

# **BVGer A-5711/2022 vom 1. Februar 2024**

Bundesverwaltungsgericht, 2024-02-01, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-5711\\_2022](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-5711_2022)

FR: TAF A-5711/2022 du 1 février 2024

IT: TAF A-5711/2022 del 1 febbraio 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 einen Einspracheentscheid der Vorinstanz und somit eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde sachlich und funktional zuständig.

### **E. 1.2**

Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG oder das Mehrwertsteuergesetz vom 12. Juni 2009 (MWSTG, SR 641.20) nichts anderes bestimmen (Art. 37 VGG; Art. 81 Abs. 1 MWSTG).

### **E. 1.3**

Der Einspracheentscheid ist an die Beschwerdeführerin adressiert, welche von diesem in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht betroffen ist und am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen hat. Sie ist daher zur Beschwerde legitimiert (Art. 48 Abs. 1 VwVG).

### **E. 1.4**

Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist einzutreten.

### **E. 1.5.1**

Anfechtungsobjekt im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht bildet einzig der vorinstanzliche Entscheid (vorliegend der Einspracheentscheid vom 10. November 2022). Das Anfechtungsobjekt bildet den Rahmen, welcher den möglichen Umfang des Streitgegenstandes begrenzt (vgl. BGE 142 I 155 E. 4.4.2, 136 II 457 E. 4.2, 133 II 35 E. 2).

### **E. 1.5.2**

Die Beschwerdeführerin akzeptiert Aufrechnungen der Vorinstanz für bisher nicht deklarierte Dienstleistungsbezüge aus dem Ausland im Betrag von insgesamt Fr. 1'348.40 für die Jahre 2016 bis 2018. Im Übrigen ist der vorinstanzliche Einspracheentscheid angefochten.

### **E. 1.6**

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. 1.7**

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 (André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler/Martin Kayser, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 3. Aufl. 2022, Rz. 1.54 m.H. auf BGE 119 V 347 E. 1a; Pierre Moor/Etienne Poltier, *Droit administratif*, Bd. II, 3. Aufl. 2011, Ziff. 2.2.6.5).

### **E. 1.8**

Ausgangspunkt jeder Auslegung ist der Wortlaut, wobei bei Erlassen des Bundesrechts die Fassungen in den drei Amtssprachen gleichwertig sind. Ist der Text nicht ohne Weiteres klar und sind verschiedene Interpretationen möglich, muss nach der wahren Tragweite der Bestimmung gesucht werden. Vom Wortlaut kann abgewichen werden, wenn triftige Gründe für die Annahme bestehen, dass er nicht den wahren Sinn der Vorschrift wiedergibt. Solche Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte, aus Sinn und Zweck der Norm oder aus dem Zusammenhang mit anderen Gesetzesbestimmungen ergeben (BGE 143 II 268 E. 4.3.1, 143 II 202 E. 8.5, 140 II 80 E. 2.5.3 m.w.H.). Die Gesetzesmaterialien sind zwar nicht unmittelbar entscheidend, dienen aber als Hilfsmittel, um den Sinn der Norm zu erkennen (BGE 130 II 202 E. 5.1, 129 II 114 E. 3.1). Das Bundesgericht hat sich bei der Auslegung von Erlassen stets von einem Methodenpluralismus leiten lassen (statt vieler: BGE 143 V 114 E. 5.2; BVGE 2014/8 E. 3.3). Es sollen all jene Methoden kombiniert werden, die für den konkreten Fall im Hinblick auf ein vernünftiges und praktikables Ergebnis am meisten Überzeugungskraft haben. Sind mehrere Lösungen denkbar, ist jene zu wählen, die der Verfassung entspricht (statt vieler: BGE 143 V 114 E. 5.2; BVGE 2016/25 E. 2.6.4.1).

#### **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 (Inland-steuer), 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).

#### **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. Einerseits muss die Mehrwertsteuer deshalb umfassend sein und alle Waren und Dienstleistungen im Inland gleichmässig erfassen. Andererseits muss vermieden werden, dass eine Steuerkumulation 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; Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender/Marcel R. Jung/Simeon L. Probst, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 3. Aufl. 2012, N 105 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, besteuernswürdiger Sachverhalt, welcher als Steuerquelle anvisiert wird, das sogenannte Steuergut (Ernst Blumenstein/Peter 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; in der Botschaft vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer [nachfolgend: Botschaft MWSTG], BBl 2008 6885,) S. 6910 f. wird diesbezüglich von «Besteuerungsziel» gesprochen). Bei der Mehrwertsteuer (Inlandsteuer) ist das Steuergut der nicht unternehmerische Endverbrauch im Inland (Art. 1 Abs. 1 MWSTG; Camenzind/Honauer/Vallender/Jung/Probst, a.a.O., N 85; vgl. Riedo, a.a.O., S. 14). Erfasst werden soll der Konsum der (End-)Verbraucher (BGE 138 II 251 E. 2.1). Steuergut bzw. Besteuerungsziel (Einkommens- und Vermögensverwendung zu Konsumzwecken) und Steuerobjekt (Erzielung eines Entgelts aufgrund der Erbringung einer Leistung, E. 2.2) der Mehrwertsteuer fallen demnach auseinander (vgl. Botschaft MWSTG, 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. Ivo P. Baumgartner/Diego Clavadetscher/Martin Kocher, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 1 N 41).

#### **E. 2.4**

Nach Art. 10 Abs. 1 MWSTG [in der für die Steuerperioden bis 2017 anwendbaren, bis zum 31. Dezember 2017 geltenden Fassung; AS 2009 5203; nachfolgend jeweils als MWSTG 2009 zitiert] ist steuerpflichtig, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betreibt und nicht nach Art. 10 Abs. 2 MWSTG 2009 von der Steuerpflicht befreit ist. Ein Unternehmen in diesem Sinne betreibt, wer eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbstständig ausübt und unter eigenem Namen nach aussen auftritt. Von der Steuerpflicht ist - unter anderem - befreit, wer im Inland innerhalb eines Jahres weniger als Fr. 100'000.-- Umsatz aus steuerbaren Leistungen erzielt (Art. 10 Abs. 2 Bst. a MWSTG 2009) oder auch wer als nicht gewinnstrebig, ehrenamtlich geführter Sport- und Kulturverein oder als gemeinnützige Institution im Inland weniger als Fr. 150'000.-- Umsatz aus steuerbaren Leistungen erzielt (Art. 10 Abs. 2 Bst. c MWSTG 2009). Auf diese Befreiung von der Steuerpflicht kann verzichtet werden (Art. 10 Abs. 2 Bst. c MWSTG 2009 und Art. 11 MWSTG). Gemäss Art. 10 Abs. 1 MWSTG in der ab 1. Januar 2018 geltenden Fassung (nachfolgend als MWSTG 2016 zitiert) ist steuerpflichtig, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betreibt und entweder (Bst. a) mit diesem Unternehmen Leistungen im Inland erbringt oder (Bst. b) Sitz, Wohnsitz oder Betriebsstätte im Inland hat. Ein Unternehmen betreibt gemäss Art. 10 Abs. 1bis MWSTG 2016, wer eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbstständig ausübt, unabhängig von der Höhe des Zuflusses von Mitteln, die nach Art. 18 Abs. 2 MWSTG nicht als Entgelt gelten (Bst. a) und unter eigenem Namen nach aussen auftritt (Bst. b). Von der Steuerpflicht ist gemäss Art. 10 Abs. 2 MWSTG 2016 unter anderem befreit, wer innerhalb eines Jahres im In- und Ausland weniger als Fr. 100'000.-- Umsatz aus Leistungen erzielt, die nicht nach Art. 21 Abs. 2 MWSTG von der Steuer ausgenommen sind (Bst. a) oder wer als nicht gewinnstrebig, ehrenamtlich geführter Sport- oder Kulturverein oder als gemeinnützige Institution innerhalb eines Jahres im In- und Ausland weniger als Fr. 250'000.-- Umsatz aus Leistungen erzielt, die nicht nach Art. 21 Abs. 2 MWSTG von der Steuer ausgenommen sind (Bst. c). Die in Art. 10 Abs. 1bis MWSTG 2016 enthaltene Bestimmung, wonach eine nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen vorliegt, unabhängig von der Höhe des Zuflusses von Nicht-Entgelten (Bst. a, zweiter Teilsatz), fand sich noch nicht in Art. 10 MWSTG 2009. Mit der besagten Gesetzesnovelle sollte klargestellt werden, dass nicht als Entgelt geltende Mittelflüsse (nach Art. 18 Abs. 2 MWSTG) auf das Betreiben eines Unternehmens keinen Einfluss haben (Urteil des BVGer A-4946/2022 vom 28. September 2023 E. 2.4.2).

