



Urteil vom 28. September 2023

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),
Richter Keita Mutombo, Richter Pierre-Emmanuel Ruedin,
Gerichtsschreiber Roger Gisclon.

Parteien

A. _____ Stiftung
vertreten durch
KPMG AG,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer,
Vorinstanz.

Gegenstand

Mehrwertsteuer (2014-2018); nicht-unternehmerischer Bereich, Vorsteuerkorrektur.

Sachverhalt:**A.**

A.a Die A._____ Stiftung ([...]; nachfolgend: die Steuerpflichtige) hat gemäss Fusionsvertrag vom (Datum), Bilanz per (Datum) und Verfügung der Aufsichtsbehörde der übertragenden Stiftung vom (Datum) die Aktiven und Passiven der Stiftung B._____ (nachfolgend: [...]) übernommen. Der Zweck der Stiftung B._____ lautete folgendermassen: «Förderung der (...) Entwicklungszusammenarbeit im In- und Ausland (...).»

A.b Mit Schreiben vom 6. Dezember 2013 wandte sich die Stiftung B._____ an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) mit der Frage, ob aufgrund der damals gültigen 25/75%-Praxis der ESTV überhaupt eine unternehmerische Tätigkeit ihrerseits vorliege und dementsprechend eine obligatorische Mehrwertsteuerpflicht in der Schweiz bestehe oder nicht. Mit Schreiben vom 31. Januar 2014 kam die ESTV zum Schluss, die Stiftung B._____ sei rückwirkend aus dem Register der steuerpflichtigen Personen zu löschen. Mit Schreiben vom 3. Februar 2014 informierte die ESTV, dass die Löschung der Stiftung B._____ aus dem Mehrwertsteuerregister rückwirkend per 31. Dezember 2009 erfolge. Die technische Löschung aus dem Register erfolge dabei per 30. September 2013.

A.c Nachdem die erwähnte Verwaltungspraxis durch das Bundesgericht mit Urteil vom 19. April 2015 als rechtswidrig qualifiziert wurde (BGE 141 II 199 E. 5.4 ff.), beantragte die Stiftung B._____ mittels Einreichung des Online-Fragebogens zur Abklärung der Steuerpflicht sowie mit separatem Schreiben vom 26. November 2015 die Wiedereintragung ins Mehrwertsteuerregister per 1. Januar 2010 als effektiv abrechnendes Steuersubjekt sowie die Annullation der vorgenommenen Löschung.

A.d Mit E-Mail vom 12. April 2016 eröffnete die ESTV der Stiftung B._____, dass bei Annullation der Löschung ein Wechsel von der Pauschalsteuersatzmethode zur effektiven Abrechnungsmethode frühestens per 1. Januar 2014 möglich sei.

Mit E-Mail vom 20. Mai 2016 teilte die Stiftung B._____ der ESTV mit, sie wolle sich per 1. Januar 2014 ins Mehrwertsteuerregister eintragen lassen und nach der effektiven Methode abrechnen, was seitens der ESTV mit Schreiben vom 15. Juni 2016 bestätigt wurde.

A.e Mit Schreiben vom 20. Dezember 2018 kündigte die ESTV der Stiftung B._____ die Durchführung einer Mehrwertsteuerkontrolle für die Jahre 2014 bis 2018 an.

Die ESTV führte am 11. und 12. März 2019 in den Räumlichkeiten der Stiftung B._____ die Kontrolle durch. In der Folge erliess die ESTV am 3. April 2019 eine Einschätzungsmitteilung (EM), mit welcher zum einen nicht deklarierte Bezugssteuern aufgerechnet wurden. Zum anderen nahm die ESTV aufgrund des Vorliegens eines nicht-unternehmerischen Bereichs für die Steuerperioden 2014 bis 2018 Vorsteuerkorrekturen vor. Gesamthaft forderte die ESTV von der Stiftung B._____ Mehrwertsteuern in Höhe von CHF 670'460.- nach.

Mit Schreiben vom 25. April 2019 bestritt die Stiftung B._____ die Rechtmässigkeit der EM vom 3. April 2019 vollumfänglich und verlangte den Erlass einer einlässlich begründeten Verfügung.

Per 3. Mai 2019 bezahlte die Stiftung B._____ der ESTV die nachgeforderten Mehrwertsteuern in Höhe von CHF 670'460.- unter Vorbehalt nach. Per 15. Juni 2019 bezahlte die Stiftung B._____ die von der ESTV in Rechnung gestellten Verzugszinsen in Höhe von CHF 53'860.25.

B.

B.a Mit Verfügung vom 16. Dezember 2020 forderte die ESTV von der Stiftung B._____ Mehrwertsteuern in Höhe von CHF 670'460.- (zzgl. Verzugszinsen von 4 %) nach, wobei die Zahlungen der Stiftung B._____ an die Steuernachforderung sowie an den geschuldeten Verzugszins angerechnet wurden.

B.b Am 1. Februar 2021 erhob die Stiftung B._____ Einsprache gegen diese Verfügung mit dem Antrag, diese aufzuheben, soweit sie die Steuerperioden 2014 bis 2018 betreffe, wobei die Steuerforderung gegenüber der ESTV für diese Steuerperioden antragsgemäss festzusetzen sei.

B.c Mit Publikation im Handelsregister am (Datum), wonach die Steuerpflichtige per Fusionsvertrag die Aktien und Passiven der Stiftung B._____ übernehme, wurde die Steuerpflichtige Rechtsnachfolgerin der Stiftung B._____.

B.d Mit Einspracheentscheid vom 29. September 2022, welchen die ESTV der Steuerpflichtigen – als Steuernachfolgerin der Stiftung B._____ – zukommen liess, wurde die Einsprache vom 1. Februar 2021

vollumfänglich abgewiesen und die Mehrwertsteuerforderung der ESTV gegenüber nunmehr der Steuerpflichtigen auf CHF 670'460.- (zzgl. Verzugszins) festgesetzt, wobei die Zahlungen der Stiftung B._____ an die Steuernachforderung sowie an den geschuldeten Verzugszins angerechnet wurden.

C.

C.a Die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) erhob am 28. Oktober 2022 gegen den Einspracheentscheid der ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) vom 29. September 2022 Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht. Sie – die Beschwerdeführerin – beantragt, die Aufhebung des Einspracheentscheids vom 29. September 2022. Zudem beantragt sie – unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Vorinstanz – für die Steuerperioden 2014 bis 2018 Folgendes:

- 2014: Festsetzung der Steuerforderung zu ihren Gunsten auf CHF 126'602.- sowie Rückerstattung des von ihr (der Beschwerdeführerin) geleisteten Steuerbetrags in Höhe von CHF 129'264.- (zzgl. Vergütungszins von 4 %);
- 2015: Festsetzung der Steuerforderung zu ihren Gunsten auf CHF 149'335.- sowie Rückerstattung des von ihr (der Beschwerdeführerin) geleisteten Steuerbetrags in Höhe von CHF 151'504.- (zzgl. Vergütungszins von 4 %);
- 2016: Festsetzung der Steuerforderung zu ihren Gunsten auf CHF 135'777.- sowie Rückerstattung des von ihr (der Beschwerdeführerin) geleisteten Steuerbetrags in Höhe von CHF 137'685.- (zzgl. Vergütungszins von 4 %);
- 2017: Festsetzung der Steuerforderung zu ihren Gunsten auf CHF 142'404.- sowie Rückerstattung des von ihr (der Beschwerdeführerin) geleisteten Steuerbetrags in Höhe von CHF 142'808.- (zzgl. Vergütungszins von 4 %);
- 2018: Festsetzung der Steuerforderung zu ihren Gunsten auf CHF 165'608.- sowie Rückerstattung des von ihr (der Beschwerdeführerin) geleisteten Steuerbetrags in Höhe von CHF 166'250.- (zzgl. Vergütungszins von 4 %).

Die Beschwerdeführerin begründet die Beschwerde im Wesentlichen damit, dass die von der Vorinstanz vorgenommene mehrwertsteuerliche

Aufteilung ihrer Tätigkeit in einen unternehmerischen und einen nicht unternehmerischen Bereich den gesetzgeberischen Willen nicht beachten würde. Es gelte vorliegend den Grundsatz der Einheit des Unternehmens zu beachten. Zudem würde durch das Vorgehen der Vorinstanz in ungerechtfertigter Weise die altrechtliche Regelung wieder eingeführt, wonach Vorsteuern nur in direkter Verbindung mit einem steuerbaren Aussenumsatz geltend gemacht werden dürften.

C.b In ihrer Vernehmlassung vom 15. Dezember 2022 hält die Vorinstanz an ihrer Auffassung fest und beantragt die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Die Vorinstanz bringt im Wesentlichen vor, Vorsteuern könnten – unabhängig von der Mehrwertsteuersubjektivität – nur in denjenigen Bereichen abgezogen werden, in welchen die Beschwerdeführerin unternehmerisch tätig sei. Die Beschwerdeführerin habe einen karitativen Hauptzweck, welcher sich vom wirtschaftlichen Zweck des unternehmerischen Bereichs unterscheide. Die Trennung zwischen den Bereichen sei ausreichend klar vollzogen, da eine klare ideelle Zweckbestimmung vorliege, die von jener der unternehmerischen Tätigkeit abweiche.

C.c Mit Replik vom 1. Februar 2023 hält die Beschwerdeführerin an ihren Anträgen und an ihrer Argumentation fest.

Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten in den Rechtsschriften und auf die Akten wird – soweit dies für den Entscheid wesentlich ist – im Rahmen der folgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt hier nicht vor. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Die Beschwerde richtet sich gegen eine Einspracheentscheid der Vorinstanz und somit eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG.

Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig.

1.2 Der Einspracheentscheid ist an die Beschwerdeführerin adressiert, welche von diesem in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht betroffen ist. Zudem hat sie – bzw. ihre Rechtsvorgängerin, die Stiftung B. _____ – am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen. Die Beschwerdeführerin ist daher zur Beschwerde legitimiert (Art. 48 Abs. 1 VwVG).

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

1.4

1.4.1 Anfechtungsobjekt im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht bildet einzig der vorinstanzliche Entscheid (vorliegend der Einspracheentscheid vom 29. September 2022). Das Anfechtungsobjekt bildet den Rahmen, welcher den möglichen Umfang des Streitgegenstandes begrenzt (vgl. BGE 136 II 457 E. 4.2). Dieser darf im Laufe des Beschwerdeverfahrens eingeschränkt, jedoch nicht erweitert oder qualitativ verändert werden (vgl. BGE 131 II 200 E. 3.2; BVGE 2010/19 E. 2.1; Urteil des BVGer A-4878/2020 vom 12. April 2022 E. 1.3).

1.4.2 Die Beschwerdeführerin beantragt die Aufhebung des Einspracheentscheids vom 29. September 2022 sowie die antragsgemässe Festsetzung der Mehrwertsteuerforderungen (zugunsten der Beschwerdeführerin) für die Steuerperioden 2014 bis 2018. Dies ist vom Anfechtungsobjekt erfasst und somit zurecht Streitgegenstand im vorliegenden Verfahren. Unbestritten ist, dass die Beschwerdeführerin während der gesamten Dauer der genannten Steuerperioden im Mehrwertsteuerregister eingetragen war. Die unter den Parteien offenbar ebenfalls strittige Frage, ob die Stiftung B. _____ nun seit dem 1. Januar 1995 durchgehend oder erst wieder ab dem 1. Januar 2014 mehrwertsteuerpflichtig und als solche registriert war (u.a. Beschwerde Rz. 44), ist nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens und somit nicht zu prüfen.

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

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

2.

2.1 Nach den allgemeinen intertemporalen Regeln sind in verfahrensrechtlicher Hinsicht diejenigen Rechtssätze massgebend, welche im Zeitpunkt der Beschwerdebeurteilung Geltung haben, unter Vorbehalt spezialgesetzlicher Übergangsbestimmungen (vgl. BGE 130 V 1 E. 3.2). In materieller Hinsicht sind dagegen grundsätzlich diejenigen Rechtssätze massgebend, die bei der Erfüllung des zu Rechtsfolgen führenden Sachverhalts Geltung hatten (vgl. BGE 134 V 315 E. 1.2, 130 V 329 E. 2.3; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-553/2021 vom 8. Februar 2022 E. 1.2.1).

Der vorliegende Sachverhalt betrifft die Steuerperioden 2014 bis 2018. In materieller Hinsicht findet daher für die Steuerperioden 2014 bis 2017 das am 1. Januar 2010 in Kraft getretene Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) in der Fassung vor der per 1. Januar 2018 in Kraft gesetzten Teilrevision (AS 2017 3575) bzw. die dazugehörige Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, SR 641.201) Anwendung. Für die Steuerperiode 2018 ist indes das ab 1. Januar 2018 geltende, teilrevidierte MWSTG bzw. die dazugehörige MWSTV massgebend. In der Folge wird das MWSTG mit «MWSTG» zitiert, soweit die Fassungen vor und nach der Teilrevision – soweit hier

relevant – inhaltlich identisch sind. Ansonsten wird das MWSTG entweder mit «MWSTG 2009» oder mit «MWSTG 2016» zitiert.

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 [BV, SR 101]). Die Steuer wird auf den im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen (Inlandsteuer), auf den 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).

2.1.2 Der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität verlangt, dass ein modernes Verbrauchssteuersystem wie die Mehrwertsteuer nach Möglichkeit in seinen Auswirkungen neutral sein muss. Das heisst, es darf den Wettbewerb zwischen den Unternehmen nicht beeinträchtigen. Die Mehrwertsteuer muss deshalb umfassend sein und alle Waren und Dienstleistungen im Inland gleichmässig erfassen. Andererseits muss vermieden werden, dass eine 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 149 II 43 E. 3.1.1, 138 II 251 E. 2.3.4, 124 II 193 E. 8a m.H.; Urteile des BVGer A-2567/2020 vom 3. März 2022 E. 2.2.2, A-1763/2020 vom 22. September 2021 E. 5.5.1.2; 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 N. 29; ALOIS CAMENZIND et al., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 3. Aufl. 2012, Rz. 105 ff.).

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).

2.3 Ausgangspunkt einer Steuererhebung bildet ein wirtschaftlicher, besteuernswürdiger Sachverhalt, welcher als Steuerquelle anvisiert wird, das sogenannte Steuergut (BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 8. Aufl. 2023, S. 199; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, 1999, S. 13). Bei der Mehrwertsteuer ist das Steuergut der nicht unternehmerische Endverbrauch im Inland (Art. 1 Abs. 1 MWSTG; CAMENZIND et al., a.a.O., Rz. 85; vgl. RIEDO, a.a.O., S. 14). Erfasst werden soll der Konsum der (End-)Verbraucher (BGE 138 II 251 E. 2.1). Steuergut und Steuerobjekt der Mehrwertsteuer fallen demnach auseinander (vgl. Botschaft vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer [nachfolgend: Botschaft MWSTG], BBI 2008 6885, S. 6910 f.; MICHAEL BEUSCH, Der Untergang der Steuerforderung, 2012, S. 50, 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-1909/2021 vom 31. August 2022 E. 2.3, A-3502/2016 vom 19. Dezember 2016 E. 2.2.2; vgl. BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 1 Rz. 41).

2.4

2.4.1 Bis Ende 2017 ist die Steuerpflicht – soweit hier relevant – wie folgt geregelt: Gemäss Art. 10 Abs. 1 MWSTG 2009 ist steuerpflichtig, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betreibt und nicht nach Absatz 2 von der Steuerpflicht befreit ist. Ein Unternehmen betreibt, wer:

- a. eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbstständig ausübt; und
- b. unter eigenem Namen nach aussen auftritt.

Ab 2018 gilt: Nach Art. 10 Abs. 1 MWSTG 2016 ist steuerpflichtig, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betreibt und:

- mit diesem Unternehmen Leistungen im Inland erbringt (Bst. a);
oder
- Sitz, Wohnsitz oder Betriebsstätte im Inland hat (Bst. b).

Ein Unternehmen (i.S.v. Art. 10 Abs. 1 MWSTG 2016) betreibt gemäss Art. 10 Abs. 1^{bis} 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 Nicht-Entgelten (i.S.v. Art. 18 Abs. 2 MWSTG) (Bst. a); und
- unter eigenem Namen nach aussen auftritt (Bst. b).

2.4.2 Die in Art. 10 Abs. 1^{bis} 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 – wie in E. 2.4.1 ersichtlich ist – 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. Damit erübrigte sich die ehemalige «25/75 Prozent-Praxis» der ESTV. Nach dieser Praxis fehlte es an der Ausrichtung auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen (vgl. Art. 10 Abs. 1 MWSTG 2009) und somit an der Steuerpflicht, sofern die Aufwendungen für eine Tätigkeit dauerhaft nicht mindestens zu 25 Prozent durch Einnahmen aus Leistungen unternehmerischer Natur (exkl. Kapital- und Zinserträge), sondern zu mehr als zu 75 Prozent durch Nichtentgelte wie Subventionen, Spenden, Querfinanzierungen und Kapitaleinlagen gedeckt wurden, ohne dass hierfür ein konkreter unternehmerischer Grund bestand (Botschaft vom 25. Februar 2015 zur Teilrevision des Mehrwertsteuergesetzes [BBI 2015 2615, 2631 «Absatz 1^{bis}»]; vgl. zur ehemaligen «25/75 Prozent-Praxis» der ESTV auch BGE 141 II 199 E. 5.4 – 5.11).

Somit ist im MWSTG 2016 nun explizit geregelt, dass die unternehmerische Tätigkeit – und damit die Steuerpflicht – auch dann gegeben sein kann, wenn die Finanzierung zu mehr als drei Vierteln durch Nichtentgelte erfolgt (insbes. Art. 10 Abs. 1^{bis} Bst. a MWSTG 2016; Botschaft vom 25. Februar 2015 zur Teilrevision des Mehrwertsteuergesetzes [BBI 2015 2615, 2631 «Absatz 1^{bis}»]).

2.4.3 In Art. 10 Abs. 2 bzw. Art. 12 Abs. 3 MWSTG ist geregelt, wer von der MWST-Pflicht befreit ist. Auf diese Befreiung von der Steuerpflicht kann indes verzichtet werden (Art. 11 MWSTG).

2.5 Die subjektive Mehrwertsteuerpflicht knüpft bei demjenigen an, der ein Unternehmen betreibt («wer» ein Unternehmen betreibt [Art. 10 Abs. 1 MWSTG]; auch «Unternehmensträger» genannt). Steuerpflichtig wird somit nicht das Unternehmen, sondern der Unternehmensträger (REGINE SCHLUCKEBIER, MWSTG Kommentar, Art. 10 N. 11, BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, a.a.O., § 3 Rz. 7; CAMENZIND et al., a.a.O., Rz. 422 ff.).

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, Der Schweizer Treuhänder 2010, 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 (Urteil des BVGer A-5017/2013 vom 15. Juli 2014 E. 2.6; vgl. SCHLUCKEBIER, MWSTG Kommentar, Art. 10 N. 3 und 11).

2.6.1 «Beruflich» oder «gewerblich» im Sinne des Mehrwertsteuerrechts (Art. 10 Abs. 1^{bis} Bst. a MWSTG 2016 bzw. Art. 10 Abs. 1 Bst. a MWSTG 2009) 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 Rz. 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-1909/2021 vom 31. August 2022 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 et al., a.a.O., Rz. 434; SCHLUCKEBIER, MWSTG Kommentar, Art. 10 N. 41 f.).

2.6.2

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. 6 f., siehe auch 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 N. 49 f.; siehe aber auch: Urteile des BGer 2C_401/2021 vom 7. September 2022 E. 6.2, 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 und Abs. 1^{bis} MWSTG 2016 [bzw. Art. 10 Abs. 1 MWSTG 2009] i.V.m. Art. 3 Bst. c MWSTG) klar, dass eine solche Tätigkeit die Steuerpflicht nicht auslösen kann, da kein Unternehmen betrieben wird (Urteil des BVGer A-1382/2015 vom 11. August 2015 E. 4.2; vgl. BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, a.a.O., § 3 Rz. 23; vgl. CAMENZIND et al., a.a.O., Rz. 468). Gleiches gilt, wenn durch die Tätigkeit gar keine Einnahmen erzielt und zudem auch keine solchen angestrebt werden (Urteil des BVGer 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 et al., a.a.O., Rz. 465). Es genügt dabei bereits eine (teilweise) Kostenerstattung (vgl. so schon PETER SPINNLER, Die subjektive Steuerpflicht im neuen schweizerischen Mehrwertsteuerrecht, in: ASA 63 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 (Urteile des BVGer A-623/2021 vom 4. Februar 2022 E. 2.6.2.1 [bestätigt durch Urteil des BGer 9C_612/2022 vom 18. August 2023], A-5017/2013 vom 15. Juli 2014 E. 2.6.2.1; SCHLUCKEBIER, MWSTG Kommentar, Art. 10 N. 52).

2.6.2.2 Die Erzielung von Einnahmen muss zudem nachhaltig sein (Art. 10 Abs. 1^{bis} Bst. a MWSTG 2016 bzw. Art. 10 Abs. 1 Bst. a MWSTG 2009). Der Begriff umfasst ein zeitliches und ein quantitatives Element. Zeitlich wird eine gewisse Dauerhaftigkeit verlangt, und quantitativ, dass die Tätigkeit ein bestimmtes Ausmass erreicht (BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, a.a.O., § 3 Rz. 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; Urteil des BGer 2C_403/2022 vom 12. Dezember 2022 E. 5.3.2; Urteile des BVGer A-623/2021 vom 4. Februar 2022 E. 2.6.2.2, A-4783/2015 vom 20. Februar 2017 E. 3.3.2; CAMENZIND et al., a.a.O., Rz. 459; SCHLUCKEBIER, MWSTG Kommentar, Art. 10 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. 241; BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, a.a.O., § 3 Rz. 24). Ebenso geht eine Gesellschaft in ihrer Anfangsphase oder in Liquidation einer unternehmerischen Tätigkeit nach, auch wenn sich daraus keine Gewinne ergeben (Urteil des BVGer A-623/2021 vom 4. Februar 2022 E. 2.6.2.2; vgl. auch GLAUSER, a.a.O., S. 5).

2.7

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 (Urteil des BVGer A-623/2021 vom 4. Februar 2022 E. 2.7.1).

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-623/2021 vom 4. Februar 2022 E. 2.7.2, A-5017/2013 vom 15. Juli 2014 E. 2.7.2).

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). 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; Urteil des BVGer A-1909/2021 vom 31. August 2022 E. 2.7.3; vgl. CLAVADETSCHER, Stellung des Unternehmens, S. 242; so schon RIEDO, a.a.O., S. 115).

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). 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 (Urteile des BVGer A-1909/2021 vom 31. August 2022 E. 2.7.4, 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; vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-623/2021 vom 4. Februar 2022 E. 2.7.4).

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»; Urteil des BVGer A-623/2021 vom 4. Februar 2022 E. 2.8).

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 et al., a.a.O., Rz. 441). Gemäss Art. 28 Abs. 1 MWSTG kann der steuerpflichtige Unternehmensträger (erste Frage) Vorsteuern im Rahmen seiner unternehmerischen Tätigkeit (zweite Frage) abziehen (Urteile des BVerfG A-623/2021 vom 4. Februar 2022 E. 2.8.1, A-7175/2014 vom 12. August 2015 E. 2.6.2).

2.8.2

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 Rz. 49). In solchen Fällen gelten alle Vorsteuern als im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit angefallen und können gemäss Art. 28 ff. MWSTG abgezogen werden (CAMENZIND et al., a.a.O., Rz. 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) – nicht ein (Art. 33 Abs. 1 MWSTG; SCHLUCKEBIER, MWSTG Kommentar, Art. 10 N. 89).

2.8.2.2 Die Rechtsprechung hat die in der Lehre kontrovers diskutierte Frage, ob auch juristische Personen neben einem unternehmerischen auch über einen nicht unternehmerischen Bereich verfügen können, bejaht (BGE 142 II 488 E. 3.3.2 f., Urteile des BVerfG 2C_119/2017 vom 5. Oktober 2018 E. 2.5.1, 2C_781/2014 vom 19. April 2015 [in BGE 141 II 199 nicht publizierte] E. 6.2 mit Wiedergabe der Lehre; Urteile des BVerfG A-1909/2021 vom 31. August 2022 E. 2.8.2.2, 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 N. 86; BEATRICE BLUM, MWSTG Kommentar, Art. 28 N. 4 f.; vgl. CLAVADETSCHER, Stellung des Unternehmens, S. 242; BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, a.a.O., § 7 Rz. 46; CAMENZIND et al., a.a.O., Rz. 1651 ff. insb. Rz. 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. Alt-rechtlich ausgedrückt ([statt aller] Urteil des BVerG 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 BVerG 2C_781/2014 vom 19. April 2015 [in BGE 141 II 199 nicht publizierte] E. 6.2; vgl. CAMENZIND et al., a.a.O., Rz. 1632 f.), darf ein Endkonsum auf der Stufe des Unternehmens auch nach dem (neuen) MWSTG nicht ausgeschlossen werden, unabhängig von der Rechtsform des Unternehmensträgers. Solche Aufwendungen im nicht unternehmerischen Bereich können bei sämtlichen Unternehmensträgern vorliegen (Urteile des BVerG A-623/2021 vom 4. Februar 2022 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.).

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 BVerG A-4610/2019 vom 11. März 2020 E. 2.3.3). 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 BVerG 2C_781/2014 vom 19. April 2015 [in BGE 141 II 199 nicht publizierte] E. 6.2, wobei KÖNIG auf S. 82 mit Hinweis auf BGE 142 II 488 E. 3.3.3 die Frage aufwirft, ob das BVerG 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 (Urteile des BVGer A-5784/2020 vom 31. Januar 2022 E. 6.2, A-1382/2015 vom 11. August 2015 E. 6.3). Von einer eigenständigen, nicht unternehmerischen Unternehmenseinheit darf auch dann ausgegangen werden, wenn die Trennung zum unternehmerischen Bereich aufgrund einer nach aussen deutlich erkennbaren separaten Tätigkeit oder einer klaren Zweckbestimmung, die von jener der unternehmerischen Tätigkeit abweicht, ausreichend 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; Urteil des BVGer A-4610/2019 vom 11. März 2020 E. 2.3.4; BAUMGARTNER/CLAVADTSCHER/KOCHER, a.a.O., § 7 Rz. 46 ff.). Im nicht unternehmerischen Bereich besteht kein Recht auf Vorsteuerabzug (PASCAL MOLLARD, Histoire de la TVA suisse: Neutralité et apport du juge fiscal, seconde partie, in: ExpertFocus 2020, S. 430 ff., S. 431; vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-623/2021 vom 4. Februar 2022 E. 2.8.3).

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 N. 3). Entsprechend können für sämtliche Aufwendungen, welche im Rahmen dieser unternehmerischen Tätigkeiten erfolgt sind, gemäss Art. 28 ff. MWSTG die Vorsteuern abgezogen werden.

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 MWSTV).

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 (Urteil des BVGer A-1909/2021 vom 31. August 2022 E. 2.8.6, vgl. DIEGO CLAVADTSCHER, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015 [nachfolgend: Kommentar MWSTG], Art. 30 N. 18).

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 unternehmerischem 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^{bis} MWSTG 2016 bzw. Art. 10 Abs. 1 MWSTG 2009 (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-623/2021 vom 4. Februar 2022 E. 2.8.7, A-1382/2015 vom 11. August 2015 E. 6.1; vgl. CLAUDIO FISCHER, Kommentar MWSTG, Art. 10 N. 82).

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 (Urteile des BVGer A-1909/2021 vom 31. August 2022 E. 2.8.8, A-1382/2015 vom 11. August 2015 E. 7). Gleiches hat für eine Vorsteuerkorrektur zu gelten (Urteil des BVGer A-623/2021 vom 4. Februar 2022 E. 2.8.8).

2.9

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-623/2021 vom 4. Februar 2022 E. 2.9.1; vgl. CLAVADETSCHER, Stellung des Unternehmens, S. 242; BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, a.a.O., § 7 Rz. 53).

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 jedoch nicht-unternehmerische Tätigkeiten. Der Endverbrauch soll weiterhin besteuert werden. Im nicht unternehmerischen Bereich dürfen demnach keine Vorsteuern abgezogen werden. Das zeigt sich auch darin, dass gar keine Vorsteuern abgezogen werden könnten, wenn nur ein nicht unternehmerischer und nicht noch ein unternehmerischer Bereich vorliegen würde. Dann gilt die Organisation in jedem Fall als Endverbraucherin und kann keine Vorsteuern geltend machen. Ein relativ gesehen kleiner unternehmerischer Bereich darf nun nicht dazu führen, dass (nahezu) sämtliche Vorsteuern, also auch solche, die mit dem wesentlich grösseren nicht unternehmerischen Bereich zusammenhängen, abgezogen werden dürften, würde dies doch zu einer Ungleichbehandlung mit jenen Gesellschaften mit ideellem Zweck führen, die gar kein Unternehmen führen, und somit der Wettbewerbsneutralität der Mehrwertsteuergesetzgebung (E. 2.1.2) zuwiderlaufen. Das Bundesgericht hat dem insofern Rechnung getragen, als nicht nur aufgrund einer nach aussen deutlich erkennbaren separaten Tätigkeit ein vom unternehmerischen Teil zu trennender, nicht unternehmerischer Bereich anzunehmen ist, sondern

auch bei einer klaren Zweckbestimmung, die von jener der unternehmerischen Tätigkeit abweicht (BGE 142 II 488 E. 3.3.2 f.; s.a. oben E. 2.8.3).

Die ESTV hat diese Rechtsprechung in ihrer Verwaltungspraxis wie folgt umgesetzt: «Wer ideale 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 [fortan: MWST-Info 09], 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]).

2.9.3 Der altrechtliche Zustand, wonach die Finanzierung durch Spenden zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs führte, 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 MWSTG) 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 von der Steuer ausgenommene Leistungen beziehungsweise nicht im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit verwendet werden (zum Ganzen: Urteile des BVGer A-1909/2021 vom 31. August 2022 E. 2.9 und A-623/2021 vom 4. Februar 2022 E. 2.9.3).

2.10

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 Besteuerung 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-2953/2020 vom 27. September 2021 E. 3, A-1223/2019 vom 29. April 2020 E. 3.6, 4.3 und 4.5).

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).

Das MWSTG enthält keine detaillierte Regelung zum Vorgehen bei der Vorsteuerkorrektur infolge gemischter Verwendung. Die Vorsteuerkorrektur hat jedenfalls im Einzelfall «sachgerecht» zu sein (Art. 68 Abs. 1 MWSTV). Als sachgerecht erachtet wird «jede Anwendung einer oder mehrerer Methoden, die den Grundsatz der Erhebungswirtschaftlichkeit berücksichtigt, betriebswirtschaftlich nachvollziehbar ist und die Vorsteuern nach Massgabe der Verwendung für eine bestimmte Tätigkeit zuteilt» (Art. 68 Abs. 2 MWSTV). Zur Auswahl stehen verschiedene Methoden (Art. 65 ff. MWSTV), welche von der ESTV in ihrer Praxis näher erläutert werden (MWST-Info 09 Ziff. 4; Urteil des BVGer A-2496/2020 vom 18. November 2020 E. 2.2.3; vgl. [noch zum aMWSTG] Urteil des BGer 2C_1095/2018 vom 19. September 2019 E. 7.3; ausführlich zu den einzelnen Methoden ferner: Urteil des BVGer A-6253/2018 vom 10. Dezember 2019 E. 2.4.1 und 2.4.2 ff.).

Dazu gehört die so genannte «3-Topf-Methode» (MWST-Info 09 Ziff. 4.5.1; nachfolgend E. 2.10.3) und innerhalb dieser die Vorsteuerkorrektur nach Aufwandschlüssel, den die Vorinstanz insbesondere für steuerpflichtige Personen vorsieht, die ideale Zwecke verfolgen und neben dem unternehmerischen auch einen nicht unternehmerischen Bereich haben (MWST-Info 09, Anhang, Ziff. 11.5; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-623/2021 vom 4. Februar 2022 E. 2.10.2; nachfolgend E. 2.10.4).

2.10.3 Bei der «3-Topf-Methode» sind sämtliche Vorsteuerbeträge, soweit dies möglich ist, direkt der unternehmerischen, zum Vorsteuerabzug berechtigenden Tätigkeit (sog. Topf A) beziehungsweise der nicht unternehmerischen Tätigkeit und der unternehmerischen, aber nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Tätigkeit (sog. Topf B) zuzuordnen. Die übrigen Vorsteuern (sog. Topf C) werden sodann nach einem oder mehreren Schlüsseln korrigiert, welche auf betrieblich-objektiven Kriterien beruhen (z.B. Fläche, Volumen, Umsätze, Arbeitszeit des Personals, Lohnsumme, Bruttogewinne; vgl. MWST-Info 09, insbesondere Ziff. 4.5.1 und Anhang, Ziff. 11.1 ff.; Urteil des BVGer A-6253/2018 vom 10. Dezember 2019 E. 2.4.2.1 ff.).

2.10.4 Bei der Vorsteuerkorrektur nach Aufwandschlüssel, welche auf der «3-Topf-Methode» basiert, können die in Topf C gehörenden Vorsteuern nur im Verhältnis des korrigierten Gesamtumsatzes aus dem unternehmerischen Bereich zum bereinigten Gesamtaufwand in Abzug gebracht werden. Der korrigierte Gesamtumsatz aus dem unternehmerischen Bereich berechnet sich dabei wie folgt: «Zum Vorsteuerabzug berechtigender Gesamtumsatz exkl. MWST aus dem unternehmerischen Bereich abzüglich Aufwand Topf A exkl. MWST». Der bereinigte Gesamtaufwand berechnet sich sodann wie folgt: «Gesamtaufwand des Rechtsträgers exkl. MWST abzüglich Aufwand Topf A exkl. MWST abzüglich Aufwand Topf B» (MWST-Info 09, Anhang, Ziff. 11.5; Urteil des BVGer A-623/2021 vom 4. Februar 2022 E. 2.10.4).

2.11 Zu den MWST-Infos ist Folgendes festzuhalten:

2.11.1 In Anwendung von Art. 65 Abs. 3 MWSTG ist die ESTV gehalten, alle Praxisfestlegungen ohne zeitlichen Verzug zu veröffentlichen. Die von den Verwaltungsbehörden veröffentlichten Broschüren, Kreisschreiben und Merkblätter stellen lediglich Verwaltungsverordnungen dar, das heisst generelle Dienstanweisungen, die sich an nachgeordnete Behörden oder Personen wenden und worin die Verwaltungen ihre Sichtweise darlegen. Sie dienen der Sicherstellung einer einheitlichen, gleichmässigen und sachrichtigen Praxis des Gesetzesvollzugs (BVGE 2010/33 E. 3.3.1; MARTIN KOCHER, Kommentar MWSTG, Art. 65 N. 31; MICHAEL BEUSCH, Was Kreisschreiben dürfen und was nicht, in: Der Schweizer Treuhänder 2005, S. 613 ff.). Als solche sind sie für die als eigentliche Adressaten figurierenden Verwaltungsbehörden verbindlich, wenn sie nicht klarerweise einen verfassungs- oder gesetzeswidrigen Inhalt aufweisen (Urteile des BVGer A-3818/2022 vom 15. Juni 2023 E. 1.8.2, A-5601/2019 vom 6. Mai 2020

E. 1.7.1, A-2204/2018 vom 16. Dezember 2019 E. 3.2; MICHAEL BEUSCH, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 4. Aufl. 2022, Art. 102 Rz. 9 ff.).

2.11.2 Nicht verbindlich sind Verwaltungsverordnungen dagegen für die Justizbehörden, deren Aufgabe es ist, die Einhaltung von Verfassung und Gesetz im Einzelfall zu überprüfen (vgl. BGE 145 II 2 E. 4.3; Urteil des BVGer A-2585/2022 vom 29. Juni 2023 E. 2.5.2). Die Gerichtsbehörden sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheidung allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen darstellen. Dies gilt umso mehr, als es nicht Aufgabe der Gerichte ist, als Zweitinterpreten des der Verwaltungsverordnung zugrunde liegenden Erlasses eigene Zweckmässigkeitsüberlegungen an die Stelle des Vollzugskonzepts der zuständigen Behörde zu setzen (vgl. BGE 146 I 105 E. 4.1, 146 II 359 E. 5.3, 141 V 139 E. 6.3.1; BVGE 2010/33 E. 3.3.1, 2007/41 E. 3.3). Von selbst versteht sich angesichts der herausragenden Bedeutung, welche dem Legalitätsprinzip im Schweizer Steuerrecht zukommt, dass eine Verwaltungsverordnung oder gar eine bloss nicht schriftlich festgehaltene Praxis unter keinen Umständen alleinige Grundlage für die wie auch immer ausgestaltete steuerliche Erfassung eines Sachverhalts darstellen kann (vgl. BGE 131 II 1 E. 4.1; BVGE 2010/33 E. 3.3.1, 2007/41 E. 4.1; Urteile des BVGer A-2585/2022 vom 29. Juni 2023 E. 2.5.2, A-5601/2019 vom 6. Mai 2020 E. 1.7.2, A-2204/2018 vom 16. Dezember 2019 E. 3.2, A-6253/2018 vom 10. Dezember 2019 E. 2.6.2).

2.12

2.12.1 Zu den sog. Nicht-Entgelten zählen nach Art. 18 Abs. 2 MWSTG unter anderem Subventionen und andere öffentlich-rechtliche Beiträge, selbst wenn sie gestützt auf einen Leistungsauftrag oder eine Programmvereinbarung gemäss Art. 46 Abs. 2 BV ausgerichtet werden (Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG; BGE 141 II 182 E. 3.5).

2.12.2 Das Mehrwertsteuergesetz kennt keine Legaldefinition der Subvention oder der anderen öffentlich-rechtlichen Beiträge (fortan auch nur: Subventionen). Entsprechend dem Gebot der Einheit der Rechtsordnung ist dafür grundsätzlich auf die Subventionsgesetzgebung zurückzugreifen (BGE 140 I 153 E. 2.5.4 S. 161 f.; Urteil des BGer 2C_356/2020 vom 21. Oktober 2020 E. 5; vgl. auch Urteil des BVGer A-2566/2020 vom 11. November 2021 E. 2.5.1.1). 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.

2.12.3 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.

2.12.4 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. auch BGE 141 II 182 E. 3.5, 126 II 443 E. 6b).

Zwar liegt auch bei einer Subvention insofern eine gewisse Leistung des Geldempfängers vor, als er sich in einer Weise verhält, die dem öffentlichen Interesse als förderungswürdige Gegenleistung erscheint. Doch liegt darin keine innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung, so dass nicht von einem Leistungsaustausch gesprochen werden kann, auch dann nicht, wenn die Subvention aufgrund eines Leistungsauftrages ausgerichtet wird. Ist mit der Geldleistung der öffentlichen Hand keine spezifische (Gegen-)Leistung der empfangenden Person verknüpft und steht es ihr frei, wie sie – im Rahmen des allgemeinen Leistungsauftrages – die zur Förderung des angestrebten Zwecks notwendigen Massnahmen treffen will, deutet dies praxisgemäss auf eine Subvention hin (vgl.

zum ganzen Absatz: Urteile des BVGer A-5458/2021 vom 16. Dezember 2022 E. 2.4.4.1, A-2798/2016 vom 30. Mai 2017 E. 3.6.3).

Eine innere wirtschaftliche Verknüpfung (und damit ein Leistungsverhältnis) liegt demgegenüber vor, wenn sich der Staat eine individualisierte und konkrete Tätigkeit eines potentiellen Steuersubjekts gegen Entgelt beschafft, um eine ihm obliegende Aufgabe zu erfüllen (BGE 141 II 182 E. 3.5). Dies ist zum einen der Fall, wenn der Staat die Tätigkeit des Privaten bzw. die Ergebnisse daraus lediglich als Mittel zur eigenen «Leistungserstellung» weiterverwendet, ohne dem Privaten eine öffentliche Aufgabe zu übertragen. Zum anderen ist dies der Fall, wenn der Staat öffentliche Aufgaben auf Private überträgt und die Privaten diese Aufgaben dann unmittelbar in eigenem Namen und zugunsten der Allgemeinheit oder gegebenenfalls zugunsten einzelner Mitglieder der Allgemeinheit erfüllen. Diese letztere Konstellation wird auch als Auslagerung oder «Outsourcing» von Staatsaufgaben bezeichnet (Urteile des BGer 2C_585/2017 vom 6. Februar 2019 E. 4.1 f., 2C_196/2012 vom 10. Dezember 2012 E. 3.2.5).

Nach der neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung gelten als weitere Indizien für das Nicht-Vorliegen eines Leistungsaustauschs, wenn die in Frage stehende Tätigkeit nicht wegen der Zahlungen der öffentlichen Hand, sondern aufgrund der eigenen Zweckbestimmung ausgeübt wird (vgl. Urteil des BGer 2C_585/2017 vom 6. Februar 2019 E. 4.4.3 und 4.5), und wenn die Beiträge der öffentlichen Hand nur eine Finanzquelle neben anderen sind, welche pauschal zur (Mit-)Finanzierung der Tätigkeit der Empfängerin insgesamt dienen und nicht nur für einzelne konkrete Leistungen vorgesehen sind (vgl. Urteil des BGer 2C_826/2016 vom 6. April 2018 E. 4.1; vgl. ausführlich zum Ganzen: Urteil des BVGer A-5458/2021 vom 16. Dezember 2022 E. 2.4; vgl. auch ANNIE ROCHAT PAUCHARD, in: OREF [édit.], Au carrefour des contributions, Mélanges de droit fiscal en l'honneur de Monsieur le Juge Pascal Mollard, Bern 2020, S. 271).

3.

3.1 Im vorliegenden Fall verfügt die Beschwerdeführerin unbestrittenermassen über einen unternehmerischen Bereich. Daher wurde sie für die streitrelevanten Steuerperioden – weil auch die übrigen Voraussetzungen erfüllt waren – von der Vorinstanz als subjektiv mehrwertsteuerpflichtig qualifiziert (s. E. 1.4.2 und 2.4 ff.) und war entsprechend im Mehrwertsteuerregister eingetragen. Fraglich – und somit nachfolgend zu prüfen – ist hingegen, ob die Beschwerdeführerin neben diesem unternehmerischen

auch einen nicht unternehmerischen Bereich unterhält, so dass der von ihr geltend gemachte Vorsteuerabzug zu korrigieren ist (E. 3.2 f.).

3.2

3.2.1 Die Beschwerdeführerin bringt vor, dass die Vorinstanz den Grundsatz der Einheit des Unternehmens verletze, indem sie bei ihr – der Beschwerdeführerin – einen nicht unternehmerischen Bereich erkenne. Die Feststellung eines nicht unternehmerischen Bereichs könne nur innerhalb enger Voraussetzungen geschehen.

Ferner sei es stossend, wenn bei der Beurteilung von unternehmerischen und nicht unternehmerischen Bereichen vorab zwischen Unternehmen mit überwiegender wirtschaftlicher und solchen mit ideeller Zweckverfolgung unterschieden werde. Art. 10 MWSTG verlange ausdrücklich keine Gewinnabsicht (mehr). Auch sei die Höhe der vereinnahmten Nicht-Entgelte gemäss Art. 10 Abs. 1^{bis} MWSTG 2016 für den Unternehmensbegriff im mehrwertsteuerlichen Sinne ebenso wenig relevant.

Weiter bringt die Beschwerdeführerin vor, es sei bundesrechtswidrig, wenn für Unternehmen mit ideeller Zwecksetzung der Grundsatz der Einheit des Unternehmens nicht gelte und diese grundsätzlich kein Vorsteuerabzugsrecht hätten, ausser für steuerbare Leistungen. Die Vorsteuerabzugsberechtigung gemäss Art. 28 MWSTG gelte für alle Steuerpflichtigen, unabhängig von der spezifischen Zweckverfolgung. Die Vorinstanz begründe das Vorhandensein eines nicht unternehmerischen Bereichs indes mit ihrer – i.e. diejenige der Beschwerdeführerin – ideellen Zwecksetzung.

3.2.2 Die Beschwerdeführerin führt weiter aus, dass sie sich bei der Verfolgung ihres karitativen Zwecks unterschiedlicher Tätigkeiten bediene. Sowohl die Erzielung der Spendeneinnahmen als auch die Entgelte aus Leistungen (etwa mittels des Webshops) stünden im Zusammenhang mit der Marke «(...)» und dienten einzig dazu, Mittel für den karitativen Zweck bereitzustellen. Ihre eigentliche Tätigkeit liege in der Stärkung und Förderung ihrer Marke, was aus Sicht der Mehrwertsteuer durchaus eine unternehmerische Tätigkeit darstelle. Demnach sei die Voraussetzung für die Annahme eines nicht unternehmerischen Bereichs nicht gegeben, da die Zweckbestimmung nicht von der unternehmerischen Tätigkeit abweiche.

Sodann führt die Beschwerdeführerin aus, dass vor dem Hintergrund der bundesgerichtlichen Rechtsprechung eine theoretische Trennbarkeit – des unternehmerischen vom nicht unternehmerischen Bereich – nicht

ausreichend sei. Vielmehr müsse nach aussen eine jeweils deutlich erkennbare separate Tätigkeit vorliegen. Sie – die Beschwerdeführerin – habe nach aussen einen einheitlichen, unternehmerischen Auftritt. Sowohl bei ihren Spendeaktivitäten als auch bei ihren Leistungen, welche sie gegen Entgelt erbringe, trete sie – die Beschwerdeführerin – unter einheitlichem Namen, Logo sowie einheitlichen Farben auf. Zudem würden bestimmte von ihr gegen Entgelt erbrachte Leistungen – bspw. die (...) – auch direkt zur Erfüllung des Stiftungszwecks beitragen, indem die Öffentlichkeit im Sinne des Zwecks informiert und sensibilisiert werde.

Für die Beschaffung der benötigten finanziellen Mittel sei sie – die Beschwerdeführerin – auf eine starke, glaubwürdige Marke – nämlich «(...)» – angewiesen. Dabei habe sie nur *eine* Marke und *ein* Logo, mittels welchen sie nach aussen einheitlich auftrete. Verschiedenste Aktivitäten – bspw. die Durchführung von Kampagnen und Petitionen – hätten den Nebeneffekt, dass die Marke «(...)» bekannt gemacht und gestärkt würde. Diese Aktivitäten hätten demnach die Wirkung von Marketingaktivitäten, welche auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtet seien. Auch die gegen Entgelt erbrachten Leistungen – u.a. diejenigen des Webshops – seien nur dank der starken und glaubwürdigen Marke möglich, bzw. würden durch diese gefördert. Das öffentliche Vertrauen und die Bekanntheit förderten u.a. den Absatz der unternehmerischen Tätigkeit. Die Leute würden mit dem Bewusstsein in ihrem Webshop einkaufen, dass sie damit den karitativen Zweck unterstützen würden.

3.2.3 Ferner bringt die Beschwerdeführerin vor, sie habe aufgrund der Durchführung von nationalen und internationalen Projekten nicht nur eine Marke mit bedeutendem wirtschaftlichem Wert geschaffen, sondern sie habe auch ein fundiertes Knowhow aufgebaut, welches sich ebenfalls wirtschaftlich nutzen lasse. Ob und inwiefern sie dieses Knowhow tatsächlich wirtschaftlich verwerte, spiele aus mehrwertsteuerlicher Sicht keine Rolle. Auf Grundlage des aufgebauten Knowhows habe sie – die Beschwerdeführerin – Projekte der internationalen Entwicklungshilfe im Ausland durchgeführt. Gemäss Interpretation des MWSTG der Vorinstanz würden die diesbezüglichen Aufwände mit Vorsteuern belastet. Somit würde jeder gespendete CHF mit der Mehrwertsteuer belastet, was dem Willen des Gesetzgebers entgegenstehe (mit Verweis auf Art. 10 Abs. 1^{bis} Bst. a MWSTG 2016 und Art. 33 Abs. 1 MWSTG).

3.3

3.3.1 Vorliegend gehören zum unternehmerischen Bereich der Beschwerdeführerin (unbestrittenermassen) die Erbringung von Dienstleistungen gegen Entgelt, Handelsaktivitäten, Leistungen im Zusammenhang mit der Vermietung von Räumlichkeiten und Verpflegung sowie der Betrieb eines Webshops (Beschwerde Rz. 93). Diese Tätigkeiten sind (unbestrittenermassen) auf die nachhaltige Erzielung von Entgelten ausgerichtet.

3.3.2 Weiter ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin als gemeinnützige Stiftung einen karitativen Zweck verfolgt (s. Sachverhalt Bst. A.a). Einen Hauptteil ihrer Tätigkeit widmet die Beschwerdeführerin ebendiesem Zweck. Die Zweckbestimmung ist ein Hinweis darauf, dass die Beschwerdeführerin neben ihrem unternehmerischen über einen nicht unternehmerischen Bereich verfügt (s. E. 2.8.3).

3.3.3 Eine unternehmerische Tätigkeit ist definitionsgemäss auf eine nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtet (s. E. 2.4.1). Demgegenüber erbringt die Beschwerdeführerin ihre Leistungen im karitativen Bereich ohne Gegenleistung. Es werden mithin für die karitativen Leistungen der Beschwerdeführerin keine Entgelte entrichtet, womit es an einem Leistungsverhältnis mangelt (E. 2.6.2.1). Somit liegt diesbezüglich ein nicht unternehmerischer Bereich vor.

Soweit die Beschwerdeführerin geltend macht, ihre eigentliche Tätigkeit liege in der Stärkung und Förderung ihrer Marke («[...]»), was aus mehrwertsteuerlicher Sicht eine unternehmerische Tätigkeit darstelle, ist ihr zu entgegen, dass die Stärkung und Förderung einer Marke an sich, kein Leistungsverhältnis zu begründen vermag und auch nicht auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtet ist. Es ist zwar davon auszugehen, dass eine starke Marke zu erhöhten Eingängen von Spenden führt. Jedoch stellen Spendeneingänge gerade keine Entgelte dar, weshalb diesbezüglich keine «Erzielung von Einnahmen aus Leistungen» erfolgt. Dass eine starke Marke auch den Absatz im unternehmerischen Bereich – d.h. in dem Bereich, in dem die Beschwerdeführerin Leistungen anbietet – stärkt, mag richtig sein. Jedoch steht die Marke der Beschwerdeführerin in erster Linie als Identifikationszeichen ihrer karitativen Tätigkeit und nicht für eine bestimmte Art von entgeltlichen Leistungen. Eine starke und glaubwürdige Marke im karitativen Bereich erlaubt der Beschwerdeführerin die Generierung von Spendengeldern. Ebenso wenig geht die Beschwerdeführerin ihrer karitativen Tätigkeit nach – bzw. baut eine starke Marke auf –, um den Absatz ihrer entgeltlichen Leistungen –

etwa aus dem Webshop – zu steigern. Andernfalls würde vorliegend die Zweck-Mittel-Relation verkannt. Vielmehr dient vorliegend der (relativ kleine) unternehmerische Bereich der Unterstützung des (wesentlich grösseren) karitativen (nicht unternehmerischen) Bereichs (vgl. die nicht bestrittene Übersicht betreffend Nicht-Entgelte, Subventionen und Leistungsentgelte in Beilage 1 der EM vom 3. April 2019; hinsichtlich der Qualifikation der Beiträge der Direktion für Entwicklung und Zusammenarbeit [DEZA] vgl. unten E. 3.4; Urteil des BGer 9C_612/2022 vom 18. August 2023 E. 7.4.5).

3.3.4 Dem Vorbringen der Beschwerdeführerin, wonach sie aufgrund der Durchführung von nationalen und internationalen Projekten diesbezüglich ein fundiertes Knowhow aufgebaut habe, welches sich wirtschaftlich nutzen lasse, ist entgegen zu halten, dass zwar Knowhow sehr wohl wirtschaftlich nutzbar sein kann und dessen Aufbau durchaus im Rahmen einer unternehmerischen Tätigkeit erfolgen kann, es vorliegend aber – wie bei der Markenförderung – an der Ausrichtung auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen fehlt (hinsichtlich der Qualifikation der DEZA-Beiträge vgl. unten E. 3.4). Eine lediglich potentiell wirtschaftliche Nutzbarkeit von Knowhow ist für eine unternehmerische Tätigkeit nicht hinreichend.

3.3.5 Von einer eigenständigen, nicht unternehmerischen Unternehmenseinheit darf jeweils dann ausgegangen werden, wenn die Trennung zum unternehmerischen Bereich aufgrund einer nach aussen deutlich erkennbaren separaten Tätigkeit oder einer klaren Zweckbestimmung, die von jener der unternehmerischen Tätigkeit abweicht, ausreichend klar vollzogen werden kann (E. 2.8.3). Zwar bringt die Beschwerdeführerin vor, sie trete nach aussen hin einheitlich auf (bezüglich des Logo, der Farben und des Namens). Die Beschwerdeführerin geniesst indes – ihrem Zweck entsprechend – als karitative Einrichtung grosse Bekanntheit. Aussenstehenden, die mit der Beschwerdeführerin als Spendende, als Leistungsempfänger, als Begünstigte karitativer Leistungen oder anderswie zu tun haben, dürfte bewusst sein, dass die Beschwerdeführerin überwiegend nicht auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtet, sondern karitativ tätig ist. Diesen Aussenstehenden dürfte ohne Weiteres klar sein, dass eine von ihnen veranlasste Spende vollumfänglich karitativen Zwecken zukommen sollte und sie im Gegenzug für die Spende keine Gegenleistung erwarten dürfen. Wenn diese Aussenstehenden indes ein Etui über den Webshop der Beschwerdeführerin bestellen, dürften sie sich ebenso im Klaren darüber sein, dass ein Leistungsverhältnis vorliegt, die

Bezahlung des Entgelts also das Recht auf die bestellte Leistung begründet und die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang unternehmerisch tätig ist. Dass aussenstehende Personen u.U. mit einem entgeltlichen Leistungsbezug indirekt auch den nicht unternehmerischen bzw. karitativen Bereich unterstützen möchten, ist vorliegend irrelevant. Denn sie entscheiden sich bewusst für den Bezug einer konkreten Leistung und nicht etwa für eine Spende, welche ohne Gegenleistung dem karitativen Zweck zugutekommen würde. Somit ist vorliegend nach aussen hin deutlich wahrnehmbar, dass die Beschwerdeführerin nebst ihrem prominenten nicht unternehmerischen Bereich auch über einen eigenständigen unternehmerischen Bereich verfügt.

3.3.6 Ferner ist auch die insbesondere von der bundesverwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung entwickelte Trennbarkeit des unternehmerischen vom nicht unternehmerischen Bereich (s. E. 2.8.3) zu bejahen. Der nicht unternehmerische, d.h. karitative, Bereich der Beschwerdeführerin könnte – gerade im Hinblick auf den anteilmässig geringfügigen Ertrag aus dem unternehmerischen Bereich (vgl. dazu die nicht bestrittene Übersicht betreffend Nicht-Entgelte, Subventionen und Leistungsentgelte in Beilage 1 der EM vom 3. April 2019; hinsichtlich der Qualifikation der DEZA-Beiträge vgl. E. 3.4) – ohne Weiteres eigenständig existieren. Zudem wurde bereits aufgezeigt (E. 3.3.3), dass der dem ideellen Zweck gewidmete Bereich der Beschwerdeführerin nicht auf eine nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtet ist. Zuletzt dient der nicht unternehmerische Bereich auch nicht dem unternehmerischen Bereich zu. Vielmehr verhält es sich gerade anders herum. Dies ergibt sich schon aus der Zweckbestimmung der Beschwerdeführerin. Sie betont sodann selber, dass sämtliche Erträge aus dem unternehmerischen Bereich dem nicht unternehmerischen Bereich zuflössen. Mithin dient der unternehmerische Bereich indirekt dem nicht unternehmerischen und nicht umgekehrt (vgl. zum Ganzen: E. 2.8.3).

3.3.7 Dass die Beschwerdeführerin im unternehmerischen Bereich mehrwertsteuerpflichtig ist, liegt daran, dass sie dort die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt. In diesem Bereich soll sie gegenüber anderen Unternehmensträgerinnen nicht benachteiligt werden, da die Mehrwertsteuer wettbewerbsneutral erhoben werden soll (E. 2.1.2). Aus dem gleichen Grund darf sie jedoch gegenüber anderen karitativen Gesellschaften, die kein Unternehmen betreiben, nicht bevorzugt behandelt werden. Spenden werden demnach nur dann wirklich neutral behandelt, wenn sie im unternehmerischen Bereich nicht zu einer Vorsteuerabzugskürzung 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. Verwendet die Beschwerdeführerin vorsteuerbelastete Leistungen sowohl für Zwecke, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für andere Zwecke, so hat sie den Vorsteuerabzug nach den Regeln über die gemischte Verwendung zu korrigieren (E. 2.9.1 und 2.10.2; vgl. Urteil des BGer 9C_ 612/2022 vom 18. August 2023 E. 7.4.5).

In diesem Zusammenhang läuft auch der Hinweis der Beschwerdeführerin auf Start-up-Unternehmen, welche u.U. in vollem Umfang Vorsteuern abziehen können, ohne dass Einnahmen aus Leistungen erzielt würden, ins Leere. Denn im Gegensatz zur Beschwerdeführerin ist ein Start-up auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen ausgerichtet, ansonsten es nicht mehrwertsteuerpflichtig sein kann. Dass diese Ausrichtung nicht immer von Erfolg gekrönt ist bzw. in tatsächlichen Einnahmen aus Leistungen mündet, tut der unternehmerischen Tätigkeit keinen Abbruch (s. E. 2.6.2.2). Der nicht unternehmerische Bereich der Beschwerdeführerin ist indessen – wie schon festgehalten (E. 3.3.3) – nicht auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtet.

3.3.8 Aus dem Gesagten ergibt sich, dass die Beschwerdeführerin neben einem unternehmerischen auch über einen nicht unternehmerischen Bereich verfügt. Die beiden Bereiche verfolgen (klar erkennbar) unterschiedliche Zwecke und treten gegen aussen grundsätzlich unabhängig voneinander auf. Die beiden Bereiche weisen demnach eine gewisse Eigenständigkeit auf. Für das Vorliegen eines nicht unternehmerischen Bereichs – nebst einem unternehmerischen – würde es indes gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung bereits ausreichen, wenn bloss eine der beiden genannten Voraussetzungen erfüllt wäre (i.e. wenn «die Trennung zum unternehmerischen Bereich aufgrund einer nach aussen deutlich erkennbaren separaten Tätigkeit oder einer klaren Zweckbestimmung, die von jener der unternehmerischen Tätigkeit abweicht, ausreichend klar vollzogen werden kann» [vgl. E. 2.8.3]).

Dies führt dazu, dass die von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Vorsteuern zu korrigieren sind, soweit sie die diesen Vorsteuern zugrunde liegenden Leistungen für Gegenstände oder Dienstleistungen ausserhalb ihrer unternehmerischen Tätigkeit verwendet hat (E. 2.8.6).

3.4

3.4.1 Die Vorinstanz hat die Vorsteuerkorrektur nach dem sogenannten Aufwandschlüssel vorgenommen. Die Verwendung dieser Vorsteuerkorrekturmethode wird seitens der Beschwerdeführerin nicht bestritten und erscheint für den vorliegenden Fall sachgerecht (vgl. E. 2.10.4; Urteil des BVGer A-623/2021 vom 4. Februar 2022 E. 3.2.2 f.).

3.4.2 Die Beschwerdeführerin bringt jedoch im Rahmen ihrer Argumentation – ob nun ein nicht unternehmerischer Bereich vorliegt oder nicht und wie gross dieser Bereich sein soll – Folgendes vor: Bei den Programmbeiträgen der DEZA, die immerhin ein Drittel ihrer Einnahmen ausmachen und die teilweise an Partnerorganisationen weitergeleitet und teilweise für eigene Projekte im Rahmen von Entwicklungshilfe im Ausland verwendet würden, handle es sich um Entgelte für Dienstleistungen. Letztere erbringe sie – die Beschwerdeführerin – im Bereich der internationalen Entwicklungszusammenarbeit und der humanitären Hilfe. Diese Projekte seien alle im Ausland und somit sei auch der Ort dieser Dienstleistungen gemäss Art. 8 Abs. 2 Bst. g MWSTG im Ausland. Es sei nicht ersichtlich, weshalb das MWSTG für Dienstleistungen im Bereich der internationalen Entwicklungszusammenarbeit einen Ort (der Dienstleistung) bestimme, wenn es sich dabei um Subventionen und nicht um Dienstleistungen handeln solle. Es handle sich dabei also um (grundsätzlich) steuerbare Dienstleistungen.

Dass die Beschwerdeführerin sowohl über einen unternehmerischen als auch über einen nicht unternehmerischen Bereich verfügt, wurde bereits festgestellt (E. 3.3.8). Die Frage, ob es sich bei den DEZA-Beiträgen um Subventionen oder um Leistungsentgelt handelt, ist jedoch insofern relevant, als im zweiten Fall die seitens der Vorinstanz vorgenommene Vorsteuerkorrektur zu hoch ausfallen würde (vgl. Beilage 1 der EM vom 3. April 2019 und E. 2.10.4). In der Folge ist somit zu klären, wie es sich damit verhält.

3.4.3 Die Vorinstanz führt hinsichtlich der mehrwertsteuerlichen Qualifikation der DEZA-Beiträge aus, es sei diesbezüglich zu beachten, dass ihre in MWST-Branchen-Info 22 «Hilfsorganisationen, sozialtätige und karitative Einrichtungen», Ziff. 5.3, festgehaltene Praxis nur anwendbar sei, wenn eine Dienstleistung i.S.v. Art. 3 Bst. e MWSTG vorliege. Gemäss der zwischen der DEZA und der Beschwerdeführerin abgeschlossenen Vereinbarung (mit Verweis auf amtl. Akten Nr. 08) handle es sich beim Programm «Internationale Zusammenarbeit» um Projekte der Beschwerdeführerin, welche von der DEZA unterstützt würden. Die DEZA sei nicht Nutzniesserin

der Projekte. Auch nütze die DEZA die daraus entstehenden Kenntnisse weder für ihre eigene Aufgabenerfüllung, noch sei sie gesetzlich zur Durchführung der Programme verpflichtet oder habe eine öffentliche Aufgabe an die Beschwerdeführerin übertragen. Somit sei die DEZA nicht die Empfängerin allfälliger Dienstleistungen, was jedoch Voraussetzung für das Vorliegen von Leistungen sei, deren Leistungsort sich nach Art. 8 Abs. 2 Bst. g MWSTG richte. Vielmehr unterstütze die DEZA ganz allgemein die Tätigkeiten der Beschwerdeführerin. Den Beiträgen würden keine Leistungen gegenüberstehen, weshalb es sich um Subventionen handle.

3.4.4 Zur Frage, ob es sich bei den DEZA-Beiträgen um Subventionen oder Leistungsentgelt handelt, hat sich die Beschwerdeführerin im Rahmen ihrer Replik nicht mehr geäußert.

3.4.5

3.4.5.1 Aus der Vereinbarung zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft, (...), handelnd durch die DEZA und der Beschwerdeführerin betreffend die Gewährung eines Beitrages zur Finanzierung des Programmes (...) 2013-2016 (fortan: DEZA-Vereinbarung) geht u.a. hervor, dass mit dem Programmbeitrag der DEZA maximal 50 % des gesamten Programms inkl. administrativem Aufwand finanziert werden (DEZA-Vereinbarung, Ziff. 1.2). Als Programm im Sinne dieser Vereinbarung gilt das von der DEZA unterstützte und zwischen der DEZA und der Organisation in Bezug auf Ziele, Konzepte, Schwerpunktbereiche, Budget und Zeitrahmen abgesprochene Gesamtprogramm (DEZA-Vereinbarung, Ziff. 1.3). Den Rahmen des vereinbarten Programms bilden die allgemeinen Grundsätze und Ziele der internationalen Zusammenarbeit des Bundes gemäss Art. 5 des Bundesgesetzes vom 19. März 1976 über die internationale Entwicklungszusammenarbeit und humanitäre Hilfe (SR 974.0) und Art. 2 bis 4 des Bundesgesetzes über die Zusammenarbeit mit den Staaten Osteuropas vom 24. März 2006 (AS 2007 2387; DEZA-Vereinbarung, Ziff. 1.4). Weiter hält die DEZA-Vereinbarung fest, dass die DEZA und die Beschwerdeführerin einen regelmässigen und kontinuierlichen Programmdialog führen, der nebst dem Programm auch Aspekte des breiteren Programmumfeldes und der Beschwerdeführerin als Ganzes umfasse (DEZA-Vereinbarung, Ziff. 2.1). Im Rahmen einer Jahreskonferenz und einer dieser nachgelagerten Berichterstattung soll die Beschwerdeführerin sodann im Wesentlichen Rechenschaft ablegen über die im vorangegangenen Jahr erzielten Fortschritte in der Programmumsetzung (DEZA-Vereinbarung, Ziff. 2.2 ff.).

Weiter ist in der DEZA-Vereinbarung festgehalten, dass die Beschwerdeführerin der DEZA gegenüber verantwortlich ist, dass das Programm gemäss Vereinbarung durchgeführt wird. Die Beschwerdeführerin orientiert die DEZA im Vorherein über eine beabsichtigte Neuausrichtung des Gesamtprogramms bzw. der Programmkomponenten. Zusätzliche programmrelevante Dokumente stellt die Beschwerdeführerin der DEZA unaufgefordert zu (DEZA-Vereinbarung, Ziff. 3.1). Die Beschwerdeführerin informiert die DEZA umgehend, sobald in einer Programmregion eine aussergewöhnliche Situation eintritt, welche die Programmrealisierung gefährdet. In diesen Fällen wird schriftlich festgehalten, ob die DEZA das Programm in dieser Region weiter mitfinanziert (DEZA-Vereinbarung, Ziff. 3.2). Die Beschwerdeführerin ist berechtigt, zwischen den einzelnen Programmkomponenten Budgetumstellungen vorzunehmen, sofern die abgesprochenen Ziele des Programms und die strategische Orientierung keine Änderungen erfahren. Solche Anpassungen sind im jeweiligen Programmbericht offen zu legen und zu erläutern, falls sie signifikante Änderungen auf der Ebene der Hauptrubriken im Budget bedingen. Die Beschwerdeführerin ist der DEZA gegenüber verantwortlich, dass der von der DEZA erhaltene Programmbeitrag zweckmässig, wirtschaftlich, sparsam und im Rahmen der vereinbarten Zielsetzungen des Programms verwendet wird (DEZA-Vereinbarung, Ziff. 3.3. f.).

3.4.5.2 Der in der DEZA-Vereinbarung erwähnte Art. 5 des Bundesgesetzes vom 19. März 1976 über die internationale Entwicklungszusammenarbeit und humanitäre Hilfe sieht in Absatz 1 Folgendes vor: «Die Entwicklungszusammenarbeit unterstützt die Entwicklungsländer im Bestreben, die Lebensbedingungen ihrer Bevölkerung zu verbessern. Sie soll dazu beitragen, dass diese Länder ihre Entwicklung aus eigener Kraft vorantreiben. Langfristig erstrebt sie besser ausgewogene Verhältnisse in der Völkergemeinschaft.»

Weiter ist in Art. 11 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 19. März 1976 über die internationale Entwicklungszusammenarbeit und humanitäre Hilfe vorgesehen, dass der Bundesrat Bestrebungen privater Institutionen, die den Grundsätzen und Zielen dieses Gesetzes entsprechen, mit den ihm zur Verfügung stehenden Mitteln unterstützen kann und dass diese Institutionen eine angemessene Eigenleistung zu erbringen haben.

Das in der DEZA-Vereinbarung ebenfalls erwähnte, ausser Kraft getretene Bundesgesetz über die Zusammenarbeit mit den Staaten Osteuropas vom 24. März 2006 sah vergleichbare Ziele vor und enthielt in Art. 14 Abs. 2

ebenfalls die Bestimmung, dass der Bundesrat Bestrebungen privater Institutionen, die den Zielen und den Grundsätzen dieses Gesetzes entsprechen, unterstützen kann.

3.4.5.3 Aus der DEZA-Vereinbarung und den entsprechenden gesetzlichen Grundlagen ergibt sich, dass sich der Staat vorliegend keine individualisierte und konkrete Tätigkeit eines potentiellen Steuersubjekts gegen Entgelt beschafft, um eine ihm obliegende Aufgabe zu erfüllen. Auch eine Auslagerung von Staatsaufgaben ist nicht gegeben. Vielmehr ist die Beschwerdeführerin im Sinne ihres karitativen Zwecks tätig und wird dabei durch die öffentliche Hand unterstützt, welche maximal 50 % des gesamten Programms inkl. administrativem Aufwand finanziert. Das besagte Programm ist grundsätzlich Sache der Beschwerdeführerin, muss indes den Zielen usw. des DEZA entsprechen, um förderungswürdig zu bleiben. Dies ergibt sich insbesondere auch aus Ziffer 3.1 der DEZA-Vereinbarung, wonach die Beschwerdeführerin die DEZA im Vorhinein über eine beabsichtigte Neuausrichtung des Gesamtprogramms bzw. der Programmkomponenten orientiert.

Somit kann geschlossen werden, dass die Beschwerdeführerin eigeninitiativ ein Programm aufsetzt und durchführt, welches durch die DEZA bloss mitfinanziert und periodisch daraufhin überprüft wird, ob die damit generierten Resultate mit ihren gesetzlich vorgegebenen Zielen übereinstimmen. Dementsprechend handelt es sich bei den DEZA-Beiträgen um Subventionen (vgl. zum Ganzen: E. 2.12.4).

3.4.6 Die seitens der Vorinstanz vorgenommene Vorsteuerkorrektur ist somit nicht zu beanstanden.

3.5 Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die Beschwerdeführerin neben einem unternehmerischen auch über einen nicht unternehmerischen Bereich verfügt, womit die von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Vorsteuern zu korrigieren sind, soweit diese für Gegenstände oder Dienstleistungen ausserhalb ihrer unternehmerischen Tätigkeit verwendet werden. Die entsprechende Vorsteuerkorrektur ist sachgerecht erfolgt (vgl. auch E. 3.3.8 und E. 3.4.1). Damit ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen.

4.

Abschliessend bleibt über die Kosten- und Entschädigungsfolgen des Beschwerdeverfahrens zu befinden.

4.1 Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten in Höhe von CHF 12'500.- der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 1 – 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu entnehmen.

4.2 Die unterliegende Beschwerdeführerin hat keinen Anspruch auf eine Parteientschädigung (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario). Die Vorinstanz hat keinen Anspruch auf Parteientschädigung (Art. 7 Abs. 3 VGKE).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten in Höhe von CHF 12'500.- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der im gleichen Umfang einbezahlte Kostenvorschuss wird zur Begleichung der Verfahrenskosten verwendet.

3.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Jürg Steiger

Roger Gisclon

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG). Die Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Händen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 BGG). 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 (Art. 42 BGG).

Versand:

Zustellung erfolgt an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [...]; Gerichtsurkunde)