Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1431/2006
{T 0/2}

Urteil vom 25. Mai 2007

Mitwirkung: Richter Daniel Riedo (Vorsitz), Pascal Mollard, Richterin Marianne Ryter Sauvant; Gerichtsschreiberin Iris Widmer.

X._____ AG,
Beschwerdeführerin, vertreten durch _____

gegen

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

betreffend
MWST; Entgelt; Vorsteuerabzugskürzung (1. Januar 1995 bis 31. Dezember 2000).

Sachverhalt:

A. Die X._____ AG ist seit 1. Januar 1995 im Register für Mehrwertsteuerpflichtige bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Gemäss Handelsregistereintrag bezweckt die Steuerpflichtige den Handel mit und die Verarbeitung von Lebensmitteln und Milchprodukten, insbesondere den Vertrieb von Produkten der X._____-Unternehmensgruppe in der Schweiz, die Erbringung von Dienstleistungen für die übrigen Gesellschaften der X._____-Gruppe, Beteiligungen sowie den Erwerb, das Halten und die Veräusserung von Grundstücken. Die X._____ AG ist mehrwertsteuerliche Gruppenträgerin einer Vielzahl von Mitgliedergesellschaften der X._____-Gruppe (Gruppenbesteuerung).

B. An 34 Tagen im Frühsommer 2001 führte die ESTV bei der X._____ AG eine Steuerkontrolle durch. Gestützt auf deren Ergebnis erhob sie für die Perioden 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 2000 mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 128'481 vom 17. Juli 2001 eine Steuernachforderung im Betrag von Fr. 2'906'523.-- zuzüglich Verzugszins, und sie schrieb mit Anzeige gleichen Datums Fr. 2'623.-- wieder gut. Die Nachforderung resultierte u.a. aus einer Vorsteuerabzugskürzung durch die ESTV wegen "Subventionen" und aus dem Vorhalt, das Zurverfügungstellen von Kühlanlagen an die Milchproduzenten seien steuerbare Leistungen. Die ESTV räumte zwar ein, dass im Fall der Steuerpflichtigen als Gruppenträgerin die Vorsteuer bei Erhalt von Subventionen anhand eines Schlüssels über die gesamte X._____-Gruppe gekürzt wurde (grundsätzlich wird für jede Mitgliedergesellschaft ein individueller Kürzungsschlüssel angewendet), da eine direkte Zuordnung gruppeninterner Aufwendungen auf die einzelnen leistungsempfangenden Gruppenmitglieder nachträglich nicht mehr möglich gewesen sei. Sie beanstandete aber im Wesentlichen, dass die Steuerpflichtige im Fall von Subventionen, die den Verkauf ihrer Produkte förderten, den Vorsteuerabzug nicht verhältnismässig kürzte. Darauf hin verlangte die Steuerpflichtige einen einsprachefähigen Entscheid.

C. Die ESTV entschied am 24. Januar 2002, sie habe der X._____ AG für die Perioden 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 2000 zu Recht Fr. 2'903'900.-- (Fr. 2'906'523.-- ./. Fr. 2'623.--) zuzüglich Verzugszins nachbelastet. Mit Eingabe vom 22. Februar 2002 liess die X._____ AG Einsprache erheben und die Nachbelastung u.a. betreffend Kühlanlagen sowie betreffend Vorsteuerabzugskürzung im Zusammenhang mit Subventionen anfechten.

D. Mit Einspracheentscheid vom 10. Februar 2005 wies die ESTV die Einsprache ab, bestätigte die Steuerschuld in Höhe von Fr. 2'474'441.-- Mehrwertsteuern zuzüglich Verzugszinsen und stellte fest, der Entscheid vom 24. Januar 2002 sei im Umfang von Fr. 429'459.-- in Rechtskraft erwachsen. Zur Begründung hielt die Verwaltung im Wesentlichen dafür, mit der Leistung von Kühlanlagen an die Landwirte erbringe die Einsprecherin eine steuerbare Lieferung, die Gegenleistung bestehe in der Einräumung eines "zweitägigen Milchbezugsrechts" durch den Landwirt an

sie. Die verhältnismässige Kürzung des Vorsteuerabzugs im Fall von Subventionen, die den Absatz der Produkte der Einsprecherin förderten, ergäbe sich aus dem anwendbaren Recht.

E. Am 15. März 2005 lässt die X._____ AG gegen diesen Einspracheentscheid bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) Beschwerde einreichen und die Nachbelastung im Ergebnis betreffend die Kühlanlagen (Fr. 173'013.--) sowie betreffend Vorsteuer-abzugskürzung im Zusammenhang mit Subventionen (Fr. 1'965'696.--) anfechten. Zur Begründung trägt die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor, sie erbringe keine steuerbare Leistung, indem sie den Landwirten die Kühlanlagen kostenlos zur Verfügung stelle. Sämtliche in Frage stehenden Subventionen seien als Rohstoffverbilligungen zu behandeln, weshalb eine pauschale Kürzung des Vorsteuerabzuges im Umfang von lediglich 2% bzw. 2,3% zuzulassen sei; die Kürzung der Vorsteuer im Verhältnis der erhaltenen Subventionen zum Gesamtumsatz sei rechtswidrig.

