[AZA 0/4]
2A.116/1999
126 II 443

46. Auszug aus dem Urteil der II. öffentlichrechtlichen Abteilung vom 25. August 2000 i.S. Eidgenössische Steuerverwaltung gegen Zentrum X. für Behinderte (Verwaltungsgerichtsbeschwerde)

Mehrwertsteuer. Leistungen eines Behindertenheims.
Subventionen. Spenden.
Art. 14 Ziff. 6 und 7 MWSTV: Von der Steuer ausgenommene Umsätze eines Behindertenheims (E. 2-4). Anforderungen andie Rechnungsstellung (E. 5).
Begriff des Leistungsaustausches (E. 6a). Subventionensind nicht Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer.
Verhältnismässige Kürzung des Vorsteuerabzugs bei Subventionen. Verfassungsmässigkeit von Art. 26 Abs. 6 lit. b und Art. 30 Abs. 6 MWSTV (E. 6b-6d). Vergleich mit demdeutschen Umsatzsteuerrecht (E. 6e) und der europäischen Richtlinienregelung (E. 6f). Betriebsbeiträge der Invalidenversicherung gemäss Art. 73 Abs. 2 lit. b und c IVG sind Subventionen (E. 7).
Mehrwertsteuerrechtliche Behandlung von Spenden, Legatenund anderen freiwilligen Zuwendungen von Dritten ankaritative Organisationen (E. 8).
Art. 47 Abs. 3 MWSTV: Keine rückwirkende Änderung der Abrechnungsart bei Abrechnung nach Pauschalsteuersätzen (E. 9).

Taxe sur la valeur ajoutée. Prestations d'un home pourhandicapés. Subventions. Libéralités.
Art. 14 ch. 6 et 7 OTVA: chiffres d'affaires d'un homepour handicapés exclus du champ de l'impôt (consid. 2-4).
Exigences pour la facturation (consid. 5).
Notion d'échange de prestations (consid. 6a). Lessubventions ne font pas partie de l'assiette de la taxe surla valeur ajoutée. Réduction proportionnelle de ladéduction de l'impôt préalable en matière de subventions.
Constitutionnalité de l'art. 26 al. 6 let. b et de l'art. 30 al. 6 OTVA (consid. 6b-d). Comparaison avec le droitallemand (consid. 6e) et avec la réglementation européenne(consid. 6f). Les contributions d'exploitation del'assurance-invalidité selon l'art. 73 al. 2 let. b et c LAI sont des subventions (consid. 7).
Mode d'imposition à la taxe sur la valeur ajoutée deslibéralités, legs et autres attributions bénévoles de tiersà des organisations caritatives (consid. 8).
Art. 47 al. 3 OTVA: pas de modification rétroactive dumode de calcul des décomptes en cas de décompte d'après lestaux d'impôt forfaitaires (consid. 9).

Imposta sul valore aggiunto; prestazioni effettuate daun istituto per andicappati. Sovvenzioni. Elargizioni.
Art. 14 cifre 6 e 7 OIVA: operazioni di un istituto perandicappati escluse dall'imposta (consid. 2-4). Esigenzeper la fatturazione (consid. 5).
Nozione di scambio di prestazioni (consid. 6a). Lesovvenzioni non costituiscono una base di calcolodell'imposta sul valore aggiunto. Riduzione proporzionaledella deduzione dell'imposta precedente in materia disovvenzioni.
Costituzionalità dell'art. 26 cpv. 6 lett. b edell'art. 30 cpv. 6 OIVA (consid. 6b-d). Raffronto con ildiritto tedesco (consid. 6e) e con le direttive dell'Unioneeuropea (consid. 6f). I sussidi d'eserciziodell'assicurazione invalidità secondo l'art. 73 cpv. 2lett. b e c LAI sono sovvenzioni (consid. 7).
Trattamento fiscale, sotto il profilo dell'imposta sulvalore aggiunto, di elargizioni, legati e altre prestazionibenevole di terzi ad organizzazioni caritative (consid. 8).
Art. 47 cpv. 3 OIVA: nessuna modifica retroattiva delmodo di calcolo dei rendiconti in caso di conteggio secondoaliquote forfettarie (consid. 9).

Das Zentrum X. für Behinderte ist eine Stiftung im Sinnevon Art. 80 ff. ZGB. Es bezweckt die Erziehung und Ausbildung geistig behinderter Kinder in einerheilpädagogischen Tagesschule sowie die Errichtung und Führung einer Anlehr- und Dauerwerkstätte und eines Wohnheims für Behinderte.
Aufgrund seiner Tätigkeit wurde das Zentrum X. für Behinderte gestützt auf Art. 17 der Verordnung vom 22. Juni1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, SR 641. 201) ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der

Eidgenössischen Steuerverwaltung eingetragen. Zusammen mitden Abrechnungen für das 1. und 2. Quartal 1995 vom 7. November 1995 brachte es zwölf vom Schweizerischen Verbandvon Werken für Behinderte (SV-WB) vorformulierte Vorbehaltegegenüber der geltenden Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung an.
Am 29. August 1996 erliess die Eidgenössische Steuerverwaltung einen Feststellungsentscheid, den sie mit Einspracheentscheid vom 12. November 1997 wie folgtbestätigte:

2.1 Die vom Einsprecher als Behindertenwohnheimerbrachte Beförderung von behinderten Heimbewohnern ist von der Mehrwertsteuerausgenommen, sofern die Beförderungsleistung nicht separat verrechnetwird, sondern im Pensionspreis enthalten ist.

- 445 -

2.2 Die vom Einsprecher als Tagesstätte für Behinderte, die nicht eine Art Arbeitstätigkeit, sondern eine betreute Tagesstrukturmit einem allfälligen Anteil an Beschäftigungstherapie anbietet, erbrachte Beförderung von Behinderten ist von der Mehrwertsteuerausgenommen, sofern die Beförderungsleistung nicht separat verrechnet wird, sondern im Pensionspreis resp. in der Tagespauschale enthalten ist.

2.3 Werden die Beförderungsleistungen separatverrechnet, so ist die Beförderung der Behinderten zu dem für die Beförderungallgemein massgebenden Steuersatz zu versteuern.

2.4 Die vom Einsprecher als Behindertenwerkstätteerbrachte Beförderung von Behinderten ist von der Steuer ausgenommen, wenn dazubesonders eingerichtete Fahrzeuge verwendet werden, ansonsten istdie Beförderung zum massgebenden Steuersatz zu versteuern.

2.5 Die durch den Einsprecher als Behindertenwohnheimund Tagesstätte für Behinderte an die Pensionäre erbrachtengastgewerblichen Leistungen sind von der Steuer ausgenommen, sofern diese im Pensionspreis resp. in der Tagespauschale enthalten sind und nicht separatverrechnet werden.

