



Abteilung I
A-7712/2009

Urteil vom 21. Februar 2011

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),
Richter Michael Beusch, Richter Daniel de Vries Reilingh,
Gerichtsschreiber Urban Broger.

Parteien

A. _____-Stiftung,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer,
Vorinstanz.

Gegenstand

Mehrwertsteuer; Stiftung; Vorsteuerabzugskürzung
(4. Quartal 1997 bis 3. Quartal 2002).

Sachverhalt:

A.

Der Gründer der A. _____ AG (nachfolgend: AG) errichtete vor Jahren die A. _____-Stiftung (nachfolgend: Stiftung). Da ein Unternehmensteil der Stiftung die massgebliche Umsatzgrenze erreichte, wurde sie 1997 in das von der ESTV geführte Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Per 1. Januar 2001 optierte sie für die Versteuerung gewisser Umsätze. Bereits 1995 hatten Stiftung und AG eine als «Sponsoringvertrag» bezeichnete Vereinbarung abgeschlossen. Darin verpflichtete sich die AG zur Leistung von jährlich Fr. _____ Mio. zuzüglich allfällig geschuldeter Mehrwertsteuern an die Stiftung. Im Gegenzug versprach die Stiftung, die Zuwendungen ausschliesslich für ihren statutarischen Zweck einzusetzen und gewisse ihr gehörende Gegenstände der AG leihweise zu überlassen. Ebenso war vorgesehen, dass die Stiftung während der Laufzeit des Vertrages keine gleichartigen oder ähnlichen Vereinbarungen mit Dritten treffen darf.

Der erste Beitrag war Ende 1994 fällig. Der Vertrag sah eine feste Dauer bis Ende 1998 vor und sollte sich anschliessend jeweils um ein weiteres Jahr verlängern, sofern er nicht von einer Vertragspartei gekündigt werde, was unter Beachtung einer dreimonatigen Frist auf Ende jeden Vertragsjahres möglich war. Im Jahr 1999 ersetzten die Parteien den Vertrag durch einen neuen, wobei die wesentliche Änderung darin bestand, dass der von der AG zu leistende Betrag auf einen Viertel des ursprünglich Vereinbarten reduziert wurde.

B.

In den Jahren 2000, 2001 und 2003 führte die ESTV bei der Stiftung Kontrollen durch. Strittig blieben die Qualifikation des zwischen der Stiftung und der AG abgeschlossenen «Sponsoringvertrages» sowie die Frage der Einlageentsteuerung für die im Zusammenhang mit der Erstellung eines Gebäudes bei der Stiftung angefallenen Vorsteuern. Die ESTV erliess hierzu am 5. November 2009 einen Entscheid und stellte fest, dass – was das «Sponsoring» betreffe – zwischen Stiftung und AG kein Leistungsaustausch im Sinne des Mehrwertsteuerrechts stattgefunden habe. Die im Rahmen des «Sponsoringvertrages» durch die AG an die Stiftung bezahlten Beträge qualifizierte sie als Spenden. Sodann hielt die ESTV fest, dass auch die Einlagen der Stifter in die Stiftung mehrwertsteuerlich wie Spenden zu behandeln seien und das damit finanzierte Gebäude bzw. der damit finanzierte Betrieb der Stiftung zu keinem Zeitpunkt in der Lage gewesen sei und auch in Zukunft nicht in der Lage sein werde, eine solche Finanzierung aus eigener Kraft zu

bewerkstelligen. Entsprechend kürzte die ESTV den Vorsteuerabzug und setzte den (nach ihrer Ansicht) geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag verfüngungsweise fest. Ebenso verfügte die ESTV, dass die Stiftung keinen Anspruch auf Abzug der beim Bau des Gebäudes angefallenen Vorsteuern und damit auch keinen Anspruch auf eine Einlageentsteuerung habe.

C.

Am 4. Dezember 2009 gelangte die Beschwerdeführerin mit folgenden Rechtsbegehren und Verfahrensanhträgen an die ESTV:

- Es sei die vorliegende Einsprache gemäss Art. 64 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300) zur gerichtlichen Beurteilung an das Bundesverwaltungsgericht zu überweisen;
- sofern dem Antrag auf Sprungrekurs stattgegeben werde, sei das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts nicht zu veröffentlichen;
- es sei der Entscheid vom 5. November 2009 vollumfänglich aufzuheben und es seien der Beschwerdeführerin bezüglich der unter dem Titel «Kürzung Vorsteuerabzug» gemachten Aufrechnungen Gutschriften in der Höhe von insgesamt Fr. _____ auszustellen und die korrekte Vorsteuerkürzung unter Berücksichtigung der strittigen Zahlungen als steuerbares Sponsoring neu zu berechnen;
- es sei die Geltendmachung der Einlageentsteuerung bezüglich der auf dem Bau des Gebäudes lastenden Vorsteuern in der Höhe von Fr. _____ unter Berücksichtigung des Kürzungsschlüssels aufgrund der gemischten Verwendung zuzulassen;
- unter o/e Kostenfolge, sofern dem Verfahrensanhtrag auf Sprungrekurs stattgegeben werde.

Nach Ansicht der Beschwerdeführerin lag zwischen der AG und der Stiftung sehr wohl ein Leistungsaustausch im Sinne des Mehrwertsteuerrechts vor. Wesentlich sei, dass die Leistung eine Gegenleistung ausgelöst habe, wobei bei Leistungen durch ein kommerziell tätiges Unternehmen, wie die AG eines sei, ein steuerbarer Leistungsaustausch (Sponsoring) vermutet werde, sobald die Gegenleistung auch nur in der Nennung des Sponsors bestehe. Warum die ESTV im hier zu beurteilenden Fall davon abweichen wolle, sei nicht einzusehen. Zu beachten sei sodann, dass eine Schenkung bzw. Spende nicht mit dem Stiftungsvermögen gleichgesetzt werden könne, das vorliegend grösstenteils

ohnehin vor der Einführung der Mehrwertsteuer im Jahre 1995 geäufnet worden sei. «Gesellschafterbeiträge» im Sinne von Finanzierungsvorgängen führten nicht zu einer Vorsteuerabzugskürzung. Die bilanztechnische Abschreibung des Gebäudes auf Fr. 1.- zur Entlastung der Erfolgsrechnung tue nichts zur Sache.

D.

Die ESTV überwies die Eingabe am 11. Dezember 2009 an das Bundesverwaltungsgericht, welches sie mit Zwischenverfügung vom 16. Dezember 2009 als Beschwerde entgegennahm.

E.

Mit Vernehmlassung vom 5. März 2010 beantragte die ESTV, die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen und ihren Entscheid vom 5. November 2009 unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin zu bestätigen. Ziehe man nämlich den «Sponsoringvertrag» von 1995 bei, falle auf, dass der Beginn der Vertragsdauer auf den 1. Januar 1994 festgelegt worden sei. Aus den Geschäftsabschlüssen der Jahre 1995 und 1998 wie auch aufgrund von Ausführungen der Beschwerdeführerin ergebe sich, dass für die Jahre 1994 bis und mit 1997 aufgrund der vertraglichen Verpflichtungen bei der Stiftung insgesamt Fr. _____ Mio. erfolgswirksam verbucht worden seien. Entscheidend sei, dass das von der Beschwerdeführerin im Gegenzug geschuldete Leistungspaket in besagtem Zeitraum unmöglich habe erbracht werden können, da das Gebäude damals noch gar nicht erstellt und der damit verbundene Betrieb der Stiftung erst später aufgenommen worden sei. Es gehe vorliegend allein um eine Zusicherung der AG, Mindestbeträge zur Verwirklichung des eigentlichen Stiftungszwecks zu leisten. Dies habe mit einem mehrwertsteuerlichen Sponsoring nichts zu tun.

F.

