

## **BGE 151 II 364**

Bundesgericht (BGE), 2025-01-01, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge\\_BGE\\_151\\_II\\_364](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_BGE_151_II_364)

FR: ATF 151 II 364

IT: DTF 151 II 364

### **Regeste**

Regeste Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 BV; Art. 69 und Art. 65 Abs. 3 MWSTG; Auskunftsrecht; Vertrauensschutz im Mehrwertsteuerrecht; Änderungen von Praxisfestlegungen. Art. 69 MWSTG verleiht dem Rechtssuchenden ein Auskunftsrecht, das vom verfassungsrechtlichen Anspruch auf Vertrauensschutz gedeckt ist (Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 BV; E. 5.1.1 und 5.1.2; Voraussetzungen hierzu). Der Vertrauensschutz und damit auch das Vertrauen auf eine Auskunft gemäss Art. 69 MWSTG entfällt, wenn die gesetzliche Ordnung zwischen dem Zeitpunkt der Auskunft und der Verwirklichung des Sachverhalts geändert hat. Eine Änderung einer im Bereich der Mehrwertsteuer von Gesetzes wegen (Art. 65 Abs. 3 MWSTG) publikationspflichtigen Praxisfestlegung führt nicht dazu, dass die steuerpflichtige Person sich nicht mehr auf die ihr erteilte Auskunft berufen kann. Dass die falsche Qualifikation von für die Steuerfestsetzung relevanten Faktoren entgegen publizierten Praxisfestlegungen gemäss Art. 96 Abs. 3 MWSTG als Steuerhinterziehung strafbar ist, ändert nichts. Will die ESTV im Fall der Änderung einer von ihr publizierten Praxisfestlegung bewirken, dass eine von ihr vorher individuell erteilte Auskunft gemäss Art. 69 MWSTG nicht mehr gelten bzw. insoweit der geänderte Inhalt der Praxisfestlegung gelten soll, hat sie dementsprechend die von ihr erteilte Auskunft gegenüber der steuerpflichtigen Person zunächst zu widerrufen (E. 5.3.4.2).

Regeste Art. 5 al. 3 et art. 9 Cst.; art. 69 et art. 65 al. 3 LTVA; droit d'obtenir des renseignements; protection de la bonne foi en matière de TVA; modifications des pratiques établies. L'art. 69 LTVA confère au justiciable un droit d'obtenir des renseignements qui est couvert par le droit constitutionnel à la protection de la bonne foi (art. 5 al. 3 et art. 9 Cst.; consid. 5.1.1 et 5.1.2; conditions à ce sujet). La protection de la bonne foi et donc de la confiance dans un renseignement conformément à l'art. 69 LTVA disparaît si le régime légal a changé entre le moment où le renseignement a été donné et la réalisation des faits. Une modification d'une pratique dans le domaine de la TVA, qui doit être publiée en vertu de la loi (art. 65 al. 3 LTVA), ne signifie pas que l'assujetti ne peut plus se prévaloir des renseignements qui lui ont été fournis. Le fait que la qualification de manière erronée de facteurs déterminants pour l'établissement de l'impôt, contrairement aux pratiques publiées, soit punissable en vertu de l'art. 96 al. 3 LTVA en tant que soustraction de l'impôt, n'y change rien. Si l'AFC souhaite, en cas de modification d'une pratique publiée par elle, qu'un renseignement qu'elle a précédemment fourni individuellement conformément à l'art. 69 LTVA ne soit plus valable ou que le contenu modifié de la pratique s'applique, elle doit d'abord révoquer le renseignement qu'elle a fourni à la personne assujettie à l'impôt (consid. 5.3.4.2).

Regesto Art. 5 cpv. 3 e art. 9 Cost.; art. 69 e art. 65 cpv. 3 LIVA; diritto d'informazione; tutela della buona fede in materia di IVA; modifiche di prassi consolidate. L'art. 69 LIVA conferisce a chiunque abbia un interesse giuridico un diritto d'informazione, che è garantito

dal diritto costituzionale alla tutela della buona fede (art. 5 cpv. 3 e art. 9 Cost.; consid. 5.1.1 e 5.1.2; condizioni a tale scopo). La protezione della buona fede e quindi anche della fiducia in un'informazione nel senso dell'art. 69 LIVA decade se l'ordinamento giuridico è cambiato tra il momento in cui l'informazione è stata data e il verificarsi dei fatti. Una modifica di una prassi, che nell'ambito d'imposta sul valore aggiunto è soggetta per legge all'obbligo di pubblicazione (art. 65 cpv. 3 LIVA), non impedisce al contribuente di appellarsi alle informazioni fornite. Il fatto che la qualificazione in modo errato di fattori rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta, contrariamente alle prassi pubblicate, sia punibile come sottrazione d'imposta in violazione dell'art. 96 cpv. 3 LIVA non cambia nulla. Se l'AFC, in caso di modifica di una sua prassi pubblicata, volesse ottenere che una sua precedente informazione individuale nel senso dell'art. 69 LIVA non fosse più valida o che fosse applicabile il contenuto modificato della prassi, deve dapprima revocare l'informazione fornita al contribuente (consider. 5.3.4.2).

## **Erwägungen**

### **E. 5.1.1**

Der Grundsatz von Treu und Glauben ( Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 BV ) verleiht Rechtssuchenden unter gewissen Umständen Anspruch auf Schutz ihres Vertrauens auf die Richtigkeit behördlichen Handelns. Dieser Anspruch hindert die Behörden, von ihrem früheren Handeln abzuweichen, auch wenn sie dieses zu einem späteren Zeitpunkt als unrichtig erkennen. Potenzielle Vertrauensgrundlage sind dabei alleine jene behördlichen Handlungen, die sich auf eine konkrete, den Rechtssuchenden berührende Angelegenheit beziehen und von einer Behörde ausgehen, die für die betreffende Handlung zuständig ist oder die der Rechtssuchende aus zureichenden Gründen für zuständig hält. Individuelle Auskünfte und Zusicherungen sind demnach typische Beispiele für Verwaltungsakte, die beim Bürger Vertrauen wecken können. Das Vertrauen ist allerdings nur schutzwürdig, wenn der Rechtssuchende die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne Weiteres erkennen konnte und er im Vertrauen auf die Auskunft Dispositionen getroffen hat, die er nicht ohne Nachteil rückgängig machen kann. Der Anspruch auf Vertrauensschutz entfällt, wenn die gesetzliche Ordnung zwischen dem Zeitpunkt der Auskunft und der Verwirklichung des Sachverhalts geändert hat ( BGE 150 I 1 E. 4.1; BGE 148 II 233 E. 5.5.1; BGE 146 I 105 E. 5.1.1; BGE 143 V 341 E. 5.2.1; BGE 141 I 161 E. 3.1).

### **E. 5.1.2**

Im Mehrwertsteuerrecht besteht aufgrund von Art. 69 MWSTG ein Anspruch auf behördliche Auskunft. Danach hat die steuerpflichtige Person auf schriftliche Anfrage zu den mehrwertsteuerlichen Konsequenzen eines konkret umschriebenen Sachverhalts hin Anspruch darauf, dass ihr die ESTV innert angemessener Frist Auskunft erteilt. Die Auskunft ist für die anfragende steuerpflichtige Person und die ESTV rechtsverbindlich; sie kann auf keinen anderen Sachverhalt übertragen werden. Hinsichtlich der Voraussetzungen für die Verbindlichkeit von gemäss Art. 69 MWSTG erteilten Auskünften gelangen grundsätzlich BGE 151 II 364 S. 370 die gleichen Regeln zur Anwendung, wie sie sich bereits aus Verfassungsrecht ergeben, d.h. die ESTV muss, wie sich bereits aus dem Gesetzestext ergibt, zu einem konkret umschriebenen Sachverhalt Auskunft gegeben haben (1), sie muss für die Auskunft zuständig gewesen sein (was Art. 69 MWSTG dank seiner Stellung im MWSTG automatisch voraussetzt [2]), eine allfällige Unrichtigkeit der Auskunft darf für die steuerpflichtige Person nicht ohne Weiteres erkennbar gewesen sein

(3); ausserdem kann sich die steuerpflichtige Person nur auf die erteilte Auskunft berufen, wenn die gesetzliche Ordnung seit der Auskunftserteilung keine Änderung erfahren hat (4). Die ESTV bringt denn auch in ihren Auskünften regelmässig - so auch hier - einen entsprechenden Vorbehalt an, den sie noch dadurch erweitert, dass (wie ebenfalls für den verfassungsrechtlichen Anspruch auf Vertrauensschutz gültig) die erteilte Auskunft nur gilt, soweit sich die (tatsächlichen) Verhältnisse nicht ändern (5). Für die Berufung auf den verfassungsmässigen Anspruch auf Vertrauensschutz wird regelmässig zusätzlich zu den genannten Voraussetzungen verlangt, dass die rechtssuchende Person im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen hat, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden können ( BGE 150 I 1 E. 4.1; BGE 148 II 233 E. 5.5.1; BGE 146 I 105 E. 5.1.1; BGE 143 V 341 E. 5.2.1; BGE 141 I 161 E. 3.1). Es ist zu Recht darauf hingewiesen worden, dass diese Voraussetzung im Bereich von Art. 69 MWSTG nicht gelten kann. Die Auskunft soll für die steuerpflichtige Person im Rahmen ihrer Pflicht zur (modifizierten) Selbstveranlagung und zur Steuerentrichtung Rechtssicherheit schaffen. Da die steuerpflichtige Person auch für vergangene Steuerperioden verpflichtet ist, ihre Steuerabrechnungen zu korrigieren ( Art. 72 Abs. 1 MWSTG ), muss es daher auch zulässig sein, für vergangene Sachverhalte eine Auskunft einzuholen, die dann für diese verbindlich ist (und gegebenenfalls Korrekturen der Steuerabrechnung erforderlich macht). Aus dem Wortlaut von Art. 69 MWSTG ergibt sich denn auch keine Beschränkung auf zukünftige Sachverhalte (vgl. IMSTEPF/CLAVADETSCHER, Bindungswirkungen von Rulings im Mehrwertsteuerrecht, ASA 89 S. 199 m.H.).

## **E. 5.2**

Die Vorinstanz ist zur Auffassung gelangt, dass die Beschwerdegegnerin gestützt auf die Auskunft der ESTV vom 29. Juli 2010 im Rahmen ihrer Mehrwertsteuerabrechnungen zu Recht von einem unternehmerischen Bereich von 40 % ausgehen durfte. BGE 151 II 364 S. 371 Zwischen den Parteien sei weder streitig, dass die Auskunft von der zuständigen Behörde erteilt worden sei, noch, dass sie einen konkreten Sachverhalt betroffen habe. Weil die Beschwerdegegnerin zudem eine allfällige Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne Weiteres habe erkennen können, habe sie ausserdem den Vorsteuerabzug für die im Raum stehenden Steuerjahre (2014-2019) entsprechend vorgenommen. Hinsichtlich der Rechtsänderung könnten im Übrigen nur eine eigentliche Gesetzesänderung oder eine Änderung der Rechtslage durch die Rechtsprechung von Bedeutung sein. Der Beschwerdegegnerin sei nicht zu folgen, soweit sie in der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ( BGE 141 II 199 ), mit der der 2012 publizierten 25/75-Prozent-Praxis die Anwendung versagt worden sei, gegenüber der Auskunft von 2010 eine relevante Rechtsänderung erblicke. Ebenso wenig habe sich durch die im Nachgang zum erwähnten Bundesgerichtsentscheid erfolgte Anpassung der Verwaltungspraxis der Beschwerdeführerin zum Vorsteuerabzug bzw. zur Vorsteuerkorrektur, welche eine Verwaltungsverordnung darstelle, der die Beschwerdeführerin zu Unrecht materiell Gesetzesrang beimesse, eine Rechtsänderung ergeben. Auch habe die Beschwerdeführerin die infrage stehende Auskunft nicht widerrufen, sondern erstmals in ihrem Schreiben vom 27. Mai 2020 zum Ausdruck gebracht, dass sie die Auffassung der Beschwerdegegnerin nicht teile. Ausserdem hätten sich die für die Auskunft massgebenden tatsächlichen Verhältnisse bei der Beschwerdegegnerin nicht verändert, indem zwar im Jahr 2014 die prozentuale Quote der unternehmerischen Erträge unter 40 % gefallen sei, in den Folgejahren dieser Prozentsatz jedoch stets überschritten worden sei. Insoweit von einer veränderten Sachverhaltslage sprechen zu wollen, erachtete die Vorinstanz als treuwidrig

und nicht haltbar. Gestützt auf diese Argumentation hielt die Vorinstanz die von der Beschwerdegegnerin erhobene Beschwerde für begründet, hob die angefochtene Verfügung auf und wies die Beschwerdeführerin nicht nur zur Rückzahlung der von der Beschwerdegegnerin unter Vorbehalt geleisteten Zahlung von Fr. 206'161.- (zuzüglich Vergütungszins) an, sondern wies die Angelegenheit an die Beschwerdeführerin zurück zur Überprüfung und Auszahlung der von der Beschwerdegegnerin begehrten Steuerforderung für die Jahre 2014-2019 (bzw. der Differenz zwischen den in den Quartalsabrechnungen geltend gemachten Vorsteuern und den effektiv zugestandenen Vorsteuern gemäss den beiden Einschätzungsmitteilungen [zuzüglich Vergütungszins]). BGE 151 II 364 S. 372

### **E. 5.3**

Die Beschwerdeführerin erhebt gegenüber der solchermassen begründeten Bejahung des Vertrauensschutzes durch die Vorinstanz verschiedene Rügen.

#### **E. 5.3.1**

Zum Vornherein als unbegründet erweist sich das Vorbringen der Beschwerdeführerin, wonach sie in ihrer Auskunft an die Beschwerdegegnerin einen zweifachen Vorbehalt (Rechtsänderung; Änderung der massgeblich tatsächlichen Verhältnisse) angebracht habe, was einer Anwendung des Vertrauensschutzprinzips ohnehin entgegenstehe. Es ist zwar möglich, sinnvoll und sogar angezeigt, dass die Beschwerdeführerin bei Erteilung von Auskünften an mehrwertsteuerpflichtige Personen die erwähnten Vorbehalte anbringt. Das bedeutet aber gerade nicht, dass sie dadurch eine generelle "Freizeichnung" bei Dauersachverhalten vornehmen kann; andernfalls würde die Auskunft gemäss Art. 69 MWSTG ihres vom Gesetzgeber damit intendierten Sinns beraubt. Beruft sich eine steuerpflichtige Person auf eine ihr erteilte Auskunft, ist vielmehr zu prüfen, ob die Voraussetzungen erfüllt sind, damit der Vorbehalt greift. Ist dies nicht der Fall, muss die Verwaltung den Inhalt der erteilten Auskunft gelten lassen.

#### **E. 5.3.2.1**

Unabhängig davon, ob hier von einer Disposition der Beschwerdegegnerin (indem sie ihre Steuerabrechnungen in den Jahren 2014-2019 gemäss der ihr erteilten Auskunft vorgenommen hat) auszugehen ist, kann der Beschwerdeführerin auch nicht gefolgt werden, soweit sie geltend macht, die Beschwerdegegnerin habe gestützt auf die ihr erteilte Auskunft keine Dispositionen getroffen, und schon deshalb dürfe entgegen der Vorinstanz nicht auf die Auskunft abgestellt werden. Darauf kommt es wie dargelegt (E. 5.1.2) mehrwertsteuerrechtlich unter der Herrschaft von Art. 69 MWSTG nicht an.

#### **E. 5.3.2.2**

Die Beschwerdeführerin wendet sich denn auch nicht allein dagegen, dass die Vorinstanz die von der Beschwerdegegnerin gemäss Auskunft vom 29. Juli 2010 in den Jahren 2014 bis 2019 vorgenommenen Steuerabrechnungen (im Unterschied zum Ergebnis der von der Beschwerdeführerin nach der von ihr durchgeführten Kontrolle ausgestellten Ergänzungsabrechnungen) geschützt hat - insoweit könnte jedenfalls von einer vertrauensbetätigenden Disposition auf Seiten der Beschwerdegegnerin ausgegangen werden. BGE 151 II 364 S. 373 Wie sich aus dem angefochtenen Entscheid ergibt, hat die Vorinstanz darüber hinaus auch den nachträglich, d.h. mit der Sprungbeschwerde geltend gemachten zusätzlichen Vorsteuerabzug der Beschwerdeführerin anerkannt und die Beschwerdeführerin lediglich angewiesen, diesen nach Rückweisung der Angelegenheit zu überprüfen und auszuzahlen (vgl. angefochtener Entscheid A-4097/2022 vom 14. Mai 2024

E. 3.4.3.5). In diesem Zusammenhang wirft die Beschwerdeführerin der Vorinstanz gar ein willkürliches Vorgehen vor, indem diese es nicht nur unterlassen habe festzustellen, dass die Beschwerdegegnerin eine um Fr. 125'662.73 höhere Vergütung verlange als sie selbst überhaupt eine Nachbelastung vorgenommen habe, sondern der Beschwerdegegnerin diesen Betrag sogar noch zugesprochen habe. Die Beschwerdegegnerin hat mit ihrer Sprungbeschwerde über die Vorsteuerabzüge, welche sie in ihren Steuerabrechnungen 2014 bis 2019 gemäss Auskunft vom 29. Juli 2010 vorgenommen hatte, hinaus zusätzliche Vorsteuerabzüge von Fr. 125'662.- verlangt, indem sie (abgesehen von der Rückforderung des unter Vorbehalt bezahlten Betrags von Fr. 206'161.-) die Festsetzung der Mehrwertsteuer für die Jahre 2014 bis 2018 auf Fr. 103'731.15 bzw. für die Steuerperiode 2019 auf Fr. 37'109.23 (jeweils als Minusbeträge) beantragt hat. Dafür hat sie sich indessen soweit erkennbar auf die ihr von der Beschwerdeführerin mehrfach erteilte Auskunft gestützt, wonach die ihr gewährten Subventionen ihren nicht-unternehmerischen Bereich betreffen und somit keine Vorsteuerkürzung im unternehmerischen Bereich bewirkten. Insoweit hat sich die Beschwerdegegnerin damit lediglich - über die Auskunft vom 29. Juli 2010 hinaus - auf weitere ihr von der Beschwerdeführerin erteilte Auskünfte gestützt. Es ist daher entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin auch nicht zu beanstanden, wenn die Vorinstanz die von ihr angenommene Vertrauensschutzwirkung der Auskünfte der Beschwerdeführerin nicht auf die Auskunft vom 29. Juli 2010 beschränkt, sondern auf diese später erteilten Auskünfte ausgedehnt hat. Damit ist sie entgegen der Beschwerdeführerin keineswegs in Willkür verfallen, zumal sie im angefochtenen Entscheid nach Rückweisung der Angelegenheit die Überprüfung der Korrektheit der Berechnung der Beschwerdegegnerin durch die Beschwerdeführerin vorbehalten hat.

#### **E. 5.3.3.1**

Weiter führt die Beschwerdeführerin aus, mit Bezug auf die am 29. Juli 2010 erteilte Auskunft hätten zwar weder sie selbst noch BGE 151 II 364 S. 374 die Beschwerdegegnerin ursprünglich wissen können, dass die Auskunft sich angesichts der späteren Praxis der Beschwerdeführerin und vor allem der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ( BGE 141 II 199 ) als unrichtig erweisen werde. In ihren beiden Schreiben vom 7. November 2018 und vom 12. April 2019 habe die Beschwerdegegnerin sich hingegen genau auf diese geänderte Rechtslage gestützt und deshalb verlangt, dass ihr eine rückwirkende Korrektur innerhalb von Art. 43 Abs. 2 MWSTG zugestanden werden solle. Damit habe die Beschwerdegegnerin sich nicht mehr an die Auskunft als gebunden erachtet - und vor allem habe sie als versierte Mehrwertsteuerexpertin nicht nur erkennen können, sondern tatsächlich erkannt, dass die höchstrichterliche Rechtsprechung Auswirkungen auf sie und die Auskunft vom 29. Juli 2010 keine Gültigkeit mehr habe. Weshalb die Vorinstanz diese aktenkundigen und klaren Äusserungen der Beschwerdegegnerin nicht in ihre Beurteilung habe einfließen lassen, sei weder nachvollziehbar noch verständlich. Die Vorinstanz sei zudem insoweit in Willkür verfallen, als sie das widersprüchliche Verhalten der Beschwerdegegnerin völlig unbeachtet gelassen habe: Die Beschwerdegegnerin habe sich mit ihren beiden Schreiben vom 7. November 2018 und vom 12. April 2019 nicht mehr an die Auskunft vom 29. Juli 2010 gebunden erachtet, sondern gestützt auf ihre neue Rechtsauffassung den Standpunkt eingenommen, sie weise keinen nicht-unternehmerischen Bereich auf und deshalb eine Korrektur ihrer Steuerabrechnungen verlangt. Erst nachdem sie, die Beschwerdeführerin, ihr mitgeteilt habe, dass sie diese (neue) Rechtsauffassung der Beschwerdegegnerin nicht teile, habe sich diese dann mit ihrem Schreiben vom 9. Dezember 2019 wieder auf die Auskunft vom 29. Juli 2010 berufen. Dieses

widersprüchliche Verhalten der Beschwerdegegnerin habe die Vorinstanz in willkürlicher Weise weder als sachverhaltsrelevante Tatsache festgestellt noch die sich daraus ergebenden rechtlichen Folgen abgeklärt.

#### **E. 5.3.3.2**

Der Vorwurf, die Vorinstanz habe ein widersprüchliches Verhalten der Beschwerdegegnerin unbeachtet gelassen, ist unbegründet. Im bereits mehrfach erwähnten BGE 141 II 199 hat das Bundesgericht zwar klargestellt, dass die von der Beschwerdeführerin entwickelte 25/75-Prozent-Regel kein brauchbares Kriterium für das Verneinen einer unternehmerischen Tätigkeit darstellt ( BGE 141 II 199 E. 5.4-5.11). Abgesehen von Fällen, bei denen nicht von einer BGE 151 II 364 S. 375 unternehmerischen Tätigkeit gesprochen werden kann, weil die Tätigkeiten praktisch ausschliesslich durch Nicht-Entgelte finanziert wird bzw. allfällige Entgelte bloss einen symbolischen oder Bagatell-Charakter haben ( BGE 141 II 199 E. 5.6), ist vielmehr von Fall zu Fall zu prüfen, ob eine unternehmerische Tätigkeit im Mehrwertsteuerlichen Sinn vorliegt, sowie ob und in welchem Ausmass der Unternehmensträger daneben auch (noch) einen nicht-unternehmerischen Bereich aufweist ( BGE 142 II 488 E. 3.3.3). In mehreren Urteilen hatte sich das Bundesgericht inzwischen mit der Frage nach dem Bestehen eines unternehmerischen Bereichs neben einem nicht-unternehmerischen ( BGE 142 II 488 ) bzw. eines nicht-unternehmerischen neben einem unternehmerischen Bereich (Urteile 9C\_158/2024 vom 25. Juli 2024; 9C\_651/2022 vom 5. Oktober 2023; 9C\_612/2022 vom 18. August 2023) zu befassen, wobei es sich indessen (noch) nie mit der Bestimmung des Umfangs der jeweiligen Bereiche beschäftigen musste. Vor diesem Hintergrund einer gewissen nach wie vor bestehenden Unsicherheit hinsichtlich des Bestehens und der Abgrenzung von unternehmerischem und vor allem nicht-unternehmerischem Bereich bei steuerpflichtigen Personen überrascht es nicht, wenn die Beschwerdegegnerin angesichts der unbestrittenermassen erheblichen Mehrwertsteuerpflichtigen Umsätze, welche sie durch ihre unternehmerische Tätigkeit erzielt (gemäss Auskunft vom 29. Juli 2010 war die Beschwerdeführerin selbst 2010 bereit, diesen Anteil der Tätigkeit der Beschwerdegegnerin auf 40 % festzulegen), im Nachgang zu den erwähnten publizierten Entscheiden ( BGE 141 II 199 und BGE 142 II 488 ) am 7. November 2018 bei der Beschwerdeführerin um die Feststellung ersuchte, es könne bei ihr kein nicht-unternehmerischer Bereich identifiziert werden. Nachdem die Beschwerdeführerin der Beschwerdegegnerin daraufhin am 23. Januar 2019 mitgeteilt hatte, dass sie diese Auffassung nicht teile, bat die Beschwerdegegnerin zwar am 12. April 2019 um erneute Prüfung ihres Standpunkts durch die Beschwerdeführerin. Nachdem diese am 2. Mai 2019 ihre bereits früher mitgeteilte Auffassung, wonach bei der Beschwerdegegnerin (auch) ein nicht-unternehmerischer Bereich bestehe, bekräftigt hatte, teilte die Beschwerdegegnerin schliesslich am 9. Dezember 2019 mit, dass sie weiterhin von der Gültigkeit der Auskunft vom 29. Juli 2010 ausgehe. Entgegen der Beschwerdeführerin nahm die Beschwerdegegnerin mit ihren beiden Anfragen vom 7. November 2018 und vom 12. April BGE 151 II 364 S. 376 2019 nicht Abstand von der Auskunft vom 29. Juli 2010. Wie auch die oben erwähnten später ergangenen Entscheide des Bundesgerichts zeigen, bestand im Nachgang zu den beiden publizierten Urteilen 141 II 199 und 142 II 488 trotz der damit verbundenen Klärungen nach wie vor eine gewisse Unsicherheit hinsichtlich der Abgrenzung von unternehmerischer und nicht-unternehmerischer Tätigkeit bei verschiedenen steuerpflichtigen Personen, insbesondere solchen mit einer gemeinnützigen Zwecksetzung hinsichtlich der Mehrwertsteuerrechtlichen Einstufung ihrer Tätigkeiten als

unternehmerisch und/oder nicht-unternehmerisch. Die Anfragen der Beschwerdegegnerin bei der Beschwerdeführerin betreffend Umfang der Vorsteuerabzugsberechtigung vor dem Hintergrund der Auskunft vom 29. Juli 2010 ist nicht zu beanstanden. Darin liegt entgegen der Beschwerdeführerin weder eine Abkehr von der ihr früher erteilten Auskunft von ihrer Seite noch ein rechtsmissbräuchliches Verhalten. Da auch die Beschwerdeführerin selbst ihre frühere Auskunft, jedenfalls bis zu ihrer Stellungnahme vom 27. Mai 2020 (in der sie klar zu erkennen gab, dass sie den von der Beschwerdegegnerin in ihrem Schreiben vom 9. Dezember 2019 vertretenen Standpunkt [Weitergeltung der Auskunft vom 29. Juli 2010] nicht teile - und die daher einen Widerruf der Auskunft darstellt) nicht widerrief, ist daher nicht zu beanstanden, dass die Beschwerdegegnerin sich weiterhin auf die ihr ursprünglich erteilte Auskunft berief. Entgegen der Beschwerdeführerin hätte die Beschwerdegegnerin damit auch nicht etwa erkennen müssen bzw. hat sie sogar erkannt, dass die Auskunft vom 29. Juli 2010 - abgesehen von der später durch die Beschwerdeführerin vorgenommenen, sich zugunsten der Beschwerdegegnerin auswirkenden Präzisierung hinsichtlich der Verwendung von Subventionen durch die Beschwerdegegnerin in deren nicht-unternehmerischem Bereich - (gemäss Auffassung der Beschwerdeführerin) nicht zutraf. Dies muss umso mehr gelten, als diese Auskunft sich ohne Weiteres in die dargelegte bundesgerichtliche Rechtsprechung betreffend die Möglichkeit des Nebeneinanderbestehens eines unternehmerischen und eines nicht-unternehmerischen Bereichs bei mehrwertsteuerpflichtigen Personen (insbesondere solchen mit einem gemeinnützigen Zweck) einfügt.

#### **E. 5.3.4.1**

Die Beschwerdeführerin ist ausserdem der Auffassung, seit Erteilung der Auskunft vom 29. Juli 2010 hätten sich verschiedene Rechts- bzw. Praxisänderungen ergeben, so dass die BGE 151 II 364 S. 377 Beschwerdegegnerin sich entgegen der Vorinstanz auch deshalb nicht (mehr) auf die 2010 erteilte Auskunft berufen könne. So habe sie, die Beschwerdeführerin, bereits in der MWST-Praxis-Info 04 vom November 2012 die 25/75-Prozent-Praxis begründet. Diese sei hernach mit BGE 141 II 199 aufgehoben worden, woraufhin sie selbst am 20. Dezember 2020 gestützt auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung zum Vorliegen eines nicht-unternehmerischen Bereichs und zur sich daraus ergebenden Vorsteuerkorrektur ihre Praxisänderung publiziert habe. Es lägen somit drei die Rechtslage verändernde Ereignisse vor, welche nach der Auskunft vom 29. Juli 2010 erfolgt seien, so dass die Beschwerdegegnerin sich nicht mehr darauf berufen könne.

#### **E. 5.3.4.2**

Der Vertrauensschutz und damit auch das Vertrauen auf eine Auskunft gemäss Art. 69 MWSTG entfällt, wenn die gesetzliche Ordnung zwischen dem Zeitpunkt der Auskunft und der Verwirklichung des Sachverhalts geändert hat (vgl. BGE 148 II 233 E. 5.5.1; BGE 146 I 105 E. 5.1.1; BGE 143 V 341 E. 5.2.1; BGE 141 I 161 E. 3.1). Entgegen der Beschwerdeführerin führt hingegen die Änderung einer im Bereich der Mehrwertsteuer von Gesetzes wegen ( Art. 65 Abs. 3 MWSTG ) publikationspflichtigen Praxisfestlegung nicht dazu, dass die steuerpflichtige Person sich nicht mehr auf die ihr erteilte Auskunft berufen kann. Die von der Beschwerdeführerin publizierten Praxisfestlegungen stellen (blosse) Verwaltungsverordnungen dar (vgl. MARTIN KOCHER, in: Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 2015, N. 31 zu Art. 65 MWSTG ). Dass die falsche Qualifikation von für die Steuerfestsetzung relevanten Faktoren entgegen publizierten Praxisfestlegungen gemäss Art. 96 Abs. 3 MWSTG als

Steuerhinterziehung strafbar ist, ändert nichts. Will die Beschwerdeführerin im Fall der Änderung einer von ihr publizierten Praxisfestlegung bewirken, dass eine von ihr vorher individuell erteilte Auskunft gemäss Art. 69 MWSTG nicht mehr gelten bzw. insoweit der geänderte Inhalt der Praxisfestlegung gelten soll, hat sie dementsprechend die von ihr erteilte Auskunft gegenüber der steuerpflichtigen Person zunächst zu widerrufen (statt vieler JEANNINE MÜLLER, in: Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 2015, N. 17 zu Art. 69 MWSTG ; HONAUER/PROBST/ROHNER/FREY, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 4. Aufl. 2024, Rz. 2578; BEATRICE BLUM, in: MWSTG, Kommentar, Geiger/Schluckebier [Hrsg.], 2. Aufl. 2019, N. 24 zu Art. 69 MWSTG ), was, wie bereits dargelegt, hier erst am 27. Mai 2020 geschah. BGE 151 II 364 S. 378 Eine Änderung der Rechtslage, welche die durch die Auskunft vom 29. Juli 2010 geschaffene Vertrauensgrundlage zu erschüttern vermöchte, könnte sich hier somit höchstens aus einer Gesetzesänderung, an welcher es hier offensichtlich fehlt, oder allenfalls daraus ergeben, dass sich inzwischen deren Inhalt infolge der höchstrichterlichen Rechtsprechung als unzutreffend erwiesen hätte. Die Vorinstanz weist im angefochtenen Entscheid indessen zutreffend darauf hin, dass das nicht der Fall ist. Im bereits mehrfach angeführten BGE 141 II 199 ging es um die Frage, ob die dortige Beschwerdeführerin einen unternehmerischen Bereich aufweise und damit (überhaupt erst) steuerpflichtig werde und zum Vorsteuerabzug berechtigt sei. In diesem Zusammenhang hatte das Bundesgericht die 25/75-Prozent-Regel gemäss der damals geltenden Praxisfestlegung zu beurteilen, wonach die Steuerpflicht verneint wurde, wenn mit der fraglichen Tätigkeit nur in untergeordneter Weise Entgelte erzielt werden. Im vorliegenden Fall wurde der Umfang der unternehmerischen Tätigkeit der Beschwerdegegnerin gemäss der Auskunft vom 29. Juli 2010 auf 40 % festgelegt. Damit ist aber von vornherein klar, dass der Entscheid des Bundesgerichts, mit dem dieses die 25/75-Prozent-Regel für gesetzwidrig erkannte ( BGE 141 II 199 E. 5.4-5.11), die durch die Auskunft vom 29. Juli 2010 geschaffene Vertrauensgrundlage nicht berührte. Auch aus den seither ergangenen Urteilen des Bundesgerichts zur Frage des Bestehens eines unternehmerischen neben einem nicht-unternehmerischen Bereich bei einem Unternehmensträger ( BGE 142 II 488 ; Urteile 9C\_158/2024 vom 25. Juli 2024; 9C\_651/2022 vom 5. Oktober 2023; 9C\_612/2022 vom 18. August 2023) ergibt sich im Übrigen nichts anderes.

#### **E. 5.3.5.1**

Die Beschwerdeführerin ist überdies der Auffassung, die Bindungswirkung ihrer Auskunft vom 29. Juli 2010 entfalle auch deshalb, weil sich die relevanten tatsächlichen Verhältnisse seither wesentlich verändert hätten. Sie macht geltend, die Vorinstanz habe insoweit in verschiedener Hinsicht den Sachverhalt willkürlich festgestellt und die Prüfung, ob veränderte Verhältnisse vorliegen, ausschliesslich zu ihren Lasten vorgenommen. Davon ausgehend, dass es in der Auskunft um die Vorsteuerkorrektur infolge gemischter Verwendung gegangen sei, welche im Verhältnis Spenden/Schenkungen und Erbschaften zu den übrigen Erträgen gewährt worden sei, sei die Vorgehensweise der Vorinstanz, nur die Veränderung im unternehmerischen Bereich, unabhängig vom BGE 151 II 364 S. 379 nicht-unternehmerischen Bereich zu prüfen, schon im Ansatz unkorrekt. Genauso wenig könne nachvollzogen werden, weshalb die Vorinstanz die Erträge aus dem Sponsoring aus ihrer Berechnung ausschliesse. Sodann könne den Ausführungen der Vorinstanz nicht entnommen werden, ob die Subventionszahlungen, wie in der Auskunft vom 29. Juli 2010 vorgesehen, dem unternehmerischen oder dem nicht-unternehmerischen Bereich zugeordnet

worden seien. Schliesslich fehle eine tatsächliche Begründung, weshalb eine gemäss den Berechnungen der Vorinstanz festgestellte Veränderung zwischen -5,95 % und +14,67 % im Vergleich zu den von der Beschwerdegegnerin als durchgehend anwendbar geltend gemachten 40 % keine wesentliche Veränderung der tatsächlichen Verhältnisse darstellen solle.

#### **E. 5.3.5.2**

Entgegen diesen kaum ausreichend substantiierten Vorwürfen der Beschwerdeführerin erweisen sich die Berechnungen und Vergleiche im angefochtenen Entscheid nicht als unhaltbar. Dabei erschliesst sich zwar zunächst nicht, warum die Vorinstanz die - ebenso wie die Erträge aus dem Verkauf von Pflegeartikeln sowie von Handelswaren, die Fahrschulerträge und die Erträge aus Autovermietung (auch nach Auffassung der Beschwerdeführerin) dem unternehmerischen Bereich der Beschwerdegegnerin zuzurechnenden - Erträge aus Sponsoring nicht in ihren Vergleich zwischen unternehmerischen und nicht-unternehmerischen Erträgen miteinbezogen hat. Auch unter Einbezug der Erträge aus Sponsoring trifft hingegen die Grundaussage des angefochtenen Entscheids, wonach die unternehmerischen Erträge über den betrachteten Zeitraum von 2014 bis 2019 mehr oder weniger stabil geblieben sind, zu. Ebenso richtig ist die vorinstanzliche Feststellung, wonach dagegen die erhaltenen Spenden stärker variiert hätten (höchster Ertrag 2014 mit 9,8 Mio. Fr. gegenüber dem niedrigsten Ertrag 2018 mit 4,1 Mio. Fr.). Damit trifft aber auch zu, wenn die Vorinstanz weiter ausführt, dass zum einen die als Nichtentgelt zu qualifizierenden Spenden das Total der Erträge massgeblich beeinflusst hätten und dass sich zum andern die prozentuale Quote der unternehmerischen Erträge vor allem deshalb verändert habe - 2014 fiel sie mit 34,1 % unter 40 % der Gesamterträge, übertraf hingegen in den folgenden Jahren die 40 %-Marke zum Teil nicht unerheblich (höchster Anteil 2018 mit 54,3 %) -, weil der Spendenertrag gegenüber dem höchsten Ertrag 2014 merklich zurückging. Im Ergebnis lagen die unternehmerischen Erträge der Beschwerdegegnerin über den ganzen Zeitraum von 2014 bis 2019 - abgesehen vom Jahr 2014 - stets über 40 %. BGE 151 II 364 S. 380 Das Festhalten an der Auskunft wirkt sich somit entgegen der Beschwerdeführerin nicht einseitig zugunsten der Beschwerdegegnerin aus. Es ist daher auch nicht zu beanstanden, wenn die Vorinstanz auf Anpassungen des Vorsteuerabzugs (abhängig von der Höhe des Abweichens des unternehmerischen Ertragsanteils von den 40 % gemäss der Auskunft vom 29. Juli 2010) verzichtet hat, zumal sich diese, wie die Vorinstanz zutreffend feststellt, eher (der unternehmerische Ertragsanteil lag mehrheitlich über 40 %) zugunsten der Beschwerdegegnerin ausgewirkt hätten. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin hat die Vorinstanz somit den relevanten Sachverhalt nicht willkürlich festgestellt und liegen auch keine relevanten Sachverhaltsänderungen vor, die ein Abweichen von der Auskunft vom 29. Juli 2010 gebieten würden.

#### **E. 5.3.6**

Fehlt es wie dargelegt an relevanten Änderungen sowohl der Rechtslage als auch in den tatsächlichen Verhältnissen seit Erteilung der Auskunft vom 29. Juli 2010, so hätte es entgegen der Beschwerdeführerin, hätte sie die Auskunft nicht mehr gegen sich gelten lassen wollen, eines ausdrücklichen Widerrufs bedurft. Einen solchen nahm die Beschwerdeführerin indessen mit ihren Schreiben vom 23. Januar und 2. Mai 2019 an die Beschwerdegegnerin nicht vor. Wie bereits dargelegt, liess sie erst in ihrem Schreiben vom 27. Mai 2020 erkennen, dass sie sich an ihre Auskunft nicht mehr gebunden fühle. Auch

wenn dieses Schreiben als konkludenter Widerruf der Auskunft angesehen wird (vgl. so schon oben E. 5.3.3), ändert dies an deren Verbindlichkeit für die hier im Streit liegenden Steuerperioden 2014 bis 2019 nichts.

#### **E. 5.4**

Zusammenfassend erweisen sich somit die Rügen der Beschwerdeführerin, wonach die Vorinstanz zu Unrecht die Voraussetzungen für die Gewährung des Vertrauensschutzes mit Bezug auf die Auskunft vom 29. Juli 2010 sowie die zusätzlichen Auskünfte in den Schreiben der Beschwerdeführerin vom 23. Januar und 2. Mai 2019 bejaht habe, als unbegründet. Das führt zur Abweisung der Beschwerde.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.