2.6 Die vom Einsprecher an Behinderte, die in der Behindertenwerkstätte arbeiten und nicht im angegliederten Wohnheim wohnen, erbrachten gastgewerblichen Leistungen sind zu dem für diese Leistungen allgemein massgebenden Steuersatz zu versteuern.

2.7 Die vom Einsprecher an sein Personal erbrachtengastgewerblichen Leistungen sind zu dem für diese Leistungen allgemeinmassgebenden Steuersatz zu versteuern, selbst wenn während den Mahlzeiten Betreuungsaufgaben ausgeübt werden müssen.

2.8 Lieferungen und Dienstleistungen, die zur Mittelbeschaffung an Basaren, Festen und ähnlichen Feiern erbracht werden, sind steuerbare Umsätze, die zu den für die jeweilige Leistungmassgebenden Sätzen zu versteuern sind.

2.9 Die nicht direkt einer steuerbaren Tätigkeitzuordenbaren Vorsteuern müssen im Verhältnis zu den erhaltenen Subventionen und anderen Beiträgen der öffentlichen Hand gekürzt werden.

2.10 Die nicht direkt einer steuerbaren Tätigkeitzuordenbaren Vorsteuern müssen im Verhältnis zu den erhaltenen Spenden, Legaten und anderen freiwilligen Zuwendungen gekürzt werden.

2.11 Die beim Einsprecher angewendeten Pauschalsteuersätze wurden von der ESTV korrekt ermittelt.

2.12 Der Einsprecher rechnet seit dem 1. Januar 1995, auf eigenen Antrag hin, mit Pauschalsteuersätzen ab und hat bis mindestenszum 31. Dezember 1997 nach dieser Art mit der ESTV abzurechnen.

2.13 Der Einsprecher ist ein einheitliches Steuersubjekt und hat alle von ihm erzielten steuerbaren Umsätze zu den massgebenden Sätzen zu versteuern.

Eine Beschwerde des Zentrums X. für Behinderte hiess die Eidgenössische Steuerrekurskommission mit Urteil vom 3. Februar 1999 teilweise gut.
Die Eidgenössische Steuerrekurskommission hieltzusammenfassend fest, bei den in Frage stehenden Subventionen - Betriebsbeiträge der Invalidenversicherung -gehe es um sog. unechte Subventionen. Diese seienzusätzliches Entgelt für Leistungen, die das Zentrum X. für Behinderte gegenüber den behinderten Personen erbringe unddie nach Art. 14 Ziff. 7 MWSTV von der Steuer unechtbefreit seien. Sie könnten daher auch keine Kürzung des Vorsteuerabzuges bewirken. Soweit Art. 26 Abs. 6 lit. b MWSTV unechte Subventionen von der Bemessungsgrundlageausnehme und Art. 30 Abs. 6 MWSTV bei Subventionen eineverhältnismässige Kürzung des Vorsteuerabzuges vorschreibe, seien diese Vorschriften verfassungswidrig.
Spenden könnten keine Vorsteuerkürzung im Sinne der Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung zur Folgehaben. Entweder erfolgten Spenden ausserhalb eines Leistungsaustausches (in diesem Fall seien siemehrwertsteuerrechtlich irrelevant) oder dann seien sie die Gegenleistung für eine mehrwertsteuerpflichtige Leistung(und gehörten diesfalls zur Bemessungsgrundlage). Die Zuwendungen an das Zentrum X. für Behinderte unter dem Titel Spenden seien nach diesen Kriterien auseinander zuhalten.
Die hier fraglichen Beförderungs- und Verpflegungsleistungen an Behinderte, die in der Behindertenwerkstätte arbeiten, aber nicht im Behindertenheim wohnen, seien gemäss Art. 14 Ziff. 7 MWSTVvon der Steuer unecht befreit. Die Anordnung der Eidgenössischen Steuerverwaltung, dass Leistungen gemäss Art. 14 Ziff. 7 MWSTV einheitlich zu fakturieren seien, seisachgerecht. Bei Missachtung durch den Steuerpflichtigenhabe die Eidgenössische Steuerverwaltung den Anteil dersteuerpflichtigen bzw. unecht befreiten Komponentenallenfalls nach pflichtgemässem Ermessen zu schätzen.
Gegen diesen Entscheid führt die Eidgenössische Steuerverwaltung Verwaltungsgerichtsbeschwerde.
Das Bundesgericht heisst die Beschwerde gut, soweit esdarauf eintritt, hebt den angefochtenen Entscheid auf undbestätigt den Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung.

Aus den Erwägungen:

2.- Zwischen den Parteien ist in erster Linieumstritten, in welchem Umfang die vom Beschwerdegegnergegenüber invaliden Personen erbrachten Beförderungsleistungen undgastgewerblichen Leistungen von der Steuer ausgenommen sind.
a) Im System der Mehrwertsteuer unterliegen nach Art. 4 MWSTV grundsätzlich alle von einem Steuerpflichtigengetätigten entgeltlichen Umsätze der Steuer. Gewisse Umsätze sind von der Steuer befreit (mit Anspruch auf Vorsteuerabzug, Art. 15 MWSTV), andere Umsätze sind von der Steuer ausgenommen (ohne Anspruch auf Vorsteuerabzug, Art. 13 und 14 MWSTV). Zu den nach Art. 14 MWSTV von der Steuerausgenommenen Umsätzen gehören unter anderen:

6. die Beförderung von kranken, verletzten oderinvaliden Personen in dafür besonders eingerichteten Fahrzeugen;

7. die von Einrichtungen der Sozialfürsorge und Sozialhilfe sowie der sozialen Sicherheit erbrachten Leistungen mit Einschlussder Leistungen von gemeinnützigen Alters-, Wohn- und Pflegeheimen.

Es geht um unechte Befreiungen, weil die Vorsteuer nichtabgezogen werden kann (Art. 13 MWSTV).
b) Die Leistungen eines gemeinnützigen Wohnheims sindnach Art. 14 Ziff. 7 MWSTV von der Steuer explizitausgenommen. Als Wohnheim im Sinne dieser Vorschrift giltunbestrittenermassen auch das vom Beschwerdegegnerbetriebene Wohnheim für behinderte Personen. Die Beschwerdeführerin legt mit Recht dar, dass das Behindertenwohnheim anstelle des bisherigen Versorgersauftritt, weil dieser aus verschiedenen Gründen nicht mehrin der Lage ist, der behinderten Person Unterkunft und Verpflegung zukommen zu lassen. Die vom Behindertenheim im Rahmen des Heimvertrages erbrachten Leistungen stellen ein Leistungspaket dar, mit welchem die grundlegenden Bedürfnisse für ein menschenwürdiges Leben abgedeckt werdensollen. Bestandteile dieser Leistungen sind auch die im Heimvertrag enthaltenen gastgewerblichen Leistungen und Transportleistungen. Mit den Leistungen eines Behindertenheimes vergleichbarsind auch die Leistungen, welche der Beschwerdegegner als Tagesstätte für Behinderte erbringt. Weitere Leistungenerbringt der Beschwerdegegner im Rahmen der von ihmbetriebenen Behindertenwerkstätte, wobei diese Leistungenihren Grund hauptsächlich im Arbeits-

verhältnis zwischen dem Beschwerdegegner und der behinderten Person haben. Der Beschwerdegegner führt im
Rahmen dieses Arbeitsverhältnisses einerseits Beförderungen aus, indem erdie betreffende Person zu Hause abholt und an den Arbeitsort und wieder nach Hause führt; andererseitserbringt er gastgewerbliche Leistungen, indem er sie am Arbeitsort verpflegt.