#### **E. 2.5**

Die subjektive Mehrwertsteuerpflicht knüpft bei demjenigen an, der ein Unternehmen betreibt («wer» ein Unternehmen betreibt [Art. 10 Abs. 1 MWSTG 2009 und 2016]; auch «Unternehmensträger» genannt). Steuerpflichtig wird somit nicht das Unternehmen, sondern der Unternehmensträger (Baumgartner/Clavadetscher/Kocher, a.a.O., § 3 N 7; Camenzind/ Honauer/Vallender/Jung/Probst, a.a.O., N 422 ff.).

#### **E. 2.6**

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, 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 BVGer A-4946/2022 vom 28. September 2023 E. 2.6, A-5017/2013 vom 15. Juli 2014 E. 2.6; vgl. Regine Schluckebier, MWSTG Kommentar, Art. 10 MWSTG N 3 und 11).

### **E. 2.6.1**

«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-4946/2022 vom 28. September 2023 E. 2.6.1, 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.; Camenzind/Honauer/Vallender/Jung/Probst, a.a.O., N 434; Schluckebier, MWSTG Kommentar, Art. 10 MWSTG N 41 f.; vgl. noch zum alte Recht: Pascal Mollard/ Xavier Oberson/Anne Tissot Benedetto, Traité TVA, 2009, S. 419 N 12 f.).

### **E. 2.6.2.1**

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 2009 und 2016 sowie Art. 10 Abs. 1bis MWSTG 2016 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. Camenzind/Honauer/Vallender/Jung/Probst, a.a.O., N 468). Gleiches gilt, wenn durch die Tätigkeit gar keine Einnahmen erzielt und zudem auch keine solchen angestrebt werden (Urteile des BVGer A-4946/2023 vom 28. September 2023 E. 2.6.2.1, A-5017/2013 vom 15. Juli 2014 E. 2.6.2.1). 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. Camenzind/Honauer/Vallender/Jung/ Probst, a.a.O., N 465). Es genügt dabei bereits eine (teilweise) Kostenerstattung (vgl. so schon Peter Spinnler, 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. 2.6.2.2**

Die Erzielung von Einnahmen muss zudem nachhaltig sein (Art. 10 Abs. 1 Bst. a MWSTG 2009; Art. 10 Abs. 1bis Bst. a MWSTG 2016). 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). Für das Vorliegen einer nachhaltigen Leistungserbringung können praxisgemäss folgende (quantitative und qualitative) Kriterien sprechen, wobei eine Würdigung der gesamten Umstände des Einzelfalles geboten ist: Ein mehrjähriges Engagement, planmässiges Vorgehen, eine auf Wiederholung angelegte Tätigkeit, die Ausführung von mehreren Umsätzen, die Vornahme mehrerer gleichartiger Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit, die Intensität des Tätigwerdens, die Beteiligung am Markt, der Unterhalt eines Geschäftsbetriebs und die Art und Weise des Auftretens gegenüber Behörden (BGE 138 II 251 E. 2.4.3; Urteile des BVGer A-4783/2015 vom 20. Februar 2017 E. 3.3.2, A-3251/2014 vom 19. Mai 2015 E. 6.3; Camenzind/Honauer/Vallender/ Jung/Probst, a.a.O., N 459; Schluckebier, MWSTG Kommentar, Art. 10 MWSTG N 56 ff.). 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: Der Schweizer Treuhänder 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 (zum Ganzen: A-4946/2022 vom 28. September 2023 E. 2.6.2.2; vgl. auch Glauser, a.a.O., S. 5).

### **E. 2.7.1**

Stellt sich die Frage nach der (subjektiven oder objektiven) Mehrwertsteuerpflicht, ist stets zu beachten, dass die Mehrwertsteuer den nicht unternehmerischen Endverbrauch erfassen will (Steuergut; E. 2.3). Dennoch und wie gezeigt (E. 2.3) werden nicht die Konsumenten, sondern die Unternehmensträger, die gegen Entgelt Leistungen erbringen, steuerpflichtig.

### **E. 2.7.2**

Der Grund für diesen Steuerbezug nicht beim Verbraucher, dessen Konsum besteuert werden soll, sondern bei den Produzenten, Händlern und Dienstleistungsunternehmen und somit auf den Wirtschaftsstufen vor dem Verbrauch liegt in der Praktikabilität (BGE 123 II 295 E. 5a). Bundesrat und Gesetzgeber erkannten jedoch die mit dieser Erhebungsart zusammenhängenden «systemimmanenten Komplikationen» und bezeichneten die mangelhafte Umsetzung des Besteuerungsziels als eines der Kernprobleme des Mehrwertsteuergesetzes vom 2. September 1999 (aMWSTG, AS 2000 1300). Systembrüche, teilweise auch die Gesetzesauslegung, hätten dazu geführt, dass die Mehrwertsteuer nur zu rund zwei Dritteln direkt und transparent auf die Konsumenten überwält worden sei. Ein Drittel der Steuererträge sei bei den steuerpflichtigen Unternehmen selbst angefallen, weil letztere die Vorsteuer nicht oder nur teilweise hätten abziehen können. Diese Steuer sei dann irgendwo im Preis enthalten und werde intransparent auf die Konsumenten überwält (Botschaft MWSTG, S. 6909). Mittels konsequenter Ausgestaltung der Umsatzsteuer als Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug soll nun das (neue) MWSTG bewirken, dass grundsätzlich nur Umsätze an Endverbraucher besteuert werden und bei den Unternehmen keine Steuer hängen bleibt (Botschaft MWSTG, S. 6938; Urteile des BVGer A-4946/2022 vom 28. September 2023 E. 2.7.2, A-5017/2013 vom 15. Juli 2014 E. 2.7.2).

### **E. 2.7.3**

Dies zu erreichen setzt unter anderem voraus, dass möglichst alle Unternehmensträger, die gegen Entgelt Leistungen erbringen, subjektiv mehrwertsteuerpflichtig werden. Denn nur wer Mehrwertsteuersubjekt ist, kann Vorsteuern geltend machen, was wiederum Voraussetzung dafür ist, dass nicht der Unternehmensträger, sondern die Konsumenten die Mehrwertsteuer tragen und die Schattenbesteuerung (taxe occulte) beseitigt wird. Zu diesem Zweck wurde mit Art. 11 MWSTG die Steuerpflicht quasi «liberalisiert» und die freiwillige Steuerpflicht grundlegend umgestaltet. Jede Person, die unternehmerisch tätig ist, hat die Möglichkeit, auf die Befreiung von der Steuerpflicht zu verzichten (Botschaft MWSTG, S. 6951 und S. 6954 f.; oben E. 2.4 a.E.). Es war schon vor Erlass des (neuen) MWSTG hinlänglich bekannt, dass eine möglichst umfassende subjektive Mehrwertsteuerpflicht die Beseitigung der taxe occulte ermöglicht. So entschied das Bundesgericht wiederholt, der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung verlange eine «weite Auslegung» des Tatbestandes der subjektiven Mehrwertsteuerpflicht (BGE 149 II 53 E. 6.3, 138 II 251 E. 2.3.4; s.a. Urteile des BVGer A-4946/2022 vom 28. September 2023 E. 2.7.3, A-5017/2013 vom 15. Juli 2014 E. 2.7.3; vgl. Clavadetscher, Stellung des Unternehmens, S. 242; so schon Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, a.a.O., S. 424 N 22 a.E.; Riedo, a.a.O., S. 115).

### **E. 2.7.4**

Dass der Gesetzgeber auch gemeinnützige, nicht gewinnstrebige Vereine und Institutionen - soweit sie Umsätze erzielen - in die Steuerpflicht einbeziehen wollte, obwohl diese wohl oft nur in untergeordnetem Rahmen auf die Einnahmeerzielung ausgerichtet sind und nur teilweise unternehmerische Tätigkeiten ausüben, zeigt sich bereits an der eigens für diese Unternehmensträger aufgestellten Umsatzgrenze (Art. 10 Abs. 2 Bst. c MWSTG 2009 und MWSTG 2016). Die «weite Auslegung» des Tatbestandes der subjektiven Mehrwertsteuerpflicht (soeben E. 2.7.3) verlangt richtigerweise auch den Einbezug solcher Rechtsträger in die Steuerpflicht. Ansonsten würden sie im Rahmen ihrer

mehrwertsteuerrelevanten Umsätze im Vergleich zu den übrigen steuerpflichtigen Marktteilnehmern eine unterschiedliche steuerliche Behandlung erfahren, was dem Grundsatz der Wettbewerbsneutralität (E. 2.1.2) widersprechen würde (Urteil des BVGer A-5017/2013 vom 15. Juli 2014 E. 2.7.4). Allerdings hat der Gesetzgeber die Umsatzgrenze, ab der eine Befreiung von der Mehrwertsteuerpflicht nicht mehr möglich ist, bei diesen Organisationen höher angesetzt (Art. 10 Abs. 2 Bst. c MWSTG 2009 und 2016; Urteil des BVGer A-4946/2022 vom 28. September 2023 E. 2.7.4).

## **E. 2.8**

Im vorliegenden Fall von Interesse ist sodann, 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. 2.8.1**

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. Camenzind/Honauer/Vallender/Jung/Probst, a.a.O., N 441). 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, A-3149/2012 vom 4. Januar 2013 E. 3).

#### **E. 2.8.2.1**

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 (Camenzind/Honauer/Vallender/Jung/Probst, a.a.O., N 1647 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; dazu E. 2.10.2 und 2.12) - nicht ein (Art. 33 Abs. 1 MWSTG; Schluckebier, MWSTG Kommentar, Art. 10 MWSTG N 89).

#### **E. 2.8.2.2**

Die Rechtsprechung hat die in der Lehre kontrovers diskutierte Frage, ob auch juristische Personen neben einem unternehmerischen 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-4946/2022 vom 28. September 2023 E. 2.8.2.2, A-1909/2021 vom 31. August 2022 E. 2.8.2.2,

A-623/2021 vom 4. Februar 2022 E. 2.8.2.2 [bestätigt durch Urteil des BGer 9C\_612/2022 vom 18. August 2023], 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; Camenzind/Honauer/Vallender/Jung/Probst, a.a.O., N 1651 ff. insb. N 1658 ff.). Eine Aufteilung in die beiden Bereiche bei sämtlichen Unternehmensträgern drängt sich schon aus dem Ziel der Besteuerung des nicht unternehmerischen Endverbrauchs auf (E. 2.3). Könnten Unternehmensträger, sobald sie die Schwelle zur Steuerpflicht überschritten haben, für sämtliche Aufwendungen Vorsteuern geltend machen, auch wenn die entsprechende Aufwendung in keinem Zusammenhang mit der unternehmerischen Tätigkeit und den dabei zur Einnahmeerzielung angebotenen Leistungen steht, würde es zwangsläufig zu einem unerwünschten Resultat kommen, da diese Aufwendungen bzw. die entsprechenden Leistungen aus der unternehmerischen Sphäre des Vorleistenden nie einer Besteuerung zugeführt würden. Es hat ein (End-)Konsum beim Unternehmensträger stattgefunden, welcher nach dem System des Mehrwertsteuergesetzes nicht unberücksichtigt bleiben darf, sondern vielmehr besteuert werden muss. Altrechtlich ausgedrückt ([statt aller] Urteil des BVGer A-3696/2012 vom 14. Juni 2013 E. 2.3.2), handelt es sich in solchen Konstellationen um einen Endverbrauch in der Unternehmenssphäre. Auch wenn aufgrund des im MWSTG neu geregelten Vorsteuerabzugsrechts eine Übernahme der Grundsätze vom aMWSTG nicht uneingeschränkt möglich ist (vgl. Urteil des BGer 2C\_781/2014 vom 19. April 2015 [in BGE 141 II 199 nicht publizierte] E. 6.2; vgl. Camenzind/Honauer/Vallender/Jung/Probst, a.a.O., N 1632 f.), darf ein Endkonsum auf der Stufe des Unternehmens auch nach dem (neuen) MWSTG nicht ausgeschlossen werden, unabhängig der Rechtsform des Unternehmensträgers. Solche Aufwendungen im nicht-unternehmerischen Bereich können bei sämtlichen Unternehmensträgern vorliegen (Urteile des BVGer A-4946/2022 vom 28. September 2023 E. 2.8.2.2, A-1382/2015 vom 11. August 2015 E. 6.1, A-5017/2013 vom 15. Juli 2014 E. 2.8.2.2; König, a.a.O., S. 55 f.).

### **E. 2.8.3**

Ein Unternehmensträger kann also - neben seiner unternehmerischen Tätigkeit - auch in Bereichen tätig sein, welche, isoliert betrachtet, nicht «unternehmerisch» im Sinne des Mehrwertsteuergesetzes sind. Die Bereiche müssen eine gewisse Eigenständigkeit aufweisen (Urteil des BVGer A-5017/2013 vom 15. Juli 2014 E. 2.8.3). Nicht notwendig ist jedoch, dass die Bereiche tatsächlich getrennt sind. Die Trennbarkeit genügt (König, a.a.O., S. 74 m.H.a. das Urteil des BGer 2C\_781/2014 vom 19. April 2015 [in BGE 141 II 199 nicht publizierte] E. 6.2, wobei König auf S. 82 m.H. auf BGE 142 II 488 E. 3.3.3 die Frage aufwirft, ob das BGer doch eine Trennung und nicht nur die Trennbarkeit als Voraussetzung sieht). Von einer solchen Trennbarkeit ist auszugehen, wenn ein Tätigkeitsbereich des Unternehmensträgers besteht, welcher sachlich, räumlich und zeitlich bzw. aus wirtschaftlicher, tatsächlicher oder funktionaler Sicht sinnvollerweise autonom existieren könnte und dieser Tätigkeitsbereich nicht auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtet ist und er auch nicht indirekt einer unternehmerischen bzw. einer auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichteten Tätigkeit dient (Urteil des BVGer A-1382/2015 vom 11. August 2015 E. 6.3). Von einer von der unternehmerischen Tätigkeit zu unterscheidenden

nicht-unternehmerischen Unternehmenseinheit darf auch dann ausgegangen werden, wenn die Trennung aufgrund einer klaren Zweckbestimmung, die von jener der unternehmerischen Tätigkeit abweicht, klar vollzogen werden kann (BGE 142 II 488 E. 3.3.2 f.). Fehlt es daran, bleibt es nach dem Grundsatz der «Einheit des Unternehmens» bei einem einzigen, und zwar unternehmerischen Bereich (BGE 142 II 488 E. 3.3.3; Urteil des BGer 9C\_612/2022 vom 18. August 2023 E. 7.2.4; Baumgartner/Clavadetscher/Kocher, a.a.O., § 7 N 46 ff.). Im nicht-unternehmerischen Bereich besteht kein Recht auf Vorsteuerabzug (Urteil des BVGer A-4946/2022 vom 28. September 2023 E. 2.8.3; Pascal Mollard, Histoire de la TVA suisse: Neutralité et apport du juge fiscal, seconde partie, in: ExpertFocus 2020 S. 430 ff., S.431).

#### **E. 2.8.4**

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.

#### **E. 2.8.5**

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). 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 der Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 [MWSTV, SR 641.201]).

#### **E. 2.8.6**

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 (Urteile des BVGer A-4946/2022 vom 28. September 2023 E. 2.8.6, A-1909/2021 vom 31. August 2022 E. 2.8.6, 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).

#### **E. 2.8.7**

Zu fragen ist stattdessen danach, ob die Aktivitäten der steuerpflichtigen Person bzw. des Unternehmensträgers als solche in klar sowie eindeutig unterscheidbare Teile mit unternehmerischen und solche ohne unternehmerischen Charakter aufgetrennt werden können. Klar und eindeutig voneinander trennbare Unternehmens- und Nicht-Unternehmensbereiche sind vor diesem Hintergrund und mit Blick auf den Begriff des Unternehmens von Art. 10 Abs. 1 MWSTG 2009 und Art. 10 Abs. 1bis MWSTG 2016 (vgl. E. 2.4) insbesondere dann gegeben, wenn ein Tätigkeitsbereich auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtet ist und daneben ein anderer Tätigkeitsbereich des Steuerpflichtigen mit einer gewissen Eigenständigkeit besteht, bei welchem es an einer solchen Ausrichtung fehlt. Ob Letzteres der Fall ist, ist gestützt auf die Umstände des konkreten Einzelfalles zu beurteilen (Urteile des BVGer A-4946/2022 vom 28. September 2023 E. 2.8.7, A-1382/2015 vom 11. August 2015 E. 6.1; vgl. Claudio Fischer, Kommentar MWSTG, Art. 10 N 82).

### **E. 2.8.8**

Hat die ESTV eine Vorsteuerabzugskürzung beispielsweise vorzunehmen, weil der Steuerpflichtige eine solche unterlassen hat, steht ihr bei der Wahl der anzuwendenden Methode ein weiter Ermessensspielraum zu. Vom Gericht ist nur zu prüfen, ob die gewählte Methode sachgerecht ist und ob sich die Verwaltung bei der vorgenommenen Vorsteuerabzugskürzung innerhalb ihres Ermessensspielraums bewegt hat (Urteil des BVGer A-1382/2015 vom 11. August 2015 E. 7). Gleiches hat für eine Vorsteuerkorrektur zu gelten (Urteil des BVGer A-4946/2022 vom 28. September 2023 E. 2.8.8).

### **E. 2.9.1**

Die bisherigen Ausführungen beziehen sich auf den Fall, dass ein Unternehmensträger in erster Linie einen wirtschaftlichen Zweck verfolgt und somit überwiegend unternehmerisch tätig ist, also einen grösseren unternehmerischen Bereich aufweist, neben dem allenfalls auch ein (kleinerer) nicht-unternehmerischer Bereich besteht. Auch Unternehmensträger mit ideeller Zwecksetzung können unternehmerisch tätig sein (E. 2.6.2.1 a.E.; vgl. 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. Diego Clavadetscher, Stellung des Unternehmens, S. 242; Baumgartner/Clavadetscher/Kocher, a.a.O., § 7 N 53).

### **E. 2.9.2**

Dies ergibt sich auch mit Blick auf das Ziel der seit 2010 geltenden Mehrwertsteuergesetzgebung, nämlich der Entlastung der Unternehmen von der *taxe occulte* (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 trennenden 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. oben 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, Ziff. 1.4.2.4; vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-623/2021 vom 4. Februar 2022 E. 2.9.2 [bestätigt durch Urteil des BGer 9C\_612/2022 vom 18. August 2023]).

### **E. 2.9.3**

Der altrechtliche Zustand, wonach die Finanzierung durch Spenden zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs führten, darf dabei nicht wiederhergestellt werden. 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: Urteile des BVGer A-4946/2022 vom 28. September 2023 E. 2.9.3, A-1909/2021 vom 31. August 2022 E. 2.9 und A-623/2021 vom 4. Februar 2022 E. 2.9.3 [bestätigt durch Urteil des BGer 9C\_612/2022 vom 18. August 2023]).

### **E. 2.10.1**

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-1909/2021 vom 31. August 2022 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. 2.10.2**

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).

### **E. 2.11.1**

Mangels Leistungsverhältnis gehören Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand, auch wenn sie gestützt auf einen Leistungsauftrag oder eine Programmvereinbarung gemäss Art. 46 Abs. 2 BV ausgerichtet werden, nicht zum Entgelt (Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG; BGE 141 II 182 E. 3.5; vgl. Annie Rochat Pauchard, Subventions, mandats de prestations, conventions-programmes et TVA, in: OREF [Hrsg.], Au carrefour des contributions, 2020, S. 243 ff., 247).

### **E. 2.11.2**

Art. 29 MWSTV umschreibt den mehrwertsteuerrechtlichen Subventionsbegriff mit einer nicht abschliessenden Liste von Beispielen. Das Bundesgericht bezeichnet Subventionen allgemein als «Leistungen» kraft öffentlichen Rechts, die anderen Rechtspersonen für bestimmte Zwecke zukommen, ohne dass dies zu einer unmittelbaren Gegenleistung an den Subventionsgebenden führt. Mit der Subventionierung will der Subventionsgeber beim Empfänger ein bestimmtes Verhalten hervorrufen, das zur Erreichung bestimmter, im öffentlichen Interesse liegender Zwecke geeignet erscheint. Sind mit der Geldleistung der öffentlichen Hand keine spezifischen Leistungen verknüpft und ist der Subventionsempfänger frei, wie er - allenfalls im Rahmen eines allgemeinen Leistungsauftrags an ihn - die zur Förderung des angestrebten Zwecks notwendigen Massnahmen treffen will, so deutet dies auf eine Subvention hin. Abgesehen von dieser Verhaltensbindung des Subventionsempfängers erfolgt die Subventionierung ohne wirtschaftliche Gegenleistung. Subventionen sind damit von vornherein nicht Gegenstand eines mehrwertsteuerrechtlichen Leistungsverhältnisses. Sie sind nicht Entgelt für eine vom Subventionsempfangenden zu erbringende marktwirtschaftliche Leistung und fliessen folgerichtig nicht in die Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer ein (vgl. BGE 140 I 153 E. 2.5.5, 126 II 443 E. 6b ff.; Urteile des BVGer A-4946/2022 vom 28. September 2023 E. 2.12.4, A-5046/2021 vom 15. August 2023 E. 2.4, A-2704/2020 vom 22. März 2022 E. 2.3 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C\_368/2022 vom 16. Dezember 2022], A-2202/2021 vom 20. Dezember 2021 E. 3.3.1 f.; Rochat Pauchard, a.a.O., S. 254 f.).

### **E. 2.11.3**

Das Mehrwertsteuergesetz kennt keine Legaldefinition der Subvention oder der anderen öffentlich-rechtlichen Beiträge (Rochat Pauchard, a.a.O., S. 247, die auf S. 250 darauf hinweist, dass auch die Doktrin zum Subventionsgesetz [dazu sogleich] nicht einheitlich sei). Entsprechend dem Gebot der Einheit der Rechtsordnung ist dafür grundsätzlich auf die Subventionsgesetzgebung zurückzugreifen (BGE 140 I 153 E. 2.5.4; Urteil des BGer 2C\_356/2020 vom 21. Oktober 2020 E. 5; vgl. auch Urteile des BVGer A-5458/2021 vom

16. Dezember 2022 E. 2.4.2, A-2202/2021 vom 20. Dezember 2021 E. 3.3.3). Nach Art. 29 MWSTV gelten als Subventionen oder andere öffentlich-rechtliche Beiträge namentlich die vom Gemeinwesen ausgerichteten: a) Finanzhilfen im Sinne von Art. 3 Abs. 1 des Subventionsgesetzes vom 5. Oktober 1990 (SuG, SR 616.1); b) Abgeltungen im Sinne von Art. 3 Abs. 2 Bst. a SuG, sofern kein Leistungsverhältnis vorliegt; c) Forschungsbeiträge, sofern dem Gemeinwesen kein Exklusivrecht auf die Resultate der Forschung zusteht; d) mit den Buchstaben a - c vergleichbaren Mittelflüsse, die gestützt auf kantonales und kommunales Recht ausgerichtet werden.

#### **E. 2.11.4**

In Art. 3 Abs. 1 SuG werden Finanzhilfen definiert als geldwerte Vorteile, die Empfängern ausserhalb der Bundesverwaltung gewährt werden, um die Erfüllung einer vom Empfänger gewählten Aufgabe zu fördern oder zu erhalten. Abgeltungen im Sinne von Art. 3 Abs. 2 Bst. a SuG werden umschrieben als Leistungen an Empfänger ausserhalb der Bundesverwaltung zur Milderung oder zum Ausgleich von finanziellen Lasten, die sich ergeben aus der Erfüllung von bundesrechtlich vorgeschriebenen Aufgaben.

#### **E. 2.11.5**

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung werden Subventionen allgemein als Leistungen kraft öffentlichen Rechts bezeichnet, die anderen Rechtspersonen für bestimmte Zwecke zukommen, ohne dass dies zu einer unmittelbaren Gegenleistung an den Subventionsgebenden führt (vgl. BGE 126 II 443 E. 6b; Urteil des BVGer A-5458/2021 vom 16. Dezember 2022 E. 2.4.4.1; vgl. auch Urteil des BVGer A-2202/2021 vom 20. Dezember 2021 E. 3.3.2).

#### **E. 2.11.6**

Art. 33 Abs. 2 MWSTG sieht vor, dass eine steuerpflichtige Person ihren Vorsteuerabzug unter anderem dann verhältnismässig zu kürzen hat, wenn sie Subventionen und andere öffentlich-rechtliche Beiträge vereinnahmt (Art. 33 Abs. 2 i.V.m. Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG). Dies stellt für sich wiederum eine Ausnahme vom Grundsatz dar, dass Mittelflüsse, die nicht als Entgelte gelten, grundsätzlich zu keiner Kürzung des Vorsteuerabzugs führen (Art. 33 Abs. 1 MWSTG).

### **E. 3**

Im Folgenden ist zunächst zu prüfen, ob die Beschwerdeführerin neben dem unternehmerischen auch einen nicht-unternehmerischen Bereich aufweist (E. 3.1). Weiter ist vorliegend umstritten, ob der Presseförderungsbeitrag eine Subvention (so die Vorinstanz) oder eine Preisreduktion bzw. Entgeltminderung (so die Beschwerdeführerin) ist (E. 3.2).

#### **E. 3.1.1**

Im vorliegenden Fall verfügt die Beschwerdeführerin unbestrittenermassen über einen unternehmerischen Bereich. Daher wurde sie - weil auch die übrigen Voraussetzungen erfüllt waren - von der Vorinstanz der Mehrwertsteuerpflicht unterstellt. Fraglich ist hingegen, ob sie neben diesem unternehmerischen auch einen nicht-unternehmerischen Bereich unterhält, so dass der von ihr geltend gemachte Vorsteuerabzug zu korrigieren ist. Von Letzterem geht die Vorinstanz aus. Die Beschwerdeführerin hält hingegen dafür, dass ihre Tätigkeiten dermassen eng miteinander verstrickt seien, dass eine Unterteilung in einen unternehmerischen und einen nicht-unternehmerischen Bereich nicht möglich sei.

### **E. 3.1.2**

Zum unternehmerischen Bereich der Beschwerdeführerin gehört insbesondere (und unbestrittenermassen), dass sie ihre Marke verwertet. Weiter vermietet sie Parkplätze an ihre Mitarbeitenden und übernimmt Geschäftsführungsmandate. Darüber hinaus erwirtschaftet sie Finanzerträge in Form von Zinsen und Dividenden bzw. Wertschriftenverkäufen und Baurechtszinsen aus der Abtretung eines Grundstückes im Baurecht. Zudem fanden in den Jahren 2017 und 2018 [Feiern] statt, in denen ausserordentliche Leistungen, zum Beispiel Sponsoring und Inseratenverkauf, erbracht wurden. Diese Tätigkeiten sind auf das nachhaltige Erzielen von Einnahmen ausgerichtet. Sie gehören zum unternehmerischen Bereich der Beschwerdeführerin. In diesem Bereich soll sie gegenüber anderen Unternehmensträgerinnen nicht benachteiligt werden, da die Mehrwertsteuer wettbewerbsneutral erhoben werden soll (E. 2.1.2). Hier kann sie die Vorsteuern - von den rechtlich vorgesehenen Ausnahmen abgesehen - abziehen.

### **E. 3.1.3**

Unbestritten und dem Zweck der Beschwerdeführerin gemäss Handelsregisterauszug zu entnehmen ist, dass es sich bei ihr um eine gemeinnützige [Organisation] mit ebensolcher Zielsetzung handelt. Ihre Haupttätigkeit ist denn auch diesem Zweck, nämlich der nachhaltigen Förderung und Sicherung von Existenzgrundlagen in [bestimmten Gegenden], gewidmet. Die Zweckbestimmung deutet demnach darauf hin, dass die Beschwerdeführerin neben ihrem unternehmerischen über einen nicht-unternehmerischen Bereich verfügt (E. 2.8.3). Da allerdings nicht ausgeschlossen ist, dass auch Organisationen mit rein ideellem Zweck zur Hauptsache oder ausschliesslich unternehmerisch tätig sind, ist zu prüfen, wie es sich bei der Beschwerdeführerin verhält.

### **E. 3.1.4**

Vorliegend erbringt die Beschwerdeführerin die Leistungen im gemeinnützigen Bereich ohne Gegenleistung. Es gibt also kein Entgelt, das den Leistungen der Beschwerdeführerin gegenübergestellt werden könnte. Diese Leistungen der Beschwerdeführerin werden auch nicht in Erwartung eines Entgelts erbracht und sind nicht auf das nachhaltige Erzielen von Einnahmen ausgerichtet. Damit mangelt es diesbezüglich an einem Leistungsverhältnis (dazu E. 2.6.2.1). Hier liegt somit ein nicht-unternehmerischer Bereich vor. Soweit geltend gemacht würde, die gemeinnützigen Leistungen würden erbracht, damit die Beschwerdeführerin weiterhin Spenden erhalten würde, wäre dem entgegenzuhalten, dass damit kein Leistungsverhältnis begründet wird und Spenden gerade keine Entgelte sind.

### **E. 3.1.5**

Wie die Beschwerdeführerin zu Recht ausführt, ist eine Gewinnabsicht nicht notwendig, damit ein Unternehmen im mehrwertsteuerlichen Sinn vorliegt. Im Falle der Beschwerdeführerin erbringt sie aber ihre Leistungen ihrem Zweck entsprechend mehrheitlich unentgeltlich. Damit mangelt es ihr an der Absicht, nachhaltig Einnahmen zu erzielen. Diese Absicht ist aber - im Gegensatz zur Gewinnabsicht - Voraussetzung für das Vorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit. Wenn die Beschwerdeführerin vorbringt, ihre eigentliche Tätigkeit liege in der Stärkung und Förderung ihrer Marken, ist ihr entgegenzuhalten, dass dies ihrem Zweck und wohl auch der Wahrnehmung in der Öffentlichkeit widerspricht. Ohnehin ist die Stärkung und Förderung einer Marke für sich allein keine mehrwertsteuerlich relevante Tätigkeit, da hier kein mehrwertsteuerlich relevantes Leistungsverhältnis vorliegt. Ein solches liegt erst vor, wenn die

Beschwerdeführerin die Marken in Lizenzen vergibt, was sie vorliegend unbestrittenermassen tut. Insofern könnte die Stärkung der Marke tatsächlich dem unternehmerischen Bereich zugerechnet werden. Vorliegend wird aber nicht gespendet, damit die Spender die Marke benutzen dürfen (sonst läge ein Entgelt und damit wiederum ein Leistungsverhältnis vor) oder weil sie zur Stärkung der Marke beitragen wollen, sondern weil sie Projekte der Beschwerdeführerin unterstützen möchten, für die dann der Grossteil der Spenden verwendet wird. Für diese Projekte erhält die Beschwerdeführerin kein Entgelt, weshalb kein mehrwertsteuerrechtlich relevantes Leistungsverhältnis und damit keine unternehmerische Tätigkeit vorliegt. Dass ein guter Name bei der Akquirierung von Spenden hilft, dürfte unbestritten sein, ist aber mehrwertsteuerlich nicht relevant. Dass durch die Stärkung der Marke deren Monetarisierung möglich ist und damit wiederum Projekte unterstützt werden können, was die Marke weiter stärkt, ist durchaus plausibel. Dieser Zusammenhang führt aber nicht dazu, dass die Beschwerdeführerin einzig über einen unternehmerischen Bereich verfügen würde. Dies könnte nur dann angenommen werden, wenn es ihr hauptsächlich um die Vereinnahmung von Entgelten aus der Zurverfügungstellung der Marke ginge und die Gemeinnützigkeit diesem Zweck dienen würde (quasi als Imagepflege, wie dies in BGE 142 II 488, dort E. 3.8.3, der Fall war, wobei es auch dort nicht um gemeinnützige, sondern kulturelle Leistungen ging). Dies ist hier klar nicht der Fall. Im Gegenteil dient vorliegend der (relativ kleine) unternehmerische Bereich der Unterstützung des (wesentlich grösseren) gemeinnützigen (nicht-unternehmerischen) Bereichs, wobei für die Feststellung Grösse eines Bereichs auf die Verwendung und nicht die Finanzierung der Mittel abgestellt wird (vgl. E. 3.1.9). Es mag sein, dass, wie die Beschwerdeführerin ausführt, sich ihre Glaubwürdigkeit und Bekanntheit absatzfördernd auf ihre unternehmerische Tätigkeit auswirken. Das ändert aber nichts daran, dass im Falle der Beschwerdeführerin die unternehmerische Tätigkeit der Förderung der gemeinnützigen Tätigkeit dient und nicht umgekehrt. Soweit die Beschwerdeführerin vorbringt, dass eine unternehmerische Tätigkeit ohne Entgelte vorliegen könne (z.B. Startup, Forschung oder Unternehmen in Liquidation; vgl. E. 2.6.2.2), ist ihr entgegenzuhalten, dass bei Startups und in der Forschung die Erwartung besteht, dass dereinst Entgelte nachhaltig erzielt werden. Bei einem Unternehmen in Liquidation werden oft noch Entgelte erzielt. Ausserdem können dort Vorsteuern abgezogen werden, die in entgeltlich erbrachte Leistungen einfließen oder zumindest eingeflossen wären. Die gemeinnützige Tätigkeit der Beschwerdeführerin ist damit in keiner Weise vergleichbar; auch nicht, wenn es um ihre Marke geht.

#### **E. 3.1.6**

Das Vorbringen der Beschwerdeführerin, dass eine direkte Gegenleistung nach dem geltenden Mehrwertsteuerrecht zur erfolgreichen Geltendmachung des Vorsteuerabzugs nicht unbedingt notwendig ist, ist zwar insofern richtig, als die Eingangsleistung nicht mehr direkt in die Ausgangsleistung einfließen muss. Dies gilt aber nur im unternehmerischen Bereich. Die Beschwerdeführerin bringt in diesem Zusammenhang selbst vor, dass die Realisierung von Projekten wohl nicht direkt auf die Erzielung von (steuerbaren) Einnahmen aus Leistungen gerichtet sei. Genau dies wäre aber für das Vorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit notwendig.

#### **E. 3.1.7**

Nach aussen ist der unternehmerische vom nicht-unternehmerischen Bereich der Beschwerdeführerin klar trennbar, wird doch der unternehmerische Bereich in der

Öffentlichkeit praktisch nicht wahrgenommen, der nicht-unternehmerische jedoch schon. Auch auf der Website der Beschwerdeführerin finden sich keine Hinweise auf den unternehmerischen Bereich (letztmals abgerufen am 8. Januar 2024). Soweit die Beschwerdeführerin vorbringt, die angeblichen Teilbereiche unterlägen keiner unabhängigen Betriebsorganisation, sie seien also funktional, organisatorisch und personell nicht getrennt, ist ihr entgegenzuhalten, dass dies nicht nötig ist. Einerseits genügt Trennbarkeit; andererseits darf von einer von der unternehmerischen Tätigkeit zu unterscheidenden nicht-unternehmerischen Unternehmenseinheit auch dann ausgegangen werden, wenn die Trennung aufgrund einer klaren Zweckbestimmung, die von jener der unternehmerischen Tätigkeit abweicht, klar vollzogen werden kann (E. 2.8.3). Dies ist vorliegend der Fall.

### **E. 3.1.8**

Würde sich die Beschwerdeführerin nur ihren gemeinnützigen Zwecken widmen - welche sie nicht gegen Entgelt erbringt -, könnte sie gar keine Vorsteuern abziehen. Dass sie dies teilweise doch kann, liegt daran, dass sie daneben einen relativ zu ihrer Grösse kleinen Bereich aufweist, in dem sie unternehmerisch tätig ist. Weil sie in diesem Bereich die Umsatzgrenze überschritt, wurde sie mehrwertsteuerpflichtig. In diesem Bereich kann sie nunmehr auch die Vorsteuern abziehen (E. 3.1.2). Könnte sie sämtliche Vorsteuern abziehen und nicht nur jene, die im unternehmerischen Bereich anfallen, würde sie gegenüber anderen Organisationen mit gemeinnützigem Zweck, die keinen unternehmerischen Bereich haben, bevorzugt behandelt. Dies wäre mit der Wettbewerbsneutralität der Mehrwertsteuer nicht vereinbar (E. 2.1.2). Einerseits darf die Beschwerdeführerin im unternehmerischen Bereich gegenüber anderen unternehmerisch tätigen Organisationen nicht benachteiligt werden (E. 3.1.2), andererseits darf sie gegenüber anderen gemeinnützigen Gesellschaften, die kein Unternehmen betreiben, nicht bevorzugt behandelt werden. Die Beschwerdeführerin äussert sich immer wieder dazu, dass Vorsteuern im unternehmerischen Bereich abzugsfähig seien. Das bestreitet auch die Vorinstanz nicht. Wie gesehen, sind im unternehmerischen Bereich die Vorsteuern mit wenigen Ausnahmen abzugsfähig (E. 2.8.2.1). Hier wurde nun aber festgehalten, dass die Beschwerdeführerin neben ihrem unternehmerischen auch über einen nicht-unternehmerischen Bereich verfügt. In diesem letzteren Bereich sind die Vorsteuern nicht abzugsfähig, weshalb die entsprechenden Ausführungen der Beschwerdeführerin ihr nicht weiterhelfen.

### **E. 3.1.9**

Bei der Unterscheidung zwischen einem unternehmerischen und einem nicht-unternehmerischen Bereich einer Unternehmensträgerin ist unerheblich, wie die Bereiche finanziert werden. Es kommt einzig darauf an, ob mit den in den unterschiedlichen Bereichen ausgeführten Tätigkeiten nachhaltig Einnahmen aus selbständiger Tätigkeit erzielt werden sollen (unternehmerischer Bereich) oder nicht (nicht-unternehmerischer Bereich). Für die Beurteilung der Grösse eines Bereichs wird nicht auf die Höhe der Finanzierung abgestellt, sondern auf die Verwendung der Gelder. Diese werden bei der Beschwerdeführerin zum weitaus grössten Teil für gemeinnützige Zwecke verwendet, denen kein Leistungsverhältnis zugrunde liegt. Die Ausgangsleistung sowie die Zweckbestimmung bestimmen denn auch, ob neben dem unternehmerischen auch ein nicht-unternehmerischer Bereich vorliegt. Spenden werden nur dann wirklich neutral behandelt, wenn sie im unternehmerischen Bereich nicht zu einer Vorsteuerkorrektur

führen, im nicht-unternehmerischen Bereich jedoch gar kein Vorsteuerabzug vorgenommen werden kann. Das liegt nicht etwa daran, dass eine Finanzierung durch Spenden vorliegt, sondern daran, dass im unternehmerischen Bereich Vorsteuern geltend gemacht werden können, im nicht-unternehmerischen Bereich jedoch nicht. Werden Spenden in beiden Bereichen verwendet (und davon geht die Vorinstanz aus), ist eine Vorsteuerkorrektur nach den Regeln über die gemischte Verwendung vorzunehmen (E. 2.9.1 und 2.10.2).

#### **E. 3.1.10**

An dieser Stelle kann darauf hingewiesen werden, dass die Beschwerdeführerin geltend macht, dass, wenn ihr kein Vorsteuerabzugsrecht zukommt bzw. die Vorsteuer gekürzt oder korrigiert werde, die Spenden besteuert würden. Dass dem nicht so ist, zeigt sich bereits daran, dass auf den Spenden keine Mehrwertsteuer (und im konkreten Fall aufgrund der Befreiung von den direkten Steuern auch keine solchen Steuern) erhoben werden. Sofern die Beschwerdeführerin Vorsteuern nicht abziehen kann, liegt dies in der Verwendung von mit Vorsteuern belasteten Eingangsleistungen. Dabei kann es sich aber nicht um Spenden handeln. Zwar verbleibt der Beschwerdeführerin übers Ganze gesehen mehr, wenn sie möglichst viele Vorsteuern abziehen kann; hier ist aber darauf hinzuweisen, dass gemeinnützige Organisationen ohne unternehmerischen Bereich gar keine Vorsteuern geltend machen können, weil sie die bezogenen Leistungen gar nicht für steuerbare Zwecke verwenden (dazu auch E. 3.1.8).

#### **E. 3.1.11**

Nicht nachvollziehbar ist das Argument der Beschwerdeführerin, wenn sie die schweizerische Bevölkerung dafür sensibilisiere, in ihrem täglichen Leben Produkten aus [bestimmten Gegenden] erhöhte Beachtung zu schenken und diesen den Vorzug zu geben, führe dies zu Entgelten aus Leistungen zugunsten von Unternehmen aus [bestimmten Gegenden]. Dies mag zutreffen, ist vorliegend aber nicht relevant: Die Beschwerdeführerin steht hier weder mit der «schweizerischen Bevölkerung» noch mit der [Bevölkerung bestimmter Gegenden] in einem Leistungsverhältnis, womit mehrwertsteuerrechtlich gerade keine unternehmerische Tätigkeit vorliegen kann. Mehrwertsteuerlich relevant sind dann erst die konkreten Leistungsverhältnisse zwischen den Verkäufern von [Produkten aus bestimmten Gegenden] und den Käufern.

#### **E. 3.1.12**

Aus dem Gesagten ergibt sich, dass die Beschwerdeführerin neben einem unternehmerischen auch über einen nicht-unternehmerischen Bereich verfügt. Die beiden Bereiche verfolgen unterschiedliche Zwecke und treten gegen aussen grundsätzlich unabhängig voneinander auf, wobei, wie erwähnt (E. 3.1.5), der Allgemeinheit vor allem die gemeinnützigen Projekte der Beschwerdeführerin bekannt sein dürften, nicht aber deren unternehmerische Tätigkeit. Die beiden Bereiche weisen demnach eine gewisse Eigenständigkeit auf. Dies führt dazu, dass die von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Vorsteuern zu korrigieren sind, soweit diese für Gegenstände oder Dienstleistungen ausserhalb ihrer unternehmerischen Tätigkeit verwendet werden (E. 2.8.6).

#### **E. 3.2**

Damit ist darauf einzugehen, ob es sich beim Presseförderungsbeitrag um eine Subvention handelt oder nicht. Im ersten Fall wäre eine Kürzung des Vorsteuerabzugs vorzunehmen, sofern die Subvention zur Finanzierung des unternehmerischen Bereichs eingesetzt würde

(im nicht-unternehmerischen Bereich kann die Vorsteuer gar nicht abgezogen werden), im zweiten wäre der Vorsteuerabzug nicht zu kürzen. Die Beschwerdeführerin macht mittlerweile nicht mehr geltend, sie könne, falls es sich um eine Subvention handle, diese mit dem reduzierten Satz von 2.5 % (für Presseerzeugnisse; vgl. Art. 25 Abs. 2 Bst. a Ziff. 9 MWSTG [in der bis 31. Dezember 2023 gültigen Fassung]) versteuern und dafür die vollen Vorsteuern abziehen (die Vorinstanz war von der Möglichkeit ausgegangen, die Subvention zum Normalsatz zu versteuern, damit auf eine Vorsteuerkorrektur verzichtet werden könne). Darauf ist daher nicht einzugehen.

### **E. 3.2.1**

Das Bundesverwaltungsgericht hat kürzlich festgehalten, dass Presseförderungsbeiträge Subventionen seien (Urteil des BVGer A-5046/2021 vom 15. August 2023 E. 3.1). Allerdings war dieser Umstand damals unbestritten, weshalb sich eine vertiefte Auseinandersetzung mit der Frage erübrigte. Jedoch erfolgte insofern eine indirekte Auseinandersetzung damit, als dort die Frage im Raum stand, ob es sich um objektbezogene Subventionen handle oder um Subventionen, die zur Deckung eines Betriebsdefizits dienen. Auch wenn die Frage im genannten Urteil implizit beantwortet wurde, ist im Folgenden zu klären, ob es sich bei den genannten Beiträgen um Subventionen handelt. Dass das Bundesamt für Kommunikation BAKOM die Presseförderungsbeiträge als Subvention bezeichnet ([www.bakom.admin.ch](http://www.bakom.admin.ch) > Post und Presseförderung > Presseförderung; letztmals abgerufen am 8. Januar 2024), ist unter dem geltenden Recht nicht entscheidend.

### **E. 3.2.2**

Sowohl die Beschwerdeführerin als auch die Vorinstanz legen ihrer jeweiligen Auffassung die von der Vorinstanz in der MWST-Info 05 «Subventionen und Spenden» gestützt auf die rechtlichen Grundlagen aufgestellten Kriterien für das Vorhandensein von Subventionen zu Grunde (zu den rechtlichen Grundlagen: E. 2.11). Gemäss Ziff. 1.1 dieser MWST-Info liegen Subventionen vor, «wenn die folgenden Bedingungen kumulativ erfüllt sind: - Die Subvention wird von der öffentlichen Hand ausgerichtet [nähere Ausführungen dazu, was als öffentliche Hand gilt]; - der Beitragszahler erhält keine konkrete Gegenleistung vom Begünstigten; - die Subvention wird grundsätzlich aufgrund einer gesetzlichen Grundlage ausgerichtet (Gesetz, Verordnung, Reglement, Beschluss, Erlass, usw.)» (Hervorhebungen im Original)

### **E. 3.2.3**

Die Beschwerdeführerin bringt vor, alle drei Voraussetzungen seien nicht erfüllt. So regle das Postgesetz vom 17. Dezember 2010 (PG, SR 783.0), gestützt auf dessen Art. 16 Abs. 4 die Zustellungsermässigung gewährt werde, das Verhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und der Schweizerischen Post. Auf dieser Grundlage sei die Post verpflichtet, ihr eine Ermässigung also einen Rabatt zu gewähren. Daran ändere nichts, dass der Bund für diese Zustellungsermässigung Beiträge entrichte (Art. 16 Abs. 7 PG). Der Bund stelle der Post zur Gewährung der Rabatte jährlich einen fixen Betrag zur Verfügung. Es obliege der Post, diesen Beitrag auf die beförderten, qualifizierenden Zeitungen und Zeitschriften zu verteilen bzw. den zu gewährenden Rabatt zu berechnen und so den Stückpreis für das kommende Jahr zu berechnen. Das Bundesamt für Kommunikation (BAKOM) wisse nicht, wie hoch der Beitrag sei, den die Post ihr (der Beschwerdeführerin) gewähre. Dies wäre notwendig, wenn der Bund (BAKOM) ihr eine Subvention zukommen lassen wolle. Es gebe keine vertragliche oder gesetzliche Grundlage für einen Beitrag des

BAKOM an sie (die Beschwerdeführerin). Es sei falsch, nach einem Leistungsverhältnis zwischen dem BAKOM und ihr zu suchen. Die Argumentation der Vorinstanz, wonach die Post die Beträge einfach weiterleite und deshalb im Verhältnis Beschwerdeführerin - BAKOM eine Subvention vorliege, überzeuge nicht. Die vom Bund ausbezahlten Beträge für die Gewährung der Presseförderung an die Post seien absolut und hingen nicht davon ab, ob und wieviel Beförderungsdienstleistungen sie (die Beschwerdeführerin) in Auftrag gebe. Selbst wenn die Beträge in Abhängigkeit des Dienstleistungsvolumens erfolgen würden, müsste es sich dabei um eine Entgeltminderung handeln, welche die Post bei einer Bruttoverbuchung in ihrem steuerbaren Umsatz in Abzug bringen könnte.

#### **E. 3.2.4**

Im Folgenden sind die entsprechenden Bestimmungen auszulegen (E. 1.8).

##### **E. 3.2.4.1**

Art. 16 Abs. 4 PG hält fest, dass bei der Postzustellung Ermässigungen auf der Zustellung von abonnierten Tages- und Wochenzeitungen der Regional- und Lokalpresse (Bst. a) sowie von Zeitungen und Zeitschriften von nicht gewinnorientierten Organisationen an ihre Abonnenten, Mitglieder oder Spender (Mitgliedschafts- und Stiftungspresse) in der Tageszustellung (Bst. b) gewährt werden. Der Bund leistet zur Gewährung dieser Ermässigung jährlich Fr. 30 Mio. für die Regional- und Lokalpresse (Art. 16 Abs. 7 Bst. a PG) und Fr. 20 Mio. für die Mitgliedschafts- und Stiftungspresse (Art. 16 Abs. 7 Bst. b PG). Art. 37 der Postverordnung vom 29. August 2012 (VPG, SR 783.01) legt zudem fest, dass Gesuche um Zustellermässigung beim BAKOM einzureichen sind (Art. 37 Abs. 1 VPG) und dieses das entsprechende Gesuch auch gutheisst oder abweist (vgl. Art. 37 Abs. 2 VPG). Die Anspruchsberechtigten sind dem BAKOM gegenüber verpflichtet und dieses hat Überprüfungsmöglichkeiten (Art. 37 Abs. 3 bis 5 VPG).

##### **E. 3.2.4.2**

Schon aus dem Wortlaut von Art. 16 Abs. 4 und 7 PG ergibt sich, dass es der Bund ist, der die Ermässigung (indirekt) finanziert, der Beitrag also von der öffentlichen Hand ausgerichtet wird. Art. 37 VPG zeigt dann noch deutlicher, dass das BAKOM darüber befindet, wer anspruchsberechtigt ist, und dies überwacht. Dass die Beiträge schliesslich von der Post in Form von Ermässigungen gewährt werden, ändert nichts daran, dass der Bund diese Beiträge ausrichtet. Dass das BAKOM die Höhe der einzelnen Beiträge nicht genau kennt, ist für die Qualifikation als Subvention kein Hindernis.

##### **E. 3.2.4.3**

Dieses Ergebnis wird durch die historische und systematische Auslegung gestützt (vgl. dazu Urteile des BVGer A-5046/2021 vom 15. August 2023 E. 3.3.2 f., A-4778/2019 vom 2. September 2020 E. 4.4.2). So wird in der Botschaft vom 20. Mai 2009 zum Postgesetz (BBl 2009 5181; nachfolgend: Botschaft PG) festgehalten, dass Art. 16 Abs. 4 PG (in der Botschaft PG noch Art. 15, der im angenommenen Gesetz dann zu Art. 16 wurde) dem Art. 15 des Postgesetzes vom 30. April 1997 (aPG, AS 1997 2452) entspräche, indem er festhalte, dass abonnierte Zeitungen und Zeitschriften zu distanzunabhängigen Preisen befördert werden müssen und dass für die Tageszustellung von abonnierten Tages- und Wochenzeitungen der Regional- und Lokalpresse sowie der Mitgliedschaftspresse Ermässigungen gewährt werden (zum Ganzen: Botschaft PG, S. 5222 f.). Das System der Ermässigung auf den Zustellpreisen wurde bereits im Jahr 1991 mit dem Tarifmodell «Erscheinungshäufigkeit» eingeführt. Seither werden Tageszustellungen von abonnierten

Tages- und Wochenzeitungen der Regional- und Lokalpresse bezüglich der Versandkosten bevorzugt behandelt (vgl. Botschaft vom 10. Juni 1996 zum [alten] Postgesetz [aPG], BBl 1996 III 1249, S. 1289 f.; Botschaft vom 20. April 1994 über die Änderung des Postverkehrsgesetzes [VPG], BBl 1994 II 873, S. 879; Botschaft vom 30. September 2002 über die Massnahmen zur Entlastung des Bundeshaushaltes, BBl 2002 6965, S. 6972 ff.; Bericht der Staatspolitischen Kommission des Nationalrates vom 15. Februar 2007 betr. Parlamentarische Initiative «Presseförderung mittels Beteiligung an den Verteilungskosten», BBl 2007 1589, S. 1591 f.). Hinsichtlich der verfassungsrechtlichen Grundlage gilt es in systematischer Hinsicht weiter zu beachten, dass keine Kompetenz des Bundes für eine allgemeine Presseförderung besteht (Botschaft vom 29. April 2020 zum Massnahmenpaket zugunsten der Medien, BBl 2020 4485, S. 4490). Der Bund kann also die Presse nicht direkt fördern. Vielmehr stützt sich die indirekte Presseförderung i.S.v. Art. 16 Abs. 4 PG auf Art. 92 Abs. 2 BV, welcher dem Bund im Postwesen die Kompetenz einräumt, für eine ausreichende und preiswerte Grundversorgung mit Post- und Fernmeldediensten in allen Landesgegenden zu sorgen. Mittels dieses Kostenersatzes unterstützt das BAKOM somit gestützt auf die Bundeskompetenz zur Preisfestsetzung näher bezeichnete Presseerzeugnisse, welche mit der Post versendet werden. Diese allgemeine Unterstützung deutet ebenfalls auf eine Subvention hin. Daran ändert nichts, dass Presseerzeugnissen, die nicht mit der Post versandt werden, keine entsprechende Unterstützung zukommt. Dem Bund fehlt die Kompetenz, auch solche Presseerzeugnisse zu unterstützen.

#### **E. 3.2.4.4**

Die Presseförderungsbeiträge werden demnach nur deswegen nicht direkt vom Bund gewährt, weil eine entsprechende verfassungsrechtliche Grundlage fehlt. Die indirekte Gewährung führt allerdings nicht dazu, dass die Beiträge anders zu qualifizieren wären. Es handelt sich also um Beiträge, die von der öffentlichen Hand ausgerichtet werden. Damit ist das erste Erfordernis gemäss E. 3.2.2 erfüllt.

#### **E. 3.2.5**

Der Bund (vertreten durch das BAKOM) enthält keine direkte Gegenleistung. Sofern die Beschwerdeführerin ausführt, es sei falsch nach einem Leistungsverhältnis zwischen ihr und dem Bund (BAKOM) zu suchen, ist ihr entgegenzuhalten, dass bei Subventionen gerade kein mehrwertsteuerliches Leistungsverhältnis zwischen dem Subventionsgeber und dem Subventionsempfänger vorliegt, weil die Subvention nicht in Erwartung einer konkreten Gegenleistung ausgerichtet wird. Somit ist auch das zweite Kriterium erfüllt.

#### **E. 3.2.6**

Mit Art. 16 Abs. 4 PG besteht auch eine gesetzliche Grundlage für die Gewährung der (indirekten) Zahlung der Subvention. Auch das dritte Kriterium ist damit klar erfüllt.

#### **E. 3.2.7**

Damit handelt es sich bei den Beiträgen zur Presseförderung, die die Beschwerdeführerin erhält, um eine Subvention, was zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs führt.

#### **E. 3.3**

Die konkret von der Vorinstanz vorgenommene Berechnung der Steuerforderung hat die Beschwerdeführerin nicht kritisiert. Die Vorinstanz erklärt, teilweise hätten Aufwände vollumfänglich direkt zugeordnet werden können, teilweise sei eine Berechnung der

Vorsteuer mittels der Saldosteuersatzmethode im Umkehrschluss erfolgt. Die ausserordentlichen [Feiern] in den Jahren 2017 und 2018 seien berücksichtigt worden (diesbezüglich liegen Berechnungstabellen in den Akten). Die Vorinstanz führt zudem aus, die Berechnung sei gemeinsam mit der Beschwerdeführerin erarbeitet worden und führe zu einem sachgerechten Resultat.

#### **E. 4.1**

Im öffentlichen Recht und damit auch im Steuerrecht führt der Eintritt der Verjährung zum Untergang der Forderung. Dies im Gegensatz zum Zivilrecht, in welchem der Eintritt der Verjährung lediglich die Durchsetzbarkeit einer Forderung betrifft (BVGE 2009/12 E. 6.3.2.1 ff.). Die Verjährung einer Mehrwertsteuerforderung ist von Amtes wegen zu prüfen, wenn das Gemeinwesen Gläubiger der Forderung ist (BGE 142 II 182 E. 3.2.1; BVGE 2009/12 E. 6.3.1; zum Ganzen: Urteile des BVGer A-245/2022 vom 14. November 2022 E. 2.2.1, A-5049/2020 vom 16. August 2022 E. 1.5).

#### **E. 4.2**

Art. 42 Abs. 6 MWSTG sieht eine absolute Festsetzungsverjährung von zehn Jahren nach Ablauf der Steuerperiode vor, in welcher die Steuerforderung entstanden ist. Es kann folglich für die Steuerperiode 2013 seit dem 1. Januar 2024 keine zusätzliche Mehrwertsteuer mehr erhoben werden (vgl. Urteil des BGE 2C\_1021/2020 vom 28. Juli 2021 E. 4.1; Urteil des BVGer A-4569/2020 vom 4. Juli 2022 E. 3.1 m.w.H.).

#### **E. 5**

Die Beschwerde ist somit in Bezug auf die Nachforderung der Vorinstanz für das Jahr 2013 in Höhe von Fr. 20'998.-- gutzuheissen (für dieses Jahr liegt keine Selbstdeklaration der Beschwerdeführerin vor), im Übrigen aber abzuweisen.

#### **E. 5.1**

Die Beschwerdeführerin gilt demnach im vorliegenden Verfahren als teilweise obsiegend (knapp 5 %), weshalb ihr die Kosten des Verfahrens vor dem Bundesverwaltungsgericht, welche auf insgesamt Fr. 14'500.-- festzusetzen sind (vgl. Art. 63 Abs. 4bis VwVG i.V.m. Art. 1 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]), im Umfang von Fr. 13'775.-- aufzuerlegen sind (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Dieser Betrag ist dem von der Beschwerdeführerin in Höhe von Fr. 14'500.-- geleisteten Kostenvorschuss zu entnehmen. Der Restbetrag von Fr. 725.-- ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

#### **E. 5.2**

Der teilweise obsiegenden Beschwerdeführerin ist eine reduzierte Parteientschädigung in Höhe von Fr. 1'100.-- zu entrichten (Art. 64 Abs. 1 VwVG und Art. 7 Abs. 1 und 2 VGKE). Dieser Betrag ist ihr nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils aufgrund der Verfahrensdauer aus der Kasse des Bundesverwaltungsgerichts zu bezahlen. (Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)