F. Mit Vernehmlassung vom 13. Juni 2005 schliesst die ESTV auf Abweisung der Beschwerde.

G. Am 2. Februar 2007 teilt das Bundesverwaltungsgericht (BVGer) den Verfahrensbeteiligten mit, es habe das vorliegende Verfahren zuständigkeitshalber übernommen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Bis zum 31. Dezember 2006 unterlagen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK. Das BVGer übernimmt, sofern es zuständig ist, die am 1. Januar 2007 bei der SRK hängigen Rechtsmittel. Die Beurteilung erfolgt nach neuem Verfahrensrecht (Art. 53 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32]). Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss Art. 37 VGG das Verfahren nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Das BVGer ist zur Behandlung der Beschwerde sachlich wie funktionell zuständig (Art. 31 und 33 Bst. d VGG in Verbindung mit Art. 53 der alten Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [MWSTV von 1994, AS 1994 1464]). Die Beschwerdeführerin hat den Einspracheentscheid vom 10. Februar 2005 frist- und auch formgerecht angefochten (Art. 50 und 52 VwVG). Sie ist durch diesen beschwert und zur Anfechtung berechtigt (Art. 48 VwVG).

1.2 Der zu beurteilende Sachverhalt verwirklichte sich in den Jahren 1995 bis 2000. Die Bestimmungen der alten Mehrwertsteuerverordnung bleiben im vorliegenden Fall anwendbar (Art. 93 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [MWSTG, SR 641.20]).

1.3 Die Beschwerdeführerin bestreitet nicht die zur Vorsteuerabzugskürzung führenden Subventionen in mengenmässiger sowie die noch im Streit liegenden Nachforderungen in der Höhe von Fr. 1'965'696.-- (Subventionen) sowie Fr. 173'013.-- (Kühlanlagen) in rechnerischer und damit in tatsächlicher Hinsicht, sondern die Nachbelastungen an sich in grundsätzlicher Hinsicht.

2.

2.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen u.a. die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen (Art. 4 Bst. a und b MWSTV). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist (Art. 6 Abs. 1 MWSTV). Damit ein steuerbarer Umsatz überhaupt vorliegt, ist ein Austausch von Leistungen notwendig. Der Leistung steht eine Gegenleistung (Entgelt) gegenüber. Die Entgeltlichkeit stellt ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal einer mehrwertsteuerlichen Leistung dar (Ausnahme: Eigenverbrauch [Art. 4 Bst. c MWSTV]). Besteht kein Austauschverhältnis in diesem Sinn zwischen Leistungserbringer und -empfänger, ist die Aktivität mehrwertsteuerlich irrelevant und fällt nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuerverordnung (statt vieler: Entscheid der SRK vom 18. November 2002, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 67.49 E. 2a cc).

2.2 Die Annahme eines solchen Leistungsaustausches setzt voraus, dass zwischen Leistung und Gegenleistung eine innere wirtschaftliche Verknüpfung gegeben ist (BGE 126 II 451 E. 6a, mit Hinweisen; IVO P. BAUMGARTNER, in mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, ad Art. 33 Abs. 1 und 2 Rz. 6 und 8). Die Beantwortung der Frage nach der inneren Verknüpfung erfolgt nicht in erster Linie nach zivilrechtlichen, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien. Insbesondere ist für die Annahme eines Leistungsaustauschs das Vorliegen eines Vertragsverhältnisses nicht zwingend erforderlich (BGE 126 II 252 f. E. 4a). Es genügt vielmehr, dass Leistung und Gegenleistung innerlich derart verknüpft sind, dass die Leistung eine Gegenleistung auslöst. Ausreichend kann folglich auch sein, wenn einer Leistung eine erwartete (Üblichkeit) oder erwartbare Gegenleistung (nach den Umständen ist erwartbar, dass eine Leistung die Gegenleistung auslöst) gegenübersteht, d.h. dass nach den Umständen davon auszugehen ist, die Leistung löse eine Gegenleistung aus (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1343/2006 vom 12. April 2007 E. 2.2, mit Hinweisen).

2.3 Leistungen, die wirtschaftlich eng zusammengehören und so ineinander greifen, dass sie als unteilbares Ganzes anzusehen sind, gelten nach dem Mehrwertsteuergesetz als ein einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang; soweit das Gesetz nichts anderes bestimmt, ist eine solche Gesamtleistung zum Normalsatz steuerbar. Nebenleistungen teilen dagegen das umsatzsteuerliche Schicksal der Hauptleistung (Art. 36 Abs. 4 MWSTG).

Nach konstanter Rechtsprechung wurden bereits nach altem Recht gemäss dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung einheitliche wirtschaftliche Vorgänge nicht in mehrere selbständige Leistungen zerlegt, wenn sie wirtschaftlich zusammengehören und ein unteilbares Ganzes bilden. Übe der Steuerpflichtige eine Reihe von einzelnen Tätigkeiten aus, die auf ein einheitliches wirtschaftliches Ziel gerichtet sind, liege eine einheitliche Leistung indes nur dann vor, wenn die einzelnen Teile sachlich, zeitlich und vom wirtschaftlichen Gehalt her in einer derart engen Verbundenheit stehen, dass sie untrennbare Komponenten eines Vorgangs verkörpern, der das gesamte Handeln umfasst (statt vieler: Entscheide der SRK vom 22. April 2002, veröffentlicht in VPB 66.95 S. 1125 f.; vom 10. März 1999, veröffentlicht in VPB 63.92 S. 862, je mit Hinweisen).

Es verhalte sich keineswegs etwa so, dass eine steuerpflichtige Leistung als Ganzes nicht auch Leistungskomponenten umfassen kann, die isoliert betrachtet steuerbefreit wären. Denn auch umgekehrt sei ohne Weiteres möglich, dass als Ganzes steuerbefreit zu beurteilende Leistungen auch Elemente von an sich steuerpflichtigen Tätigkeiten beinhalten. Es sei jeweils im konkreten Einzelfall aufgrund der gesamten tatsächlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse zu beurteilen, ob eine Leistungseinheit vorliegt oder aber steuerlich unabhängig zu beurteilende Vorgänge gegeben sind (Entscheid der SRK vom 10. März 1999, veröffentlicht in VPB 63.92 S. 864). Nicht anders verhalte es sich umso mehr, wenn eine Leistung als Ganzes Komponenten vereint, die allesamt steuerpflichtig sind, jedoch einerseits dem Normalsatz und andererseits dem reduzierten Steuersatz unterliegen (Entscheid der SRK [2002-034] vom 25. April 2003 E. 2c).

So können nach Rechtsprechung und Lehre mehrwertsteuerlich an sich unterschiedlich zu beurteilende Leistungen auch dann einheitlich zu besteuern sein, wenn sie zueinander im Verhältnis von Haupt- und Nebenleistung stehen. Nebenleistungen teilen mehrwertsteuerrechtlich das Schicksal der Hauptleistung, wenn sie im Verhältnis zu dieser nebensächlich sind, mit dieser in einem engen Zusammenhang stehen, diese wirtschaftlich ergänzen, verbessern oder abrunden und mit dieser üblicherweise vorkommen (statt vieler: Entscheid der SRK vom 22. April 2002, veröffentlicht in VPB 66.95 S. 1126; zum Ganzen: s. auch Camenzind/Honauer/Vallender, Handbuch zum neuen Mehrwertsteuergesetz (MWSTG), Bern/Stuttgart/Wien 2000, Rz. 114 ff., mit Hinweisen).

Die Beurteilung der Fragen, ob Einheitlichkeit der Leistung anzunehmen ist oder wann eine mit der Hauptleistung zu erfassende Nebenleistung vorliegt, erfolgt in Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Dem Charakter der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer folgend, hat die Beurteilung zudem primär aus der Sicht des Verbrauchers zu erfolgen. Es ist zu prüfen, ob ein Leistungskomplex nach allgemeiner Verkehrsauffassung von einer bestimmten Verbrauchergruppe typischerweise als einheitliche Leistung verstanden wird. Der subjektive Parteiwillen ist sekundär. Nicht massgebend sind schliesslich die Wertverhältnisse der

einzelnen Leistungen, auch wenn in vielen Fällen der Wert der Nebenleistung geringer ist als jener der Hauptleistung (s. Urteil des Bundesgerichts 2A.452/2003 vom 4. März 2003 E. 3.2).

2.4 Die Steuer wird vom Entgelt berechnet. Dazu gehört alles, was der Leistungsempfänger oder ein Dritter für ihn als Gegenleistung für die Leistung aufwendet. Die Gegenleistung umfasst auch den Ersatz aller Kosten, selbst wenn diese gesondert in Rechnung gestellt werden (Art. 26 Abs. 1 und 2 MWSTV). Nur jene Zuwendungen des Abnehmers gehören nicht zum steuerbaren Entgelt, die keinen ursächlichen Zusammenhang mit der steuerbaren Leistung aufweisen und ihren Rechtsgrund in einem selbständigen, von der Leistung unabhängigen Leistungsaustauschverhältnis haben. Getreu dem Wesen der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer ist auch hier wiederum die Sicht des Verbrauchers vermehrt ins Zentrum zu rücken (s. E. 2.3 hievor). So sieht denn das anwendbare Recht vor, zum Entgelt gehöre alles, was der Verbraucher für die Leistung aufwendet, und nicht etwa, was der Erbringer dafür erhält (Art. 26 Abs. 2 MWSTV). Begriff und Umfang des Entgelts ist folglich aus der Sicht des Abnehmers zu definieren (Camenzind/Honauer, Handbuch zur Mehrwertsteuer (MWST), Bern 1995, Rz. 761; Dieter Metzger, Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz, Muri/Bern 2000, S. 110 Rz. 3). Berechnungsgrundlage ist letztlich, was der Verbraucher (Abnehmer) bereit oder verpflichtet ist, für die erhaltene Leistung aufzuwenden bzw. um die Leistung zu erhalten (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1386/2006 vom 3. April 2007 E. 2.3, mit Hinweisen).

Beim Tausch von Gegenständen und bei tauschähnlichen Umsätzen gilt der Wert jeder Lieferung oder jeder Dienstleistung als Entgelt für die andere Lieferung oder die andere Dienstleistung (Art. 26 Abs. 4 MWSTV). Bei Tausch- und tauschähnlichen Geschäften ist der Marktwert der ausgetauschten Leistungen massgebend. Besteht also das Entgelt für eine Leistung anstelle der Geldzahlung darin, dass ein Gegenstand zum Gebrauch überlassen wird, fällt dessen Mietwert in die Steuerbemessungsgrundlage, welcher sich am Marktwert orientiert und nicht daran, was die Parteien vereinbart haben (s. Kommentar des EFD vom 22. Juni 1994 zur MWSTV, ad Art. 26 Abs. 4, sowie Bericht vom 28. August 1996 der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats [WAK-N] zur parlamentarischen Initiative [Parlamentarische Initiative Dettling, 93.461], ad Art. 31 Abs. 4; Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., Rz. 926; Ueli Manser, in mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, ad Art. 33 Abs. 4 Rz. 1). Jedem der beiden Leistungserbringer ist die Gegenleistung des andern soviel wert wie die eigene, weshalb sie grundsätzlich je vollumfänglich Bemessungsgrundlage der Steuer bilden (s. Urteil des Bundesgerichts 2A.150/2001 vom 13. Februar 2002 E. 7a).

2.5 Verwendet der Steuerpflichtige Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen, so kann er in seiner Steuerabrechnung die ihm von anderen Steuerpflichtigen mit den Angaben nach Art. 28

MWSTV in Rechnung gestellte Steuer für Lieferungen und Dienstleistungen abziehen (Art. 29 Abs. 1 und 2 MWSTV).

Vom Grundsatz, dass die Vorsteuer nur dann geltend gemacht werden kann, wenn die Eingangsleistung von einem Steuerpflichtigen stammt, macht Art. 29 Abs. 4 MWSTV eine Ausnahme. Danach kann der steuerpflichtige Leistungsempfänger, der bei nicht steuerpflichtigen Landwirten Erzeugnisse der Landwirtschaft für steuerbare Ausgangsleistungen bezogen hat, 2% (2,3% ab 1. Januar 1999) des ihm in Rechnung gestellten Betrages als Vorsteuer abziehen.

2.6

2.6.1 Nach dem anwendbaren Recht gehören Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand nicht zum steuerbaren Entgelt (Art. 26 Abs. 6 Bst. b MWSTV). Demgegenüber hat ein Steuerpflichtiger seinen Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen, soweit er Subventionen oder andere Beiträge der öffentlichen Hand erhält (Art. 30 Abs. 6 MWSTV).

Das Bundesgericht schützte diese Bestimmungen der Mehrwertsteuerverordnung in konkreten Anwendungsakten und hat die entgegengerichteten Entscheide der SRK aufgehoben. Handle es sich bei Subventionen um Beiträge, die ohne eine entsprechende marktwirtschaftliche Gegenleistung (aber zur Erreichung bestimmter, im öffentlichen Interesse liegender Zwecke) ausgerichtet werden, sei es folgerichtig, dass solche Subventionen nicht in die Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer einfliessen und daher vom Entgelt ausgenommen sind. Bei solchen Subventionen sei zudem der Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen. Würde auf Gegenständen und Dienstleistungen, die mit Subventionsgeldern finanziert (erworben) worden sind, der Vorsteuerabzug zugelassen, könne die Steuerbelastung auf den bezogenen Leistungen mit dem Vorsteuerabzug rückgängig gemacht werden. Das führe faktisch zu einer echten Befreiung im Inland, was unzulässig sei. Es müsse verhindert werden, dass subventionierte Steuerpflichtige bei ihren Abrechnungen jeweils einen Vorsteuerüberschuss aufweisen und auf diese Weise zu einer weiteren - indirekten - „Subventionierung“ gelangen könnten (BGE 126 II 450 ff. E. 6).

Wenngleich es verfassungsrechtlich und steuertechnisch ausgeschlossen ist, dass ein Vorgang, der - mangels Entgeltlichkeit - nicht im Geltungsbereich der Mehrwertsteuer liegt, eine verhältnismässige Vorsteuerabzugskürzung zur Folge haben kann (ausführlich: Entscheid der SRK [2000-142] vom 14. Juni 2001 E. 2), hat der Gesetzgeber diese Regelung ins Gesetz aufgenommen (Art. 38 Abs. 8 MWSTG).