Mit Replik vom 5. Mai 2010 hielt die Beschwerdeführerin an ihren Anträgen fest. Aus den Akten ergebe sich, dass die Stiftung die Leistungen unabhängig von der Existenz des fraglichen Gebäudes habe erbringen können. Zum Beweis legte die Beschwerdeführerin verschiedene Dokumente, die einen Leistungsaustausch belegen, ins Recht.

G.

Mit Duplik vom 9. Juli 2010 hielt auch die ESTV an ihren Anträgen fest. Der Nachweis, dass seit jeher zwischen AG und Stiftung ein Leistungsaustausch stattgefunden hätte, sei für die ESTV neu. Anlass zur

Vermutung, es habe kein Leistungsaustausch stattgefunden, habe mitunter die Beschwerdeführerin aufgrund ihres Verhaltens selber gesetzt. Wer nämlich im Lichte des Selbstveranlagungscharakters der Mehrwertsteuer untätig bleibe, obwohl er einen entgeltlichen Vorgang im Grunde genommen für einen steuerbaren Umsatz halte, verstosse gegen die Pflicht, sich rechtzeitig als steuerpflichtiges Unternehmen anzumelden. Die Tatsache der Nichtanmeldung sei ein gewichtiges Indiz dafür, dass die Beschwerdeführerin selber davon ausgegangen sei, die insgesamt Fr. _____ Mio. seien Spenden. Nach der Erstellung des Gebäudes habe sich dies geändert, wobei «dieser Meinungsumschwung damit zusammenhängen dürfte, dass sich ein möglichst hoher Anteil an steuerbaren Umsätzen aus Sicht der Beschwerdeführerin plötzlich auszahlte (bedeutend vorteilhafterer Vorsteuerkürzungsschlüssel)». Entscheidend sei, dass die Beschwerdeführerin mit der beantragten Umqualifikation der Zuwendungen (Entgelt statt Spende) sich völlig widersprüchlich verhalte.

H.

Auf weitere Eingaben und Vorbringen der Parteien wird – soweit entscheidwesentlich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1. Angefochten ist ein Entscheid der ESTV und damit eine Verfügung nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Grundsätzlich ist das Bundesverwaltungsgericht zuständige Beschwerdeinstanz (Art. 31 und Art. 33 Bst. d des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [VGG, SR 173.32]). Doch ist gemäss Art. 32 Abs. 2 Bst. a VGG die Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht unzulässig gegen Verfügungen, die nach einem anderen Bundesgesetz durch Einsprache oder durch Beschwerde an eine andere Behörde im Sinne von Art. 33 Bst. c-f VGG anfechtbar sind, was bei Entscheiden der ESTV in Mehrwertsteuerbelangen regelmässig der Fall ist (Art. 52 Abs. 1 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [aMWSTV, AS 1994 1464]; Art. 64 Abs. 1 aMWSTG und Art. 83 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes vom 12. Juni 2009 [MWSTG, SR 641.20]). Allerdings sehen sowohl das alte wie auch das neue MWSTG (anders als noch die aMWSTV) die Möglichkeit der Sprungbeschwerde vor. Über

deren Zulässigkeit im vorliegenden Fall hat das Bundesverwaltungsgericht mit Zwischenverfügung vom 16. Dezember 2009 rechtskräftig entschieden. Darauf ist nicht zurückzukommen. Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.2. Die Beschwerdeführerin hat dem Bundesverwaltungsgericht weitere Beweise anboten. Nach höchstrichterlicher Rechtsprechung kann das Beweisverfahren geschlossen werden, wenn die noch im Raum stehenden Beweisanträge eine nicht erhebliche Tatsache betreffen oder offensichtlich untauglich sind, etwa weil ihnen die Beweiseignung abgeht oder umgekehrt die betreffende Tatsache aus den Akten bereits genügend ersichtlich ist (BGE 131 I 153 E. 3 mit Hinweisen; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 3.144 mit Hinweisen). Das Bundesverwaltungsgericht erachtet aufgrund der ihm vorliegenden Beweise den Sachverhalt für genügend geklärt. Auf die Erhebung weiterer Beweise wird verzichtet.

2.

Die Beschwerdeführerin stellt den Verfahrensantrag, es sei von einer Veröffentlichung des Urteils abzusehen, denn selbst bei einer anonymisierten Veröffentlichung sei ihrem Geheimhaltungsinteresse nicht Genüge getan. Die Konstellation sei in der Schweiz einmalig und könne sofort von jedem Leser erkannt und der Beschwerdeführerin zugeordnet werden. Sie wolle vermeiden, dass in einer breiten Öffentlichkeit die in diesem Fall thematisierten Punkte diskutiert werden.

2.1. Das Bundesverwaltungsgericht hat am 21. Februar 2008 gestützt auf Art. 16 Abs. 1 Bst. a VGG das Informationsreglement für das Bundesverwaltungsgericht (Informationsreglement, SR 173.320.4) erlassen. Dieses unterscheidet zwischen dem Verkünden und dem Veröffentlichenden von Entscheiden.

2.1.1. Gemäss Art. 42 VGG und Art. 4 Abs. 1 des Informationsreglements («Verkünden von Entscheiden») legt das Bundesverwaltungsgericht alle Entscheide im Dispositiv mit Rubrum während 30 Tagen nach deren Eröffnung und nach Ablauf der Sperrfristen öffentlich auf. Die Auflage erfolgt in nicht anonymisierter Form. Art. 4 Abs. 2 des Informationsreglements sieht eine Ausnahme vor für Fälle, in denen eine Anonymisierung zum Schutz der Persönlichkeit oder anderer privater oder öffentlicher Interessen geboten ist. Doch geht das im

Mehrwertsteuergesetz (vgl. Art. 74 Abs. 1 MWSTG) festgehaltene Geheimhaltungsgebot den Bestimmungen des Informationsreglements ohnehin vor. Urteile auf dem Gebiet des Steuerrechts werden deshalb grundsätzlich anonymisiert verkündet.

2.1.2. Gleichzeitig veröffentlicht das Bundesverwaltungsgericht gemäss Art. 5 des Informationsreglements («Veröffentlichung von Entscheiden») seine Entscheide sowohl in einer elektronischen Entscheiddatenbank wie auch in einer amtlichen Entscheidsammlung. In der elektronischen Entscheiddatenbank werden die materiellen Entscheide des Bundesverwaltungsgerichts veröffentlicht und zwar grundsätzlich ungekürzt (Art. 6 Abs. 1 und 3 Informationsreglement), aber anonymisiert (Art. 8 Abs. 1 Informationsreglement). Die Veröffentlichung der Namen der Parteien ist insbesondere dann zulässig, wenn sie bereits bekannt sind, offensichtlich keine schutzwürdigen Interessen berührt werden oder die Parteien mit der Bekanntgabe einverstanden sind (Art. 8 Abs. 2 Informationsreglement). In Angelegenheiten des Steuerrechts erfolgt auch die Veröffentlichung regelmässig anonymisiert, weil das Bundesverwaltungsgericht – wie oben (E. 2.1.1) erwähnt – dem Geheimhaltungsgebot untersteht (Art. 74 Abs. 1 MWSTG, vgl. auch Art. 55 Abs. 1 aMWSTG und Art. 44 Abs. 1 aMWSTV).

2.2. Wenn die Beschwerdeführerin verlangt, das vorliegende Urteil sei «nicht zu veröffentlichen», ist aufgrund des Gesagten zwischen dem Verkünden und dem Veröffentlichen (im Sinne des Informationsreglements) zu unterscheiden. Was das Verkünden betrifft, ist festzuhalten, dass hierbei weder der Sachverhalt noch die Erwägungen aufgelegt werden, sondern nur Rubrum und Dispositiv und dies vorliegend, weil eine Steuersache betreffend, erst noch anonymisiert. Rückschlüsse auf die Identität der Parteien sind damit nicht möglich. Folglich ist der Antrag der Beschwerdeführerin, soweit er die Verkündung betrifft, abzuweisen. Was die Veröffentlichung, das heisst die Publikation des ganzen Urteils samt Erwägungen in elektronischer Form bzw. allenfalls in der amtlichen Sammlung betrifft, ist festzuhalten, dass das Informationsreglement den gänzlichen Verzicht auf eine Veröffentlichung zwar nicht vorsieht, wegen des Geheimhaltungsgebotes das vorliegende Urteil jedoch soweit zu anonymisieren ist, bis Rückschlüsse auf die Parteien nicht (oder nicht ohne unverhältnismässigen Aufwand) mehr möglich sind (vgl. zum Ganzen auch: Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] 2003-054 vom 27. Juli 2004 E. 1b). Eine derartige Anonymisierung ist

hier ohne Weiteres machbar. Entsprechend ist auch der Antrag der Beschwerdeführerin, das Urteil sei vollumfänglich nicht zu veröffentlichen, abzuweisen.

3.

3.1. Am 1. Januar 2010 ist das (neue) MWSTG in Kraft getreten. Die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften bleiben grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar (Art. 112 Abs. 1 MWSTG). Der vorliegend betroffene Sachverhalt ist, soweit er sich vor dem 31. Dezember 2000 verwirklicht hat, nach der aMWSTV zu beurteilen, für die Zeit ab dem 1. Januar 2001 nach dem aMWSTG. Im Übrigen legt Art. 94 Abs. 4 aMWSTG ausdrücklich fest, dass die Bestimmungen des aMWSTG über die vorliegend ebenfalls umstrittene spätere Entstehung des Anspruchs auf Vorsteuerabzug (Art. 42 aMWSTG) auch dann gelten, wenn nach bisherigem Recht (gemeint ist die aMWSTV) die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs nicht gegeben waren.

3.2. Demgegenüber ist das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht im Sinne von Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängige Verfahren anwendbar. Allerdings ist Art. 113 Abs. 3 MWSTG insofern restriktiv auszulegen, als gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung nur eigentliche Verfahrensnormen sofort auf hängige Verfahren anzuwenden sind, und es dabei nicht zu einer Anwendung von neuem materiellen Recht auf altrechtliche Sachverhalte kommen darf (ausführlich: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3). Kein Verfahrensrecht in diesem engen Sinne stellen etwa die nachfolgend abgehandelten Themen wie das Selbstveranlagungsprinzip, die Korrektur von Mängeln in der Abrechnung oder die Ermessenseinschätzung dar, so dass vorliegend diesbezüglich noch altes Recht anwendbar ist.

3.2.1. Bezüglich der Korrektur von Mängeln in der Abrechnung bedeutet dies auch, dass die Bindungswirkung einer vorbehaltlosen Abrechnung noch jene des alten Rechts ist. Demnach ist der Steuerpflichtige an seine Abrechnung gebunden, wenn er in Bezug auf Steuerpflicht, Steuerbetrag, Abzüge usw. keinen Vorbehalt anbringt. Er kann deshalb auf die Abrechnung bzw. Selbstveranlagung – ausser in den gesetzlich vorgesehenen Fällen – nicht mehr zurückkommen (Urteil des Bundesgerichts 2A.320/2002 vom 2. Juni 2003, veröffentlicht in Archiv für

Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 74 S. 672 E. 3.4.3.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4785/2007 vom 23. Februar 2010 E. 2.4 mit weiteren Hinweisen). Mit der vorbehaltlosen Bezahlung bringt der Steuerpflichtige zum Ausdruck, dass er die geltende Praxis akzeptiert (Urteile des Bundesgerichts 2A.320/2002 vom 2. Juni 2003, a.a.O., E. 3.4.3.8 und 2C_486/2009 vom 1. Februar 2010 E. 2.4).

3.2.2. Was die Voraussetzungen und Folgen der Ermessenseinschätzung anbelangt, ist vorliegend Art. 60 aMWSTG beachtlich. Danach gilt Folgendes: Liegen keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vor, oder stimmen die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht überein, nimmt die ESTV eine sog. Schätzung nach pflichtgemäsem Ermessen vor. Die ESTV ist hierzu nicht nur berechtigt, sondern verpflichtet (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2682/2007 vom 7. Oktober 2010 E. 2.4.1). Ob die Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessenseinschätzung gegeben waren, überprüft das Bundesverwaltungsgericht uneingeschränkt; es auferlegt sich allerdings bei der Überprüfung von zulässigerweise erfolgten Ermessenseinschätzungen eine gewisse Zurückhaltung (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5460/2008 vom 12. Mai 2010 E. 2.5.4 mit Hinweisen). Waren die Voraussetzungen einer Ermessenseinschätzung erfüllt, obliegt es sodann – in Umkehr der allgemeinen Beweislastregel – dem Steuerpflichtigen, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (Urteile des Bundesgerichts 2C_171/2008 vom 30. Juli 2008 E. 4.3 und 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006, veröffentlicht in ASA 76 S. 772 E. 3.3; vgl. auch Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5460/2008 vom 12. Mai 2010 E. 2.5.4 und A-2682/2007 vom 7. Oktober 2010 E. 2.5.3).

4.

4.1. Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchsteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer (Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug [Mehrwertsteuer]; Art. 130 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]). Mehrwertsteuerpflichtig wird, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft Fr. 75'000.- übersteigen (Art. 17 Abs. 1 aMWSTV; Art. 21 Abs. 1 aMWSTG).

4.2. Damit eine steuerbare Leistung vorliegt, muss sie im Austausch mit einer Gegenleistung, gegen Entgelt, erfolgen. Die Entgeltlichkeit stellt – vom Eigenverbrauch abgesehen – ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal einer mehrwertsteuerlichen Leistung dar. Die Annahme eines Leistungsaustauschs setzt voraus, dass zwischen Leistung und Gegenleistung eine innere wirtschaftliche Verknüpfung gegeben ist (BGE 126 II 443 E. 6a mit Hinweisen; IVO P. BAUMGARTNER, in mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000 [hiernach: mwst.com], N. 6 und 8 zu Art. 33). Die Beantwortung der Frage nach der inneren Verknüpfung erfolgt nicht in erster Linie nach zivilrechtlichen, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien. Insbesondere ist für die Annahme eines Leistungsaustauschs das Vorliegen eines Vertragsverhältnisses nicht zwingend (BGE 126 II 249 E. 4a). Es genügt, dass Leistung und Gegenleistung innerlich derart verknüpft sind, dass die Leistung eine Gegenleistung auslöst. Ausreichend kann sein, wenn einer Leistung eine erwartete oder erwartbare Gegenleistung gegenübersteht, d.h. dass nach den Umständen davon auszugehen ist, die Leistung löse eine Gegenleistung aus. Bei der Beurteilung der Frage nach dem wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung ist sodann primär auf die Sicht des Leistungsempfängers abzustellen, was der Konzeption der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer entspricht (anstelle zahlreicher: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5745/2008 vom 11. Juni 2010 E. 2.3 und A-8058/2008 vom 13. Januar 2011 E. 3.2; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 230 ff.).

Besteht zwischen Leistungserbringer und -empfänger kein Austauschverhältnis in erwähntem Sinne, ist die Aktivität mehrwertsteuerlich irrelevant und fällt nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer (BGE 132 II 353 E. 4.3, Urteil des Bundesgerichts 2C_59/2009 vom 3. September 2009 E. 5.1; BVGE 2008/63 E. 2.3; BVGE 2009/34 E. 2.2.1; Entscheid der SRK vom 18. November 2002, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 67.49 E. 2.a.cc; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2. Aufl., Bern 2003, S. 73 ff.; BAUMGARTNER, mwst.com, N. 70 zu Art. 38). Es handelt sich dann aus mehrwertsteuerlicher Sicht um einen Nichtumsatz und es fehlt an einem Steuerobjekt (vgl. Art. 4 aMWSTV und Art. 5 aMWSTG; RIEDO, a.a.O., S. 225 f.; SONJA BOSSART, Zum Einfluss von Nichtumsätzen auf den Vorsteuerabzug bzw. die Vorsteuerabzugskürzung, in Michael Beusch/ISIS [Hrsg.], Entwicklungen im Steuerrecht 2009, Zürich 2009, S. 363 ff.).

5.

5.1. Das Vorliegen eines mehrwertsteuerlichen Leistungsaustauschs ist insbesondere von Bedeutung bei der Abgrenzung zwischen Spenden (im Sinne von Art. 38 Abs. 8 aMWSTG) und Sponsorenleistungen. Spenden, soweit sie unentgeltliche, freiwillige Zuwendungen von Privaten darstellen, sind Nichtumsätze (anstelle zahlreicher: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-794/2007 vom 5. November 2009 E. 2.2.2; vgl. auch BGE 132 II 353 E. 4.3). Sie führen jedoch – systemwidrig, aber in Art. 38 Abs. 8 aMWSTG vorgesehen und vom Bundesgericht in BGE 126 II 443 E. 8b auf den Geltungsbereich der aMWSTV ausgeweitet – zu einer verhältnismässigen Vorsteuerabzugskürzung.

5.2. Anders als bei Spenden liegt hingegen bei Geld- bzw. Sponsorenleistungen regelmässig ein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch vor. Wird das Sponsoring einer mehr oder weniger breiten Öffentlichkeit bekannt gemacht, steht der Zuwendung des Sponsors nämlich eine Werbe- oder Image fördernde Bekanntmachungsleistung des Gesponserten gegenüber. Alles, was der Sponsor aufwendet, um diese Leistung des Gesponserten zu erhalten, bildet Bestandteil der Bemessungsgrundlage (grundlegend: Entscheid der SRK 1999-052 vom 20. Februar 2001, veröffentlicht in VPB 66.57 E. 5.a.bb, bestätigt mit Urteil des Bundesgerichts 2A.150/2001 vom 13. Februar 2002 E. 6b, veröffentlicht in Praxis 2002 Nr. 53 S. 296; für das aMWSTG: Urteil des Bundesgerichts 2A.175/2002 vom 23. Dezember 2002 E. 2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6143/2007 vom 28. Mai 2009 E. 3.2 mit Hinweisen). Selbst wenn ein Unternehmen Geld- bzw. Sponsorenleistungen gleichzeitig als «Sympathiebeitrag» verstanden wissen will, ist dies gegebenenfalls unter mehrwertsteuerlichen Gesichtspunkten unerheblich; eine Aufteilung in ein Leistungsentgelt (für die Bekanntmachungs- bzw. Werbeleistung) und einen Spendenanteil (im Sinne eines Nichtentgelts) wird nicht vorgenommen (anstelle zahlreicher: Urteil des Bundesgerichts 2A.150/2001 vom 13. Februar 2002 E. 6b). Berechnungsgrundlage bildet, was der Verbraucher (Abnehmer) bereit oder verpflichtet ist, für die erhaltene Leistung aufzuwenden. Dabei spielt es auch keine Rolle, ob der Sponsor die von ihm empfangene Bekanntmachungsleistung billiger hätte erhalten können, oder dass zwei Sponsoren für vergleichbare Leistungen unterschiedliche Beträge zahlen. Es kann mit anderen Worten nicht geltend gemacht werden, dass derjenige Teil des bezahlten Betrages, der über den Werbeaufwand hinausgeht, nicht Bestandteil des Entgelts sei (Urteile des Bundesgerichts 2A.43/2002 vom 8. Januar 2003 E. 3.3.1, 2A.526/2003 vom 1. Juli 2004 E. 1.3 und 2C_442/2009 vom 5. Februar

2010 E. 2.3.2). Schliesslich darf nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts für entsprechende Geld- bzw. Sponsorenleistungen «kommerziell tätiger Unternehmen» in der Regel angenommen werden, dass damit ein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch verbunden ist (Urteil des Bundesgerichts 2A.526/2003 vom 1. Juli 2004 E. 1.3, veröffentlicht in Praxis 2005 Nr. 27 S. 201).

6.

6.1. Das Vorliegen eines Leistungsaustauschs ist ebenfalls entscheidend für die mehrwertsteuerliche Beurteilung von Beiträgen eines Stifters an die Stiftung. Massgebend ist gemäss der Rechtsprechung auch hier, ob der Stifter eine Gegenleistung für die im eigenen individuellen wirtschaftlichen Interesse (oder in jenem eines Dritten) liegende Leistung aufwendet. Soweit die Stiftung tätig ist, um Gemeinschaftszwecke wie den Stiftungszweck für sämtliche Stifter zu erfüllen, leistet sie nicht an einen (einzeln) Stifter. Sie verwirklicht nur – aber immerhin – ihren urkundlich verbrieften Stiftungszweck. Dem Stifter wird diesfalls zwar unter Umständen ermöglicht, aus der allgemeinen Tätigkeit der Stiftung für sich Vorteile zu ziehen; sie stehen hier aber nicht in einem rechtsgenügenden (inneren) Zusammenhang mit dem von ihm geleisteten Beitrag (Entscheid der SRK 2003-175 vom 29. September 2005 E. 3b, in diesem Punkt bestätigt mit Urteil des Bundesgerichts 2A.650/2005 vom 15. August 2006 E. 2 und 3.1; RIEDO, a.a.O., S. 239 f.). Hier liegen Nichtumsätze vor.

6.2. Leistet demgegenüber der Stifter seine Beiträge nicht lediglich zur Förderung des allgemeinen Zweckes der Stiftung, sondern um eine individuelle Leistung für sich oder einen Dritten zu erwirken, ist ein Leistungsaustausch anzunehmen. In diesem Fall wendet der Stifter die Beiträge für eine besondere Leistung der Stiftung, zur Befriedigung eigener individueller wirtschaftlicher Interessen (oder jener eines Dritten) auf. Nicht ausschlaggebend ist, dass die Tätigkeit allenfalls einzig dem Stiftungszweck dient oder einzig gegenüber Stiftern ausgeübt wird. Ein Indiz für die Annahme des Leistungsaustausches liegt in der individuellen Ausgestaltung der Beiträge je nach Grad der tatsächlichen oder vermuteten Inanspruchnahme der Leistung (Entscheid der SRK 2003-175 vom 29. September 2005 E. 3b, in diesem Punkt bestätigt mit Urteil des Bundesgerichts 2A.650/2005 vom Urteil vom 15. August 2006 E. 2 und E. 3.1).

7.

7.1. Verwendet eine steuerpflichtige Person Gegenstände oder Dienstleistungen für einen in Art. 38 Abs. 2 aMWSTG genannten geschäftlich begründeten Zweck, kann sie in ihrer Steuerabrechnung (unter den im Gesetz näher umschriebenen Voraussetzungen) Vorsteuern abziehen (vgl. Art. 38 Abs. 1 aMWSTG). Nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten von der Steuer ausgenommene Umsätze, nicht als Umsätze geltende Tätigkeiten (Nichtumsätze) oder private Tätigkeiten sowie Umsätze in Ausübung hoheitlicher Gewalt (Art. 38 Abs. 4 aMWSTG). Das Bundesverwaltungsgericht hat sich in BVGE 2008/63 mit der Wirkung von Nichtumsätzen auf den Vorsteuerabzug auseinandergesetzt und vorab festgehalten, dass Spenden und Subventionen eine besondere Gruppe von Nichtumsätzen bilden und separat zu behandeln sind (nachfolgend E. 7.2; vgl. Art. 30 Abs. 6 aMWSTV und Art. 38 Abs. 8 aMWSTG). Was hingegen die anderen Nichtumsätze betrifft, ist eine Vorsteuerabzugskürzung, bei welcher sich nicht im Geltungsbereich der Steuer befindliche Umsätze generell in die Berechnung der Kürzung (genauer: in den Nenner des Vorsteuerabzugskürzungsschlüssels) einbezogen werden, mit dem Prinzip der Wettbewerbsneutralität nicht vereinbar (BVGE 2008/63 E. 4.4.3.2 mit Hinweisen; bestätigt mit BVGE 2009/34 E. 2.2.4.1). Dies gilt lediglich dann und soweit nicht, als eine Eingangsleistung ganz oder teilweise für einen Nichtumsatz verwendet und damit mehrwertsteuerlich endverbraucht wird (ausführlich: BVGE 2009/34 E. 2.2.4.1 mit Hinweisen; BOSSART, a.a.O., S. 364; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2C_45/2008 vom 16. Dezember 2008, veröffentlicht in ASA 79 S. 612 E. 3.4).

7.2. Wegen der Regelung von Art. 38 Abs. 8 aMWSTG genügt es nicht, allein zwischen (steuerbaren bzw. ausgenommen) Umsätzen sowie Nichtumsätzen zu unterscheiden. Vielmehr ist innerhalb der Gruppe der Nichtumsätze weiter zu differenzieren, ob es sich um Spenden oder Subventionen und damit um solche der erwähnten, besonderen Gruppe handelt, oder ob übrige Nichtumsätze ohne Einfluss auf die Höhe des Vorsteuerabzugs vorliegen (vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2C_174/2010 vom 15. Juli 2010 E. 2.1). Diese Differenzierung wirft insbesondere dort Fragen auf, wo es um Spenden oder Schenkungen geht. Hiermit hat sich das Bundesgericht in BGE 126 II 443 auseinandergesetzt und festgehalten, die gewöhnliche Schenkung unterscheide sich von der Spende darin, dass der Spender mit seiner Zuwendung bezwecke, dass der Empfänger eine bestimmte Aufgabe erfülle (BGE 126 II 443 E. 8a). Nach Ansicht des Bundesgerichts ist es richtig, die Vorsteuern im Verhältnis der empfangenen Spenden, Legate

und gleichgestellten Zuwendungen zu kürzen. Soweit nämlich Spenden einem steuerpflichtigen Unternehmen zukämen, das damit Leistungen erstelle, könne nicht gesagt werden, diese Spenden lägen ausserhalb des Geltungsbereichs der Mehrwertsteuer und seien mehrwertsteuerlich irrelevant. Dass die Spende nicht direkt einzelnen konkreten Umsätzen zugeordnet werden könne und nicht in die Bemessungsgrundlage einflüsse, hänge damit zusammen, dass der Spender die Tätigkeit des steuerpflichtigen Unternehmens allgemein fördern wolle. Diese Tatsache ändere indessen nichts daran, dass Spenden der Leistungserstellung dienen und sich auf den Preis des Produkts auswirken, unabhängig davon, ob dieses Gegenstand eines der Steuer unterliegenden oder von der Steuer ausgenommenen Umsatzes sei. Solche Spenden seien deshalb in die Kürzung des Vorsteuerabzuges einzubeziehen (BGE 126 II 443 E. 8b; vgl. zum erwähnten Urteil insbesondere die Kritik von URS BEHNISCH/PETER LOCHER, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2000, in Zeitschrift des Bernischen Juristenvereins [ZBJV] 138/2002, S. 510 ff.).

7.3. Die SRK und auch das Bundesverwaltungsgericht als dessen Nachfolgeorganisation haben die verhältnismässige Vorsteuerabzugskürzung bei Spenden stets als systemwidrig erkannt (anstelle zahlreicher: BVGE 2009/34 E. 2.2.4.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5468/2008 vom 21. Januar 2010 E. 2.3; PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, *Traité TVA*, Basel 2009, S. 734 Rz. 179). Die Leistung des Steuerpflichtigen, die durch eine Spende vorfinanziert ist, trägt in diesem Umfang keine relevante Mehrwertsteuervorbelastung, so dass der Steuerpflichtige auch nicht zum Abzug berechtigt ist, er aber in steuersystematischer Sicht auch nicht zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs zu verpflichten wäre (zu den Subventionen: RIEDO, a.a.O., S. 248; vgl. auch PIERRE-MARIE GLAUSER, *Nouvelle jurisprudence concernant le traitement des subventions au regard de la TVA*, in *Der Schweizer Treuhänder* [ST], 4/1999, S. 403 ff.; vgl. nunmehr auch die Botschaft des Bundesrates vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer, BBl 2008 6885 ff., 6911, wo die Vorsteuerabzugskürzung aufgrund der Vereinnahmung von Spenden ausdrücklich als nicht systemkonform anerkannt wird). Steuerobjekt sind – auch bei einem Unternehmen mit Nichtumsätzen – die in Art. 5 aMWSTG bzw. Art. 4 aMWSTV genannten (Ausgangs-)Umsätze. Wird der Vorsteuerabzug wegen der Erzielung von Nichtumsätzen gekürzt, wird das Steuerobjekt faktisch auf Nichtumsätze ausgeweitet, was vor Art. 130 BV nicht standhält. Das Unternehmen trägt

im Umfang, in dem ihm wegen Nichtumsätzen die Vorsteuern gekürzt werden, eine definitive Steuerlast. In der Lehre wird betreffend der Anwendung von Art. 38 Abs. 8 aMWSTG denn auch gefordert, der systemwidrigen Norm mit einer möglichst «grosszügigen» Auslegung zu begegnen (DIEGO CLAVADETSCHER, mwst.com, N. 11 und N. 13 zu Art. 38); will heissen, mit einer Auslegung, die den Spendenbegriff möglichst eng fasst. Nach konstanter bundesgerichtlicher Rechtsprechung sind Ausnahmen von der Steuerpflicht ohnehin eng auszulegen, weil sie zu einer systemwidrigen *tax occulte* führen (anstelle zahlreicher: Urteil des Bundesgerichts 2A.305/2002 vom 6. Januar 2003 E. 3.2; BEHNISCH/LOCHER, a.a.O., S. 511). Weil auch die in Art. 38 Abs. 8 aMWSTG vorgesehene mehrwertsteuerliche Behandlung von Spenden zu einer *tax occulte* führt, ist konsequenterweise auch der mehrwertsteuerliche Spendenbegriff eher eng zu fassen, zumal die entsprechende Vorsteuerabzugskürzung mittlerweile selbst durch den Bundesrat als systemwidrig bezeichnet wird und der Gesetzgeber im neuen Recht deswegen gänzlich davon absieht.

7.4. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung im Bereich des Mehrwertsteuerrechts für die Abgrenzung zwischen Schenkung und Spende entscheidend ist, ob mit der Zahlung bezweckt wird, dass der Empfänger eine bestimmte Aufgabe erfülle. Da nur die Spende, nicht aber die Schenkung zu einer systemwidrigen Vorsteuerabzugskürzung führt, ist der mehrwertsteuerliche Spendenbegriff eher eng zu fassen.

8.

8.1. Mit der Frage ob und gegebenenfalls wie sich Zahlungen eines Stifters an die Stiftung auf den Vorsteuerabzug auswirken, befassten sich die SRK und das Bundesgericht im Fall «Swiss Paralympic Committee» (bereits in E. 6 erwähnter Entscheid der SRK 2003-175 vom 29. September 2005). Die SRK äusserte sich zu den im konkreten Fall geleisteten «Jahresbeiträgen» der Stifter an die Stiftung und stellte dabei fest, dass diese nicht wie Zuwendungen Dritter zu behandeln seien und nicht zu einer verhältnismässigen Vorsteuerabzugskürzung führten. Das Bundesgericht kam zum Schluss, dass die «Jahresbeiträge» der Stifter nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten (Urteil des Bundesgerichts 2A.650/2005 vom 15. August 2006 E. 3.5). Zu den im konkreten Fall ebenfalls geleisteten Kapitaleinlagen der Stifter in das Stiftungsvermögen hielt es fest, dass sich hinsichtlich der durch die Stifter anlässlich der Gründung eingelegten Beträge die Frage der mehrwertsteuerlichen

Behandlung nicht stelle, da diese Einlagen vor Inkrafttreten der Verordnung (aMWSTV) erfolgt seien. Die übrigen Beiträge, mit denen das Stiftungsvermögen geäufnet wurde, zählte das Bundesgericht nicht zu den «in Art. 29 Abs. 2 [a]MWSTV genannten Leistungen, die allein zum Vorsteuerabzug berechtigen» (Urteil des Bundesgerichts 2A.650/2005 vom 15. August 2006 E. 3.6). Sodann wies das Bundesgericht diesen Einlagen der Stifter die Folge einer verhältnismässigen Vorsteuerabzugskürzung zu. Diese höchstrichterliche Rechtsprechung kann nur so verstanden werden, dass das Bundesgericht Einlagen der Stifter in die Stiftung als Spenden betrachtet, welche – nebst den hier nicht in Frage kommenden Subventionen – als einzige Nichtumsätze zu einer verhältnismässigen Vorsteuerabzugskürzung führen können (vgl. E. 4.2 hievori; vgl. BGE 132 II 353 E. 10 und Urteil des Bundesgerichts 2C_229/2008 vom 13. Oktober 2008 E. 5.4).

8.2. Auch mit Blick auf die in BGE 126 II 443 E. 8a etablierte Rechtsprechung ist der Schluss zu ziehen, dass Einlagen der Stifter in das Stiftungsvermögen am ehesten den Spenden gleichzustellen sind. So umschrieb das Bundesgericht den Begriff der Spende in Abgrenzung zur Schenkung (oben E. 7.2) für das Mehrwertsteuerrecht wie bereits erwähnt als Zahlungen, mit welchen bezweckt wird, dass der Empfänger eine bestimmte Aufgabe erfülle. Zu beachten ist nun, dass Zahlungen eines Stifters an die Stiftung – erfolgten sie im Moment der Gründung oder später – zivilrechtlich keine Gesellschaftereinlagen darstellen können, da eine Stiftung weder über Mitglieder, Anteilseigner geschweige denn über Gesellschafter verfügt. Vielmehr bedarf es gemäss Art. 80 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210) zur Errichtung einer Stiftung der Widmung eines Vermögens für einen besonderen Zweck. Die Stiftung ist ein rechtlich verselbständigt bzw. personifiziertes Zweck- oder Sondervermögen (HAROLD GRÜNINGER, in Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch I, 3. Aufl., Basel 2006, N. 1 zu Art. 80 ZGB) und gehört sich selbst (HANS MICHAEL RIEMER, in Berner Kommentar, 3. Abteilung, 3. Teilband: Die Stiftungen, Bern 1975, N. 16 Systematischer Teil). Im Moment, in welchem der Stifter der Stiftung Vermögen zukommen lässt, verlässt dieses gemäss geltendem Zivilrecht ein für allemal die Vermögenssphäre des Stifters; der Stifter erhält dabei keine irgendwie gearteten Gesellschafterrechte. Genauso kann der Stifter in der Stiftungsurkunde rechtsgültig weder der Stiftung bzw. ihren Organen noch sich selbst oder seinen Rechtsnachfolgern, Destinatären oder Dritten ein freies Auflösungsrecht im körperschaftlichen Sinne einräumen (RIEMER, a.a.O., N. 24 Systematischer Teil). Ein Rückfall des

Stiftungsvermögens an den Stifter ist ausgeschlossen. Das vom Bundesgericht bezüglich der Spende (im mehrwertsteuerlichen Sinne) verlangte Tatbestandsmerkmal einer Zahlung, mit welcher bezweckt wird, dass der Empfänger eine bestimmte Aufgabe erfülle, ist demnach bei der Einlage des Stifters in die Stiftung («verselbständigtes bzw. personifiziertes Zweck- oder Sondervermögen») in geradezu typischer Weise erfüllt. Dies selbst bei einer engen Auslegung des Spendenbegriffs.

8.3. Damit ist auch die Frage geklärt, weshalb die «Finanzierung» der Stiftung durch Einlagen ihrer Stifter nicht zwingend ein Finanzierungsvorgang im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung darstellt. Zu diesen gehören zum einen Zahlungen in Form von Darlehen (Fremdkapital), zum anderen Einlagen der Gesellschafter ins Eigenkapital, die aufgrund eines gesellschaftsrechtlichen Beteiligungsverhältnisses erbracht werden (Urteil des Bundesgerichts 2C_229/2008 vom 13. Oktober 2008 E. 5.4). Reine Finanzierungsvorgänge bewirken – wie Spenden auch – keinen Leistungsaustausch im mehrwertsteuerlichen Sinne und geben gemäss der Rechtsprechung des Bundesgerichts grundsätzlich keinen Anspruch auf Abzug der Vorsteuern, bewirken aber – anders als Spenden – in der Regel auch keine Vorsteuerabzugskürzung (bereits erwähnter BGE 132 II 353 E. 10, Urteil des Bundesgerichts 2C_229/2008 vom 13. Oktober 2008 E. 5.4). Dabei kann es weder darauf ankommen, ob die Gesellschaft unter Berücksichtigung betriebswirtschaftlicher Grundsätze eine angemessene Rentabilität erzielt noch darauf, ob die Gesellschafterbeiträge von einem direkt an der Kapitalgesellschaft bzw. Genossenschaft Beteiligten stammen. Diese Rechtsprechung des Bundesgerichts erging jedoch im Zusammenhang mit Kapitalgesellschaften, zu welchen die Stiftungen nicht gehören. Eine Abgrenzung zwischen Gesellschaftereinlagen und Spenden ist denn auch bei der Stiftung weder sinnvoll noch überhaupt möglich, da eine Stiftung – wie gezeigt – nicht über Gesellschafter und damit auch nicht über allenfalls von den Spenden abzugrenzende Gesellschaftereinlagen verfügt. Möglich bleibt bei alledem u.a. die Finanzierung der Stiftung mittels Fremdkapital, wobei solches durchaus auch von den Stiftern eingebracht werden kann.

9.

Waren die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs im Zeitpunkt des Empfangs der Lieferung, der Dienstleistung oder bei der Einfuhr nicht gegeben, treten sie aber später noch ein, kann der

Vorsteuerabzug unter Vorbehalt von Art. 42 Abs. 2 und 3 aMWSTG in der Abrechnung über diejenige Steuerperiode vorgenommen werden, in welcher die Voraussetzungen hierfür eingetreten sind (Art. 42 Abs. 1 aMWSTG; sog. Einlageentsteuerung; zum Begriff vgl. TOBIAS FELIX ROHNER, Der nachträgliche Vorsteuerabzug [Einlageentsteuerung] im schweizerischen MWSTG und nach der 6. MwSt.-Richtlinie der EU, Bern 2007, S. 3 ff. mit Hinweisen). Gemäss Art. 42 Abs. 2 aMWSTG kann bei einer Veränderung der Verhältnisse im erwähnten Sinne die früher bezahlte Steuer u.a. auf im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und im Inland gegen Entgelt erbrachten Dienstleistungen als Vorsteuer in Abzug gebracht werden, sofern diese im Zusammenhang mit einem künftigen steuerbaren Zweck stehen. Wurde der Gegenstand in der Zeit zwischen dem Empfang der Lieferung oder der Einfuhr und dem Eintritt der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug in Gebrauch genommen, so vermindert sich die abziehbare Vorsteuer für jedes in dieser Zeitspanne abgelaufene Jahr bei beweglichen Gegenständen linear um einen Fünftel, bei unbeweglichen Gegenständen linear um einen Zwanzigstel. Bei Dienstleistungen, die vor dem Eintritt der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug teilweise genutzt wurden, berechnet sich die abziehbare Vorsteuer vom Wert des noch nicht genutzten Teils (Art. 42 Abs. 3 aMWSTG; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5885/2009 vom 27. September 2010 E. 3.1). Während Spenden, die eine steuerpflichtige Person erhält, kraft ausdrücklicher gesetzlicher Regelung zu einer verhältnismässigen Vorsteuerabzugskürzung führen (vgl. Art. 38 Abs. 8 aMWSTG), sieht das Gesetz für den Fall der Einlageentsteuerung bezüglich früher empfangenen Spenden keine solche Vorsteuerabzugskürzung vor. Das Gesetz besagt nur, dass eine verhältnismässige Kürzung vorzunehmen sei, soweit eine «steuerpflichtige Person» Spenden erhält, was nicht heisst, dass eine Vorsteuerabzugskürzung auch dann erfolgen darf, wenn eine steuerpflichtige Person vor Beginn ihrer Steuerpflicht Spenden erhalten hat. Wie mehrfach dargestellt, handelt es sich bei der Vorsteuerabzugskürzung infolge Spenden ohnehin um eine systemwidrige Regelung, die zu einer verfassungswidrigen Belastung führt. Es besteht deshalb kein Anlass, diese Systemwidrigkeit über den Wortlaut von Art. 38 Abs. 8 aMWSTG hinaus auch noch auf Spenden auszuweiten, die eine nichtsteuerpflichtige Person erhalten hat.

10.

Vorliegend steht fest, dass der Gründer der AG als Privatperson die A. _____-Stiftung ins Leben gerufen und unterstützt hat. Seine Zahlungen an die Stiftung hat er nicht als Gegenleistung für konkrete Leistungen getätigt, sondern zur Verwirklichung oder Förderung des Stiftungszwecks. Da nicht in einem mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausch erfolgt, stellen diese Zahlungen (Einlagen) Nichtumsätze dar. Sie wurden geleistet, damit die Stiftung ihren Zweck erfülle und sind aufgrund der Rechtsprechung des Bundesgerichts als Spenden zu qualifizieren (oben E. 8). Weder behauptet die Beschwerdeführerin noch ergibt sich aus den Akten, dass die Zahlungen des Stifters als Darlehen (Fremdkapital) erfolgt wären (oben E. 8.3 in fine). Somit sind Vermögensteile, welche der Stifter der Beschwerdeführerin zukommen liess, grundsätzlich in die Berechnung der Vorsteuerabzugskürzung einzubeziehen. Dies betrifft wiederum nur nach dem 20. Oktober 1997 und damit nach Beginn der Steuerpflicht der Stiftung erfolgte Einlagen; ältere Einlagen führen zu keiner Vorsteuerabzugskürzung (oben E. 9).

11.

Die Zahlungen von jährlich Fr. _____ Mio. hingegen erfolgten nicht durch den Stifter als Privatperson, sondern durch die AG. In einem ersten Schritt ist deshalb zu prüfen, ob die von der AG an die Stiftung bezahlten Beträge in einem mehrwertsteuerlichen Leistungsaustauschverhältnis standen. Bejahendenfalls handelt es sich um steuerbare Umsätze; andernfalls liegen Nichtumsätze vor, was – nur wenn diese als Spenden zu qualifizieren sind – zu einer Änderung des Vorsteuerabzugskürzungsschlüssels führt.

11.1. Im Zusammenhang mit der Frage des Leistungsaustauschs zwischen der AG und der Stiftung ist zuerst der von der ESTV in der Duplik vorgebrachte Einwand zu prüfen, die Beschwerdeführerin habe die Zahlungen der AG stets selber als Spenden betrachtet, sie sei deshalb auf ihrem Vorgehen zu beharren. Auszugehen ist vom Selbstveranlagungsprinzip. Die Steuerpflichtige kann im Regelfall nicht auf vorbehaltlos abgegebene Abrechnungen zurückkommen (oben E. 3.2.1). Diese Rechtsprechung ist hier nicht in Frage zu stellen. Aus den Akten ergibt sich indes, dass die ESTV am 19. Januar 2000 bei der Beschwerdeführerin eine Kontrolle durchführte und diese an elf weiteren Tagen im Jahr 2000 fortsetzte. Zusätzliche Kontrollen folgten am 11. Dezember 2002 und an neun weiteren Tagen in den Jahren 2002 und 2003. Bereits im Schreiben der Beschwerdeführerin vom 19. Januar 2000 teilte diese der ESTV unter Ziffer mit, dass sie, die Beschwerdeführerin, gewisse «Buchhaltungskreise» bei der Deklaration der Mehrwertsteuer bisher nicht berücksichtigt und auch keine Rechnungen mit Mehrwertsteuer ausgestellt habe. Der Umsatz sei aufzurechnen. Der Kontrollbericht der ESTV vom 13. November 2000 hält fest: *«In den steuerbaren Umsätzen sind Sponsoreneinnahmen (...) sowie (...) Verkäufe enthalten, denen praktisch kein vorsteuerbelasteter allgemeiner Aufwand gegenübersteht. Ferner ist [der Verkauf] nicht zu versteuern, da beim Bezug dieser [Verkaufsgegenstände] kein Vorsteuerabzug vorgenommen werden konnte. Aus diesem Grunde wurde auch auf eine rückwirkende Eintragung verzichtet, wie dies der Vorschlag [der A. _____-Stiftung] mit «künstlichen Umsätzen» vorsieht».*

11.2. Die ESTV war somit ab dem ersten Tag der Kontrolle darüber orientiert, dass möglicherweise (steuerbares) «Sponsoring» vorlag, welches nicht bzw. falsch deklariert wurde. Es geht hier somit nicht um die Frage, ob die Beschwerdeführerin auf vorbehaltlos abgegebene Abrechnung zurückkam bzw. zurückkommen durfte, sondern darum, ob im Rahmen der Kontrolle einzig zuungunsten oder auch zugunsten der Beschwerdeführerin korrigiert werden musste. Das vorliegend anwendbare aMWSTG besagt lediglich, dass im Fall, dass die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich

nicht übereinstimmen, die ESTV eine Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vornimmt (oben E. 3.2.2). Diese Voraussetzung für eine Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen war hier offensichtlich erfüllt. Dass der entsprechende Hinweis, die ausgewiesenen Ergebnisse stünden mit dem tatsächlichen Sachverhalt nicht in Einklang, von der Steuerpflichtigen kam, ist nicht entscheidend. Genauso wenig kommt es darauf an, dass die «Nachdeklaration» bzw. die Ermessensveranlagung unter Umständen gesamthaft zugunsten der Beschwerdeführerin hätte ausfallen können (vorteilhafterer Vorsteuerkürzungsschlüssel).

11.3. Wenn die ESTV in ihrer Replik geltend macht, sie habe nicht annehmen dürfen und müssen, der «Sponsoringvertrag» sei tatsächlich gelebt worden, verkennt sie sodann ihre Verfahrenspflichten: Auch im Rahmen der Ermessenseinschätzung – in der sie sich nun befand – war sie nicht frei darin zu entscheiden, welche Umsätze sie aufrechnet und welche nicht. Sie war verpflichtet, die Ermessenseinschätzung, die zumindest teilweise an die Stelle der Selbstveranlagung trat, nach pflichtgemäßem Ermessen vorzunehmen und dort, wo Belege vorlagen, sich an diesen zu orientieren. Bezüglich des strittigen Verhältnisses zwischen der AG und der Stiftung lag immerhin ein Vertrag vor, gemäss dessen Wortlaut die Stiftung verpflichtet war, die Zuwendung ausschliesslich für ihren Zweck zu verwenden und der AG gewisse Gegenstände leihweise zur Verfügung zu stellen. Mit Blick auf das zwischen der AG und der Stiftung vertraglich Vereinbarte bestand demnach ohne Zweifel ein Leistungsaustausch im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (oben E. 4.2).

11.4. Entscheidend ist nun nicht allein, was die Parteien vereinbart hatten; massgebend ist vielmehr die Beurteilung nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien. Fraglich bleibt im vorliegenden Fall deshalb, wer was zu beweisen hat. Diese Frage stellt sich vorliegend wie gezeigt im Rahmen einer Ermessensveranlagung. Der Beweis, diese sei unrichtig, obliegt der Beschwerdeführerin (oben E. 3.2.2). Hierzu ist festzuhalten, dass die von der Beschwerdeführerin im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht ins Recht gelegten Dokumente zum Schluss zwingen, dass bereits vor Erstellung des fraglichen Gebäudes ein Leistungsaustausch stattgefunden hat. Die Beschwerdeführerin weist rechtsgenügend einen Leistungsaustausch nach, den sie entgegen der Meinung der ESTV unabhängig vom Bestand des eigenen Gebäudes erbringen konnte. Die Beschwerdeführerin ist ihrer Obliegenheit, die Richtigkeit der Ermessenseinschätzung zu bestreiten, rechtsgenügend

nachgekommen. In welchem Umfang es sich bei alledem um (steuerbare) Bekanntmachungsleistungen gehandelt hat, ist nicht von Belang. Keine Rolle spielt auch, ob die AG als Borger und allfälliger «Sponsor» die Leistungen billiger hätte erhalten können. Selbst wenn die AG einen Teil ihrer Zahlungen gleichzeitig als «Sympathiebeitrag» hätte verstanden wissen wollen – was nicht der Fall war – wäre keine Aufschlüsselung in ein Leistungsentgelt und einen Spendenanteil vorzunehmen. Auch hier bliebe Berechnungsgrundlage, was die AG zu zahlen bereit oder verpflichtet war. Offenbleiben kann bei alledem, ob ein Leistungsaustausch selbst dann anzunehmen wäre, wenn weder Ausleihen noch Bekanntmachungsleistungen vorlägen. Immerhin hat sich die Stiftung vertraglich dazu verpflichtet, keine gleichartigen oder ähnlichen Vereinbarungen mit Dritten zu treffen. Die AG wollte sich damit das Recht sichern, der einzige Sponsor der Stiftung zu sein, was ebenfalls eine Leistung im mehrwertsteuerlichen Sinne darstellt.

12.

Die Beschwerdeführerin obsiegt demnach in der Frage, ob die aufgrund des «Sponsoringvertrages» erfolgten Zahlungen im Rahmen eines Leistungsaustauschs erfolgten (E. 4 und 5.2). Sie unterliegt hingegen, soweit sie Zahlungen des Stifters als (reine) Finanzierungsleistungen ohne Wirkung auf den Vorsteuerabzugskürzungsschlüssel behandelt wissen will (E. 8.3). Hierzu ist wiederum festzuhalten, dass entgegen der offensichtlichen Auffassung der ESTV der Stiftung vor Beginn ihrer Steuerpflicht zugegangene Zahlungen der Stifter für die Höhe der Einlageentsteuerung nicht relevant sind und nicht zu einer Kürzung des (nachträglichen) Vorsteuerabzugs führen dürfen (E. 9). Nach dem Gesagten ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen und der angefochtene Entscheid der ESTV vom 5. November 2009 aufzuheben. Die Sache ist zur Neuberechnung im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen.

13.

Ausgangsgemäss sind der nahezu vollständig obsiegenden Beschwerdeführerin und der Vorinstanz keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 VwVG). Der geleistete Kostenvorschuss ist der Beschwerdeführerin zurückzuerstatten. Die Vorinstanz hat der nahezu vollständig obsiegenden Beschwerdeführerin eine Parteienschädigung auszurichten (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG und Art. 7 Abs. 1 und 2 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht, VGKE, SR 173.320.2). Die Parteienschädigung umfasst die Kosten der Vertretung sowie allfällige weitere Auslagen der Partei (Art. 8 Abs. 1 VGKE). Die Parteien, die Anspruch auf Parteienschädigung erheben, und die amtlich bestellten Anwälte haben dem Gericht vor dem

Entscheid eine detaillierte Kostennote einzureichen (Art. 14 Abs. 1 VGKE). Das Gericht setzt die Parteientschädigung und die Entschädigung für die amtlich bestellten Anwälte auf Grund der Kostennote fest. Wird keine Kostennote eingereicht, so setzt das Gericht die Entschädigung auf Grund der Akten fest (Art. 14 Abs. 2 VGKE). Der Stundenansatz beträgt für Anwälte mindestens Fr. 200.- und höchstens Fr. 400.- (ohne Mehrwertsteuer). Die geltend gemachten Stundenentschädigungen müssen sich im Rahmen der reglementarischen Vorgaben bewegen; es ist nur der notwendige Zeitaufwand zu entschädigen (Art. 10 VGKE). Parteikosten gelten dann als notwendig, wenn sie zur sachgerechten und wirksamen Rechtsverfolgung oder Rechtsverteidigung unerlässlich erscheinen (BGE 131 II 200 E. 7.2).

Die Beschwerdeführerin hat dem Bundesverwaltungsgericht eine Kostennote von Total Fr. _____ (inkl. 7.6% Mehrwertsteuern) eingereicht. Aus der eingereichten Kostennote ist zwar ungefähr ersichtlich, welche Arbeiten durchgeführt worden sind, nicht jedoch, zu welchem Stundenansatz und wer wie viel Zeit zu welchem Tarif aufgewendet hat. Ebenso fehlen Angaben darüber, wie sich der geltend gemachte Aufwand auf die einzelnen Arbeiten verteilt. Unter diesen Umständen kann nicht – wie im VGKE vorgesehen – überprüft werden, ob es sich beim geltend gemachten Honorar vollumfänglich um entschädigungsberechtigten notwendigen Aufwand im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung handelt. In Anwendung von Art. 14 Abs. 2 VGKE wird deshalb aufgrund der Akten entschieden, zumal angesichts der erwähnten klaren reglementarischen Grundlagen auf eine Aufforderung zur Einreichung einer detaillierten Kostennote verzichtet werden muss (Abschreibungsentscheid des Bundesverwaltungsgerichts A-8524/2007 und A-8526/2007 vom 14. April 2008). Die notwendigen Kosten werden unter diesen Umständen auf Fr. _____ (Mehrwertsteuern inbegriffen) festgesetzt, wobei damit neben dem Streitwert auch der Wichtigkeit der Streitsache sowie ihrer Schwierigkeit hinreichend Rechnung getragen ist. Die ESTV ist damit zu verpflichten, der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von insgesamt Fr. _____ (Mehrwertsteuern inbegriffen) auszurichten.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen, und der Entscheid der ESTV vom 5. November 2009 wird aufgehoben.

2.

Die Sache wird zur Neuberechnung des Vorsteuerabzugs und der geschuldeten Mehrwertsteuer im Sinne der Erwägungen an die ESTV zurückgewiesen.

3.

Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der von der Beschwerdeführerin einbezahlte Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. _____ wird dieser zurückerstattet.

4.

Die Vorinstanz wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung in der Höhe von Fr. _____ (Mehrwertsteuern inbegriffen) zu bezahlen.

5.

Der Antrag der Beschwerdeführerin, das Urteil sei nicht zu veröffentlichen, wird abgewiesen.

6.

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. _____; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Daniel Riedo

Urban Broger

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: