

BVGer A-4097/2022 vom 14. Mai 2024

Bundesverwaltungsgericht, 2024-05-14, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-4097_2022

FR: TAF A-4097/2022 du 14 mai 2024

IT: TAF A-4097/2022 del 14 maggio 2024

Regeste

Mehrwertsteuer

Erwägungen

E. 1.1

Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt hier nicht vor. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Die Beschwerde richtet sich gegen eine Verfügung der Vorinstanz im Sinne von Art. 5 VwVG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden (Sprung-)Beschwerde sachlich zuständig.

E. 1.2

Angefochten ist die Verfügung der Vorinstanz vom 13. Juli 2022 (vgl. Sachverhalt Bst. E). Diese ist einlässlich begründet, und die dagegen gerichtete Eingabe vom 13. September 2022 wurde antragsgemäss an das Bundesverwaltungsgericht weitergeleitet (vgl. Sachverhalt Bst. F.b). Letzteres ist somit für die Beurteilung der vorliegenden Sprungbeschwerde im Sinne von Art. 83 Abs. 4 MWSTG auch funktionell zuständig (vgl. statt vieler: Urteile des BVGer A-6558/2020 vom 13. April 2022 E. 1.2 [bestätigt durch Urteil des BGer 9C_609/2022 vom 13. Juni 2023, publiziert als BGE 149 II 255], A-6454/2020 vom 21. Dezember 2021 E. 1.2).

E. 1.3

Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anders bestimmt (Art. 37 VGG). Die Beschwerdeführerin ist als Adressatin des angefochtenen Entscheids zur Beschwerdeerhebung legitimiert (Art. 48 Abs. 1 VwVG).

E. 1.4

Auf die frist- und formgerecht eingereichte (Sprung-)Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 i.V.m. Art. 22a Abs. 1 Bst. b VwVG und Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist demnach einzutreten.

E. 1.5

Mit Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht können die Verletzung von Bundesrecht - einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (Art. 49 Bst. a VwVG) - die unrichtige bzw. unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) und die Unangemessenheit der vorinstanzlichen Verfügung (Art. 49 Bst. c VwVG) gerügt werden.

E. 1.6

Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Im Beschwerdeverfahren gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Das Bundesverwaltungsgericht ist demzufolge verpflichtet, auf den - unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten - festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm, das heisst jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (Moser/Beusch/Kneubühler/Kayser, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 1.54, mit Verweis auf BGE 119 V 347 E. 1a; Moor/Poltier, Droit administratif, Bd. II, 3. Aufl. 2011, Ziff. 2.2.6.5). Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist (Art. 62 Abs. 4 VwVG) und eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen kann (sog. Motivsubstitution; BGE 140 II 353 E. 3.1; vgl. Urteile des BGer 2C_1012/2021 vom 13. September 2022 E. 1.3, 2C_737/2018 vom 20. Juni 2019 [in BGE 145 II 201 nicht publizierte] E. 2.1; BVGE 2007/41 E. 2; Urteil des BVGer A-3061/2018 vom 4. Juni 2019 [in BVGE 2019 III/1 nicht publizierte] E. 2.2).

E. 2.1

Nach den allgemeinen intertemporalen Regeln sind in verfahrensrechtlicher Hinsicht diejenigen Rechtssätze massgebend, welche im Zeitpunkt der Beschwerdebeurteilung Geltung haben, unter Vorbehalt spezialgesetzlicher Übergangsbestimmungen (vgl. BGE 130 V 1 E. 3.2). In materieller Hinsicht sind dagegen grundsätzlich diejenigen Rechtssätze massgebend, die bei der Erfüllung des zu Rechtsfolgen führenden Sachverhalts Geltung hatten (vgl. BGE 134 V 315 E. 1.2, 130 V 329 E. 2.3; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4946/2022 vom 28. September 2023 E. 2.1 m.H.). Der vorliegende Sachverhalt betrifft die Steuerperioden 2014 bis 2019. In materieller Hinsicht findet daher für die Steuerperioden 2014 bis 2017 das am 1. Januar 2010 in Kraft getretene MWSTG in der Fassung vor der per 1. Januar 2018 in Kraft gesetzten Teilrevision (AS 2017 3575) bzw. die dazugehörige Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, SR 641.201) Anwendung. Für die Steuerperioden 2018 und 2019 ist indes das ab 1. Januar 2018 geltende, teilrevidierte MWSTG bzw. die dazugehörige MWSTV massgebend. In der Folge wird das MWSTG mit «MWSTG» zitiert, soweit die Fassungen vor und nach der Teilrevision - soweit hier relevant - inhaltlich identisch sind. Ansonsten wird das MWSTG entweder mit «MWSTG 2009» oder mit «MWSTG 2016» zitiert.

E. 2.1.1

Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Nettoallphasensteuer (auch als Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug bzw. Mehrwertsteuer bezeichnet; Art. 1 Abs. 1 MWSTG; Art. 130 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [SR 101; nachfolgend: BV]). Die Steuer wird auf den im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen (Inlandsteuer), auf dem Bezug von Leistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland durch Empfänger und Empfängerinnen im Inland (Bezugssteuer) und auf Einfuhren von Gegenständen (Einfuhrsteuer) erhoben (Art. 1 Abs. 2 MWSTG). Die Erhebung erfolgt nach den Grundsätzen der Wettbewerbsneutralität, der Wirtschaftlichkeit der Entrichtung und der Erhebung und der Überwälzbarkeit (Art. 1 Abs. 3 MWSTG; vgl. auch Imstepf/Beusch, in: Ehrenzeller/Egli/Hettich/Hongler/Schindler/Schmid/Schweizer [Hrsg.], Die schweizerische

Bundesverfassung, Kommentar, 4. Aufl. 2023, Art. 130 N 59 ff.).

E. 2.1.2

Der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität verlangt, dass ein modernes Verbrauchssteuersystem wie die Mehrwertsteuer nach Möglichkeit in seinen Auswirkungen neutral sein muss. Das heisst, es darf den Wettbewerb zwischen den Unternehmen nicht beeinträchtigen. Die Mehrwertsteuer muss deshalb umfassend sein und alle Waren und Dienstleistungen im Inland gleichmässig erfassen. Andererseits muss vermieden werden, dass eine Steuermuldenbildung entsteht, weil die Waren und Dienstleistungen auf allen Stufen der Produktion und Verteilung und bei der Einfuhr besteuert werden. Diesem Zweck dient der Vorsteuerabzug. Damit wird die Wettbewerbsneutralität der Mehrwertsteuer dem Grundsatz nach verwirklicht, das heisst es wird sichergestellt, dass die Endbelastung beim Konsumenten immer gleich hoch ist, unabhängig davon, auf welchem Weg die Ware oder Dienstleistung zu ihm gelangt (vgl. BGE 124 II 193 E. 8a m.H.; Urteile des BVGer A-1763/2020 vom 22. September 2021 E. 5.5.1.2, A-5789/2018 vom 27. Mai 2020 E. 2.2.2; vgl. Felix Geiger, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, Schweizerisches Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer mit den Ausführungserlassen sowie Erlasse zum Zollwesen, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: MWSTG Kommentar], Art. 1 MWSTG N 29; Honauer/Probst/Rohner/Frey, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 4. Aufl. 2024, N 141 ff.).

E. 2.2

Steuerobjekt der Inlandsteuer sind die durch die steuerpflichtige Person gegen Entgelt erbrachten Leistungen; sie sind steuerbar, soweit das Gesetz keine Ausnahme vorsieht (Art. 18 Abs. 1 MWSTG).

E. 2.3

Ausgangspunkt einer Steuererhebung bildet ein wirtschaftlicher, besteuertwürdiger Sachverhalt, welcher als Steuerquelle anvisiert wird, das sogenannte Steuergut (Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 8. Aufl. 2023, S. 199; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, 1999, S. 13). Bei der Mehrwertsteuer (Inlandsteuer) ist das Steuergut der nicht unternehmerische Endverbrauch im Inland (Art. 1 Abs. 1 MWSTG; Honauer/Probst/Rohner/Frey, a.a.O., N 124; vgl. Riedo, a.a.O., S. 14). Erfasst werden soll der Konsum der (End-)Verbraucher (BGE 138 II 251 E. 2.1). Steuergut und Steuerobjekt der Mehrwertsteuer fallen demnach auseinander (vgl. Botschaft vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer [nachfolgend: Botschaft MWSTG], BBl 2008 6885, S. 6910 f.; Michael Beusch, Der Untergang der Steuerforderung, 2012, S. 50; Ralf Imstepf, Der Einfluss des EU-Rechts auf das schweizerische Mehrwertsteuerrecht, 2011, S. 18; Riedo, a.a.O., S. 14). Infolgedessen wird die Steuer nicht direkt beim Endverbraucher erhoben, sondern bei den Personen und anderen am Markt tätigen Gebilden, die Leistungen erbringen, für welche die Endverbraucher Vermögen aufwenden, das heisst ein Entgelt bezahlen. Erhebungstechnisch knüpft die Mehrwertsteuer damit an die Leistung des Steuerpflichtigen an (Urteile des BVGer A-4946/2022 vom 28. September 2023 E. 2.3, A-3502/2016 vom 19. Dezember 2016 E. 2.2.2, A-1382/2015 vom 11. August 2015 E. 3.3.2; vgl. Baumgartner/Clavadetscher/Kocher, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 1 N 41).

E. 2.4.1

Bis Ende 2017 ist die Steuerpflicht - soweit hier relevant - wie folgt geregelt: Gemäss Art. 10 Abs. 1 MWSTG 2009 ist steuerpflichtig, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betreibt und nicht nach Absatz 2 von der Steuerpflicht befreit ist. Ein Unternehmen betreibt, wer: a. eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbstständig ausübt; und b. unter eigenem Namen nach aussen auftritt. Ab 2018 gilt: Nach Art. 10 Abs. 1 MWSTG 2016 ist steuerpflichtig, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betreibt und: a. mit diesem Unternehmen Leistungen im Inland erbringt; oder b. Sitz, Wohnsitz oder Betriebsstätte im Inland hat. Ein Unternehmen (i.S.v. Art. 10 Abs. 1 MWSTG 2016) betreibt gemäss Art. 10 Abs. 1 bis MWSTG 2016, wer: a. eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbstständig ausübt, unabhängig von der Höhe des Zuflusses von Nicht-Entgelten (i.S.v. Art. 18 Abs. 2 MWSTG); und b. unter eigenem Namen nach aussen auftritt.

E. 2.4.2

Die subjektive Mehrwertsteuerpflicht knüpft mithin bei demjenigen an, der ein Unternehmen betreibt («wer» ein Unternehmen betreibt [Art. 10 Abs. 1 MWSTG 2009 sowie Art. 10 Abs. 1 MWSTG 2016]; auch «Unternehmensträger» genannt). Steuerpflichtig wird somit nicht das Unternehmen, sondern der Unternehmensträger (Baumgartner/Clavadetscher/ Kocher, a.a.O., § 3 N 7; Honauer/Probst/Rohner/Frey, a.a.O., N 470 ff.).

