorinstanz hat die Sache an die ESTV zurückgewiesen zur Prüfung, ob neben dem unternehmerischen Bereich noch ein nicht-unternehmerischer Bereich besteht. Die ESTV bemängelt, dass die Vorinstanz keine Kriterien der Abgrenzung genannt habe.

6.2. Nach Rechtsprechung und Lehre gilt der Grundsatz der Einheit des Unternehmens (Urteile 2C 262/2012 vom 23. Juli 2012 E. 5.2, in: StR 68/2013 S. 48; 2C 123/2010 vom 5. Mai 2010 E. 3.2, in: StR 65/2010 S. 796; CLAVADETSCHER, a.a.O., S. 241 f.; SCHLUCKEBIER, a.a.O., Art. 10 Rz. 49). Innerhalb der unternehmerischen Tätigkeit kann es keinen Nicht-Unternehmensbereich geben (BAUMGARTNER/ CLAVADETSCHER/KOCHER, a.a.O., S. 85 Rz. 51) und der Umstand, dass darin auch Nicht-Entgelte erzielt werden, führt nicht zu einer Vorsteuerkürzung (Art. 33 Abs. 1 MWSTG; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, a.a.O., S. 613 Rz. 1661; vgl. E. 4.2 hiervor). Indessen kann ein Unternehmensträger auch einen Nicht-Unternehmensbereich aufweisen, was zu einer gemischten Verwendung und einer entsprechenden Vorsteuerkorrektur führt (Art. 30 Abs. 1 MWSTG). Eine solche Trennung von Unternehmens- und Nicht-Unternehmensbereich besteht zwangsläufig bei natürlichen Personen bzw. Einzelunternehmen und Personengesellschaften (CAMENZIND/HONAUER/VALLEN a.a.O., S. 199 ff., 609 ff.; BOPP/KÖNIG, a.a.O., S. 791). Vorinstanz und Beschwerdeführerin gehen übereinstimmend und zutreffend davon aus, dass grundsätzlich auch eine juristische Person neben einer unternehmerischen Tätigkeit eine nicht-unternehmerische Tätigkeit ausüben kann, bei welcher sie als Endverbraucherin auftritt und weder steuerpflichtig ist noch einen Vorsteuerabzug geltend machen kann (BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/ KOCHER, a.a.O., S. 85 ff., 211 ff.; BLUM a.a.O., Art. 28 Rz. 4; CAMENZIND/ HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, a.a.O., S. 612 ff.; 664 f.; CLAVADETSCHER, a.a.O., S. 242 f.; SCHLUCKEBIER, a.a.O., Art. 10 Rz. 59 ff.). Voraussetzung ist indessen, dass die Bereiche klar und eindeutig voneinander abgetrennt werden können. Insbesondere darf die Änderung des Vorsteuerabzugs-Systems nicht dazu führen, dass durch eine restriktive Umschreibung des unternehmerischen Bereichs bzw. eine weitgehende Abtrennung von nicht-unternehmerischen Bereichen im Ergebnis die altrechtliche Lage wieder hergestellt wird, in welcher der Vorsteuerabzug nur bei steuerbaren Leistungen zulässig war (BOPP/ KÖNIG, a.a.O., S. 791 f.; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, a.a.O., S. 613 Rz. 1661; CLAVADETSCHER, a.a.O., S. 242).

6.3. Vorliegend scheinen Beschwerdeführerin und Beschwerdegegnerin übereinstimmend der Ansicht zu sein, dass die Tätigkeit der Beschwerdegegnerin kaum in getrennte Bereiche aufgeteilt werden kann. Indessen fehlen im angefochtenen Entscheid sachverhaltliche Feststellungen zu dieser Frage. Das Bundesgericht hat daher keinen Anlass, den vorinstanzlichen Entscheid, der die Sache zur weiteren Abklärung dieser Frage und zur Festsetzung der genauen Steuerforderung an die Beschwerdeführerin zurückgewiesen hat, aufzuheben.

7.

Die Beschwerde erweist sich damit als unbegründet und ist abzuweisen. Die Beschwerdeführerin, um deren Vermögensinteresse es geht, trägt die Kosten des Verfahrens (Art. 66 Abs. 1 und 4 BGG) und hat der Beschwerdegegnerin eine Parteientschädigung auszurichten (Art. 68 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Gerichtskosten von Fr. 6'000.– werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

3.
Die Beschwerdeführerin hat der Beschwerdegegnerin für das bundesgerichtliche Verfahren eine Parteient-

schädigung von Fr. 6’000.– zu bezahlen.

4.
Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten und dem Bundesverwaltungsgericht, Abteilung I, schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 19. April 2015

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Zünd

Der Gerichtsschreiber: Winiger