2.6.2 Immerhin ist auch gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung zur Beantwortung der Frage, ob überhaupt eine solche Subvention vorliegt, die eine verhältnismässige Vorsteuerkürzung des Empfängers zur Folge hat, durchaus zutreffend zunächst zu prüfen, ob das Tatbestandsmerkmal der Entgeltlichkeit gegeben ist (s. E. 2.1 und 2.2 hievor). Stellt der Geldfluss mehrwertsteuerliche Gegenleistung einer Leistung dar, ist

ausgeschlossen, dass er gleichzeitig eine Subvention darstellt. Der enge innere Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung sei bei der Subvention nicht gegeben. Subventionen seien Beiträge der öffentlichen Hand, die ohne entsprechende marktwirtschaftliche Gegenleistung ausgerichtet werden. Der Subventionsgeber wolle damit beim Subventionsempfänger ein bestimmtes Verhalten hervorrufen, das zur Erreichung eines bestimmten Zieles als geeignet erscheint; diese Zielsetzung müsse im öffentlichen Interesse liegen und werde mit der Subventionierung zu verwirklichen versucht. Abgesehen von dieser Verhaltensbindung erfolge die Subventionierung aber ohne Gegenleistung (Urteil des Bundesgerichts vom 30. September 2003 E. 2.2, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 74 523, mit Hinweisen).

2.6.3 Als Subventionen im Sinne von Art. 26 Abs. 6 Bst. b MWSTV gelten gemäss Rechtsprechung insbesondere auch Ausfuhrbeiträge, welche als agrarpolitische Massnahme im Bereich der Unterstützung der schweizerischen Landwirtschaft geleistet werden und die Differenz zwischen den höheren Inlandpreisen und den tiefen Weltpreisen ausgleichen sollen. Konkret wird mit der Subvention der Export von Erzeugnissen der Nahrungsmittelindustrie aus schweizerischen Landwirtschaftsprodukten gezielt gefördert. Diesfalls sind sie nicht mit spezifischen Leistungen verknüpft, welche der Beitragsempfänger gegenüber der öffentlichen Hand zu erbringen hätte. Vielmehr geht es um die Förderung des Exportes von Erzeugnissen der Nahrungsmittelindustrie aus schweizerischen Landwirtschaftsprodukten als öffentliches Interesse. Somit liegt den Beiträgen kein Leistungsaustauschverhältnis zu Grunde. Nicht entscheidend ist dabei, ob die fraglichen Ausfuhrbeiträge auf der Differenz zwischen den höheren Inlandpreisen und den tieferen Weltmarktpreisen oder nach anderen Faktoren bemessen werden (Urteil des Bundesgerichtes vom 11. Februar 2002, veröffentlicht in ASA 73 150 ff. E. 1.3 und 2.3; Entscheid der SRK vom 14. Januar 2005, veröffentlicht in VPB 69.88 E. 2a bb). Soweit also derartige Lieferungen ins Ausland subventioniert worden sind, ist die Vorsteuer im Umfang der erhaltenen Beiträge verhältnismässig zu kürzen (vgl. zum Ganzen das Urteil des Bundesgerichts, a.a.O., veröffentlicht in ASA 73 151 E. 2.1 f.; ferner auch Entscheid der SRK [2000-136] vom 14. Juni 2001 E. 4a).

Soweit das Mehrwertsteuergesetz Anwendung findet, gelten indes Erstattungen, Beiträge und Beihilfen bei Lieferungen ins Ausland, deren Umsätze befreit sind, nicht mehr als Subventionen oder Beiträge der öffentlichen Hand (Art. 38 Abs. 8 letzter Satz MWSTG), welche eine verhältnismässige Kürzung der Vorsteuer zur Folge hätten.

3. Im vorliegenden Fall bestreitet die Beschwerdeführerin zunächst die Nachforderung der ESTV in Höhe von Fr. 173'013.-- betreffend die Kühlanlagen.

3.1 Die Beschwerdeführerin bezieht bei den Milchproduzenten (Landwirten) gegen Geldzahlung frische Milch. Daneben überlässt sie den Landwirten auf deren Hof eine Kühlanlage zum Gebrauch. Der Landwirt speist die

Milch zweimal täglich in die Kühlanlage. Da die Milch dank der Anlage weniger schnell verdirbt, braucht sie durch die Beschwerdeführerin nur alle zwei Tage - statt zweimal täglich - abgeholt zu werden. Die Installations-, Energie-, Unterhalts-, Reparatur- und Versicherungskosten der Kühlanlage gehen zu Lasten des Milchproduzenten. Die Grösse der Kühlanlage ist dem Milchkontingent des Landwirts angepasst. Nach 10 Jahren geht die Kühlanlage ohne weitere Kostenfolgen ins Eigentum des Milchproduzenten über (vgl. Mustervereinbarungen, Einsprachebeilagen 3 und 4). Wird das Milchlieferverhältnis vor Ablauf dieser Frist aufgelöst, wird die Anlage demontiert (bis 1996) bzw. dem Landwirt zum Restwert verkauft (ab 1996).

3.2 Unbestrittenermassen überlässt die Beschwerdeführerin in den fraglichen Fällen jeweils dem Landwirt die Kühlanlage zum Gebrauch, ohne ein entsprechendes Mietentgelt zu verlangen. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin bedarf es zur Annahme eines mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausches nicht zwingend eines Entgelts in Form der Geldzahlung. Wird die Leistung wie im vorliegenden Fall in Naturalien abgegolten, liegt ein Tausch oder ein tauschähnlicher Umsatz vor, welcher der Mehrwertsteuer ebenso unterliegt (E. 2.4 hievor). Die Gegenleistung des Milchproduzenten besteht aus einer Mehrzahl von Komponenten, die tatsächlich und wirtschaftlich eng zusammengehören und so ineinander greifen, dass sie mehrwertsteuerlich als unteilbares Ganzes anzusehen sind (s. E. 2.3 hievor): So hat der Landwirt a) die Milch der Haltbarkeit wegen in die ihm zur Verfügung gestellte Kühlanlage zu speisen, b) dafür zu sorgen, dass die Anlage einwandfrei funktioniert und stets den hygienischen Anforderungen entspricht, c) vorab zu akzeptieren, dass eine solche Kühlanlage auf seinem Hof überhaupt installiert wird und d) die gesamten Kosten der Anlage zu tragen. Alle diese Komponenten bilden folglich die Gegenleistung des Milchproduzenten.

Die Leistung der Beschwerdeführerin, das Überlassen der Kühlanlage zum Gebrauch, ist mit der Gegenleistung des Milchproduzenten zweifelsfrei in der durch die Rechtsprechung und Lehre geforderten Weise innerlich verknüpft (E. 2.2 hievor). Mit Recht geht die Vorinstanz entsprechend von einem mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausch aus. Indem die Beschwerdeführerin einen solchen Leistungsaustausch in Abrede stellt, geht sie dem Gesagten zufolge fehl.

3.3 Es bleibt, die Steuer für die Leistung der Beschwerdeführerin zu bemessen. Beim vorliegenden tauschähnlichen Umsatz gilt der Marktwert der Gegenleistung des Landwirts als Entgelt für die Leistung der Beschwerdeführerin (E. 2.4). Für die Gegenleistung kann aufgrund ihrer Natur und Beschaffenheit ein Marktwert kaum beziffert werden. Da sie im Austausch mit der Leistung der Beschwerdeführerin erbracht wird, rechtfertigt es sich im vorliegenden Fall jedoch, die Wertbestimmung der Leistung des Milchproduzenten am Wert der Leistung der Beschwerdeführerin zu orientieren. Denn jedem der beiden Leistungserbringer ist die Gegenleistung des andern soviel wert wie die eigene (E. 2.4 hievor). Der sowohl nach dem Willen des Gesetzgebers als auch nach der in der Lehre vertretenen Auffassung massgebende Marktwert für die zum Gebrauch

überlassene Kühlanlage widerspiegelt sich bei tauschähnlichen Geschäften im entsprechenden Mietentgelt, wie es unter unabhängigen Dritten vereinbart worden wäre (E. 2.4 hievor) und wie es die ESTV zur Bestimmung der Nachforderung veranschlagte. Mit dem Hinweis, dass dieses Mietentgelt lediglich als Hilfe zur Wertbestimmung der - Steuerbemessungsgrundlage der Leistung der Beschwerdeführerin bildenden - Gegenleistung durch den Milchproduzenten herhalten kann, ist der Standpunkt der Vorinstanz folglich zu stützen. Die ESTV verletzt im Ergebnis kein Bundesrecht, wenn sie für die steuerbare Leistung (Überlassung zum Gebrauch von Kühlanlagen an ihre Milchproduzenten) die Steuer jeweils nach dem Mietentgelt veranschlagte, wie es unter unabhängigen Dritten vereinbart worden wäre.