E. 2.5

Für die Beurteilung der subjektiven Steuerpflicht eines Unternehmensträgers sind materiell-qualitative Elemente ([i] berufliche oder gewerbliche Tätigkeit, [ii] Ausrichtung auf eine nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen, [iii] Selbständigkeit, [iv] Auftritt nach aussen unter eigenem Namen) entscheidend. Ausschlaggebend ist einzig der Betrieb eines Unternehmens. Wer ein solches betreibt, ist steuerpflichtig (vgl. Niklaus Honauer, Die subjektive Steuerpflicht - Massgebliche Verbesserungen und mehr Rechtssicherheit, in: Der Schweizer Treuhänder [ST], 2010 S. 252 ff, S. 252 f.). Umgekehrt bedeutet diese Konzeption aber auch, dass Umsätze von nicht unternehmerisch tätigen Personen nicht von der Inlandsteuer erfasst werden, selbst dann, wenn sie zu einem Verbrauch führen (Urteile des BVer A-4946/2022 vom 28. September 2023 E. 2.6, A-623/2021 vom 4. Februar 2022 E. 2.6 [bestätigt durch Urteil des BVer 9C_612/2022 vom 18. August 2023], A-5017/2013 vom 15. Juli 2014 E. 2.6; vgl. Regine Schluckebier, MWSTG Kommentar, Art. 10 MWSTG N 3 und 11).

E. 2.5.1

«Beruflich» oder «gewerblich» im Sinne des Mehrwertsteuerrechts ist jede Art von Tätigkeit, die Dritten gegenüber zur Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird. Es sind möglichst umfassend sämtliche Tätigkeiten einzubeziehen, die zur Erbringung von Leistungen führen, welche geeignet sind, dem nicht unternehmerischen Endverbrauch zugeführt zu werden. Darunter fallen vor allem kommerzielle, industrielle und handwerkliche Tätigkeiten sowie Leistungen der freien Berufe (vgl. Baumgartner/Clavadetscher/Kocher, a.a.O., § 3 N 20). Ein Unterschied zwischen den Begriffen «beruflich» und «gewerblich» besteht nicht und der Ausdruck «beruflich oder

gewerblich» kann auch als Synonym für «unternehmerisch» verstanden werden (vgl. Urteile des BVGer A-623/2021 vom 4. Februar 2022 E. 2.6.1 [bestätigt durch Urteil des BGer 9C_612/2022 vom 18. August 2023], A-601/2019 und A-606/2019 vom 19. Februar 2020 E. 2.1.2, A-4783/2015 vom 20. Februar 2017 E. 3.1.1; Honauer/Probst/Rohner/ Frey, a.a.O., N 484; Schluckebier, MWSTG Kommentar, Art. 10 MWSTG N 41 f.; vgl. noch zum alte Recht: Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, Traité TVA, 2009, S. 419 N 12 f.).

E. 2.5.2.1

Weiter muss die Tätigkeit des Unternehmensträgers auf die Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtet sein. Als Leistung gilt gemäss Art. 3 Bst. c MWSTG die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts. Das Entgelt ist der Vermögenswert, den der Empfänger oder die Empfängerin oder an seiner oder ihrer Stelle eine Drittperson für den Erhalt der Leistung aufwendet (Art. 3 Bst. f MWSTG). Es muss mithin ein Leistungsverhältnis vorliegen (Pierre-Marie Glauser, Subventions, dons et sponsoring, in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 79, S. 1 ff., S. 6 f., s.a. S. 10). Wenn ein Unternehmensträger Leistungen im mehrwertsteuerlichen Sinn erbringt bzw. zu erbringen beabsichtigt, liegt eine unternehmerische Tätigkeit vor, welche für die subjektive Steuerpflicht qualifiziert. Werden Einnahmen aus derartigen Leistungen erzielt, ist die Unternehmenseigenschaft grundsätzlich gegeben. Auch das Erzielen von Einnahmen aus Nicht-Entgelten nach Art. 18 Abs. 2 MWSTG kann durchaus Bestandteil einer ordentlichen unternehmerischen Tätigkeit sein. Zudem kann auch das ausschliessliche Erzielen von Einnahmen aus von der Steuer ausgenommenen Leistungen gemäss Art. 21 MWSTG ein Unternehmen begründen (vgl. Schluckebier, MWSTG Kommentar, Art. 10 MWSTG N 49 f.; siehe aber auch: Urteil des BGer 2C_1002/2014 vom 28. Mai 2015 E. 7 und 9.2). Ist eine Tätigkeit hingegen einzig auf die Erzielung von Nicht-Entgelten ausgerichtet, ist gemäss Wortlaut des Gesetzes (Art. 10 Abs. 1 MWSTG 2016 [bzw. Art. 10 Abs. 1 MWSTG 2009] i.V.m. Art. 3 Bst. c MWSTG) klar, dass eine solche Tätigkeit die Steuerpflicht nicht auslösen kann, da kein Unternehmen betrieben wird (Urteil des BVGer A-1382/2015 vom 11. August 2015 E. 4.2; vgl. Baumgartner/Clavadetscher/Kocher, a.a.O., § 3 N 23; vgl. Honauer/Probst/Rohner/Frey, a.a.O., N 525). Gleiches gilt, wenn durch die Tätigkeit gar keine Einnahmen erzielt und zudem auch keine solchen angestrebt werden (Urteile des BVGer A-4946/2022 vom 28. September 2023 E. 2.6.2, A-623/2021 vom 4. Februar 2022 E. 2.6.2 [bestätigt durch Urteil des BGer 9C_612/2022 vom 18. August 2023], auch zum Folgenden). Eine Gewinnabsicht verlangt das Gesetz ausdrücklich nicht. Ebenso wenig muss die Einkommenserzielung die primäre Motivation der Tätigkeit sein. Entscheidend ist somit (nur) die Ausrichtung des Unternehmens auf die Erzielung von Einnahmen (vgl. Honauer/Probst/Rohner/Frey, a.a.O., N 521). Es genügt dabei bereits eine (teilweise) Kostenerstattung (vgl. so schon Peter Spinner, Die subjektive Steuerpflicht im neuen schweizerischen Mehrwertsteuerrecht, in: ASA 63 S. 394 ff., S. 399). So können auch ideelle, karitative und gemeinnützige Tätigkeiten zur nachhaltigen Einnahmeerzielung erfolgen, wobei ein gewisses wirtschaftliches Kalkül bzw. ein eigenwirtschaftliches Interesse vorhanden sein muss (Schluckebier, MWSTG Kommentar, Art. 10 MWSTG N 52).

E. 2.5.2.2

Die Erzielung von Einnahmen muss zudem nachhaltig sein (Art. 10 Abs. 1bis Bst. a MWSTG 2016 bzw. Art. 10 Abs. 1 Bst. a MWSTG 2009). Der Begriff umfasst ein zeitliches und ein qualitatives Element. Zeitlich wird eine gewisse Dauerhaftigkeit verlangt,

und quantitativ, dass die Tätigkeit ein bestimmtes Ausmass erreicht (Baumgartner/Clavadetscher/Kocher, a.a.O., § 3 N 26; zu den quantitativen und qualitativen Kriterien für das Vorliegen einer nachhaltigen Leistungserbringung s. Urteil des BVGer A-4946/2022 vom 28. September 2023 E. 2.6.2.2 m.w.H.). Festzuhalten ist in diesem Zusammenhang jedoch auch, dass zunächst die Absicht, solche nachhaltigen Einnahmen zu erzielen, genügt. Nicht erheblich ist, ob diese Absicht tatsächlich von Erfolg gekrönt wird. Die Unternehmenseigenschaft ist auch dann gegeben, wenn sich letztlich herausstellt, dass keine (genügenden) Einnahmen erzielt werden; auch der erfolglose Unternehmer ist zunächst ein Unternehmer (Diego Clavadetscher, Die Stellung des Unternehmens im neuen Mehrwertsteuerrecht, in: ST 2010 [nachfolgend: Stellung des Unternehmens], S. 240 ff., S. 241; Baumgartner/Clavadetscher/Kocher, a.a.O., § 3 N 24). Ebenso geht eine Gesellschaft in ihre Anfangsphase oder in Liquidation einer unternehmerischen Tätigkeit nach, auch wenn sich daraus keine Gewinne ergeben (vgl. Honauer/Probst/Rohner/Frey, a.a.O., N 1840; vgl. Glauser, a.a.O., S. 5; weitergehend zur Frage der subjektiven Steuerpflicht: Urteil des BVGer A-4946/2022 vom 28. September 2023 E. 2.7 m.H.).

E. 2.6

Im vorliegenden Fall von besonderem Interesse ist, in welchem Umfang ein steuerpflichtiger Unternehmensträger die Vorsteuern gemäss Art. 28 Abs. 1 MWSTG abziehen kann. Denn weiterhin soll die Mehrwertsteuer von den Konsumenten getragen werden. Insofern soll auch ein Unternehmensträger insoweit die Mehrwertsteuer tragen, als er als Konsument der Leistungen auftritt. Dabei wird jedoch nicht jede Leistung einzeln betrachtet, sondern es stellt sich die Frage, ob neben dem unternehmerischen Bereich ein weiterer, nicht unternehmerischer Bereich besteht. Nur, wenn dies zu bejahen ist, ist zu prüfen, welche Vorsteuern welchem Bereich zuzuordnen sind, wobei dies - zumindest, wenn eine klare Zuteilung nicht möglich ist - proportional betrachtet wird (vgl. Art. 30 Abs. 1 MWSTG: «nach dem Verhältnis der Verwendung»).

E. 2.6.1

Die Frage, in welchem Umfang der Vorsteuerabzug gewährt wird, darf nicht mit der vorab zu klärenden Frage nach der subjektiven Steuerpflicht vermischt werden (vgl. Beat König, Die unternehmerische Tätigkeit als Voraussetzung des Vorsteuerabzuges, 2016, S. 28 f.; vgl. Honauer/ Probst/Rohner/Frey, a.a.O., N 491). Gemäss Art. 28 Abs. 1 MWSTG kann der steuerpflichtige Unternehmensträger (erste Frage) Vorsteuern im Rahmen seiner unternehmerischen Tätigkeit (zweite Frage) abziehen (vgl. Urteile des BVGer A-4946/2022 vom 28. September 2023 E. 2.8.1, A-7175/2014 vom 12. August 2015 E. 2.6.2).