3.- Zu prüfen ist, welche dieser Leistungen nach Art. 14 Ziff. 6 und 7 MWSTV von der Steuer ausgenommen sind. Die Beschwerdeführerin hat im Einspracheentscheid (Dispositiv Ziff. 2.1 und 2.2) festgehalten, dass Beförderungsleistungen und gastgewerbliche Leistungen, dieder Beschwerdegegner im Rahmen seines Behindertenwohnheimesoder seiner Tagesstätte gegenüber seinen Pensionärenerbringt, von der Steuer ausgenommen sind, sofern diese Leistungen im Pensionspreis bzw. in der Tagespauschaleenthalten sind. Es handelt sich um Leistungen - Beförderungen, Verpflegungen -, welche der Beschwerdegegnerals Einrichtung der Sozialfürsorge und Sozialhilfe im Sinnevon Art. 14 Ziff. 7 MWSTV erbringt und die zu Recht von der Steuer ausgenommen werden. Das entspricht auch der Auffassung der Vorinstanz, welche den Einspracheentscheidin diesen Punkten bestätigt hat.

4.- a) Hingegen hat die Beschwerdeführerin die Beförderung von behinderten Personen, die in der Behindertenwerkstätte des Beschwerdegegners arbeiten, alssteuerpflichtig erklärt, es sei denn, die Beförderungerfolge in dafür besonders eingerichteten Fahrzeugen im Sinne von Art. 14 Ziff. 6 MWSTV (Einspracheentscheid Dispositiv Ziff. 2.4). Ebenso sind nach Ansicht der Beschwerdeführerin die gastgewerblichen Leistungen für diebehinderten Personen, die in der Behindertenwerkstättebeschäftigt sind und nicht im angegliederten Wohnheimwohnen, zu versteuern (Einspracheentscheid Dispositiv Ziff. 2.6). Die Vorinstanz hat den Einspracheentscheid in diesen Punkten korrigiert. Nach ihrer Auffassung sind keine Gründedafür ersichtlich, vergleichbare oder identische Leistungenunterschiedlich zu behandeln, nur weil in einem Fall diebehinderte Person im Wohnheim des Beschwerdegegnersbeherbergt ist und im anderen Fall nicht. In beiden Fällensei die Steuerausnahme im Rahmen der sozialen Zielsetzungendes Art. 14 Ziff. 7 MWSTV zu gewähren.
Es ist somit zu entscheiden, ob die Voraussetzungen von Art. 14 Ziff. 7 MWSTV für die Steuerausnahme auch dannerfüllt sind, wenn die Behindertenwerkstätte gegenüberexternen, nicht im angegliederten Wohnheim untergebrachten Personen Beförderungs- und Verpflegungsleistungen erbringt.
b) Art. 13 Ziff. 6 und 7 des Entwurfs zur Mehrwertsteuerverordnung vom 28. Oktober 1993 (jetzt Art. 14 Ziff. 6 und 7 MWSTV) sah Steuerausnahmen vor für:

6. die Beförderung von kranken und verletzten Personenin dafür besonders eingerichteten Fahrzeugen;

- 449 -

7. die mit der Sozialfürsorge und Sozialhilfe sowie dersozialen Sicherheit verbundenen Umsätze, mit Einschluss der Umsätze von Alters- und Pflegeheimen.

Im Vernehmlassungsverfahren zum Verordnungsentwurf überdie Mehrwertsteuer vom 28. Oktober 1993 wurde verlangt, dass in Ziff. 6 auch die Beförderung von invaliden Personeneinzubeziehen sei, weshalb Art. 14 Ziff. 6 in derdefinitiven Fassung der Mehrwertsteuerverordnung in diesem Punkt ergänzt wurde (vgl. Bericht des Eidgenössischen Finanzdepartements über das Vernehmlassungsverfahren zum Verordnungsentwurf über die Mehrwertsteuer vom 28. Oktober1993, zu Art. 13 Ziff. 6).
In Bezug auf Ziff. 7 führte der Kommentar des Eidgenössischen Finanzdepartements zum Verordnungsentwurfvom 28. Oktober 1993 aus, die Bestimmung bezwecke, nebstden Leistungen von Alters- und Pflegeheimen weitere mit der Sozialfürsorge, Sozialhilfe und sozialen Sicherheitverbundene Umsätze von der Steuer zu befreien, wie dasbeispielsweise bei den Leistungen von Obdachlosenheimenoder Heimen für Drogenabhängige oder Alkoholsüchtige der Fall sei. Art. 14 Ziff. 7 in der definitiven Fassung der Mehrwertsteuerverordnung zählt denn auch zusätzlich zu den Alters- und Pflegeheimen die Wohnheime auf, ohne die Bestimmung aber grundsätzlich zu ändern.
Es folgt aus diesen Materialien und der Systematik derbeiden Bestimmungen, dass die Beförderung von behinderten Personen, die nicht als Nebenleistung im Rahmen von Leistungen einer Einrichtung der Sozialhilfe

oder Sozialfürsorge nach Art. 14 Ziff. 7 MWSTV erfolgt (dasheisst nicht im Pensionspreis oder in einer Tagespauschalemiterfasst ist) ausschliesslich nach Art. 14 Ziff. 6 MWSTVzu beurteilen ist. Befreit sind diese Beförderungsleistungen als selbständige Leistungen somitnur, wenn für die Beförderung dafür besonders eingerichtete Fahrzeuge verwendet werden. Das Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 2. September 1999 (MWSTG, AS 2000 1300), dessen Referendumsfrist am 23. Dezember 1999 abgelaufenist, führt diese Ordnung in Art. 18 Ziff. 7 und 8grundsätzlich weiter. Es ergeben sich daraus keine Hinweise, dass die vom Bundesrat in Art. 14 Ziff. 6 und 7 MWSTV getroffene Regelung nicht verfassungsmässig seinkönnte.
Dispositiv Ziffer 2.4 des Einspracheentscheides, wonachdie vom Beschwerdegegner als Behindertenwerkstätteerbrachten Beförderungen von Behinderten von der Steuer nurausgenommen sind, wenn dazu besonders eingerichtete Fahrzeuge verwendet werden, ist daher zu bestätigen.
c) Für die Verpflegung von behinderten Personen enthältdie Mehrwertsteuerverordnung keine besondere, dem Art. 14 Ziff. 6 MWSTV vergleichbare Sondernorm, weshalb Art. 14 Ziff. 7 MWSTV gilt. Von der Steuer ausgenommen sind diegegenüber den Behinderten erbrachten gastgewerblichen Leistungen somit nur, wenn sie als Nebenleistung im Pensionspreis oder in der Tagespauschale inbegriffen sind. Wenn daher die Beschwerdeführerin im Einspracheentscheid(Dispositiv Ziff 2.6) festgestellt hat, dass der Beschwerdegegner gastgewerbliche Leistungen an behinderte Personen, die in der Behindertenwerkstätte arbeiten undnicht im angegliederten Wohnheim wohnen, zu versteuernhabe, ist das ebenfalls nicht zu beanstanden. Der Entscheidder Vorinstanz ist in diesem Punkt zu korrigieren.