Indem die Beschwerdeführerin dafür hält, die "Gegenleistung müsste sich am tatsächlichen Vorteil des Milchproduzenten berechnen, der lediglich in der einfachen Reinigungsmöglichkeit der Hofkühlanlage besteht", verkennt sie im Wesentlichen zweierlei: Die Steuer ist erstens nach dem Wert der Gegenleistung zu berechnen, der sich nicht nur nach den Vorteilen bemisst, sondern beispielsweise auch nach allen Kosten, die dem Landwirt im Zusammenhang mit der Kühlanlage entstehen (E. 2.4 hievor). Zweitens ziehen die Milchproduzenten aus dem Gebrauch der Kühlanlage weit mehr Vorteile als jener, den die Beschwerdeführerin schildert. Sie räumt an anderer Stelle gerade selbst ein, der Landwirt könne dank der Anlage gegenüber einem neuen Milchabnehmer bessere Vertragskonditionen aushandeln. Überdies kann der Milchproduzent unter Gebrauchnahme der Kühlanlage seine Milch konstant kühl lagern und die Qualitäts-anforderungen besser erfüllen. Ferner zieht nicht nur die Beschwerde-führerin, sondern auch der Landwirt sowohl aus praktischer als auch aus wirtschaftlicher Sicht den Vorteil, dass infolge der längeren Haltbarkeit die Milch nur noch alle zwei Tage abgeholt wird statt zweimal täglich. Ein weiterer Vorteil liegt im Umstand begründet, dass die Anlage nach 10 Jahren ohne weitere Kostenfolgen ins Eigentum des Milchproduzenten übergeht u.s.w. Könnte der Milchproduzent jeweils diese und weitere Vorteile nicht aus der Kühlanlage ziehen, würde er diese kaum auf seinem Hof akzeptieren. Da nun aber diese Vorteile wertmässig kaum zu beziffern sind, erscheint - wie dargelegt - nicht als unzulässig, sich für die Steuerbemessung am Wert der eigenen Leistung der Beschwerdeführerin zu orientieren.

Die Beschwerde ist in diesem Punkt abzuweisen.

4. Ferner beanstandet die Beschwerdeführerin die Nachforderung in Höhe von Fr. 1'965'696.-- betreffend Vorsteuerabzugskürzung im Zusammen-hang mit Subventionen.

4.1 Die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz sind sich offensichtlich darin einig, dass Subventionen, die direkt der Rohstoffverbilligung dienen, zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs in Höhe von lediglich 2% (ab 1. Januar 1999: 2,3%) der erhaltenen Subventionen führen. So ist die Beschwerdeführerin in der massgeblichen Zeit für die bezogenen

Grundstoffe vorgegangen und die ESTV hat die Vorgehensweise akzeptiert. Derartige Beiträge an die Beschwerdeführerin bzw. die Rechtmässigkeit der entsprechenden Vorsteuerkürzung in Höhe von lediglich 2 bzw. 2,3% bilden im vorliegenden Verfahren nicht Streitgegenstand und werden durch das Bundesverwaltungsgericht auch nicht überprüft. Im Streit liegen vielmehr Subventionen an die Beschwerdeführerin, welche die durch sie produzierten (oder zu produzierenden) Waren betreffen. Die ESTV hält dafür, diese Subventionen verbilligten den Preis der Produkte oder förderten deren Absatz. Dies führe in Anwendung von Art. 30 Abs. 6 MWSTV zu einer Vorsteuerabzugskürzung im Verhältnis der erhaltenen Beiträge zum Gesamtumsatz. Die Beschwerdeführerin hält entgegen, auch bei diesen Subventionen sei der Vorsteuerabzug lediglich im Umfang von 2 bzw. 2,3% zu kürzen, denn die produktegebundenen Beiträge hätten ebenfalls zum Ziel, den Milchpreis und damit den Rohstoff zu stützten; sie stellten folglich gleicherweise Rohstoffverbilligungen und keine Industriebeihilfen dar. Zu beurteilen ist im vorliegenden Fall die Frage nach der Vorsteuerabzugskürzung der umstrittenen Beiträge an die Beschwerdeführerin, welche an ihre Produkte gebunden sind. Mit Recht macht die Beschwerdeführerin nicht geltend, die ESTV habe Beiträge, die eigentliche Rohstoffverbilligungen im beschriebenen Sinn darstellten, irrtümlicher-weise als produktegebundene erfasst.

4.2 Soweit die Beschwerdeführerin vorliegend Ausfuhrbeiträge und Ausfuhrbeihilfen auf Käse, Dauermilchwaren, Joghurt, Vollmilchpulver etc. vereinnahmte, ist ohne Weiteres auf die einschlägige Rechtsprechung (E. 2.6.3 hievor) zu verweisen und die Beschwerde abzuweisen. Nicht anders verhält es sich mit Bezug auf die weiteren Beiträge, welche allesamt auf eine Inlandverbilligung der Milchprodukte der Beschwerdeführerin hinzielen, unabhängig davon, ob sie nach Massgabe der Menge des hergestellten (herzustellenden) Produktes oder nach Massgabe der für dieses Produkt verarbeiteten Milchmenge ausgerichtet werden. Bei den fraglichen Beiträgen handelt es sich um einen typischen Fall von Zuwendungen, die gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung als Subventionen oder andere Beiträge der öffentlichen Hand im Sinne des Mehrwertsteuerrechts mit der Folge einer verhältnismässigen Vorsteuerabzugskürzung zu gelten haben. Zweifelsfrei werden sie sowohl nach ihrer Art als auch nach ihrer Berechnungsweise ohne eine entsprechende marktwirtschaftliche Gegenleistung ausgerichtet, verfolgen aber im öffentlichen Interesse liegende Zwecke (E. 2.6.2 hievor). Konkret wird mit diesen Subventionen der Absatz von Erzeugnissen der Nahrungsmittelindustrie aus schweizerischen Landwirtschaftsprodukten gezielt gefördert. Die fraglichen Beiträge liegen folglich in wirtschaftspolitischen Überlegungen und damit im öffentlichen Interesse begründet. Sie sind nicht mit spezifischen Leistungen verknüpft, welche die Beschwerdeführerin als Beitragsempfängerin gegenüber der öffentlichen Hand zu erbringen hätte. Somit liegt den Beiträgen kein mehrwertsteuerliches Leistungsaustauschverhältnis zu Grunde und die Beschwerdeführerin hat nach höchstrichterlicher Rechtsprechung ihre Vorsteuerabzüge verhältnis-