E. 2.6.2.1

Bei steuerpflichtigen Unternehmensträgern, die ausschliesslich unternehmerisch tätig sind, ist die subjektive Steuerpflicht umfassend. Sämtliche der Steuer unterliegenden Tätigkeiten sind von der subjektiven Steuerpflicht miterfasst (Baumgartner/Clavadetscher/Kocher, a.a.O., § 3 N 49). In solchen Fällen gelten alle Vorsteuern als im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit angefallen und können gemäss Art. 28 ff. MWSTG abgezogen werden (Honauer/Probst/Rohner/Frey, a.a.O., N 1814 f.). Auch das Erzielen von Nicht-Entgelten wird im unternehmerischen Bereich als Bestandteil der unternehmerischen Tätigkeit beurteilt und schränkt das Recht auf Vorsteuerabzug der steuerpflichtigen Person - abgesehen von Ausnahmen (Art. 33 Abs. 2 MWSTG) - nicht ein (Art. 33 Abs. 1 MWSTG; Schluckebier, MWSTG Kommentar, Art. 10 MWSTG N 89; zum Ganzen: Urteil des

BVGer A-4946/2022 vom 28. September 2023 E. 2.8.2.1).

E. 2.6.2.2

Die Rechtsprechung hat die in der Lehre kontrovers diskutierte Frage, ob auch juristische Personen neben einem unternehmerischen auch über einen nicht unternehmerischen Bereich verfügen können, bejaht (Urteil des BGer 2C_781/2014 vom 19. April 2015 [in BGE 141 II 199 nicht publizierte] E. 6.2 mit Wiedergabe der Lehre; Urteile des BVGer A-5578/2017 vom 3. Mai 2018 E. 2.5.3, A-1382/2015 vom 11. August 2015 E. 5.3; König, a.a.O., S. 28 f., 40 und 54 f.; Schluckebier, MWSTG Kommentar, Art. 10 MWSTG N 86; Beatrice Blum, MWSTG Kommentar, Art. 28 MWSTG N 4 f.; vgl. Clavadetscher, Stellung des Unternehmens, S. 242; Baumgartner/Clavadetscher/Kocher, a.a.O., § 7 N 46; Honauer/Probst/Rohner/Frey, a.a.O., N 1816 ff. insb. N 1826 ff.; zum Ganzen und weiterführend: Urteil des BVGer A-4946/2022 vom 28. September 2023 E. 2.8.2.2 und 2.8.3).

E. 2.6.3

Bei Verwendung von vorsteuerbelasteten Aufwendungen «im Rahmen» einer unternehmerischen Tätigkeit besteht ein Anspruch auf Abzug der Vorsteuern. Der Wortlaut «im Rahmen» (Art. 28 Abs. 1 MWSTG) gibt vor, dass die Aufwendung in einem objektiven Zusammenhang mit der unternehmerischen Tätigkeit zu stehen hat (vgl. Blum, MWSTG Kommentar, Art. 28 MWSTG N 3). Entsprechend können für sämtliche Aufwendungen, welche im Rahmen dieser unternehmerischen Tätigkeiten erfolgt sind, gemäss Art. 28 ff. MWSTG die Vorsteuern abgezogen werden (zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4946/2022 vom 28. September 2023 E. 2.8.4).

E. 2.6.4

Die Vorsteuer kann im unternehmerischen Bereich auch dann vollständig geltend gemacht werden, wenn die entsprechende Tätigkeit teilweise durch Spenden finanziert wird (Art. 33 Abs. 1 i.V.m. Art. 18 Abs. 2 Bst. d MWSTG). Mithin ist nicht ausgeschlossen, dass im Rahmen der Vorsteuerkorrektur der gemischten Verwendung Nicht-Entgelte auch dem unternehmerischen Bereich zugeordnet werden können (Urteil des BGer 9C_612/2022 vom 18. August 2023 E. 7.4.5). Eine Finanzierung durch Subventionen führt hingegen zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs (Art. 33 Abs. 2 i.V.m. Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG und Art. 29 MWSTV; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4946/2022 vom 28. September 2023 E. 2.8.5).

E. 2.6.5

Art. 28 Abs. 1 MWSTG beschränkt den Vorsteuerabzug (wie erwähnt) auf den «Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit». Dementsprechend hat die steuerpflichtige Person nach dem Wortlaut von Art. 30 Abs. 1 MWSTG den Vorsteuerabzug (entsprechend dem Verhältnis der Verwendung) zu korrigieren, wenn sie Gegenstände, Teile davon oder Dienstleistungen «auch ausserhalb ihrer unternehmerischen Tätigkeit» verwendet (funktionale Betrachtung). Massgebend ist somit die unternehmerische Tätigkeit. Daraus erhellt, dass für die Frage, ob zwischen Unternehmens- und Nicht-Unternehmensbereich im hier massgebenden Sinne klar und eindeutig unterschieden werden kann, nicht auf die Finanzierung der von der steuerpflichtigen Person verwendeten Vorleistungen abgestellt werden kann. Allein die Tatsache, dass einem Steuerpflichtigen ein geldwerter Vorteil in Form eines Nicht-Entgelts zufließt, lässt deshalb nicht auf das Vorliegen eines klar sowie eindeutig ausscheidbaren Nicht-Unternehmensbereiches schliessen (Urteil des BVGer

A-1382/2015 vom 11. August 2015 E. 6.1, vgl. Diego Clavadetscher, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015 [nachfolgend: Kommentar MWSTG], Art. 30 N 18; zum Ganzen und weiterführend: Urteil des BVGer A-4946/2022 vom 28. September 2023 E. 2.8.6-2.8.8).

E. 2.6.6

Wird durch die ESTV beispielsweise im Rahmen einer MWST-Kontrolle sowie anschliessenden Einschätzungsmittteilung eine Vorsteuerkorrektur vorgenommen und mittels Verfügung bestätigt, hat das Gericht namentlich zu prüfen, ob die gewählte Methode sachgerecht ist (vgl. Urteil des BVGer A-4946/2022 vom 28. September 2023 E. 2.8.8 m.H.).

E. 2.7.1

Dabei ist zu berücksichtigen, dass auch Unternehmensträger mit ideeller Zwecksetzung unternehmerisch tätig sein können (E. 2.5.2.1 i.f.; vgl. Claudio Fischer, Kommentar MWSTG, Art. 10 N 82). Ist jedoch die Haupttätigkeit einer solchen Unternehmensträgerin nicht-unternehmerischer Natur und betreibt sie daneben ein Unternehmen, stellt die unternehmerische Tätigkeit eine Nebentätigkeit dar. Das ändert allerdings nichts daran, dass auch Vorsteuerbelastungen, die bloss einen geringen Bezug zur unternehmerischen Tätigkeit aufweisen, zumindest teilweise in den unternehmerischen Bereich einzubeziehen sind, wobei die Bemessung nach den Regeln über die gemischte Verwendung erfolgt (Art. 30 MWSTG; Urteil des BVGer A-4946/2022 vom 28. September 2023 E. 2.9.1; vgl. Clavadetscher, Stellung des Unternehmens, S. 242; Baumgartner/Clavadetscher/Kocher, a.a.O., § 7 N 53).

E. 2.7.2

Dies ergibt sich auch mit Blick auf das Ziel der seit 2010 geltenden Mehrwertsteuergesetzgebung, nämlich der Entlastung der Unternehmen von der *taxe occulte* (vgl. dazu: Urteil des BVGer A-4946/2022 vom 28. September 2023 E. 2.7.3). Alles, was mit dem Unternehmen in Zusammenhang steht, sollte (mit wenigen Ausnahmen) von der Tragung der Mehrwertsteuer entlastet werden, nicht aber auch nicht-unternehmerische Tätigkeiten. Der Endverbrauch soll weiterhin besteuert werden. Im nicht unternehmerischen Bereich dürfen keine Vorsteuern abgezogen werden. Das zeigt sich auch darin, dass gar keine Vorsteuern abgezogen werden könnten, wenn nur ein nicht unternehmerischer und nicht noch ein unternehmerischer Bereich vorliegen würde. Dann gilt die Organisation in jedem Fall als Endverbraucherin und kann keine Vorsteuern geltend machen. Ein relativ gesehen kleiner unternehmerischer Bereich darf nun nicht dazu führen, dass (nahezu) sämtliche Vorsteuern, also auch solche, die mit dem wesentlich grösseren nicht unternehmerischen Bereich zusammenhängen, abgezogen werden dürften, würde dies doch zu einer Ungleichbehandlung mit jenen Gesellschaften mit ideellem Zweck führen, die gar kein Unternehmen führen, und somit der Wettbewerbsneutralität der Mehrwertsteuergesetzgebung (E. 2.1.2) zuwiderlaufen. Das Bundesgericht hat dem insofern Rechnung getragen, als nicht nur aufgrund einer nach aussen deutlich erkennbaren separaten Tätigkeit ein vom unternehmerischen Teil zu trennender nicht-unternehmerischer Bereich anzunehmen ist, sondern auch bei einer klaren Zweckbestimmung, die von jener der unternehmerischen Tätigkeit abweicht (BGE 142 II 488 E. 3.3.2 f.; s.a. Urteil des BVGer A-4946/2022 vom 28. September 2023 E. 2.8.3). Die ESTV hat diese

Rechtsprechung in ihrer Verwaltungspraxis wie folgt umgesetzt: «Wer ideelle Zwecke verfolgt und dazu ein Unternehmen betreibt, kann neben dem unternehmerischen auch einen nicht-unternehmerischen Bereich haben. Ein nicht-unternehmerischer Bereich liegt vor, wenn nicht auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete Tätigkeiten nach aussen ausgeübt werden. Dies kann vor allem bei Hilfsorganisationen, sozialtätigen und karitativen Einrichtungen der Fall sein» (MWST-Info 09 «Vorsteuerabzug und Vorsteuerkorrektur» [nachfolgend: MWST-Info 09], Ziff. 1.4.2.4; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4946/2022 vom 28. September 2023 E. 2.9.2).

E. 2.7.3

Der altrechtliche Zustand, wonach die Finanzierung durch Spenden zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs führten, darf dabei nicht wiederhergestellt werden (Urteil des BGer 2C_781/2014 vom 19. April 2015 [in BGE 141 II 199 nicht publizierte] E. 6.2). Dass dies passiert, kann mittels der gewählten Methode der Verteilung von Vorsteuern auf den unternehmerischen Bereich einerseits und den nicht unternehmerischen Bereich andererseits verhindert werden. Entscheidend ist - wie bereits dem Wortlaut von Art. 30 Abs. 1 MWSTG zu entnehmen ist - die Verwendung der Mittel durch die steuerpflichtige Person, nicht aber, wie die Mittel finanziert werden. Dass dieser Ansatz dazu führt, dass das Ergebnis im Einzelfall nahe an jenes herankommen kann, welches unter dem aMWSTG galt, spricht nicht gegen die Anwendung dieser Methode. Der Grund dafür, dass die Vorsteuer nicht oder nur teilweise abgezogen werden kann, liegt nicht darin, dass eine Tätigkeit durch Spenden finanziert wurde, sondern darin, dass im betreffenden Bereich keine unternehmerische Tätigkeit vorliegt (vgl. Glauser, a.a.O., S. 14). Mit anderen Worten führt die Qualifikation als Nicht-Entgelt (mit Ausnahme der Nicht-Entgelte im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. a-c) nicht zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs. Ob hingegen eine Korrektur des Vorsteuerabzugs vorgenommen wird, hängt davon ab, ob die Güter und Dienstleistungen, welche mit der Vorsteuer belastet sind, für ausgenommene Leistungen beziehungsweise nicht im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit verwendet werden (zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4946/2022 vom 28. September 2023 E. 2.9.3).

E. 2.8.1

Ebenso, wie im nicht-unternehmerischen Bereich kein Anspruch auf Vorsteuerabzug besteht, besteht auch im unternehmerischen Bereich kein Anspruch auf Vorsteuerabzug bei Leistungen, die für die Erbringung von Leistungen, die von der Steuer ausgenommen sind und für deren Versteuerung nicht optiert wurde, verwendet werden (Art. 29 Abs. 1 MWSTG). Damit hat sich die Rechtsprechung schon verschiedentlich auseinandergesetzt (vgl. BGE 140 II 495 E. 2.2.2 und 3.4; Urteile des BVGer A-4946/2022 vom 28. September 2023 E. 2.10.1, A-2953/2020 vom 27. September 2021 E. 3, A-1223/2019 vom 29. April 2020 E. 3.6, 4.3 und 4.5).

E. 2.8.2

Verwendet die steuerpflichtige Person (im unternehmerischen Bereich) vorsteuerbelastete Leistungen sowohl für Zwecke, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für andere Zwecke (sog. gemischte Verwendung), so hat sie den Vorsteuerabzug nach dem Verhältnis der Verwendung zu korrigieren (vgl. Art. 30 Abs. 1 MWSTG). Das MWSTG enthält keine detaillierte Regelung zum Vorgehen bei der Vorsteuerabzugskorrektur infolge gemischter Verwendung. Die Vorsteuerabzugskorrektur hat jedenfalls im Einzelfall «sachgerecht» zu sein (Art. 68 Abs. 1 MWSTV). Als sachgerecht erachtet wird «jede Anwendung einer oder

mehrerer Methoden, die den Grundsatz der Erhebungswirtschaftlichkeit berücksichtigt, betriebswirtschaftlich nachvollziehbar ist und die Vorsteuern nach Massgabe der Verwendung für eine bestimmte Tätigkeit zuteilt» (Art. 68 Abs. 2 MWSTV). Zur Auswahl stehen verschiedene Methoden (Art. 65 ff. MWSTV), welche von der ESTV in ihrer Praxis näher erläutert werden (MWST-Info 09 Ziff. 4; Urteil des BVGer A-2496/2020 vom 18. November 2020 E. 2.2.3; vgl. [noch zum aMWSTG] Urteil des BGer 2C_1095/2018 vom 19. September 2019 E. 7.3; ausführlich zu den einzelnen Methoden ferner: Urteil des BVGer A-6253/2018 vom 10. Dezember 2019 E. 2.4.1 und 2.4.2 ff.; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4946/2022 vom 28. September 2023 E. 2.10.2, auch zum Folgenden). Dazu gehört die so genannte «3-Topf-Methode» (MWST-Info 09 Ziff. 4.5.1; nachfolgend E. 2.8.3) und innerhalb dieser die Vorsteuerkorrektur nach Aufwandschlüssel, den die Vorinstanz insbesondere für steuerpflichtige Personen vorsieht, die ideelle Zwecke verfolgen und neben dem unternehmerischen auch einen nicht unternehmerischen Bereich haben (MWST-Info 09 Ziff. 11.5; nachfolgend: E. 2.8.4).

E. 2.8.3

Bei der «3-Topf-Methode» sind sämtliche Vorsteuerbeträge, soweit dies möglich ist, direkt der unternehmerischen, zum Vorsteuerabzug berechtigenden Tätigkeit (sog. Topf A) beziehungsweise der nicht unternehmerischen Tätigkeit und der unternehmerischen, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Tätigkeit (sog. Topf B) zuzuordnen. Die übrigen Vorsteuern (sog. Topf C) sind anteilmässig aufzuteilen, analog der Zusammensetzung des Gesamtumsatzes (MWST-Info 09 Ziff. 4.5.1; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4946/2022 vom 28. September 2023 E. 2.10.3).

E. 2.8.4

Auch bei der Vorsteuerkorrektur nach einem Aufwandschlüssel sind zunächst sämtliche Vorsteuerbeträge, soweit dies möglich ist, direkt der unternehmerischen, zum Vorsteuerabzug berechtigenden Tätigkeit zuzuordnen (Topf A). Weiter werden sämtliche Vorsteuerbeträge, soweit möglich, direkt der nicht unternehmerischen Tätigkeit und der unternehmerischen, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Tätigkeit zugeordnet (Topf B). Die übrigen Vorsteuern können nur im Verhältnis des korrigierten Gesamtumsatzes aus dem unternehmerischen Bereich zum bereinigten Gesamtaufwand in Abzug gebracht werden (Topf C). Der korrigierte Gesamtumsatz aus dem unternehmerischen Bereich berechnet sich dabei nach dem zum Vorsteuerabzug berechtigenden Gesamtumsatz exklusive Mehrwertsteuer aus dem unternehmerischen Bereich abzüglich des Aufwandes aus dem Topf A exklusive Mehrwertsteuer. Der bereinigte Gesamtaufwand berechnet sich nach dem Gesamtaufwand des Rechtsträgers exklusive Mehrwertsteuer abzüglich des Aufwandes des Topfs A exklusive Mehrwertsteuer abzüglich des Aufwandes des Topfs B (MWST-Info 09 Ziff. 11.5; vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4946/2022 vom 28. September 2023 E. 2.10.4).

E. 2.9

Zu den MWST-Info ist Folgendes festzuhalten:

E. 2.9.1

In Anwendung von Art. 65 Abs. 3 MWSTG ist die ESTV gehalten, alle Praxisfestlegungen ohne zeitlichen Verzug zu veröffentlichen. Die von den Verwaltungsbehörden veröffentlichten Broschüren, Kreisschreiben und Merkblätter stellen lediglich Verwaltungsverordnungen dar, das heisst generelle Dienstanweisungen, die sich an

nachgeordnete Behörden oder Personen wenden und worin die Verwaltungen ihre Sichtweise darlegen. Sie dienen der Sicherstellung einer einheitlichen, gleichmässigen und sachrichtigen Praxis des Gesetzesvollzugs (BVG 2010/33 E. 3.3.1; Martin Kocher, Kommentar MWSTG, Art. 65 N 31; Michael Beusch, Was Kreisschreiben dürfen und was nicht, in: ST 2005, S. 613 ff.). Als solche sind sie für die als eigentliche Adressaten figurierenden Verwaltungsbehörden verbindlich, wenn sie nicht klarerweise einen verfassungs- oder gesetzeswidrigen Inhalt aufweisen (Urteile des BVGer A-4946/2022 vom 28. September 2023 E. 2.11.1, A-5601/2019 vom 6. Mai 2020 E. 1.7.1, A-2204/2018 vom 16. Dezember 2019 E. 3.2, A-6253/2018 vom 10. Dezember 2019 E. 2.6.1; Beusch/Brunner, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 4. Aufl. 2022, Art. 102 N 15 ff., auch zum Folgenden).

E. 2.9.2

Nicht verbindlich sind Verwaltungsverordnungen dagegen für die Justizbehörden, deren Aufgabe es ist, die Einhaltung von Verfassung und Gesetz im Einzelfall zu überprüfen (vgl. BGE 145 II 2 E. 4.3; vgl. Moser/ Beusch/Kneubühler/Kayser, a.a.O., Rz. 2.173 f.). Die Gerichtsbehörden sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheidung allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen darstellen. Dies gilt umso mehr, als es nicht Aufgabe der Gerichte ist, als Zweitinterpreten des der Verwaltungsverordnung zugrunde liegenden Erlasses eigene Zweckmässigkeitsüberlegungen an die Stelle des Vollzugskonzepts der zuständigen Behörde zu setzen (vgl. BGE 146 I 105 E. 4.1, 146 II 359 E. 5.3, 141 V 139 E. 6.3.1; BVGE 2010/33 E. 3.3.1, 2007/41 E. 3.3). Von selbst versteht sich angesichts der herausragenden Bedeutung, welche dem Legalitätsprinzip im Schweizer Steuerrecht zukommt, dass eine Verwaltungsverordnung oder gar eine bloss nicht schriftlich festgehaltene Praxis unter keinen Umständen alleinige Grundlage für die wie auch immer ausgestaltete steuerliche Erfassung eines Sachverhalts darstellen kann (vgl. BGE 131 II 1 E. 4.1; BVGE 2010/33 E. 3.3.1, 2007/41 E. 4.1; Urteile des BVGer A-4946/2022 vom 28. September 2023 E. 2.11.2, A-5601/2019 vom 6. Mai 2020 E. 1.7.2, A-2204/2018 vom 16. Dezember 2019 E. 3.2, A-6253/2018 vom 10. Dezember 2019 E. 2.6.2).

E. 2.10.1

Der in Art. 9 BV verankerte Schutz von Treu und Glauben bedeutet, dass die Privaten Anspruch darauf haben, in ihrem berechtigten Vertrauen in behördliche Zusicherungen oder in anderes, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden geschützt zu werden. Im Zusammenhang mit dem Grundsatz des Vertrauensschutzes steht auch das Verbot des widersprüchlichen Verhaltens der Verwaltungsbehörden gegenüber den Privaten (Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Aufl. 2020, Rz. 624).

Aufgrund der Bedeutung des Legalitätsprinzips im Abgaberecht kommt dem Vertrauensschutz in diesem Bereich allerdings lediglich beschränkte Bedeutung zu (vgl. BGE 142 II 182 E. 2.2.2, 131 II 627 E. 6.1). Eine vom Gesetz abweichende Behandlung eines Abgabepflichtigen kann überhaupt nur in Betracht fallen, wenn die Voraussetzungen des Vertrauensschutzes klar und eindeutig erfüllt sind (allgemein: BGE 143 V 341 E. 5.3.1; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4571/2020 vom 10. Mai 2022 E. 2.2 m.H.).

E. 2.10.2

Neben dem verfassungsmässigen Vertrauensschutz besteht im Mehrwertsteuerrecht mit Art. 69 MWSTG eine ausdrückliche gesetzliche Bestimmung, die gemäss der Praxis der ESTV einen eigenen, vom verfassungsmässigen Vertrauensschutz unabhängigen Rechtsanspruch auf eine verbindliche Auskunft regelt (Imstepf/Clavadetscher, Bindungswirkung von Rulings im Mehrwertsteuerrecht, in: ASA 89 S. 183 ff., 198 f.). Nach dieser Bestimmung erteilt die ESTV auf schriftliche Anfrage der steuerpflichtigen Person zu den mehrwertsteuerlichen Konsequenzen eines konkret umschriebenen Sachverhalts innert angemessener Frist Auskunft. Die Auskunft ist für die anfragende steuerpflichtige Person und die ESTV rechtsverbindlich; sie kann auf keinen anderen Sachverhalt bezogen werden (Art. 69 MWSTG; Jeannine Müller, Kommentar MWSTG, Art. 69 N 3 ff.). Dieser, neben dem verfassungsmässigen bestehende gesetzliche Vertrauensschutz ist laut den vorerwähnten Autoren in Teilen noch umfassender als der verfassungsmässige Vertrauensschutz (Imstepf/Clavadetscher, a.a.O., S. 199, indem etwa die Auskunft auch für bereits vergangene Sachverhalte bindend ist [vgl. auch die Mehrwertsteuer Fachinformationen betreffend MWST-Verfahrensfragen zu «Rechtliche Auskünfte» unter <https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/mehrwertsteuer/mwst-fachinformationen/mwst-verfahrensfragen/rechtliche-auskuenfte.html>; zuletzt besucht am 10. April 2024]; a.M. wohl Jérôme Bürgisser, Du ruling fiscal, in: Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2014 II S. 401 ff., S. 422, der davon ausgeht, der Gesetzgeber habe nicht über den in der Rechtsprechung etablierten Schutz hinausgehen wollen). Die Auskunft verliert ihre Verbindlichkeit, wenn die ESTV auf diese zurückkommt und diese widerruft (Müller, Kommentar MWSTG, Art. 69 N 18).

E. 2.10.3

Der Vertrauensschutz ist an gewisse Voraussetzungen geknüpft: Zunächst bedarf es einer genügenden Vertrauensgrundlage. Die Behörde muss durch ihr Verhalten bei der abgabepflichtigen Person eine bestimmte Erwartung ausgelöst haben (BGE 129 I 161 E. 4.1; statt vieler: Urteil des BVGer A-22/2020 vom 17. Juli 2020 E. 2.5.2 m.H.). Dies geschieht oft durch Auskünfte oder Zusicherungen, welche auf Anfragen von abgabepflichtigen Personen erteilt werden, kann aber - wie erwähnt - auch durch anderes Verhalten der Behörde entstehen. Es müssen indessen verschiedene Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein, damit sich die abgabepflichtige Person mit Erfolg auf Treu und Glauben berufen kann. Die unrichtige Auskunft bzw. die Vertrauensgrundlage durch anderes Verhalten einer Verwaltungsbehörde ist nur bindend, wenn a) die Auskunft vorbehaltlos erteilt wurde, b) die Auskunft sich auf eine konkrete, die betroffene abgabepflichtige Person berührende Angelegenheit bezieht, c) die Amtsstelle, welche die Auskunft erteilte, hierfür zuständig war oder die abgabepflichtige Person sie aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte, d) die abgabepflichtige Person die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne Weiteres erkennen konnte, e) die abgabepflichtige Person im Vertrauen hierauf nicht ohne Nachteil rückgängig zu machende Dispositionen traf, f) die Rechtslage zur Zeit der Verwirklichung noch die Gleiche wie im Zeitpunkt der Auskunftserteilung ist, sowie g) das Interesse an der richtigen Durchsetzung des objektiven Rechts dasjenige des Vertrauensschutzes nicht überwiegt (BGE 137 II 182 E. 3.6.2; statt vieler: Urteile des BVGer A-4571/2020 vom 10. Mai 2022 E. 2.2, A-22/2020 vom 17. Juli 2020 E. 2.5.2 m.H.).

E. 2.11

Ergibt sich aus der Steuerabrechnung ein Überschuss zugunsten der steuerpflichtigen Person, so wird dieser ausbezahlt (Art. 88 Abs. 1 MWSTG). Erfolgt die Auszahlung des Überschusses nach Absatz 1 oder die Rückerstattung nach Absatz 3 später als 60 Tage nach Eintreffen der Steuerabrechnung bzw. der schriftlichen Geltendmachung des Anspruchs bei der ESTV, so wird für die Zeit vom 61. Tag bis zur Auszahlung oder Rückerstattung ein Vergütungszins ausgerichtet (Art. 88 Abs. 4 MWSTG).

E. 3

Im vorliegenden Fall ist nicht (mehr) umstritten, ob die Beschwerdeführerin neben einem unternehmerischen auch noch einen nicht-unternehmerischen Bereich hat. Aufgrund ihrer von der Vorinstanz anerkannten unternehmerischen Tätigkeit ist die Beschwerdeführerin denn auch bereits seit dem 1. Januar 1995 im Mehrwertsteuerregister eingetragen (Sachverhalt Bst. A). Nicht streitig ist unter den Verfahrensparteien sodann der Betrag der insgesamt angefallenen Vorsteuern und auch der Betrag, der zum vollen Vorsteuerabzug berechtigten Aufwendungen, sowie der gemischt verwendeten Aufwendungen. Fraglich - und somit nachfolgend zu prüfen - ist hingegen, ob die von der Vorinstanz angewendete Methode des «Aufwandschlüssels» gemäss ihrer Verwaltungspraxis (oben E. 2.8.4) für die Berechnung der Vorsteuerkorrektur sachgerecht ist (E. 3.1-3.3). Dabei ist zu berücksichtigen, dass die Beschwerdeführerin vorliegend selbst eine Vorsteuerkorrektur - allerdings nach eigenen (u.a. ertragsbasierten) Berechnungen gemäss Ruling (Sachverhalt Bst. B.a; BB 17) - vorgenommen hatte. Dieser wurde indessen von der Vorinstanz als nicht sachgerecht erachtet, weil sie der Verwaltungspraxis widerspreche. Daher hat die Vorinstanz die Vorsteuerkorrektur neu berechnet. Im Weiteren ist zu beurteilen, ob sich die Beschwerdeführerin zur Abstützung ihrer Sichtweise zu Recht auf das seinerzeitige Ruling berufen kann (E. 3.4). Im Anschluss folgt eine Zusammenfassung der Ergebnisse (E. 3.5).

E. 3.1.1

Die Vorinstanz hält im angefochtenen Entscheid fest, dass wenn - was vorliegend wie gesagt nicht mehr bestritten ist - neben der unternehmerischen eine nicht-unternehmerische Tätigkeit vorliege, praxisgemäss gestützt auf die MWST-Info 09 Ziff. 1.4.2.4, eine entsprechende Vorsteuerkorrektur vorzunehmen sei. Hierbei erweise sich die Methode des Aufwandschlüssels bei steuerpflichtigen Personen, welche ideelle Zwecke verfolgten und neben dem unternehmerischen auch einen nicht-unternehmerischen Bereich hätten, als sachgerecht; dies zumal es bei diesen sehr schwierig sein könne, die Vorsteuern nach dem effektiven Verwendungszweck aufzuteilen. Eine allfällige Kürzung des Vorsteuerabzugs gemäss Art. 33 Abs. 2 MWSTG infolge des Erhalts von Geldern nach Art. 18 Abs. 2 Bst. a-c MWSTG sei mit dieser Variante ebenfalls abgegolten (vgl. MWST-Info 09, Ziff. 11.5). Gemäss den Praxiserläuterungen werde bei der Berechnung der Vorsteuerkorrektur mittels Aufwandschlüssels davon ausgegangen, dass der im unternehmerischen Bereich erwirtschaftete Umsatz (nach Deckung des Aufwands Topf A) in dieser Höhe zur Deckung von Kosten im unternehmerischen Bereich verwendet und sich die Vorsteuerverteilung im unternehmerischen Bereich - soweit nicht direkt zuordenbar (Topf A und Topf B) - gleich verhalte wie im nicht-unternehmerischen Bereich (vgl. MWST-Info 09, Ziff. 11.5).

E. 3.1.2

Der Methode der Vorsteuerkorrektur nach dem Aufwandschlüssel liege - so die Vorinstanz weiter - der Gedanke zugrunde, dass Spenden im Sinn von Art. 18 Abs. 2 Bst. d MWSTG nicht dazu geleistet würden, um Leistungen im unternehmerischen Bereich, sondern

vielmehr, um den nicht-unternehmerischen Bereich zu unterstützen. Zu Gunsten der steuerpflichtigen Person werde dabei davon ausgegangen, dass dem im unternehmerischen Bereich erwirtschafteten Umsatz ein Aufwand in gleicher Höhe gegenüberstehe bzw. dass der im unternehmerischen Bereich erwirtschaftete Umsatz - nach Deckung des direkt der unternehmerischen Tätigkeit zuordenbaren Aufwands - in der verbleibenden Höhe zur Deckung von Kosten im unternehmerischen Bereich verwendet werde (vgl. MWST-Info 09, Ziff. 11.5). Der Sinn und Zweck des Vorsteuerabzugs könne nicht sein, dass die Steuerzahllast im vorliegenden Fall infolge eines zu hohen Vorsteuerabzugs bzw. einer zu geringen Vorsteuerkorrektur infolge einer nicht den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Berechnungsmethode unzulässig verringert werde. Selbst wenn die vorsteuerbelasteten Aufwände höher - als die hier effektiv vorliegenden - wären, würde dies nach Ansicht der Vorinstanz gestützt auf eine Berechnung mit Aufwandschlüssel immer noch - und somit in jedem Fall - zu einem sachgerechten Ergebnis führen, da die Aufwände und damit die berechneten Vorsteuern dem im unternehmerischen Bereich erwirtschafteten Umsatz entsprechen würden.

E. 3.1.3

Die Vorinstanz hat sodann im Rahmen ihrer Vernehmlassung die Anwendung des Aufwandschlüssels auf den vorliegenden Fall anhand der Zahlen der Steuerperiode 2014 (gemäss der Erfolgsrechnung 2014 [act. 23] sowie den EM Nr. ***1 [act. 16]) wie folgt illustriert (Vernehmlassung, S. 8 f.): Die Beschwerdeführerin habe im Jahr 2014 im nicht unternehmerischen Bereich Spenden im Betrag von Fr. 9'775'984.- und Subventionen in Höhe von Fr. 715'174.- eingenommen. Die Verkaufs- und Dienstleistungserträge hätten sich auf Fr. 58'420'681.- belaufen bei einem direkt zuordenbaren Aufwand des Topfs A von Fr. 5'170'532.-. Der zum Vorsteuerabzug berechtigende Gesamtumsatz (exkl. MWST) aus dem unternehmerischen Bereich betrage Fr. 5'420'681.-. Ziehe man vom Gesamtumsatz den Aufwand aus Topf A (exkl. MWST) in der Höhe von Fr. 5'170'532.- ab, ergebe dies [quasi als verbleibender Betrag] den korrigierten Gesamtumsatz von Fr. 250'149.- (Fr. 5'420'681.- ./ Fr. 5'170'532.-). Der Aufwand des Topfs B betrage Fr. 36'969.-. Demgegenüber betrage der Gesamtaufwand der Beschwerdeführerin in der entsprechenden Steuerperiode 2014 gesamthaft Fr. 14'109'878.- (exkl. MWST). Ziehe man davon den Aufwand von Topf A (exkl. MWST) im Umfang von Fr. 5'170'532.- und den Aufwand des Topfs B im Umfang von Fr. 36'969.- ab, verbleibe ein bereinigter Gesamtaufwand von Fr. 8'902'377.- (Fr. 14'109'878.- ./ [Fr. 5'170'532.- + Fr. 36'969.-]). Diese Zahl sei ins Verhältnis zum korrigierten Gesamtumsatz von Fr. 250'149.- zu setzen, was eine Korrektur der Vorsteuer im Topf C von 97,19 % (Fr. 250'149.- / Fr. 8'902'377.- = 2,81 % [= Anteil unternehmerischer Bereich Topf C]; dieses Ergebnis * -1 + 100) ergebe. Mit der Methode des Aufwandschlüssels werde der karitativen Zweckbestimmung und jenem der Gleichbehandlung mit anderen karitativen Organisationen mit sowohl unternehmerischem als auch nicht-unternehmerischem Bereich angemessen Rechnung getragen; dies unter Berücksichtigung dessen, dass der Abzug von Vorsteuern auf nicht-unternehmerischer Tätigkeiten sowohl vor als auch nach der Umsetzung der erwähnten Rechtsprechung des Bundesgerichts (zur 25/75-Prozent-Praxis) gestützt auf Art. 28 Abs. 1 MWSTG nicht zulässig (gewesen) seien.

E. 3.2.1

Die Beschwerdeführerin bringt gegen die vorstehende Berechnungsmethode der Vorinstanz im Wesentlichen vor, Letztere halte in der angefochtenen Verfügung fest, dass sie (die

Beschwerdeführerin) zu rund 50 % über Spenden, zu knapp 3 % durch Subventionen und nur zu 1 % über den Verkauf von Handelswaren und 2 % aus Sponsoringverträgen finanziert werde. Keinen Eingang in diese Aufstellung hätten jedoch die doch beträchtlichen Erträge aus den Verkäufen von Pflegeartikeln und Pflegebetten sowie die Erträge aus Sponsoring, Fahrschule und Wohnmobil, gefunden. So sei aus der nachfolgenden, von ihr erstellten Übersichtstabelle - so die Beschwerdeführerin - ersichtlich, dass sie sich im Durchschnitt der in Frage stehenden Jahre zu über 46 % aus dem Ertrag aus steuerbaren Leistungen finanziert habe (Tabelle aus Beschwerde, S. 17):

E. 3.2.2

Weiter werde dem Umstand nicht Rechnung getragen, dass nicht sämtliche Verkäufe von Pflegeartikeln und Pflegebetten kostendeckend seien, sondern dass oftmals der Einkaufspreis für sie (die Beschwerdeführerin) über dem Verkaufspreis an die Betroffenen liege (für einige Produkte liege der Verkaufspreis bei über 40 % unter dem Einkaufspreis). Die Spenden würden dementsprechend auch dazu benötigt, Defizite aus dem unternehmerischen Bereich zu decken. So könne es denn auch nicht sein, dass die Zulässigkeit des Vorsteuerabzugs wie von der Vorinstanz vorausgesetzt, erfordere, dass Aufwendungen aus dem Unternehmensbereich vollständig durch die Erträge aus der steuerbaren Tätigkeit gedeckt würden und es damit zu einer direkten Anknüpfung an den Gewinn komme. Der Verkauf von Hilfs- und Pflegematerial gegen Entgelt sei eindeutig als unternehmerische Tätigkeit zu qualifizieren. Die Gewinnstrebigkeit sei keine Voraussetzung für die unternehmerische Tätigkeit. Dass die unternehmerische Tätigkeit zum Teil durch Spenden finanziert werde, weil sie nicht kostendeckend erbracht werde, sei für den Vorsteuerabzug nicht schädlich. Folglich könne ein Vorsteuerkorrekturschlüssel, welcher zu einem zulässigen Vorsteuerabzug auf der gemischten Verwendung von 0.58 % bis max. 9.68 % führe, bei einer spendenfinanzierten unternehmerischen Tätigkeit und einem Ertrag aus dieser spendenfinanzierten unternehmerischen Tätigkeit von durchschnittlich über 46 % im Verhältnis zum Gesamtumsatz in den betroffenen Steuerperioden nicht zu einem sachgerechten Ergebnis führen. Vielmehr zeige der vorerwähnte Vergleich der Erträge aus steuerbaren Leistungen im Verhältnis zu den Gesamtumsätzen für sämtliche in Frage stehenden Steuerperioden, dass sich ein unternehmerischer Bereich von 40 % und somit ein Vorsteuerabzug von 40 % im Bereich der gemischten Verwendung - auch mit Blick auf das seinerzeitige Ruling - nach wie vor als sachgerecht erweise.

E. 3.2.3

Im Ergebnis hält die Beschwerdeführerin fest, dass die von der Vorinstanz gewählte Methode nicht sachgerecht sei und Spenden auch im unternehmerischen Bereich generiert würden, was eine anteilmässige Geltendmachung auch der Aufwendungen für die Mittelbeschaffung rechtfertige. Da sich ihr Geschäftsmodell für die Bestimmung eines sachgerechten Schlüssels für die Vorsteuerkorrektur seit dem Erlass des Rulings nicht geändert habe, sei dieses weiterhin anwendbar oder könne zumindest als Begründung herangezogen werden, weshalb die von der Vorinstanz gewählte Methode nicht sachgerecht sei.

E. 3.3.1

An dieser Stelle kann zunächst festgehalten werden, dass die Beschwerdeführerin mit ihren Erträgen aus dem Verkauf von Pflegeartikeln, Betten an die Invalidenversicherung, Betten

an Private, ihren Handelserträgen aus Kartenverkäufen, Boutique, Verkauf von Badewagen und Rollschirmen etc. sowie Erträgen aus Fahrschule, Wohnmobil und Filmverkauf - neben ihrer karitativen Tätigkeit - seit Jahren in nicht unwesentlichem Ausmass unternehmerisch tätig ist. Dass gewisse Umsätze möglicherweise von der Mehrwertbesteuerung ausgenommen sind, ändert daran vorerst mal nichts. Auch die Vorinstanz anerkennt grundsätzlich, dass «der jährliche Prozentsatz aus dem Verhältnis zwischen den Erträgen aus der unternehmerischen Tätigkeit im Vergleich zum Gesamtbetrag zwischen 35.05 % [recte: 34.05 %] und 54.30 %» schwanke. Nur durch das Zusammenrechnen sämtlicher Jahresprozentsätze (um davon einen Durchschnitt zu ermitteln) - so das diesbezügliche Fazit der Vorinstanz - komme die Beschwerdeführerin auf einen Wert von 46.54 % (vgl. Vernehmlassung, S. 13, vgl. auch Tabelle E. 3.2.1).

E. 3.3.2

Die Vorinstanz stützt sich vorliegend für die Vornahme einer ihrer Meinung nach sachgerechten Vorsteuerkorrektur auf die Methode des Aufwandschlüssels gemäss ihrer Verwaltungspraxis (E. 2.8.4) ab. Ihrer Ansicht nach können die übrigen Vorsteuern (Topf C) nur im Verhältnis des korrigierten Gesamtumsatzes aus dem unternehmerischen Bereich zum bereinigten Gesamtaufwand, was für das Jahr 2014 wie gesehen (E. 3.1.3) einem Prozentsatz von 2.81 % entspricht, in Abzug gebracht werden. Bei der Anwendung dieser Verwaltungspraxis geht die Vorinstanz davon aus, dass dem im unternehmerischen Bereich erwirtschafteten Umsatz (exkl. MWST) ein Aufwand in gleicher Höhe gegenüberstehe (oben E. 3.1.2). Namentlich solle für den anhand der Zahlen aus dem Jahr 2014 konkret errechneten Aufwandschlüssel - so die Vorinstanz im Rahmen ihrer vorstehend wiedergegebenen Illustration - dem Umsatz aus der unternehmerischen Tätigkeit (Topf A) von Fr. 5'420'681.- (exkl. MWST) ein zum Vorsteuerabzug zugelassener Aufwand (Topf A; exkl. MWST) von (im Ergebnis) maximal gleicher Höhe gegenüberstehen. Dabei verkennt die Vorinstanz jedoch, dass der Vorsteuerabzug bei gemischter Verwendung von Eingangsleistungen laut gesetzlicher Vorgabe «nach dem Verhältnis der Verwendung zu korrigieren» ist (oben E. 2.8.2, auch zum Folgenden). Entscheidend ist somit einzig, wie die vorsteuerbelasteten Leistungen verwendet werden, was je nach Umständen - und unter Vorbehalt einer Steuerumgehung - auch zu einem Vorsteuerüberhang führen kann (vgl. Urteil des BGer 2C_781/2014 vom 19. April 2015 E. 5.7 und 5.9; s. dazu auch BGE 142 II 488 E. 2.3.5; oben E. 2.5.2.2 [erfolgloser Unternehmer oder Gesellschaft in der Anfangsphase]). Gerade bei Unternehmen und karitativen Institutionen, die - wie vorliegend - über einen durchaus bedeutenden unternehmerischen Bereich verfügen, ist nach Ansicht des Bundesverwaltungsgerichts nicht ausgeschlossen, dass der zum Vorsteuerabzug zuzulassende Aufwand unter Berücksichtigung der gemischt verwendeten vorsteuerbelasteten Aufwendungen den zum Vorsteuerabzug berechtigenden Gesamtumsatz (aus Topf A) überragen kann. Diesem Aspekt wird die vorliegend angewandte Verwaltungspraxis nur in ungenügender Weise gerecht. Dies auch zumal die Beschwerdeführerin mit ihrem doch beachtlichen unternehmerischen Bereich nicht mit anderen karitativen Organisationen verglichen werden kann, die über einen bloss marginalen unternehmerischen Bereich verfügen (vgl. etwa Urteile des BGer 9C_651/2022 vom 5. Oktober 2023 E. 3.4.1 f., 9C_612/2022 vom 18. August 2023 E. 7.4.2 und E. 7.4.5). Kommt hinzu, dass das Bundesgericht bestätigt hat, dass auch der unternehmerische Bereich spendenfinanziert sein kann (oben E. 2.6.4). Die von der Vorinstanz angewendete Methode des Aufwandschlüssels gemäss ihrer vorerwähnten Verwaltungspraxis (E. 2.8.4) erweist sich nach dem Gesagten für den hier zu beurteilenden Anwendungsfall als nicht

sachgerecht.

E. 3.3.3

Vielmehr erscheint dem Bundesverwaltungsgericht vorliegend im Hinblick auf die vorzunehmende Vorsteuerkorrektur die von der Beschwerdeführerin im Rahmen ihrer (Sprung-)Beschwerde - zur Rechtfertigung ihrer eigenen (ertragsbasierten) Berechnung des Unternehmensbereichs gemäss Ruling - erwähnte Berechnung aufgrund eines eigenen Aufwandschlüssels als sachgerecht, bei welcher der Aufwand mit voller Vorsteuerabzugsberechtigung (Topf A) ins (prozentuale) Verhältnis zum Gesamtaufwand gesetzt wird. Im Umfang des so ermittelten Prozentsatzes (für das jährlich zu ermittelnde Verhältnis der unternehmerischen Tätigkeit zum Gesamtumsatz) wäre demnach der Aufwand für gemischt verwendete Eingangsleistungen (Topf C) vorsteuerabzugsberechtigt. Namentlich für das vorstehend illustrierte Jahr 2014 wären Vorsteuern für bezogene, gemischt verwendete Leistungen im Umfang von (lediglich) 36.64 % zum Abzug zuzulassen (vgl. dazu die nachstehende, von der Beschwerdeführerin erstellte Tabelle; ferner BB 25).

Jahr	Gesamtaufwand	Aufwand voller VSTA	Übriger Aufwand inkl. Spenden	Verhältnis Aufwand voller VSTA zu Gesamtaufwand
2014	14'109'877.81	5'170'531.61	8'939'346.20	36.64%
2015	12'900'676.66	4'830'281.63	8'070'395.03	37.44%
2016	12'641'854.64	4'950'731.26	7'691'123.38	39.16%
2017	13'441'722.42	4'956'465.32	8'485'257.10	36.87%
2018	12'955'975.96	4'587'449.94	8'368'526.02	35.41%
2019	13'170'790.67	4'898'323.63	8'272'467.04	37.19%

E. 3.4

Die Beschwerdeführerin beruft sich allerdings - hinsichtlich der von ihr angewandten (eigenen) Methodik der Vorsteuerkorrektur gemäss Ruling (dazu E. 3.4.2) - auf den Vertrauensschutz. Zu beurteilen bleibt daher nachfolgend, ob die Beschwerdeführerin gestützt auf das Schreiben der ESTV vom 26./29. Juli 2010 (Ruling; vgl. Sachverhalt Bst. B.a) im Rahmen ihrer MWST-Abrechnungen für die streitbetroffenen Steuerjahre von einem unternehmerischen Bereich von 40 % ausgehen durfte.

E. 3.4.1

Dies verneint die Vorinstanz unter anderem mit Berufung auf mindestens drei Gesetzesänderungen. Im Zeitpunkt ihrer ersten Auskunft vom 29. Juli 2010 - so die Vorinstanz - habe keine Praxispublikation hinsichtlich der Frage der ideellen bzw. unternehmerischen Tätigkeit bestanden. Sie (die Vorinstanz) habe im besagten Schreiben bestätigt, dass der Vorsteuerabzug gemäss den Berechnungen der Beschwerdeführerin vorgenommen werden könne, solange die Verhältnisse bei der Stiftung gleichbleiben und sich die gesetzlichen Grundlagen nicht ändern würden. Mit der erstmaligen Publikation der damaligen MWST-Praxis-Info 04 (sog. 25/75-Prozent-Praxis) im November 2012 habe sich die Rechtslage ein erstes Mal geändert. Die Beschwerdeführerin habe sich gestützt auf den Grundsatz von Treu und Glauben bzw. Art. 69 MWSTG bis zur Publikation auf das Ruling stützen können. Diese Auskunft sei jedoch mit der Praxispublikation hinfällig geworden. Die von ihr (der Vorinstanz) publizierte 25/75-Prozent-Praxis sei durch das Bundesgericht nicht geschützt worden, was eine zweite Gesetzesänderung bedeute. Die Publikation der neuen Praxis im Dezember 2016 im Rahmen der MWST-Info 09 erachtet die Vorinstanz sodann als dritte Änderung der Rechtslage, welche der Anwendung der der Beschwerdeführerin im Juli 2010 erteilten Auskunft entgegenstehen würde. Die aus den vorliegenden Zahlen klar hervorgehenden Veränderungen der Ertragslage sowie der

Finanzierung stelle sodann eine deutliche Veränderung der tatsächlichen Verhältnisse im Vergleich zu den für das Ruling massgebenden Zahlen aus dem Jahr 2009 dar. Zudem habe sich ihre Auskunft vom 29. Juli 2010 - entgegen den Vorbringen der Beschwerdeführerin - nicht bloss auf die Erträge, sondern gerade auf das Verhältnis zwischen Umsatz und Erträgen im unternehmerischen Bereich und den Spenden (inkl. Legate) bezogen. Auch aufgrund des geänderten Sachverhalts seien die Voraussetzungen des Vertrauensschutzes nicht (mehr) geben.

E. 3.4.2

Dem entgegnet die Beschwerdeführerin, die Aufteilung in 40 % unternehmerische, 60 % nicht-unternehmerische Tätigkeit basiere auf dem Verhältnis der vereinnahmten Spenden, Schenkungen, Erbschaften und Subventionen zu den übrigen Erträgen gemäss den Zahlen aus dem Jahr 2009. Im Übrigen seien die Quoten mittels einer Analyse der aufgewendeten Arbeitsstunden der Mitarbeiter und Kostenstellen plausibilisiert worden. Mit Schreiben vom 29. Juli 2010 habe die Vorinstanz bestätigt, dass der Vorsteuerabzug im Sinne der Berechnungen ab dem Jahr 2010 so vorgenommen werden könne und von ihr (der Vorinstanz) auch akzeptiert werde, solange die Verhältnisse bei der Stiftung gleichbleiben und sich die gesetzlichen Grundlagen nicht ändern würden. Es könne somit grundsätzlich angenommen werden, dass auch die Vorinstanz zum damaligen Zeitpunkt zum Schluss gekommen sei, dass bei ihr (der Beschwerdeführerin) ein unternehmerischer Bereich von 40 % als sachgerecht angenommen werden könne. Die dargelegten Berechnungen (namentlich der jährlichen «Quote mittels Umsatzschlüssel» [BB 22] sowie der «Quote mittels eigenem Aufwandschlüssel» [BB 25]) würden zeigen, dass sich die tatsächlichen Verhältnisse bei ihr (der Beschwerdeführerin) nicht entscheidend verändert hätten und die Annahme von einem unternehmerischen Bereich von 40 % nach wie vor ihre Berechtigung habe. Vielmehr würde sich - so die Beschwerdeführerin - eine effektive Berechnung der unternehmerischen Tätigkeit anhand eines Umsatzschlüssels sogar zu ihren Gunsten auswirken. Da sich insbesondere die steuerbaren Erträge in den streitbetroffenen Steuerjahren nicht stark verändert hätten, könne von einer Veränderung der tatsächlichen Verhältnisse bei ihr (der Beschwerdeführerin) nicht gesprochen werden. Sie - so die Beschwerdeführerin schliesslich - behaupte nicht, dass das Ruling 2010 unverändert anwendbar sei, sondern nur, dass die Methodik der Berechnung der Vorsteuerkorrektur weiterhin sachgerecht sei, weil sich die tatsächlichen Verhältnisse nicht geändert hätten. Gesetzesänderungen würden nicht vorliegen. Der Umstand, dass die Vorinstanz eine Praxis publiziert, die sie anschliessend aufgrund eines Bundesgerichtsurteils anpasst, könne keiner Gesetzesänderung gleichgesetzt werden. Die Vorinstanz verkenne zudem, dass ihre publizierte Praxis keine Gesetzesgrundlage darstelle, sondern eine blosser Hilfestellung für den Steuerpflichtigen. Seit dem Jahr 2010 habe der Gesetzestext zur Frage des Vorsteuerabzugs keine Änderung erfahren.

E. 3.4.3

Es ist vorliegend mit Bezug auf den von Seiten der Beschwerdeführerin beanspruchten Vertrauensschutz nicht umstritten, dass die zu beurteilende Auskunft der Vorinstanz (Ruling) erstens von der dafür zuständigen Behörde und zweitens - hinsichtlich der vereinbarten Methode sowie dem Umfang des sachgerechten Vorsteuerabzugs für gemischt genutzte Eingangsleistungen - eine konkrete, die Beschwerdeführerin berührende Angelegenheit betraf. Weil die Beschwerdeführerin drittens eine allfällige Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne Weiteres erkennen konnte, hat sie viertens den Vorsteuerabzug für die

im Raum stehenden Steuerjahre entsprechend vorgenommen. Diese im Vertrauen auf das Ruling gemachten Dispositionen können vorliegend nur noch im Rahmen einer für die Beschwerdeführerin nachteiligen Vorsteuerkorrektur rückgängig gemacht werden. Da die hier fragliche Auskunft ausdrücklich unter dem Vorbehalt einer Änderung der Verhältnisse sowie der gesetzlichen Grundlage stand, stellt sich nachfolgend die Frage, ob es vorliegend zu einer den Vertrauensschutz ausschliessenden Sachverhalts- oder Rechtsänderung gekommen ist.

E. 3.4.3.1

Hinsichtlich der Rechtsänderung kann nur eine eigentliche Gesetzesänderung oder eine Änderung der Rechtslage durch die Rechtsprechung von Bedeutung sein (vgl. Stefan Oesterhelt, Rechtliche Einordnung von Steuerrulings, in: Schweizerische Juristenzeitung [SJZ] 117/2021 S. 431, 437; Betschart/Oesterhelt, Vertrauen im Steuerrecht, in: Expert Focus [EF] 12/21, S. 616, die an gleicher Stelle zudem ausführen, dass bei eigentlichen Dauersachverhalten ein Ruling aber stets auch unter dem Vorbehalt einer blossen Änderung der Verwaltungspraxis stehe; ebenso: Müller, Kommentar MWSTG, Art. 69 N 16; grundsätzlich wohl gleicher Meinung: Bürgisser, a.a.O., 416 f.). Immerhin halten die beiden erstgenannten vorerwähnten Autoren ebenfalls dafür, dass eine eigentliche Durchbrechung des Vertrauensschutzes von vornherein nur dann greifen könne, wenn die Änderung der Verwaltungspraxis den Adressaten und Adressatinnen der Auskunft in irgendeiner Form zu Kenntnis gebracht werde; das Vertrauen werde durch eine individuell-konkrete Mitteilung klarerweise durchbrochen (Betschart/Oesterhelt, a.a.O., S. 616). Müller hält nach einer kurzen Darstellung der verschiedenen Lehrmeinungen dafür, dass einiges dafür spreche, dass die Bindungswirkung einer amtlichen Auskunft auch bei einer Praxisänderung durch die ESTV anhalte (Müller, Kommentar MWSTG, Art. 69 N 17). Demgegenüber geht die Vorinstanz in ihrer Verwaltungspraxis davon aus, dass eine materielle Anpassung einer Mehrwertsteuer-Praxispublikation ebenfalls als «Änderung der Rechtslage» zu verstehen ist (Imstepf/Clavadetscher, a.a.O., S. 197 f. m.H.a. die Mehrwertsteuer-Info 20 «Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen», Ziff. 5, auch zum Folgenden). Ändert sich also eine Praxispublikation, auf die sich das Ruling stützt, verliert gemäss Meinung der Vorinstanz das Ruling seine Wirkung. Da die Praxismitteilungen - wie von Imstepf/Clavadetscher dargestellt (a.a.O., S. 194 f., Ziff. 2.2.3) - anders als in anderen Steuerrechtsgebieten im Mehrwertsteuerrecht eine besondere Bedeutung (namentlich aufgrund der vorgelagerten Konsultativ- und Vernehmlassungsverfahren sowie der Publikationspflicht gemäss Art. 65 Abs. 3 MWSTG) zukomme, gehe die ESTV davon aus, dass dieser Vorbehalt berechtigt sei. Im Ergebnis behandle die ESTV ihre Praxispublikation somit wie Gesetze im materiellen Sinn (Imstepf/Clavadetscher, a.a.O., S. 197 f.).

E. 3.4.3.2

Bei Dauersachverhalten, d.h. wenn ein Steuerruling für einen Sachverhalt erteilt wird, der aufgrund seiner durch die Disposition ausgelösten wiederkehrenden Natur mehrere künftige Veranlagungsperioden betrifft, stellt sich namentlich bei Praxisänderungen insbesondere auch die Frage nach einem möglichen Widerruf in zeitlicher Hinsicht (vgl. Schreiber/Jaun/Kabierski, Steuerruling - Eine systematische Auslegeordnung unter Berücksichtigung der Praxis, in: ASA 80 S. 293, 326). In Fällen, wo das Steuerruling nach wie vor in Einklang mit der geltenden Gesetzeslage steht, ist ein expliziter Widerruf erforderlich (vgl. Schreiber/Jaun/Kabierski, a.a.O., S. 329, auch zum Folgenden). Mithin wird erst mit dem Widerruf der vorgängigen Auskunft durch die Steuerbehörde der Steuerpflichtigen für

zukünftige Dispositionen die Vertrauensgrundlage entzogen.

E. 3.4.3.3

Mit der erstmaligen Publikation der einstigen 25/75-Prozent-Praxis im November 2012 durch die Vorinstanz ist keine Gesetzesänderung erfolgt. Dabei ging es ohnehin nicht in erster Linie um den Vorsteuerabzug als solchen, sondern darum, Institutionen, deren Aufwendungen dauerhaft zu mehr als 75 % durch Nicht-Entgelte gedeckt wurden, die Steuerpflicht zu verweigern. Indem das Bundesgericht im Jahr 2015 dieser Praxis die Anwendung versagt hat (Sachverhalt Bst. B.b), ist konsequenterweise auch mit diesem Gerichtsentscheid keine vertrauensauflösende Rechtsänderung eingetreten. Vielmehr hat sich bis dahin die materiell-gesetzliche Grundlage mit Bezug auf den Vorsteuerabzug seit der Inkraftsetzung des MWSTG nicht geändert. Der Vorinstanz ist schliesslich nicht zu folgen, wenn sie ihrer angepassten und publizierten Verwaltungspraxis zum Vorsteuerabzug bzw. zur Vorsteuerkorrektur, welche eine Verwaltungsverordnung (E. 2.9.1 f.) darstellt, materiell Gesetzesrang zumisst (so auch Oesterhelt, a.a.O., S. 437). Damit lag auch mit der besagten angepassten Praxispublikation keine Änderung der Rechtslage vor, weshalb das Ruling unter diesem Titel im vorliegenden Fall seinen Bestandesschutz nicht verloren hat. Auch hatte die Vorinstanz dem Ruling unter Vorbehalt der Änderung der «gesetzlichen Grundlagen» und nicht etwa einer Änderung der Rechtslage zugestimmt. Dabei gilt es weiter festzuhalten, dass die Vorinstanz das Ruling für den hier zu beurteilenden Zeitraum nicht gekündigt hat, was die Vorinstanz denn auch nicht behauptet. Lediglich mit Stellungnahme vom 27. Mai 2020 (Sachverhalt Bst. D.b) hat die Vorinstanz - soweit ersichtlich - erstmals explizit und konkret zum Ausdruck gebracht, dass sie dem Vorschlag der Beschwerdeführerin, stets von einem Anteil der unternehmerischen Tätigkeit von 40 % auszugehen, nicht zustimmen könne. In ihren früheren Schreiben an die Beschwerdeführerin hatte die Vorinstanz dagegen lediglich an ihrer Ansicht festgehalten, dass die Beschwerdeführerin neben einem unternehmerischen auch einen nicht-unternehmerischen Bereich verfüge, was die Beschwerdeführerin letztendlich akzeptierte (Sachverhalt Bst. C). Das Ruling wurde somit für die vorliegend streitigen Steuerjahre von der Vorinstanz nicht widerrufen.

E. 3.4.3.4

Hinsichtlich der Sachverhaltsänderung ist schliesslich festzustellen, dass bei einer ertragsseitigen Betrachtung die unternehmerischen Erträge (exkl. Sponsoring) in den hier zu beurteilenden Steuerperioden mehr oder weniger stabil geblieben sind. Stärker variiert haben demgegenüber die erhaltenen Spenden (von Fr. 4.1 Mio. [2018] bis Fr. 9.8 Mio. [2014] im Vergleich zu Fr. 8.5 Mio. im Jahr 2009). Mit anderen Worten haben die als Nichtentgelt zu qualifizierenden Spenden das Total der Erträge massgeblich beeinflusst. Nur weil im Jahr 2014 - wie gesehen - ein relativ hoher Spendenertrag (von Fr. 9.8 Mio.) angefallen ist, ist die prozentuale Quote der unternehmerischen Erträge für dieses eine Steuerjahr unter die Marke von 40 % gefallen. Im Übrigen hätte sich diese ertragsseitige Betrachtungsweise (mit Quoten für die unternehmerische Tätigkeit von 43.16 % [2015] bis gar 54.67 % [2018]) ausnahmslos zu Gunsten der Beschwerdeführerin ausgewirkt. Hier seitens der Vorinstanz von einer veränderten Sachverhaltslage zu sprechen und dem besagten Ruling die Anwendbarkeit versagen zu wollen, erachtet das Bundesverwaltungsgericht für treuwidrig und nicht haltbar. Mithin ist keine vertrauensausschliessende Sachverhaltsänderung ersichtlich. Aus diesem Grund darf sich die Beschwerdeführerin für die streitgegenständlichen Steuerperioden sowohl hinsichtlich

der von ihr angewendeten (eigenen, ertragsbasierten) Methode als auch der errechneten Quote von 40 % für den unternehmerischen Bereich gestützt auf den Grundsatz von Treu und Glauben (Vertrauensschutz) auf das seinerzeitige Ruling berufen. Auch eine Interessenabwägung steht dem nicht entgegen.

E. 3.4.3.5

Damit erweist sich die Beschwerde als begründet und ist gutzuheissen. Entsprechend ist die angefochtene Verfügung aufzuheben. In Anbetracht der gestellten Rechtsbegehren (vgl. Sachverhalt Bst. F.a) ist die Sache im Sinn der vorstehenden Erwägungen zur Überprüfung und Auszahlung der von der Beschwerdeführerin begehrten Steuerforderung für die streitbetroffenen Steuerjahre bzw. der Differenz zwischen den in den Quartalsabrechnungen für die strittigen Steuerperioden geltend gemachten Vorsteuern und den effektiv zugestandenem Vorsteuern gemäss den beiden EM, zuzüglich Vergütungszins, sowie der Rückzahlung des (lediglich) unter Vorbehalt entrichteten Mehrwertsteuerbetrags von Fr. 206'161.-, zuzüglich Vergütungszins, an die Vorinstanz zurückzuweisen. Die Vorinstanz wird daher - nach Rückweisung der Sache - eine Schlussabrechnung vorzunehmen und die Vergütungszinsen zu berechnen haben.

E. 3.5

Zusammenfassend erweist sich die von der Vorinstanz in der angefochtenen Verfügung für die betroffenen Steuerjahre gemäss ihrer Praxis vorgenommene Vorsteuerkorrektur als nicht sachgerecht. Dem Bundesverwaltungsgericht scheint vorliegend im Hinblick auf die vorzunehmende Vorsteuerkorrektur vielmehr eine Methode des Aufwandschlüssels als sachgerecht, bei welcher der Aufwand mit voller Vorsteuerabzugsberechtigung (Topf A) ins (prozentuale) Verhältnis zum Gesamtaufwand gesetzt wird. Allerdings ist die Beschwerdeführerin für die hier im Streit liegenden Steuerperioden sowohl hinsichtlich der von ihr angewendeten (eigenen, ertragsbasierten) Methode als auch der errechneten Quote von 40 % für den unternehmerischen Bereich in ihrem Vertrauen in das im Jahr 2010 unterzeichnete Ruling zu schützen. Deshalb ist die Beschwerde gutzuheissen und die Sache zur Vornahme einer Schlussabrechnung und Berechnung der gesetzlich geschuldeten Vergütungszinsen im Sinn der Erwägung 3.4.3.5 an die Vorinstanz zurückgewiesen.

E. 4

Abschliessend bleibt über die Verfahrenskosten und eine allfällige Parteientschädigung zu befinden.

E. 4.1

Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Beschwerdeführerin obsiegt im Sinn der Erwägungen vollumfänglich, selbst wenn die begehrten Steuerforderungen und Rückerstattungen (samt Vergütungszinsen) nicht im Rahmen des Beschwerdeverfahrens nicht ziffernmässig beurteilt werden. Entsprechend hat sie keine Verfahrenskosten zu tragen. Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 9'000.- ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten. Der Vorinstanz sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

E. 4.2

Entsprechend hat die Beschwerdeführerin Anspruch auf eine Parteientschädigung (Art. 64 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 7 Abs. 1 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten

und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Die Parteientschädigung ist aufgrund der eingereichten detaillierten Kostennote festzusetzen (Art. 14 VGKE). Bei Fehlen einer (detaillierten) Kostennote wird die Entschädigung aufgrund der Akten festgesetzt (Art. 14 Abs. 2 VGKE). Angesichts dieser klaren reglementarischen Grundlagen kann nach der Rechtsprechung namentlich bei anwaltlicher Vertretung auf eine Aufforderung zur Einreichung einer Kostennote verzichtet werden (vgl. zum Ganzen: Urteil des BGer 2C_422/2011 vom 9. Januar 2012 E. 2; Urteile des BVGer A-471/2021 vom 27. Juni 2022 E. 5.2 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C_680/2022, 9C_736/2022 vom 3. April 2023], A-2566/2020 vom 11. November 2021 E. 4.2 [bestätigt durch BGE 149 II 43]). Die Parteientschädigung ist vorliegend mangels Kostennote und angesichts des Streitwerts praxisgemäss auf Fr. 13'500.- festzusetzen. Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.

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