5.- Die Beschwerdeführerin hat im Einspracheentscheid(Dispositiv Ziffern 2.1-2. 3 und 2.5) auch Anforderungen andie Rechnungsstellung formuliert. Sie verlangt vom Beschwerdegegner, dass die von ihm als Behindertenwohnheimoder Tagesstätte erbrachten gastgewerblichen Leistungen und Beförderungen im Pensionspreis bzw. in der Tagespauschaleinbegriffen sein müssen, damit sie als Nebenleistungen nach Art. 14 Ziff. 7 MWSTV von der Steuer ausgenommen sind. Beiseparater Verrechnung seien diese Leistungen als Einzelleistungen nach den massgebenden Steuersätzen zuversteuern.
Über die Art der Rechnungsstellung enthält die Mehrwertsteuerverordnung keine Vorschriften. Doch verletztes Bundesrecht nicht, wenn die Beschwerdeführerin verlangt, der Beschwerdegegner habe die unter Art. 14 Ziff. 7 MWSTVfallenden Leistungen im Pensionspreis oder in einer Tagespauschale zu fakturieren. Gemäss Art. 47 Abs. 1 MWSTVhat der Steuerpflichtige seine Geschäftsbücher soeinzurichten, dass sich aus ihnen die für die Berechnungder Steuer und der abziehbaren Vorsteuern massgebenden Tatsachen leicht und zuverlässig ermitteln lassen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung kann darüber Vorschriftenaufstellen. Da der Beschwerdegegner ein Unternehmenbetreibt, das teilweise von der Steuer ausgenommene undteilweise unter die Steuer fallende Leistungen erbringt, ist die Anordnung der Verwaltung, dass sämtliche unter Art. 14 Ziff. 7 MWSTV fallende Leistungskomponenten pauschalfakturiert werden, sachlich geboten. Der Einspracheentscheid ist in diesem Punkt zu bestätigen.

6.- Streitig zwischen den Parteien ist des Weitern, obdie Betriebsbeiträge, welche der Beschwerdegegner von der Invalidenversicherungfür seine Leistungen gegenüber den behinderten Personenempfängt, als Subventionen nach Art. 26 Abs. 6 lit. b und Art. 30 Abs. 6 MWSTV zu behandeln sind. Die Vorinstanz hatdas verneint mit der Begründung, dass es sich bei diesen Beiträgen um ein zusätzliches Entgelt handle, welches indie Bemessungsgrundlage einfliesse. a) Gemäss Art. 4 MWSTV unterliegen Lieferungen und Dienstleistungen der Mehrwertsteuer nur, wenn sie "gegen Entgelt" erbracht werden. Damit ein steuerbarer Umsatzvorliegt, ist ein Austausch von Leistungen notwendig. Die Leistung, welche der Unternehmer erbringt, ist entwedereine Lieferung oder eine Dienstleistung. Die Gegenleistungbesteht im Entgelt. Nach Art. 26 Abs. 1 MWSTV wird die Steuer vom Entgelt berechnet. Zum Entgelt gehört alles, wasder Empfänger oder an seiner Stelle ein Dritter als Gegenleistung für die Lieferung oder Dienstleistungaufwendet (Art. 26 Abs. 2 MWSTV). Das Entgelt ist somitnicht nur Voraussetzung dafür, dass ein Leistungsaustauschvorliegt, sondern es ist auch Grundlage für die Berechnungder Mehrwertsteuer (vgl. YVO P. BAUMGARTNER, Die Entgeltlichkeit bei der schweizerischen Mehrwertsteuer, Steuer Revue 1996, S. 269 ff.; BUNJES/GEIST, Umsatzsteuergesetz, 5. Aufl. München 1997, § 1 N. 4; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, Bern/Stuttgart/Wien 2000, S. 51 ff.; DZIADKOWSKI/WALDEN, Umsatzsteuer, 4. Aufl. , München/Wien1996, S. 73 ff.).
Damit ein Leistungsaustausch vorliegt, muss zwischen Leistung und Gegenleistung eine innere wirtschaftliche

Verknüpfung gegeben sein. Schon unter der Warenumsatzsteuermusste zwischen der Lieferung und der geldwerten Gegenleistung ein ursächlicher Zusammenhang bestehen, wiedas namentlich beim zweiseitigen Vertrag der Fall ist(DIETER METZGER, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Muri/Bern1983, Ziff. 530). Gemäss einer vornehmlich auf das deutsche Umsatzsteuerrecht ausgerichteten Lehrmeinung ist für die Annahme eines Leistungsaustausches seitens des die Leistungerbringenden Unternehmens erforderlich, dass dieses tätigwird, um eine Gegenleistung zu erhalten (Aspekt der Finalität), und seine Leistung die Gegenleistung auslöstoder auslösen soll (Aspekt der Kausalität), während es auf Seiten des Leistungsempfängers genügt, dass seine Gegenleistung durch die Leistung bedingt ist (WOLFRAM BIRKENFELD, Das grosse Umsatzsteuer-Handbuch, I. Abschnitt Rz. 428 ff.; BUNJES/GEIST, a.a.O.; BAUMGARTNER, a.a.O., S. 272 ff.). Anderer Meinung zufolge ist aus der Sicht des Leistungsempfängers zu beurteilen, ob dieser mit der Gegenleistung eine innere Verknüpfung zur entsprechenden Leistung herzustellenversuche (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 111;
DZIADKOWSKI/WALDEN, a.a.O., S. 75; JÜRGEN STRENG, Zuschüsseund Subventionen im Umsatzsteuerrecht, Köln 1999, S. 224; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchssteuer und von den entsprechenden Wirkungen aufdas schweizerische Recht, Diss. Zürich 1998, S. 230 f.).
b) Von besonderer Bedeutung sind diese Fragen vor allembei der mehrwertsteuerrechtlichen Beurteilung von Zuschüssen oder Subventionen der öffentlichen Hand. Gemäss Art. 26 Abs. 6 lit. b MWSTV gehören "Subventionen undandere Beiträge der öffentlichen Hand" nicht zum Entgelt. Nach Art. 30 Abs. 6 MWSTV ist überdies der Vorsteuerabzugverhältnismässig zu kürzen, soweit ein Steuerpflichtiger Subventionen oder andere Beiträge der öffentlichen Handerhält.
Subventionen werden allgemein als Leistungen kraftöffentlichen Rechts bezeichnet, die anderen Rechtspersonenfür bestimmte Zwecke zukommen, ohne dass dies zu einerunmittelbaren Gegenleistung an den Subventionsgeber führt(nach einer Umschreibung von KARL STENGEL, Zur Problematikder rechtlichen Ordnung der Subventionen, ZBl 89/1988 S. 289, die dieser aus dem Subventionsbegriff beiverschiedenen Autoren gewinnt). Eine allgemein anerkannte Umschreibung des Subventionsbegriffs gibt es imschweizerischen Recht jedoch nicht (RENÉ A. RHINOW, Wesenund Begriff der Subvention in der schweizerischen Rechtsordnung, Basel und Stuttgart 1971, S. 7 ff.; GILG STÖRI, Verhaltenssteuerung durch Subventionen, Zürcher Diss. 1992, S. 3 f.; BERNHARD TRAUFFER, Diesteuerrechtliche Behandlung von Subventionen, Zürcher Diss. 1977, S. 5 ff.). Die Mehrwertsteuerverordnung umschreibtden Begriff der Subvention nicht näher. Eine Begriffsbestimmung enthält auch das Bundesgesetz vom 5. Oktober 1990 über Finanzhilfen und Abgeltungen(Subventionsgesetz, SuG, SR 616. 1) nicht. Es definiert in Art. 3 die Begriffe Finanzhilfen und Abgeltungen undbetrachtet offenbar den Ausdruck "Subvention" als Oberbegriff, wobei in der Lehre umstritten ist, ob die Abgeltungen überhaupt zu
den Subventionen zu rechnen sind. Abgeltungen werden bezahlt, wenn das Gesetz bei Erfüllungbundesrechtlich vorgeschriebener oder übertragener Aufgabeneine Entschädigung vorsieht. Finanzhilfen werdendemgegenüber ausgerichtet, um einem Empfänger ausserhalbder Bundesverwaltung Anreiz zu einer freiwilligen Tätigkeitzu geben. Sie sind immer zweck- bzw. verhaltensgebunden, das heisst, sie sind an die Erfüllung von bestimmten Aufgaben geknüpft (vgl. RHINOW/SCHMID/BIAGGINI, Öffentliches Wirtschaftsrecht, Basel 1998, § 16 Rz. 43-68, bes. 43, 47, 49).
c) Für die Zwecke der Mehrwertsteuer verdient die Zielgerichtetheit oder Bindungswirkung der Subvention nähererörtert zu werden. Der Subventionsbegriff ist in erster Linie einökonomischer Begriff (RHINOW, a.a.O., S. 7 f.). Nachökonomischem Verständnis erfolgt die Subventionierung ohneentsprechende marktwirtschaftliche Gegenleistung an den Subventionsgeber (TRAUFFER, a.a.O., S. 21). Da jedoch der Staat grundsätzlich nicht befugt ist, irgendetwas zu"verschenken", setzt die Subvention begriffsnotwendigvoraus, dass der Subventionsempfänger bestimmte Aufgabenerfüllt. Diese Aufgaben werden als im öffentlichen Interesse liegend bezeichnet (RHINOW, a.a.O., S. 105 f.; TRAUFFER, a.a.O., S. 22 f.). Auch das Subventionsgesetz des Bundes verlangt, dass eine Subvention nur zuzusprechen ist, falls das öffentliche Interesse betroffen ist (s. besonders Art. 4-11 SuG).
Das öffentliche Interesse allein genügt indessen nicht, um eine Geldzahlung als Subvention zu charakterisieren. Beider Gewährung von Subventionen zielt der Subventionsgebernicht auf die Herstellung eines an sich wünschbaren Zustandes ab, sondern will ein bestimmtes Verhalten des Subventionsempfängers hervorrufen, das zur Erreichung desim öffentlichen Interesse liegenden Zieles geeignet ist. Dieses Verhalten des Empfängers ist subventionsrechtlichals "Gegenleistung" anzusprechen. Die Subvention ist somitdadurch gekenn-

zeichnet, dass sich der Empfänger in einer Weise verhält, die dem öffentlichen Interesse als Gegenleistung erscheint. Insofern werden Subventionen zur Erreichung bestimmter, im öffentlichen Interesse liegender Zwecke ausgerichtet (RHINOW, S. 96-127, bes. 97, 102, 105f. , 124 f.; DIETRICH SCHINDLER, Die Bundessubventionen als Rechtsproblem, Zürcher Diss. 1951, S. 141 ff.). Abgesehenvon dieser Verhaltensbindung sind Subventionen aber"unentgeltlich", das heisst, ein wirtschaftlichgleichwertiges Entgelt ist für sie nicht zu entrichten(TRAUFFER, a.a.O., S. 23).
d) Handelt es sich bei den Subventionen um Beiträge, dieohne eine entsprechende marktwirtschaftliche Gegenleistungausgerichtet werden, ist es folgerichtig, dass solche Subventionen nicht in die Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer einfliessen und daher nach Art. 26 Abs. 6lit. b MWSTV vom Entgelt ausgenommen sind. Andererseits ist nach Art. 30 Abs. 6 MWSTV der Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen, soweit der Steuerpflichtige Subventionen oder andere Beiträge deröffentlichen Hand erhält. Diese Regelung trägt dem Umstand Rechnung, dass die vorsteuerbelasteten Gegenstände oder Dienstleistungen, insoweit als der Preis durch die Subvention verbilligt ist, nicht für einen steuerbaren Zweck verwendet werden. Das Vorsteuerabzugsrecht nach Art. 29 MWSTV setzt voraus, dass der Gegenstand oder die Dienstleistung in einen steuerbaren Umsatz Eingang findet. Nichts anderes bezweckt Art. 30 Abs. 6 MWSTV. In dieser Hinsicht werden die durch Subventionen verbilligten Lieferungen und Dienstleistungen gleich behandelt wie diegemäss Art. 14 MWSTV von der Steuer ausgenommenen Umsätze, die ebenfalls keinen Anspruch auf Vorsteuerabzug geben(Art. 13 MWSTV). Würde demgegenüber auf Gegenständen und Dienstleistungen, die mit Subventionsgeldern
finanziert(erworben) worden sind, der Vorsteuerabzug zugelassen, könnte die Steuerbelastung auf den bezogenen Leistungen mitdem Vorsteuerabzug rückgängig gemacht werden. Das würdefaktisch zu einer echten Befreiung im Inland führen, waseiner verfassungsmässigen oder gesetzlichen Grundlageentbehrt. Wie das Eidgenössische Finanzdepartement im Kommentar zur Mehrwertsteuerverordnung vom 22. Juni 1994(zu Art. 30 Abs. 6) mit Recht ausführt, muss verhindertwerden, dass subventionierte Steuerpflichtige bei ihren Abrechnungen jeweils einen Vorsteuerüberschuss aufweisenund auf diese Weise zu einer weiteren - indirekten -"Subventionierung" gelangen können. Ohne diese Sonderregelung müssten die vorsteuerbelasteten Gegenstände und Dienstleistungen nach objektiven Gesichtspunkten ausgeschieden werden. Der Vorsteuerabzugwäre nur für Gegenstände und Dienstleistungen, die einemsteuerbaren Umsatz zugeordnet werden können, zuzulassen(Art. 29 Abs. 1 MWSTV); soweit das nicht der Fall ist, müsste der Vorsteuerabzug unterbleiben. Der Verordnungsgeber hat sich - wie jetzt auch der Gesetzgeber(Art. 38 Abs. 8 MWSTG) - nicht für dieses Systementschieden, sondern für eine verhältnismässige Kürzung des Vorsteuerabzuges. Es handelt sich um eine Vereinfachung,
die jedoch nach Art. 8 Abs. 2 lit. l ÜbBest. aBV (jetzt Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 lit. l BV) zulässig ist. Sie bringt fürden Steuerpflichtigen eine Erleichterung bei der Steuerabrechnung, weil die Ausscheidung dervorsteuerbelasteten Gegenstände und Leistungen auf diesteuerbaren und nicht steuerbaren Umsätze oft nicht einfachvorzunehmen ist. Sie führt nicht zu ins Gewicht fallenden Steuererleichterungen oder Steuererhöhungen, weil der Anteil der steuerbaren Umsätze am Gesamtumsatz (inklusive Subventionen) ein Indikator für den Anteil derabzugsberechtigten Vorsteuern an den gesamten Vorsteuernist. Dieses Verhältnis wäre gestört, wenn Subventionen beider Berechnung der gesamten Umsätze nicht berücksichtigtwürden. Es verhält sich gleich wie bei Gegenständen und Dienstleistungen, die sowohl für Zwecke, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für andere Zweckeverwendet werden, und bei denen die Vorsteuer nach dem Verhältnis der Verwendung ebenfalls zu kürzen ist (sog. gemischte Verwendung, Art. 32 Abs. 1 MWSTV).
e) Zur Begründung ihrer Ansicht, dass Art. 26 Abs. 6 lit. b und Art. 30 Abs. 6 MWSTV mindestens teilweiseverfassungswidrig seien, verweist die Vorinstanz auf die Unterscheidung zwischen echten und unechten Subventionen.
Als echte Subventionen bezeichnet die Vorinstanz solche, bei denen keine innere Verknüpfung (kein unmittelbarerwirtschaftlicher Zusammenhang) zwischen der Subvention undder Leistung des Subventionsempfängers besteht. Sieschliesst daraus, dass echte Subventionenmehrwertsteuerrechtlich irrelevant seien, ausserhalb des Geltungsbereichs der Mehrwertsteuer stünden, undinfolgedessen keine Steuerbelastung auslösen könnten, wederdurch Einbezug in die Bemessungsgrundlage noch durch Kürzung des Vorsteuerabzuges. Bei den unechten Subventionengewähre die öffentliche Hand dagegen ein zusätzliches Entgelt für eine Leistung, die der Subventionsempfänger aneinen von der öffentlichen Hand verschiedenen Leistungsempfänger erbringe. Unechte Subventionen bildetenfolglich Entgelt (der öffentlichen Hand) für diemehrwertsteuerrechtliche Leistung und seien Bestandteil der Bemessungsgrundlage. Andererseits dürften sie nicht zueiner Kürzung des Vorsteuerab-

zugs führen.
Mit der Unterscheidung zwischen echten und unechten Subventionen lehnt sich die Vorinstanz terminologisch andas deutsche und österreichische Umsatzsteuerrecht an, wozwischen echten und unechten Zuschüssen unterschieden wird. Dabei ist jedoch zu beachten, dass die entsprechenden Umsatzsteuergesetze keine dem Art. 26 Abs. 6 lit. b und Art. 30 Abs. 6 MWSTV vergleichbare Regelung für Subventionen enthalten. Dennoch besteht Einigkeit darüber, dass zwischen den echten Zuschüssen (namentlich Subventionen) und den Beiträgen, die im Rahmen eines Leistungsaustausches als Entgelt bezahlt werden, zuunterscheiden ist. Die Abgrenzung ist imdeutschen Umsatzsteuergesetz dahingehend gelöst worden, dass der Zuschuss dann zu besteuern sei, wenn es sichentweder um das Entgelt eines Dritten handelt (§ 10 Abs. 1 Satz 3 UStG) oder wenn der Leistende mit dem Zuschussgeberim Verhältnis eines Leistungsaustausches steht (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG). Genauere Abgrenzungskriterien enthält das Gesetz jedoch nicht. Doktrin und Praxis haben deshalb bei Zuschüssen und Beiträgen unter dem Gesichtspunkt des Leistungsaustausches zu entscheiden, ob es sich um einenunentgeltlichen (echten) oder entgeltlichen (unechten) Zuschuss handelt (H. SCHUHMANN in: Rau/Dürrwächter,
Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, 8. Aufl. Köln 1997, § 10 Rz. 230-279, bes. 249 ff.; STRENG, a.a.O., S. 1, 7 ff., 18ff. ).
Die schweizerische Mehrwertsteuerverordnung beruhtdemgegenüber auf einem anderen Konzept. Subventionen und Beiträge der öffentlichen Hand im Sinne von Art. 26 Abs. 6lit. b und Art. 30 Abs. 6 MWSTV sind zum Vornherein nicht Gegenstand eines mehrwertsteuerrechtlichen Leistungsaustausches. Sie sind nicht das Entgelt für einevom Subventionsempfänger zu erbringendemarktwirtschaftliche Leistung. Es ist daher nichtnotwendig, für das schweizerische Mehrwertsteuerrechtzwischen echten und unechten Subventionen zu unterscheiden.
f) Dass der Begriff der Subvention in diesem Sinne zuverstehen ist, hat jetzt auch der Bundesgesetzgeberbestätigt, wenn er in Art. 33 Abs. 6 lit. b MWSTG bestimmt, dass Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Handauch dann nicht zum steuerbaren Entgelt gehören, "wenn siegestützt auf einen Leistungsauftrag ausgerichtet werden". Der Begriff "Leistungsauftrag" kann hier nicht dem Begriff"Leistungsaustausch" in Art. 4 MWSTV gleichgestellt werden. Der Begriff "Leistungsauftrag" zeigt lediglich an, dass die Subvention voraussetzt, dass der Subventionsempfänger eineim öffentlichen Interesse liegende Aufgabe wahrnimmt, unddie Gewährung der Subvention in der Regel davon abhängiggemacht wird, dass diese Aufgabe fortgeführt wird. Insofernknüpft nun ebenfalls der Bundesgesetzgeber an die vorndargestellte Bindungswirkung der Subvention an. Das giltauch für die "andere(n) Beiträge der öffentlichen Hand", wie sie in Art. 26 Abs. 6 lit. b MWSTV bzw. Art. 33 Abs. 6lit. b MWSTG nebst den Subventionen erwähnt sind. Wenn im Bundesrecht bisweilen von Beiträgen die Rede ist, so sinddamit nichts anderes als Subventionen gemeint (FRITZ GYGI, Verwaltungsrecht, Bern 1986, S. 214, mit Hinweis auf den Begriff "Beitrag" bzw. "subventions", "sussidi"
in Art. 99lit. h OG). Wenn daher der Verordnungsgeber Subventionen von der Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer ausnimmt, soentspricht das dem Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeiner Verbrauchssteuer, die nur den Umsatz (einschliesslich Eigenverbrauch) belastet, das heisst die Lieferungen und Dienstleistungen, die ein Unternehmen im Inland gegen Entgelt ausführt (Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 lit. a BV). Auchdas europäische Umsatzsteuerrecht sieht vor, dass die Mitgliedstaaten die nicht unmittelbar mit dem Preis der Umsätze zusammenhängenden Subventionen von der Bemessungsgrundlage ausnehmen und für diese Subventionenden Vorsteuerabzug verhältnismässig kürzen können (Art. 11 Teil A Abs. 1 lit. a, a contrario, und Art. 19 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern vom 17. Mai 1977, 77/388/EWG). Dieschweizerische Lösung ist mit der europäischen Richtlinienregelung durchaus kompatibel, was eine erklärte Zielsetzung des Verfassungsgebers war. Die Auffassung der Vorinstanz, wonach Art. 26 Abs. 6 lit. b und Art. 30 Abs. 6 MWSTV zumindest in einem Teilbereich verfassungswidrigseien, ist mithin abzulehnen.
7.- Nach den verbindlichen Feststellungen der Vorinstanzim angefochtenen Entscheid bilden einzig Betriebsbeiträgenach Art. 73 Abs. 2 lit. b und c des Bundesgesetzes überdie Invalidenversicherung vom 19. Juni 1959 (IVG, SR831. 20) Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens. Gemäss lit. b dieser Vorschrift kann die Versicherung Beiträge gewähren an die Errichtung, den Ausbau und die Erneuerung von öffentlichen und gemeinnützigen privaten Werkstätten für Dauerbeschäftigung von Invaliden und an diedurch die Beschäftigung von Invaliden entstehendenzusätzlichen Betriebskosten. Nach lit. c kann sie Beiträgean die Errichtung, den Ausbau und die Erneuerung von Wohnheimen zur dauernden oder vorübergehenden Unterbringungvon Invaliden und an die dadurch entstehenden zusätzlichen Betriebskosten leisten. Art. 106 der Verordnung über die Invalidenversicherung vom 17. Januar 1961 (SR 831. 201)umschreibt diese Kosten näher: Es geht um diebehinde-

rungsbedingten Mehrkosten, die den Werkstätten durchdie Beschäftigung von behinderten Personen entstehen, gemessen an den Kosten von gleichartigen Produktions- und Dienstleistungsbetrieben mit einer voll arbeitsfähigen Belegschaft. Bei den Wohnheimen sind es die Kosten(insbesondere für Personal und
spezielle Einrichtungen), die den Heimen für gesunde Personen nicht erwachsen (s. auch Kreisschreiben des Bundesamtes für Sozialversicherungüber die Gewährung von Betriebsbeiträgen an Werkstätten fürdie Dauerbeschäftigung Behinderter, Ziff. 6, und über die Gewährung von Betriebsbeiträgen an Wohnheime und Tagesstätten für Behinderte, Rz. 16).
Aus dieser Regelung und Verwaltungspraxis geht hervor, dass mit den Betriebsbeiträgen der Invalidenversicherungdie behinderungsbedingten Mehrkosten entschädigt werdensollen. Nur diese sind beitragsberechtigt. Die Betriebsbeiträge bemessen sich nach deninvaliditätsbedingten Mehrkosten der Betriebsführung undhaben keinen direkten Zusammenhang mit den Umsätzen des Beschwerdegegners aus der Produktionsstätte, wie dieser zu Recht bemerkt. Es werden mit ihnen nicht etwa der Warenverkauf gefördert oder die Beherbergungsumsätzeangehoben. Das zeigt sich auch darin, dass eine Subventionierung im Bereich der steuerbaren Produktionsumsätze nach verschiedenen Bestimmungen des Invalidenversicherungsgesetzes und der zugehörigen Verordnung nicht möglich ist (Art. 73 IVG, Art. 101 und 106 IVV). Das deutet klarerweise auf Subventionen hin, diegeleistet werden, weil das Wohnheim bzw. die Behindertenwerkstatt eine im öffentlichen Interesseliegende Aufgabe wahrnimmt und diese Tätigkeit gefördertwerden soll.
Art. 26 Abs. 6 lit. b und Art. 30 Abs. 6 MWSTV sind aufdiese Beiträge somit grundsätzlich anwendbar. Derangefochtene Entscheid ist, was diemehrwertsteuerrechtliche Behandlung der Betriebsbeiträgeder Invalidenversicherung beim Beschwerdegegner betrifft, zu korrigieren und der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung zu bestätigen.
8.- a) Die mehrwertsteuerrechtliche Behandlung von Spenden, Legaten (Vermächtnissen) und anderen freiwilligen Zuwendungen von Dritten an steuerpflichtige Unternehmen istin der Mehrwertsteuerverordnung nicht geregelt. Nach der Praxis der Beschwerdeführerin sind sie den Subventionen undanderen Beiträgen der öffentlichen Hand gleichgestellt, dasheisst sie sind nicht steuerbar. Soweit ein Steuerpflichtiger solche Zuwendungen erhält, ist sein Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen(Branchenbroschüre Nr. 14 für die karitativen Organisationen, Ziff. 2.27 f.). Dementsprechend hat die Beschwerdeführerin im Einspracheentscheid, Dispositiv Ziff. 2.10, angeordnet, dass der Beschwerdegegner die nichtdirekt einer steuerbaren Tätigkeit zuordenbaren Vorsteuernim Verhältnis zu den erhaltenen Spenden, Legaten undanderen freiwilligen Zuwendungen kürzen müsse. Es handelt sich um eine Verwaltungspraxis, die nicht aufeiner ausdrücklichen gesetzlichen Grundlage beruht (weildie Verordnung eine Sonderregelung nur für die Subventionenund anderen Beiträge der öffentlichen Hand enthält), dieaber eingreift, weil die zu den Subventionen angestellten Erwägungen auf die privaten freiwilligen Zuwendungen ingleicher Weise zutreffen. Spenden erfolgen wie
Schenkungenfreiwillig. Von der gewöhnlichen Schenkung unterscheidetsich die Spende darin, dass der Spender mit seiner Zuwendung bezweckt, dass der Empfänger eine bestimmte Aufgabe erfüllt. In diesem Punkt gleichen sich private Spende und öffentlichrechtliche Subvention. Wie die Subvention wird auch die Spende nicht hingegeben, damit der Leistungsempfänger eine konkrete Gegenleistung erbringt. Die Spende ist somit nicht Leistungsentgelt und fliesstnicht in die Bemessungsgrundlage ein, auch wenn sie dem Spendenempfänger dazu dient, eine Tätigkeit auszuüben. Diegleiche Zwecksetzung liegt auch den Legaten(Vermächtnissen) und anderen freiwilligen Leistungenzugunsten von karitativen Organisationen zugrunde. Allerdings ist im Einzelfall genau zu prüfen, ob einefreiwillige Zuwendung oder ein Leistungsentgelt vorliegt, weil nur Spenden (sowie Legate und andere freiwillige Zuwendungen an Einrichtungen der Sozialfürsorge und Sozialhilfe), nicht Entgelte, steuerbefreit sind (s. auch Art. 33 Abs. 2 Satz 1 MWSTG).
b) Es ist auch richtig, die Vorsteuern im Verhältnis derempfangenen Spenden, Legate und gleichgestellten Zuwendungen zu kürzen. Soweit Spenden einemsteuerpflichtigen Unternehmen zukommen, das damit Leistungen (auch von der Steuer ausgenommene, Art. 14 MWSTV) erstellt, kann nicht gesagt werden, diese Spendenlägen ausserhalb des Geltungsbereichs der Mehrwertsteuerund seien mehrwertsteuerrechtlich irrelevant. Vielmehrdient die Spende in diesem Fall - wie die Subvention - der Erstellung von Leistungen (Umsätzen). Dass die Spende nichtdirekt einzelnen konkreten Umsätzen zugeordnet werden kannund nicht in die Bemessungsgrundlage einfliesst, hängtdamit zusammen, dass der Spender die Tätigkeit dessteuerpflichtigen Unternehmens allgemein fördern will. Diese Tatsache ändert indessen nichts daran, dass Spenden -wie Subventionen - der Leistungserstellung dienen und sichauf den Preis des Produkts auswirken, unabhängig davon, obdieses Gegenstand eines der Steuer unterliegenden oder vonder Steuer ausgenommenen Umsatzes ist. Solche Spenden sinddes-

halb in die Kürzung des Vorsteuerabzuges einzubeziehen, weil der Vorsteuerabzug nur auf Gegenständen und Dienstleistungen vorgenommenwerden darf, die für steuerbare (oder von der Steuerbefreite, Art. 15 MWSTV) Umsätze verwendet werden (Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 lit. h BV; Art. 29 MWSTV). Dieser Zweckwäre in Frage gestellt, wenn die Spenden nicht auchberücksichtigt würden. Nachdem die Notwendigkeit einerentsprechenden Praxis durch die Beschwerdeführerin erkanntworden ist und die analoge Regelung der Mehrwertsteuerverordnung zu den Subventionen und anderen Beiträgen der öffentlichen Hand nicht als verfassungswidrigbezeichnet werden kann, besteht kein Grund, sie nicht zubestätigen. Auch der Bundesgesetzgeber hat dieentsprechende Regelung für Spenden, sofern sie nichtunmittelbar einzelnen Umsätzen als Gegenleistung zugeordnetwerden können (Art. 33 Abs. 2 MWSTG), in das Mehrwertsteuergesetz aufgenommen (Art. 38 Abs. 8 MWSTG).
Aus diesen Gründen ist der Einspracheentscheid(Dispositiv Ziff. 2.10) nicht bundesrechtswidrig und zubestätigen.

9.- Der Beschwerdegegner hat von Beginn seiner Steuerunterstellung an nach Pauschalsteuersätzenabgerechnet. Er hat sich das Recht vorbehalten, diese Abrechnungsart je nach Ausgang des Verfahrens rückwirkendzu ändern. Die Beschwerdeführerin beantragt demgegenüber, es sei festzustellen, dass der nach Pauschalsteuersätzenabrechnende Beschwerdegegner die Abrechnungsart nur auf Ende des laufenden Jahres mit Frist bis 28. Februar des Folgejahres kündigen könne und eine rückwirkende Änderungder Abrechnungsart nicht möglich sei. Eine entsprechende Feststellung hat sie bereits im Einspracheentscheid(Dispositiv Ziff. 2.12) getroffen.
Die Vorinstanz hat zu Recht festgehalten, dass trotz des Vorbehalts der Steuerpflichtige seine Abrechnungsart nichtrückwirkend ändern könne. Gemäss der Regelung in der Branchenbroschüre Nr. 16 für Gemeinwesen, abgeändert durchdas Merkblatt Nr. 20 vom 13. Oktober 1995, das sich auch anandere nach Pauschalsteuersätzen abrechnende Steuerpflichtige wie namentlich Pflegeheime richtet, mussder Steuerpflichtige, der die Abrechnung nach Pauschalsteuersätzen wünscht, diese Abrechnungsweisewährend mindestens drei Kalenderjahren beibehalten. Anschliessend ist ein schriftlicher Widerruf bis spätestens Ende Februar des Folgejahres möglich. Eine erneute Unterstellung kann dann erst nach Ablauf dervorgeschriebenen Dauer beantragt werden. Der Zweck der Abrechnung mit Pauschalsteuersätzen liegt in eineradministrativen und nicht in einer finanziellen Erleichterung der Abrechnung für den Steuerpflichtigen. Das ergibt sich aus Art. 47 Abs. 3 MWSTV, wonach die Eidgenössische Steuerverwaltung unter denvon ihr festzusetzenden Bedingungen Erleichterungengewähren oder eine annäherungsweise Ermittlung der Steuergestatten kann, sofern dem Steuerpflichtigen aus dergenauen Feststellung einzelner für die Bemessung der Steuerwesentlicher Tatsachen übermässige Umtriebe erwachsen. Unter diesem Gesichtswinkel ist der Vorbehalt des Beschwerdegegners unbegründet und der Einspracheentscheidin diesem Punkt zu bestätigen.

Gegen die anzuwendenden Pauschalsteuersätze hat der Beschwerdegegner im Übrigen keine Einwendungen erhoben, sondern sie nur für den Fall bestritten, dass sichhinsichtlich der Besteuerung der Subventionen und Spendeneine gegenüber derjenigen der Beschwerdeführerinabweichende Beurteilung ergeben sollte. Das ist nicht der Fall, weshalb auf die Pauschalsteuersätze so oder andersnicht zurückzukommen ist.

Lausanne, 25. August 2000