mässig zu kürzen. Die Beschwerde ist diesbezüglich ebenfalls abzuweisen.

4.3 Was die Beschwerdeführerin dagegen vorbringt, vermag nicht durchzudringen.

Im Wesentlichen hält sie dafür, die fraglichen Subventionen zielten einzig auf eine Stützung des Milchpreises bzw. der schweizerischen Milchproduktion ab und nicht der nachgelagerten Verarbeitungs- und Handelsstufen. Dies ergäbe sich bereits daraus, dass die Beihilfen aus dem Agrarkredit stammten, für dessen Verteilung das Bundesamt für Landwirtschaft zuständig sei, sowie aus dem Titel der Verordnung, in welcher die Beihilfen geregelt seien ("Milchpreisstützungsverordnung"). Am Ziel, den Milchpreis zu stützen, ändere nichts, wenn die vorliegenden Beihilfen am Verarbeitungsprodukt bemessen werden. Die fraglichen Subventionen seien deshalb steuerlich ebenfalls als eigentliche Rohstoffverbilligungen zu behandeln.

Ohne die Rechtmässigkeit der Vorsteuerabzugskürzung im Umfange von lediglich 2 bzw. 2.3% im Falle solcher Rohstoffverbilligungen hier zu bestätigen, ist doch auf einen wesentlichen Unterschied hinzuweisen. Die Verbilligungsbeiträge für den Rohstoff Milch betreffen die Leistungseingangsseite der Beschwerdeführerin und finanzieren damit lediglich die Gestehungskosten des Urproduktes Milch. Demgegenüber betreffen die produktebezogenen Beiträge die Leistungsausgangsseite der Beschwerdeführerin und finanzieren je nach Höhe indirekt auch einen Teil der Produktionskosten und Investitionen. Angesichts der höchstrichterlichen Rechtfertigung der geltenden Subventionsregelung (E. 2.6.1 hievor) ist in solchen Fällen zwingend der Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen. Unmassgeblich ist unter diesen Umständen, ob beabsichtigtes Ziel der strittigen Beiträge die Stützung des Milchpreises ist, wenn dies denn in der von der Beschwerdeführerin behaupteten strengen Exklusivität überhaupt zutrifft. Massgebend ist mehrwertsteuerlich allein, dass die Beiträge die Leistungsausgangsseite der Beschwerdeführerin betreffen und so tatsächlich den Absatz ihrer Produkte fördern (E. 4.2 hievor).

Überdies ist der Beschwerdeführerin entgegenzuhalten, dass das Bundesgericht die verhältnismässige Kürzung des Vorsteuerabzugs, wie er für Subventionen in Art. 30 Abs. 6 MWSTV vorgesehen ist, ohnehin selbst dann bejaht, wenn sie zwar produktebezogen ausgerichtet werden, aber die Beschaffung der Rohstoffe verbilligen. Das Produkt bleibe durch die staatlichen Beiträge verbilligt, auch wenn nur die Beschaffung des Rohstoffes und nicht die Warenherstellung subventioniert werde (Urteil des Bundesgerichts, a.a.O., veröffentlicht in ASA 73 152 E. 2.3).

5. Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen. Die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 10'000.-- sind der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Eine Parteientschädigung an die Beschwerdeführerin ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG a contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Die Verfahrenskosten im Betrage von Fr. 10'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 10'000.-- verrechnet.
3. Der Beschwerdeführerin wird keine Parteientschädigung zugesprochen.
4. Dieses Urteil wird eröffnet:
   - der Beschwerdeführerin (mit Gerichtsurkunde)
   - der Vorinstanz (Ref-Nr. _____) (mit Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:	Die Gerichtsschreiberin:
Daniel Riedo	Iris Widmer

Rechtsmittelbelehrung
Urteile des Bundesverwaltungsgerichts können innert 30 Tagen seit der Eröffnung mit einer Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Schweizerischen Bundesgericht in Lausanne angefochten werden. Die Beschwerde ist unzulässig gegen Entscheide über die Stundung oder den Erlass von Abgaben. Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Sie muss spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Handen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben werden (vgl. Art. 42, 48, 54, 83 Bst. m und 100 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht [BGG]; SR 173.110).

Versand am: