



Abteilung I
A-506/2024

Urteil vom 25. August 2025

Besetzung

Richter Keita Mutombo (Vorsitz),
Richterin Annie Rochat Pauchard,
Richter Pierre-Emmanuel Ruedin,
Gerichtsschreiberin Susanne Raas.

Parteien

X._____, ...,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer,
Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Mehrwertsteuer; nicht-unternehmerischer Bereich,
Vorsteuerkorrektur (Steuerperioden 2015 bis 2017).

Sachverhalt:**A.**

Die X. _____ (nachfolgend: Steuerpflichtige) ist – soweit hier interessierend – seit dem [...] 2015 im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV; nachfolgend auch: Vorinstanz) eingetragen. Ihr Zweck besteht gemäss den eingereichten Stiftungsstatuten hauptsächlich in der [Unterstützung der Arbeit der Kirche und von Entwicklungsprojekten zugunsten wirtschaftlich und sozial benachteiligter Menschen weltweit].

B.

Nach einer vom 10. bis 12. Oktober 2018 bei der Steuerpflichtigen durchgeführten Kontrolle betreffend die Steuerperioden 2013 bis 2017 (Zeitraum vom 1. Januar 2013 bis 31. Dezember 2017) erliess die Vorinstanz die Einschätzungsmitteilung Nr. [...], wobei sie insbesondere Vorsteuerkorrekturen und Vorsteuerkürzungen vornahm.

C.

Nachdem sich die Steuerpflichtige dagegen gewehrt hatte, bestätigte die Vorinstanz mit Verfügung vom 17. September 2020 die Steuernachforderung zuzüglich Verzugszins. Die von der Steuerpflichtigen am 16. Oktober 2020 erhobene Einsprache wies die Vorinstanz mit Einspracheentscheid vom 12. Januar 2021 ab.

D.

Gegen diesen Einspracheentscheid erhob die Steuerpflichtige am 11. Februar 2021 Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht. Dieses gelangte mit Urteil A-623/2021 vom 4. Februar 2022 zum Schluss, dass die Vorinstanz die Vorsteuerkorrekturen zurecht vorgenommen habe, weil die Steuerpflichtige neben einem unternehmerischen auch über einen nicht unternehmerischen Bereich verfügt habe. In Bezug auf die Frage, ob Beiträge der Direktion für Entwicklung und Zusammenarbeit (DEZA) an die Steuerpflichtige Subventionen darstellten oder nicht, wies es die Sache zu weiteren Abklärungen an die ESTV zurück.

E.

Mit Urteil 9C_612/2022 vom 18. August 2023 wies das Bundesgericht die von der Steuerpflichtigen gegen das vorerwähnte Urteil des Bundesverwaltungsgerichts erhobene Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ab.

F.

Die Vorinstanz gab der Steuerpflichtigen daraufhin mit Schreiben vom 2. Oktober 2023 Gelegenheit mitzuteilen, ob sie nach wie vor der Meinung sei, dass die Beiträge der DEZA Entgelte für im Ausland erbrachte Dienstleistungen darstellten. Sei dies der Fall möge sie einen Antrag stellen, in welchem Umfang die Steuerforderungen der Steuerperioden 2015 bis 2017 zu korrigieren seien. Weiter solle sie begründen, weshalb die Beiträge der DEZA als Dienstleistungsertrag qualifizierten und die massgebenden Unterlagen (insbesondere Verträge) einreichen. Schliesslich sei die Berechnung der beantragten Korrektur darzulegen.

G.

Die Steuerpflichtige antwortete am 30. November 2023, sie halte an ihrer Auffassung fest, dass die Beiträge der DEZA im mehrwertsteuerlichen Sinn nicht als Subventionen, sondern als Entgelte für im Ausland erbrachte Dienstleistungen zu qualifizieren seien. Sie teilte der Vorinstanz auch ihre Meinung mit, dass – da die DEZA Dienstleistungsentgelt entrichte – die Argumentation im Zusammenhang mit dem nicht-unternehmerischen Bereich nicht aufrechterhalten werden könne. Daher mache sie nun den vollen Vorsteuerabzug für die Jahre 2015 bis 2017 geltend. Die Vorsteuerkürzungen seien daher zu korrigieren. Weiterhin akzeptiere sie die von der Vorinstanz geschätzten Bezugsteuern.

H.

Mit ihrem neuen Einspracheentscheid vom 7. Dezember 2023 wies die Vorinstanz die Einsprache der Steuerpflichtigen vom 16. Oktober 2020 abermals ab. Sie begründete dies damit, dass die Beiträge der DEZA als Subventionen zu qualifizieren seien.

I.

Am 23. Januar 2024 erhob die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragt die Aufhebung des angefochtenen Einspracheentscheids (Antrag 1). Es sei festzuhalten, dass die Beiträge der DEZA mehrwertsteuerrechtlich als Entgelte für die im Auftrag des Bundes erbrachten Dienstleistungen im Ausland zu qualifizieren seien und daher zum Vorsteuerabzug berechtigten (Antrag 2). Weiter seien ihr für das Steuerjahr 2015 Fr. 85'889.--, für das Steuerjahr 2016 Fr. 218'245.-- und für das Steuerjahr 2017 Fr. 201'085.-- jeweils zuzüglich Vergütungszins zurückzuerstatten (Antrag 3). Eventualiter wiederholt sie die Anträge 1 und 2 und beantragt an dritter Stelle, ihr seien für das Steuerjahr 2015 Fr. 42'505.--, für das Steuerjahr 2016

Fr. 154'627.-- und für das Steuerjahr 2017 Fr. 128'112.-- jeweils zuzüglich Vergütungszins zurückzuerstatten.

J.

Mit Vernehmlassung vom 19. Februar 2014 beantragt die Vorinstanz die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Auf die weiteren Vorbringen der Verfahrensbeteiligten sowie 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 Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021). Vorliegend stellt der angefochtene Einspracheentscheid vom 7. Dezember 2023 eine Verfügung nach Art. 5 VwVG dar. Eine Ausnahme nach Art. 32 VGG liegt diesbezüglich nicht vor. Zudem ist die Vorinstanz eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig.

1.2 Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG; Art. 81 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes vom 12. Juni 2009 [MWSTG, SR 641.20]).

1.3 Die Beschwerdeführerin ist Adressatin des angefochtenen Einspracheentscheids und von diesem betroffen. Sie ist zu dessen Anfechtung legitimiert (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Die Beschwerde wurde im Übrigen frist- und formgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 i.V.m. Art. 22a Abs. 1 Bst. c und Art. 52 Abs. 1 VwVG). Auf die Beschwerde ist demnach einzutreten.

1.4

1.4.1 Die Beschwerdeinstanz, hier das Bundesverwaltungsgericht, entscheidet in der Sache selbst oder weist diese ausnahmsweise mit verbindlichen Weisungen an die Vorinstanz zurück (Art. 61 Abs. 1 VwVG). Heisst das Bundesgericht eine Beschwerde gut, so entscheidet es ebenfalls in der

Sache selbst oder weist diese zu neuer Beurteilung an die Vorinstanz zurück. Es kann die Sache auch an die Behörde zurückweisen, die als erste Instanz entschieden hat (Art. 107 Abs. 2 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]).

1.4.2 Das Bundesverwaltungsgericht und dessen Vorinstanz sind, wenn die Sache an dieses bzw. diese zurückgewiesen wird, an die rechtlichen Erwägungen im Rückweisungsentscheid gebunden (JOHANNA DORMANN, in: Niggli/Uebersax/Wiprächtiger/Kneubühler [Hrsg.], Basler Kommentar zum Bundesgerichtsgesetz, 3. Aufl. 2018, Art. 107 N 18; GRÉGORY BOVEY, in: Aubry Girardin/Donzallaz/Denys/Bovey/Frésard [Hrsg.], Commentaire de la LTF, 3. Aufl. 2022, Art. 107 N 31; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 3.196; ASTRID HIRZEL, in: Waldmann/Krauskopf [Hrsg.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz [VwVG], 3. Aufl. 2023, Art. 61 N 28; in Bezug auf die Bindung des Bundesgerichts an eigene Rückweisungsentscheide: BGE 135 III 334 E. 2 und 2.1; Urteil des BGer 2C_737/2018 vom 20. Juni 2019 [in BGE 145 II 201 nicht veröffentlichte] E. 2.1). Wegen dieser Bindung ist es der betreffenden Instanz wie auch den Parteien, abgesehen von allenfalls zulässigen Noven, verwehrt, der Beurteilung des Rechtsstreits einen anderen als den bisherigen Sachverhalt zu unterstellen oder die Sache unter rechtlichen Gesichtspunkten zu prüfen, die im Rückweisungsentscheid ausdrücklich abgelehnt oder überhaupt nicht in Erwägung gezogen worden sind (vgl. BGE 148 I 127 E. 3.1, 143 IV 214 E. 5.3.3, 135 III 334 E. 2; BVGE 2016/13 E. 1.3.4; Urteile des BVGer A-2528/2022 vom 15. Februar 2024 E. 1.5.1 [diesbezüglich nicht aufgehoben durch Urteil des BGer 9C_185/2024 vom 4. November 2024], A-4595/2020 vom 4. Mai 2021 E. 2.1).

1.4.3 Im vorliegenden Fall hat das Bundesverwaltungsgericht die Sache in Bezug auf die *Frage, ob es sich bei den Beiträgen der DEZA an die Beschwerdeführerin um Subventionen handelt oder nicht*, mit Urteil A-623/2021 vom 4. Februar 2022 an die Vorinstanz zurückgewiesen. Diese Rückweisung wurde vom Bundesgericht mit Urteil 9C_612/2022 vom 18. August 2023 bestätigt. Vorliegend geht es damit nur noch um die obgenannte Frage und die sich aus deren Beantwortung ergebenden Folgen.

1.5

1.5.1 Mit Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht können die Verletzung von Bundesrecht – einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (Art. 49 Bst. a VwVG) – die unrichtige bzw. unvoll-

ständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) und die Unangemessenheit der vorinstanzlichen Verfügung (Art. 49 Bst. c VwVG) gerügt werden.

1.5.2 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem – vorliegend im genannten (E. 1.4.3) – Umfang überprüfen. Im Beschwerdeverfahren gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Das Bundesverwaltungsgericht ist demzufolge verpflichtet, auf den – unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten – festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm, das heisst jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, a.a.O., Rz. 1.54 m.H.a. BGE 119 V 347 E. 1a; MOOR/POLTIER, Droit administratif, Bd. II, 3. Aufl. 2011, Ziff. 2.2.6.5).

2.

2.1 Zu den allgemeinen Ausführungen zur Mehrwertsteuer wird – angesichts der Tatsache, dass es sich vorliegend um den zweiten Rechtsgang handelt – auf das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-623/2021 vom 4. Februar 2022 E. 2 verwiesen.

Soweit sie für das geltende Recht noch relevant ist, wird im Folgenden auch auf Rechtsprechung zu älterem Recht verwiesen.

2.2 Im Folgenden wird noch auf die Subventionen und anderen öffentlich-rechtlichen Beiträge eingegangen, wobei den betreffenden Erwägungen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4946/2022 vom 28. September 2023 (dort E. 2.12) zugrunde gelegt wird, auf das die Vorinstanz die Beschwerdeführerin im besagten Einspracheentscheid (Sachverhalt Ziff. 10) hingewiesen hat. Vorliegend ist, wie dies auch dort der Fall war, Art. 18 MWSTG noch in seiner am 1. Januar 2010 in Kraft getretenen Fassung anzuwenden (AS 2009 5203), in der es den seit dem 1. Januar 2025 in Kraft stehenden Abs. 3 dieses Artikels (AS 2024 438) noch nicht gab. Auch Art. 29 der Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, SR 641.201) gilt noch in seiner am 1. Januar 2010 in Kraft getretenen Fassung (AS 2009 6743), in der insbesondere der seit dem 1. Januar 2025 geltende Abs. 2 (AS 2024 485) noch nicht vorhanden war.

2.2.1 Zu den so genannten 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 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (SR 101) ausgerichtet werden (Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG; BGE 141 II 182 E. 3.5). Solche Mittelflüsse führen zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs (Art. 33 Abs. 2 MWSTG).

2.2.2 Das Mehrwertsteuergesetz kennt keine Legaldefinition der Subvention oder der anderen öffentlich-rechtlichen Beiträge (nachfolgend auch nur: Subventionen). Entsprechend dem Gebot der Einheit der Rechtsordnung ist dafür grundsätzlich auf die Subventionsgesetzgebung zurückzugreifen (vgl. BGE 140 I 153 E. 2.5.4; Urteil des BGer 2C_356/2020 vom 21. Oktober 2020 E. 5; vgl. auch Urteile des BVGer A-5345/2023 vom 29. August 2024 E. 2.2.3 und 2.2.3.1, A-4980/2022 vom 11. Juni 2024 E. 3.2.4.3 [bestätigt durch Urteil des BGer 9C_433/3024 vom 16. Dezember 2024; zur Publikation vorgesehen], A-2566/2020 vom 11. November 2021 E. 2.5.1.1 [bestätigt durch BGE 149 II 43]). Nach Art. 29 MWSTV in der bis zum 31. Dezember 2024 geltenden Fassung (E. 2.2; heute: Art. 29 Abs. 1 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.

2.2.3 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.

2.2.4 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. Urteile des BVGer A-5345/2023 vom 29. August 2024 E. 2.2.3.3, A-5458/2021 vom 16. Dezember 2022 E. 2.4.4.1).

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 (Urteil des BGer 2C_585/2017 vom 6. Februar 2019 E. 4.1 f., vgl. Urteil des BGer 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, Subventions, mandats de prestations, conventions-programmes et TVA, in: OREF [édit.], Au carrefour des contributions, Mélanges de droit fiscal en l'honneur de Monsieur le Juge Pascal Mollard, 2020, S. 243 ff., 271 f.).

3.

3.1 Vorliegend bringt die Beschwerdeführerin vor, bei den von der DEZA ausgerichteten Beiträgen handle es sich nicht um Subventionen, sondern um Entgelt für Dienstleistungen. Damit verfüge sie über einen viel grösseren unternehmerischen Bereich, als noch im Urteil A-623/2021 angenommen, was sich auf den Vorsteuerabzug auswirke.

Die Beschwerdeführerin führt aus, sie finanziere ihre Programme und Projekte im globalen Süden zu rund 2/3 aus Spendeneinnahmen. Ein Drittel werde durch die Beiträge der DEZA finanziert. Die DEZA leiste ihren Beitrag an die internationale Entwicklungszusammenarbeit über von ihr beauftragte Organisationen. Sie (die Beschwerdeführerin) führe ihre Aktivitäten in enger Zusammenarbeit mit und unter Kontrolle der DEZA aus. Die Finanzierung der Projekte erfolge zudem und grösstenteils durch Spendeneinnahmen, die Voraussetzung für die Mitfinanzierung der Projekte durch die DEZA seien. Bei den Beiträgen der DEZA handle es sich im mehrwertsteuerrechtlichen Sinne nicht um Subventionen nach Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG, sondern um Beiträge/Entgelte für im Ausland erbrachten Dienstleistungen im Sinne von Art. 8 Abs. 2 Bst. g MWSTG. Die Verträge zwischen ihr (der Beschwerdeführerin) und der DEZA hielten fest, dass Letztere die Beträge gemäss Art. 5 des Bundesgesetzes vom 19. März 1976 über die internationale Entwicklungszusammenarbeit und humanitäre Hilfe (SR 974.0; nachfolgend: Zusammenarbeitsgesetz) ausrichte. Die publizierte Praxis der ESTV (MWST-Brancheninfo 22 «Hilfsorganisationen, sozialtätige und karitative Einrichtungen» [nachfolgend: MBI 22], Ziff. 5.3.1 «Definition») halte darüber hinaus fest, dass unter die Dienstleistungen im Bereich der internationalen Entwicklungszusammenarbeit und der humanitären Hilfe die gegenüber der DEZA erbrachten Dienstleistungen im Rahmen dieses Gesetzes und der dazugehörigen Verordnung fielen. Die DEZA könne ihren humanitären Auftrag des Bundes dadurch erfüllen, dass sie Dritten den Auftrag erteile, konkrete Programme und Projekte zur Armuts-

bekämpfung im globalen Süden durchzuführen. Diese Dienstleistung von ihr (der Beschwerdeführerin) habe einen nachvollziehbaren wirtschaftlichen Wert für die DEZA, da die DEZA dadurch den eigenen Auftrag erfülle. Für diese an vertragliche Rahmenbedingungen gebundene Dienstleistungen erhalte sie (die Beschwerdeführerin) ein Entgelt. Bei den DEZA-Beiträgen handle es sich deshalb offensichtlich um Entgelte für Dienstleistungen, welche im Ausland erbracht würden. Zudem qualifiziere die DEZA in ihren Verträgen das Vertragsverhältnis selber als «Beiträge zur Finanzierung des Programms der internationalen Zusammenarbeit» und nicht als Subvention. In den Verträgen werde der Verwendungszweck der Beiträge klar festgehalten und ihr (der Beschwerdeführerin) werde eine detaillierte Rechenschaftspflicht auferlegt. Die DEZA führe periodische Kontrollen durch. Auch werde eine jährliche externe Revision der Programm- und Projektarbeit verlangt. Die Beschwerdeführerin wirft die Frage auf, für wen Art. 8 Abs. 2 Bst. g MWSTG formuliert worden sei, wenn nicht für ein Hilfswerk, das internationale Entwicklungsarbeit leiste.

Es könne – so die Beschwerdeführerin weiter – nicht im Sinne des Gesetzgebers und des Zusammenarbeitsgesetzes sein, dass DEZA-Beiträge für die von Hilfswerken im Ausland erbrachten Dienstleistungen mehrwertsteuerrechtlich als Subventionen qualifiziert würden und damit eine Kürzung des Vorsteuerabzuges nach sie zögen. So könnten diese Beiträge nicht im vollen Umfang in die Projekte einfließen, sondern landeten über Umwege wieder in der Staatskasse. Vielmehr zeige sich in Art. 8 Abs. 2 Bst. g MWSTG der Wille des Gesetzgebers, dass Entgelte für Dienstleistungen im humanitären Bereich möglichst vollständig den Begünstigten bzw. Bedürftigen zukommen sollten.

Weiter macht die Beschwerdeführerin geltend, ihr unternehmerischer Bereich werde wesentlich grösser, wenn die Beiträge der DEZA als Dienstleistungsentgelt qualifiziert würden. Da die DEZA-Beiträge untrennbar mit den Spendeneinnahmen verbunden seien, weil sie (die Beschwerdeführerin) ohne die eigenen Spendeneinnahmen nicht als Vertragspartnerin der DEZA qualifiziere. Daher beantrage sie (die Beschwerdeführerin) im Hauptantrag, dass sämtliche Leistungen für Material und Dienstleistungen sowie der übrige Betriebsaufwand mit Ausnahme der von der Steuer ausgenommenen Inlandleistungen zum unternehmerischen Bereich gehörten und damit von einer Kürzung/Korrektur der Vorsteuer ausgenommen seien. Werde dieser Argumentation nicht Rechnung getragen, stelle sie eventualiter den Antrag, neben den DEZA-Beiträgen zumindest für die gemäss DEZA-Vertrag notwendigen eigenen Leistungen, die mindestens der

Höhe des DEZA-Beitrags entsprechen müssten, einen Vorsteuerabzug zuzulassen. Der Eventualantrag basiere deshalb auf einer anteilmässigen/prozentualen Korrektur des Vorsteuerabzugs im Rahmen der Spendeneinnahmen, die über dem DEZA-Beitrag lägen.

Die Beschwerdeführerin macht geltend, die Vorinstanz habe den Sachverhalt ungenügend ermittelt. Die Kernfrage werde nur in Ziff. 1.4.3 des angefochtenen Einspracheentscheids vom 7. Dezember 2023 abgehandelt. Die Vorinstanz halte sich nicht an ihre eigene, in MBI 22 veröffentlichte Praxis.

3.2 Die Vorinstanz führt hinsichtlich der mehrwertsteuerlichen Qualifikation der DEZA-Beiträge aus, es sei zu beachten, dass ihre in MBI 22, Ziff. 5.3, festgehaltene Praxis nur anwendbar sei, wenn eine Dienstleistung i.S.v. Art. 3 Bst. e MWSTG vorliege. Aus der zwischen der DEZA und der Beschwerdeführerin abgeschlossenen Vereinbarung betreffend die Gewährung eines Beitrages zur Finanzierung des Programms «Internationale Zusammenarbeit 2013-2016» ergebe sich, dass die Beschwerdeführerin der DEZA keine Leistungen im mehrwertsteuerlichen Sinn erbringe. Vielmehr unterstütze die DEZA die Beschwerdeführerin in ihrer Tätigkeit. Die DEZA sei nicht Empfängerin der Leistungen, welche mit der Durchführung der Programme erbracht würden. 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. Die Ausrichtung von Beiträgen im Rahmen von Leistungsaufträgen oder Programmvereinbarungen sei in der Regel mit Auflagen und Zielen verbunden. Dieser Umstand allein genüge nach ihrer Praxis (der Praxis der Vorinstanz) jedoch nicht, um ein Leistungsverhältnis zu begründen (MWST-Info 05 «Subventionen und Spenden» [nachfolgend: MI 05], Ziff. 1.4.1). Aus der Vereinbarung zwischen der DEZA und der Beschwerdeführerin seien keine konkreten Leistungen an die DEZA ersichtlich. Die Vereinbarung regle lediglich, in welcher Art die Beiträge eingesetzt werden müssten und in welchem Umfang die Beschwerdeführerin der DEZA über die Verwendung Rechenschaft ablegen müsse. Eine Gegenleistung im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung liege nicht vor. Weil der Beitrag unzweifelhaft von der öffentlichen Hand und aufgrund einer gesetzlichen Grundlage ausgerichtet werde und die Beitragszahlerin (DEZA) keine konkrete Gegenleistung von der Begünstigten (Beschwerdeführerin) erhalte, seien die Voraussetzungen von MI 05 Ziff. 1.1 erfüllt und der Beitrag sei als Subvention im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG zu qualifizieren.

Dass die DEZA eine jährliche externe Revision verlange, spricht nach Ansicht der Vorinstanz gegen ein Dienstleistungsverhältnis; gleiches gelte hinsichtlich der Tatsache, dass maximal 50 % des gesamten Programms inklusive administrativem Aufwand durch DEZA-Beiträge finanziert werden könnten.

Weil es sich bei den Beiträgen der DEZA um ein Nicht-Entgelt handle und dementsprechend keine Leistung bestehe, könne auch keine Dienstleistung vorliegen. Die Praxis in MBI 22 Ziff. 5.3.1 sei zu Recht nicht angewendet worden, da diese nur Anwendung finde, wenn gegenüber der DEZA (oder anderen Bundesstellen) eine Dienstleistung erbracht werde.

Da es sich bei den DEZA-Beiträgen um Subventionen handle, erübrige sich eine Neuberechnung des zulässigen Vorsteuerabzugs.

3.3

3.3.1 Vorab kann festgehalten werden, dass die Beschwerdeführerin eine ungenügende Sachverhaltsermittlung durch die Vorinstanz rügt, ohne dies weiter auszuführen. Sie erwähnt einzig, die Kernfrage werde im angefochtenen Einspracheentscheid vom 7. Dezember 2023 nur in Ziff. 1.4.3 abgehandelt. Abgesehen davon, dass die Vorinstanz auch in den Ziff. 1.4.1 f. auf die Definition der Subvention und in Ziff. 3.3 – 3.7 auf den konkreten Fall eingeht, substantiiert die Beschwerdeführerin ihren Vorwurf in keiner Weise, weshalb darauf nicht weiter einzugehen ist.

3.3.2 Die Beschwerdeführerin legt ihrer Beschwerde mehrere Vereinbarungen bei.

Eine zwischen ihr und der DEZA am 22. Januar 2013 geschlossene Vereinbarung betrifft die Gewährung eines Beitrages zur Finanzierung des Programmes Internationale Zusammenarbeit 2013-2016 (ergänzt am 16. Dezember 2014; Beschwerdebeilage 17; nachfolgend: Vereinbarung 1). Eine weitere, am 12. Januar 2017 abgeschlossene Vereinbarung betrifft die Periode 2017-2018 (Beschwerdebeilage 18; nachfolgend: Vereinbarung 2). Aus den Vereinbarungen geht unter anderem hervor, dass mit dem Programmbeitrag der DEZA maximal 50 % des gesamten Programms inklusive administrativem Aufwand finanziert werden (Vereinbarung 1, Ziff. 1.2; Vereinbarung 2, Ziff. 1.4). Als Programm im Sinne dieser Vereinbarungen gilt das von der DEZA unterstützte und zwischen der DEZA und der Beschwerdeführerin in Bezug auf Ziele, Konzepte, Schwerpunktbereiche, Budget und Zeitrahmen abgesprochene Gesamtprogramm

(Vereinbarung 1, Ziff. 1.3; Vereinbarung 2, Ziff. 1.2). Den Rahmen des vereinbarten Programms bilden die allgemeinen Grundsätze und Ziele der internationalen Zusammenarbeit des Bundes gemäss Art. 5 Zusammenarbeitsgesetz (Vereinbarung 1, Ziff. 1.4; Vereinbarung 2, Ziff. 1.3). Weiter halten die Vereinbarungen 1 und 2 fest, dass die DEZA und die Beschwerdeführerin einen regelmässigen und kontinuierlichen Programmdialog führen, der nebst dem Programm auch Aspekte des breiteren Programmfeldes und der Beschwerdeführerin als Ganzes umfasst (Vereinbarungen 1 und 2, jeweils 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 (Vereinbarungen 1 und 2, jeweils Ziff. 2.2 ff.).

Weiter ist in den Vereinbarungen 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 (Vereinbarungen 1 und 2, jeweils 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 (Vereinbarungen 1 und 2, jeweils 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 (Vereinbarungen 1 und 2, jeweils Ziff. 3.3. f.).

Im Übrigen enthalten die Vereinbarungen insbesondere weitere Bestimmungen zu Verantwortlichkeiten, Kontrollen und den konkreten Beitragszahlungen.

3.3.3 Der in der DEZA-Vereinbarung erwähnte Art. 5 Zusammenarbeitsgesetz sieht in Abs. 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 Zusammenarbeitsgesetz 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.

3.3.4 Der Argumentation der Vorinstanz ist zu folgen. Aus den Vereinbarungen 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 inklusive administrativem Aufwand finanziert. Das besagte Programm ist grundsätzlich Sache der Beschwerdeführerin, muss indes den Zielen und gewissen Vorgaben der DEZA entsprechen, um förderungswürdig zu bleiben. Dies ergibt sich insbesondere auch aus Ziffer 3.1 der Vereinbarungen 1 und 2, wonach die Beschwerdeführerin die DEZA im Vornherein 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. 2.2.4).

Der Beitrag der DEZA ist nicht nur für einzelne konkrete Leistungen vorgesehen, sondern dient (fast) allen entwicklungsrelevanten Tätigkeiten der Beschwerdeführerin entlang der vereinbarten strategischen und programmatistischen Orientierungen (Ausgaben für die Mittelbeschaffung, politische

Kampagnen oder für religiöse Tätigkeiten sind ausgenommen; Vereinbarung 1, Ziff. 1.5; Vereinbarung 2, Ziff. 1.6).

Zu Recht macht die Vorinstanz geltend, dass – entgegen der Beschwerdeführerin – der Umstand, dass die DEZA eine jährliche externe Revision verlangt, gegen ein Dienstleistungsverhältnis spricht. Läge eine Dienstleistung vor, könnte die DEZA selbst kontrollieren, ob der entsprechende Vertrag korrekt erfüllt wäre.

3.3.5 Anzumerken ist, dass die von der Beschwerdeführerin eingereichte Beschwerdebeilage 19 einen Vertrag zwischen der DEZA und der A._____ betrifft und nicht einen Vertrag mit der Beschwerdeführerin, auch wenn die Beschwerdeführerin in das Projekt involviert war. Schon deshalb vermag dieser nichts am bisher Ausgeführten zu ändern. Somit erübrigt sich auch eine Nachforderung der vollständigen Unterlagen, scheinen diese doch unvollständig eingereicht worden zu sein (für die «Accords spécifiques» fehlt die S. 3, vom «Consortium Agreement» wurden nur die ungeraden Seiten beigelegt).

3.3.6 Auch die weiteren Vorbringen der Beschwerdeführerin vermögen nichts am Ergebnis zu ändern. So ist hier nicht die Frage zu beantworten, in welchen Konstellationen Art. 8 Abs. 2 Bst. g MWSTG zur Anwendung gelangen könnte (zu denken wäre an die Erfüllung konkret gefasster Aufträge der DEZA). Auch ist eine Anwendung von Art. 8 Abs. 2 Bst. g MWSTG erst dann zu prüfen, wenn überhaupt eine entsprechende, gegen Entgelt erbrachte Dienstleistung vorliegt, was vorliegend gerade nicht der Fall ist. Auch MBI 22 Ziff. 5.3.1 definiert nicht, was eine Dienstleistung ist, sondern hält nur fest, unter welchen Voraussetzungen es sich – wenn eine Dienstleistung vorliegt – um eine solche im Bereich der internationalen Entwicklungszusammenarbeit und der humanitären Hilfe handelt; das dortige Beispiel ist insofern unglücklich gewählt, als dort zwar von der «Ausführung eines Projektes» die Rede ist, anschliessend aber allgemein von der «Bekämpfung der Armut in einer lateinamerikanischen Region».

3.4 Die seitens der Vorinstanz vorgenommene Qualifikation der Beiträge der DEZA als Subventionen und folglich das Festhalten an der vorgenommenen Vorsteuerkorrektur sind somit nicht zu beanstanden.

3.5 Bei diesem Ergebnis erübrigt es sich, darauf einzugehen, dass die Beschwerdeführerin eine höhere Steuerrückerstattung beantragte als noch im Verfahren A-623/2021. Auch auf den Eventualantrag ist nicht einzugehen,

da dieser ebenfalls auf der Annahme beruht, dass es sich bei den DEZA-Beiträgen um Entgelt für Dienstleistungen handelt, was – wie gesehen – nicht der Fall ist.

3.6 Die Beschwerde ist abzuweisen.

4.

4.1 Ausgangsgemäss sind die auf Fr. 10'000.-- festzusetzenden Verfahrenskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 1, 2 und 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Dieser Betrag ist dem von der Beschwerdeführerin in Höhe von Fr. 12'500.-- geleisteten Kostenvorschuss zu entnehmen. Der Restbetrag von Fr. 2'500.-- ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückzuerstatten.

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). Der Vorinstanz ist ebenfalls keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 7 Abs. 3 VGKE).

(Für das Dispositiv wird auf die nächste Seite verwiesen.)

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 10'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Dieser Betrag wird dem von ihr in Höhe von Fr. 12'500.-- einbezahlten Kostenvorschuss entnommen. Der Restbetrag von Fr. 2'500.-- wird ihr nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückerstattet.

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:

Die Gerichtsschreiberin:

Keita Mutombo

Susanne Raas

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: